

Handledning för mervärdesskatt 2013

Del 1

ISBN 978-91-86525-88-0
SKV 553 utgåva 24

Edita i Västerås 2013

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser om mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2013.

Handledningen består av två delar. Del 1 behandlar allmänna bestämmelser om mervärdesskatt, såsom skattskyldighet, undantag från skatteplikt, omsättningsland, beskattningsunderlag, skattesatser, avdragsrätt och fakturering (avsnitten 1–19). Del 2 behandlar speciella områden, såsom byggverksamhet, uthyrning av verksamhetslokal, jämkning, bilar, sjukvård, utbildning, kultur, marginalbeskattning och finansiella tjänster (avsnitten 20–44). Samtliga bilagor och förteckningar finns i del 2.

Handledningen för mervärdesskatt, de senaste årens ställningstagande och annan information om mervärdesskatt finns på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se). Domar meddelade av EU-domstolen finns på EU-domstolens webbplats (www.curia.europa.eu/sv/index.htm). De senaste årens förhandsbesked från Skatterättsnämnden finns på nämndens webbplats (www.skatteattsnamnden.se).

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket i samband med mervärdesbeskattning och vid utbildning. Handledningen kan dock även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om mervärdesskatt. För närvarande pågår arbete med att förbättra den digitala handledningen.

Bestämmelserna om mervärdesskatteförfarandet behandlas i Handledning för skatteförfarandet. Denna handledning är under produktion och det är endast vissa avsnitt som finns på Skatteverkets webbplats.

Solna i april 2013

Inga-Lill Askersjö

Innehåll del 1

Förord	3	
Förkortningslista	19	
1	Definitioner och begrepp	23
2	Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994	39
3	Allmänt om mervärdesskatt	55
3.1	Historik	55
3.2	Mervärdesskatten och EU	56
3.2.1	Inledning	56
3.2.2	EU:s organisation	57
3.2.3	Rättskällor	60
3.2.3.1	Primärrätt	60
3.2.3.2	Sekundärrätt	61
3.2.3.3	Subsidiära rättskällor	61
3.2.4	Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt	62
3.2.5	Unionsrättsliga begrepp	64
3.2.6	EU-rättens förhållande till nationell rätt	65
3.2.7	Den inre marknaden	69
3.2.8	EU:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt	69
3.2.9	Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift	70
3.3	Mervärdesskattens principer och uppbyggnad	72
3.4	Registrering m.m.	73
3.4.1	Inledning	73
3.4.2	Registrering	74
3.4.3	Deklaration	74
3.4.4	Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster	76
3.4.5	Elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt	76
3.5	Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad	77

4	Skattskyldighet	79
4.1	Inledning	79
4.2	Beskattningens omfattning	79
4.3	Skattskyldig	80
4.4	Omvänd skattskyldighet	81
4.4.1	Tjänster	81
4.4.2	Varor	82
4.5	Frivillig skattskyldighet	85
4.6	Utländsk företagare vid bedömning av skattskyldigheten	87
4.7	Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt.....	88
4.8	Skattskyldighetens inträde	89
4.8.1	Varor	89
4.8.2	Tjänster	91
4.8.3	Förskott och a conto-betalningar	93
4.8.4	Bygg- och anläggningstjänster	97
4.8.5	Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel	97
4.8.6	Avverkningsrätt till skog	97
4.8.7	Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna förvärv	97
4.8.8	Skattskyldighetens inträde vid import	98
4.8.9	Gränsöverskridande tjänster utsträckta i tiden	99
5	Skatteplikt och undantag från skatteplikt	101
5.1	Inledning	101
5.2	Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster	101
5.3	Undantag från skatteplikt	101
5.3.1	Undantag för vissa andra varor och tjänster	105
5.3.1.1	Sedlar och mynt.....	105
5.3.1.2	Läkemedel	106
5.3.1.3	Organ, blod m.m.	108
5.3.1.4	Flygbränsle.....	108
5.3.1.5	Lotterier, spel m.m.	108
5.3.1.6	Gravskötsel.....	112
5.3.1.7	Guld till Sveriges Riksbank.....	112
5.3.2	Undantag för vissa interna tjänster	113
5.3.3	Undantag för uttag av varor och tjänster	116
5.3.4	Undantag för viss import.....	116
5.3.5	Undantag för vissa transporttjänster.....	117
5.3.6	Undantag för omsättning avsedd för väpnade styrkor.....	117

6	Omsättning.....	119
6.1	Inledning	119
6.1.1	Skadestånd	121
6.1.2	Försäkringsersättning	122
6.2	Omsättning av vara.....	122
6.3	Omsättning av tjänst.....	127
6.4	Bidragsfinansierad verksamhet	142
6.5	Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)	153
6.6	Uttag av varor och tjänster	154
6.6.1	Uttag av varor.....	155
6.6.2	Uttag av tjänster	158
6.6.2.1	Tjänster i allmänhet.....	159
6.6.2.2	Vissa tjänster på fastighetsområdet	163
7	Yrkesmässig verksamhet	165
7.1	Inledning	165
7.2	Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet	165
7.3	Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.....	169
7.3.1	Huvudregeln enligt ML.....	169
7.3.2	Former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet	170
7.3.3	Gränsdragning mot anställningsförhållande.....	172
7.3.4	Praxis m.m. rörande yrkesmässighet.....	174
7.3.5	Näringsidkare	178
7.4	Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighets- begreppet.....	180
7.4.1	Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet.....	180
7.4.1.1	Viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter	180
7.4.1.2	Viss omsättning från privatbostadsfastighet.....	181
7.4.1.3	Uthyrning av verksamhetslokal	181
7.4.2	Utländsk företagare	181
7.4.3	Staten och kommunerna	182
7.4.3.1	Myndighetsutövning	184
7.4.3.2	Offentligrättsliga organ	187
7.4.3.3	Konkurrensregeln	188
7.5	Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten	190
7.5.1	Kost åt personal.....	190
7.5.2	Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund	191
7.5.2.1	Allmänt om undantagets omfattning	191
7.5.2.2	Allmännyttig ideell förenings innehav av näringsfastighet.....	193
7.5.2.3	Kyrklig verksamhet.....	194

7.6	Samfälligheter	195
8	Skattesubjekt	197
8.1	Inledning	197
8.2	Företagsformer m.m. som beskrivs i 6 kap. ML	197
8.2.1	Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar	197
8.2.2	Enkla bolag och partrederi	201
8.2.2.1	Inledning	201
8.2.2.2	Konsortier.....	203
8.2.2.3	Fiskelag och vattenförbund	203
8.2.3	Konkursbon	204
8.2.4	Dödsbon	204
8.2.5	Staten och kommun	204
8.2.6	Förmedling i eget namn	205
8.3	Mervärdesskattegrupp	207
8.4	Skatteupplag	209
8.5	Aktiebolag	209
8.6	Panthavare	212
8.7	Samfällighet	212
8.8	Ideella föreningar och trossamfund	213
8.9	Stiftelser	214
9	Beskattningsland – varor	215
9.1	Allmänt om internationell handel med varor	215
9.1.1	Inledning	215
9.1.2	Territoriella avgränsningar och definitioner.....	216
9.1.3	Vara eller tjänst	217
9.1.4	Metod att läsa bestämmelserna	219
9.1.5	Disposition av avsnitt 9	219
9.2	Omsättningsland	220
9.2.1	Inledning	220
9.2.2	Varor som ska transporteras till köparen.....	222
9.2.2.1	Huvudregel – 5 kap. 2 § första stycket 1 ML	222
9.2.2.2	Monteringsleveranser	223
9.2.2.3	Import av vara för omsättning	226
9.2.2.4	Distansförsäljning	227
9.2.3	Varor som inte transporteras till köparen	232
9.2.4	Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare inom EU.....	232

9.2.5	Gas, el, värme och kyla	234
9.2.6	Export.....	237
9.3	Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land	237
9.3.1	Inledning	237
9.3.2	Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land	240
9.3.3	Punktskattepliktiga varor.....	245
9.3.4	Nya transportmedel	246
9.3.5	Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller en internationell organisation i ett annat EU-land	249
9.3.6	Varor avsedda för väpnade styrkor	251
9.3.7	Överföring av varor från Sverige till annat EU-land.....	252
9.4	Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder	254
9.4.1	Inledning	254
9.4.2	Förvärv av varor från annat EU-land	256
9.4.2.1	Inledning	256
9.4.2.2	Nya transportmedel	257
9.4.2.3	Punktskattepliktiga varor.....	261
9.4.2.4	Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor	262
9.4.2.5	Unionsinternt förvärv vid import via annat EU-land	266
9.4.2.6	Reservregeln.....	266
9.4.3	Överföring av varor från annat EU-land till Sverige.....	268
9.4.4	Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt.....	271
9.5	Trepartshandel inom EU	273
9.5.1	Inledning	273
9.5.2	Första ledet i kedjan	274
9.5.3	Andra ledet i kedjan (mellanmannen)	275
9.5.4	Tredje ledet i kedjan.....	276
9.5.5	”Oäkta” trepartshandel	276
9.6	Handel med fler än tre parter inom EU	278
9.7	Export.....	280
9.7.1	Inledning	280
9.7.2	Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EU	281
9.7.3	Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.....	287
9.7.4	Exportbutiker.....	291
9.7.5	Personbilar och motorcyklar	292
9.7.6	Försäljning till besökare från ett tredjeland.....	292
9.8	Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro	295
9.8.1	Inledning	295
9.8.2	Krav på dokumentation av transporten	297
9.8.3	Övriga krav på dokumentation	299
9.8.4	God tro vid försäljning av varor till annat land	301

10	Beskattningsland – tjänster	303
10.1	Inledning	303
10.1.1	Bakgrund och syfte	304
10.1.2	ML:s uppbyggnad	304
10.1.3	Metodik	305
10.1.4	Försäljning till EU:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EU-länder respektive i länder utanför EU	307
10.1.5	Undantag från skatteplikt för vissa tjänster	308
10.2	Begreppet näringsidkare	309
10.2.1	Inledning	309
10.2.2	Näringsidkare i Sverige	310
10.2.3	Näringsidkare i ett annat land	311
10.2.4	Utvidgningen av begreppet näringsidkare	312
10.3	Begreppet etablerad m.m.	314
10.3.1	Säte	315
10.3.2	Fast etableringsställe	316
10.3.3	Bosatt eller stadigvarande vistas	316
10.4	Huvudregler	317
10.4.1	Inledning	317
10.4.2	Tjänster till näringsidkare	317
10.4.2.1	Rekvisitet – i egenskap av	318
10.4.2.2	Rekvisitet – tillhandahålls till	320
10.4.3	Tjänster till annan än näringsidkare	323
10.4.4	Exempel på tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna	324
10.5	Undantag från huvudreglerna	326
10.5.1	Inledning	326
10.5.2	Förmedlingstjänster	327
10.5.3	Fastighetstjänster	330
10.5.4	Transporttjänster	334
10.5.4.1	Inledning	334
10.5.4.2	Persontransporttjänster	335
10.5.4.3	Varutransporttjänster	336
10.5.5	Kulturella tjänster m.m.	339
10.5.5.1	Tillträde till olika evenemang	340
10.5.5.2	Andra tjänster än tillträdet i samband med kulturella aktiviteter m.m.	345
10.5.6	Lastning och lossning samt arbete på vara som är lös egendom	350
10.5.6.1	Inledning	350
10.5.6.2	Transportanknutna tjänster	350
10.5.6.3	Värdering av samt arbete på lös egendom	351
10.5.7	Restaurang- och cateringtjänster	353
10.5.8	Uthyrning av transportmedel	355
10.5.8.1	Korttidsuthyrning	355

10.5.8.2	Långtidsuthyrning av transportmedel.....	357
10.5.9	Diverse tjänster.....	358
10.5.9.1	Inledning	358
10.5.9.2	Telekommunikationstjänster	361
10.5.9.3	Elektroniska tjänster.....	363
10.5.9.4	Övriga tjänster.....	364
10.6	Omsättning utomlands i vissa fall i 5 kap. 19 § ML.....	365
11	Beskattningsunderlag	373
11.1	Inledning	373
11.2	Vad som ingår i beskattningsunderlaget.....	374
11.3	Beskattningsunderlag vid försäljning.....	381
11.3.1	Ersättning	381
11.3.2	Bidrag.....	384
11.3.3	Omräkning av utländsk valuta.....	387
11.4	Beskattningsunderlag vid uttag	388
11.4.1	Inledning	388
11.4.2	Uttag av varor.....	389
11.4.3	Uttag av tjänster	390
11.4.3.1	Utfört arbete	390
11.4.3.2	Användning av rörelsetillgång	391
11.4.3.3	Privat användning av personbil	393
11.4.3.4	Vissa tjänster på fastighetsområdet	394
11.5	Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster.....	394
11.6	Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner	397
11.6.1	Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1	398
11.6.2	Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2	398
11.6.3	Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3	399
11.6.4	Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.....	400
11.7	Uppdelning av beskattningsunderlaget.....	402
11.7.1	Ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst.....	404
11.7.2	Flera separata tillhandahållanden	407
11.8	Rabatter m.m.....	409
11.8.1	Exempel på rabatt som lämnas vid betalning före förfallodagen	410
11.8.2	Exempel på rabatter som lämnas vid tillhandahållandet	410
11.8.3	Exempel på rabatt m.m. som lämnas efter tillhandahållandet.....	411
11.9	Kundförlust.....	414

11.10	Varuretur och byte.....	418
11.10.1	Återtagande av vara som har sålts på avbetalning.....	418
11.10.2	Varuretur	420
11.10.3	Byte	421
12	Utlägg och vidarefakturerings.....	425
12.1	Inledning	425
12.2	Utlägg	425
12.3	Vidarefakturerings och kostnadsfördelning.....	426
12.4	Exempel på utlägg respektive kostnadselement	428
13	Skattesatser	433
13.1	Inledning	433
13.2	Normalskattesats 25 procent.....	434
13.3	Skattesats 12 procent	435
13.3.1	Hotell- och campingverksamhet.....	435
13.3.2	Konstverk	436
13.3.3	Livsmedel.....	437
13.3.4	Restaurang- och cateringtjänster	441
13.3.4.1	Begreppet restaurang- och cateringtjänster	441
13.3.4.2	Ett eller flera tillhandahållanden	444
13.4	Skattesats 6 procent	446
13.4.1	Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m.	446
13.4.1.1	Inledning	446
13.4.1.2	Böcker, tidningar m.m.....	447
13.4.1.3	Program och kataloger	454
13.4.1.4	Radio- och kassettidningar, talböcker	455
13.4.1.5	Punktskrift, teckenspråk m.m.	456
13.4.2	Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar.....	457
13.4.3	Biblioteksverksamhet.....	457
13.4.4	Museiverksamhet	458
13.4.5	Djurparker	458
13.4.6	Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk	458
13.4.7	Rätt till ljud- och bildupptagning	459
13.4.8	Idrottsområdet	459
13.4.9	Persontransporter.....	459
14	Avdrag för ingående skatt	463
14.1	Inledning	463
14.2	Definition av ingående skatt	463

14.3	Generell avdragsrätt	464
14.3.1	Förvärv i verksamheten.....	466
14.3.2	Tillgångar som nyttjas privat m.m.	469
14.3.2.1	Tillgångar som enbart nyttjas privat.....	469
14.3.2.2	Delvis för verksamheten.....	470
14.3.3	Organisationskostnader m.m.	474
14.3.3.1	Förvärv av dotterbolag	474
14.3.3.2	Försäljning av aktier.....	476
14.3.3.3	Nyemissionskostnader.....	479
14.3.3.4	Övrigt	479
14.3.4	Personalvårdskostnader.....	480
14.3.5	Mäklararvode	484
14.3.6	Verksamhetsöverlåtelse	485
14.3.7	Rättegångskostnader	485
14.3.8	Bidragsfinansierade verksamheter	487
14.3.9	Avveckling av verksamheten	490
14.3.10	Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln	492
14.3.11	Övrigt	493
14.4	Blandad verksamhet m.m.....	494
14.4.1	Inledning	494
14.4.2	Avdragsrätten	496
14.5	Särskilda avdragsregler.....	500
14.5.1	Övertagen verksamhet.....	501
14.5.2	Delägare i samfällighet.....	501
14.5.3	Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning.....	501
14.5.4	Avdragsrätt för importmoms (varuimport).....	502
14.5.5	Köp av fastighet	504
14.5.6	Koncerner.....	505
14.5.7	Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse.....	506
14.5.8	Avdragsrätt hänförlig till fastigheter	506
14.5.9	Avdragsrätt i samband med kost åt personal.....	507
14.5.10	Finansieringsföretag.....	508
14.5.11	Avdragsrätt vid skada.....	509
14.5.12	Broavgiften vid Öresundsbron	511
14.6	Avdragsförbud.....	511
14.6.1	Personbilar	511
14.6.2	Stadigvarande bostad	512
14.6.3	Representationskostnader.....	522
14.6.4	Vissa varuleveranser till fartyg	523
14.7	Korrigerig	523
14.7.1	Bonus, rabatt eller återbäring	523
14.7.2	Återtagande av vara som har sålts på avbetalning	523
14.7.3	Kundförlust	523

14.8	Underlag för avdragsrätt.....	524
14.8.1	Faktura	524
14.8.2	Övriga handlingar.....	527
14.8.3	Skatt enligt gällande lag	527
14.8.3.1	God tro	528
14.8.3.2	Bedrägerifall.....	529
15	Rätt till återbetalning.....	531
15.1	Inledning	531
15.2	Återbetalning till utländska företagare.....	532
15.2.1	Rätt till återbetalning.....	532
15.2.2	Förfaranderegler.....	535
15.2.2.1	Utländska företagare som är etablerade i annat EU-land	536
15.2.2.2	Utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land	541
15.2.2.3	Utländska företagare som ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige	543
15.3	Återbetalningsansökningar riktade till annat EU-land	544
15.4	Återbetalning till hjälporganisationer och utländska beskickningar.....	546
15.5	Rätt till återbetalning vid särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede	547
15.6	Rätt till återbetalning vid vissa undantagna omsättningar	550
15.7	Rätt till återbetalning vid omvänd skattskyldighet.....	554
15.8	Rätt till återbetalning för näringsidkare som likställs med utländsk företagare.....	554
15.9	Rätt till återbetalning vid omsättning av nya transportmedel.....	555
15.10	Rätt till återbetalning vid export	555
16	Jämkning av ingående skatt.....	557
16.1	Inledning	557
16.2	Grundläggande förutsättningar för jämkning	558
16.3	Investeringsvaror	561
16.4	Särskilt om hyres- och bostadsrätter.....	564
16.5	I vilka fall jämkning ska ske.....	567
16.6	Korrigeringsperiod.....	573
16.7	Hur jämkning sker.....	575
16.8	Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka.....	578
16.9	Jämkning vid konkurs	583
16.10	Handlingar vid jämkning	584

16.11	Redovisning av jämkning	587
16.12	Tillämpning av jämkningsreglerna	588
17	Fakturering	595
17.1	Inledning	595
17.2	Tillämpningsområdet för ML:s faktureringsregler	595
17.2.1	Varan eller tjänsten är omsatt här i landet	596
17.2.2	Varan eller tjänsten är omsatt utomlands	597
17.3	Begreppet faktura	598
17.4	Faktureringsskyldighet	599
17.5	Tidpunkt för fakturering	603
17.6	Fakturans innehåll	604
17.6.1	Vilka uppgifter en faktura ska innehålla	604
17.6.2	Kommentarer till fakturans innehåll	606
17.6.3	Förenklad faktura	613
17.7	Bidrag kopplat till priset	616
17.8	Kreditnota	617
17.8.1	När en kreditnota ska utfärdas	617
17.8.2	Kreditnotans innehåll	620
17.9	Valuta	621
17.10	Öresavrundning	625
17.11	Auktionsförsäljning	626
17.12	Följesedlar	627
17.13	Lokalhyror i verksamhetsfastighet	627
17.14	Kontokort	627
17.15	Telefoni genom kontantkort och telefonkort	628
17.16	Anteckningar vid handel med begagnade varor	629
18	Bevarande av fakturor	631
18.1	Inledning	631
18.2	Bevarande av fakturor enligt mervärdesskattelagen	631
18.3	Arkivering av räkenskapsinformation enligt bokföringslagen	633
18.4	Elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål	634
18.4.1	Behörig myndig i annat EU-land har rätt till åtkomst till fakturor	634
18.4.2	Skatteverket har rätt till åtkomst till fakturor	636

19	Redovisning av utgående och ingående skatt	637
19.1	Inledning	637
19.2	Bokföringslagens redovisningsregler.....	638
19.2.1	Redovisning i euro	641
19.3	Mervärdesskattelagens redovisningsregler.....	641
19.3.1	Faktureringsmetoden.....	646
19.3.2	Bokslutsmetoden.....	652
19.3.3	Byte av redovisningsmetod.....	653
19.4	Specialregler	653
19.4.1	Överlåtelse av verksamhet	653
19.4.2	Konkurs.....	655
19.4.3	Byggföretag.....	656
19.4.3.1	Bygg- och anläggningstjänster	656
19.4.3.2	Byggnation i egen regi	659
19.4.4	Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll	659
19.4.5	Kundförlust	659
19.4.6	Avverkningsrätt till skog.....	660
19.4.7	Import.....	660
19.4.8	Återbäring	663
19.4.9	Utländska företagare	663
19.4.10	Unionsintern handel med varor	663
19.4.11	Tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning.....	665
19.4.12	Felaktigt debiterad mervärdesskatt.....	665
19.4.13	Privat användning av personbil eller motorcykel.....	666
	Lagrumsregister	667
	Rättsfallsregister	681
	Register - skrivelser m.m.	697
	Sakregister	706

Innehåll del 2

20	Fastighetsområdet.....	759
21	Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning.....	803
22	Uthyrning av verksamhetslokal.....	853
23	Personbilar och motorcyklar.....	913
24	Fartyg och luftfartyg.....	943
25	Sjukvård, tandvård och social omsorg.....	959
26	Utbildning.....	993
27	Idrott.....	1003
28	Hästar.....	1021
29	Kultur.....	1035
30	Massmedieområdet.....	1085
31	Vinstmarginalbeskattning – resetjänster.....	1099
32	Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.....	1129
33	Finansiella tjänster.....	1155
34	Handel med guld.....	1189
35	Överlåtelse av vissa tillgångar.....	1199
36	Överlåtelse av verksamhet.....	1205
37	Lager.....	1219
38	Utländska beskickningar, organisationer m.fl.....	1235
39	Utländska företagare – Etablering.....	1249
40	Konkurs och ackord.....	1263
41	Kompensation och ersättning för mervärdesskatt.....	1283
42	Bokföring av mervärdesskatt.....	1295
43	Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster.....	1309

44	Beskattning vid import	1321
Bilaga 1	Historik – skattesatser enligt ML	1339
Bilaga 2	Skattesatser för olika tryckta produkter.....	1341
Bilaga 3	Översikt – fastighetsbegreppet.....	1347
Bilaga 4	Byggnads- och verksamhetstillhör.....	1349
Bilaga 5	Vägtrafikregistrets karosserikoder.....	1352
Bilaga 6	Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund	1355
Bilaga 7	Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet	1356
Bilaga 8	Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet.....	1359
Bilaga 9	Europeiska unionens mervärdesskatteområde.....	1369
Bilaga 10	EU:s institutioner och organ	1363
Bilaga 11	Adresser till myndigheter	1365
Bilaga 12	Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU.....	1375
Bilaga 13	Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU	1377
Bilaga 14	Identifieringsnummer	1379
Bilaga 15	Mervärdesskattesatser inom EU.....	1380
Bilaga 16	Tröskelvärden inom EU – undantag för små företag	1382
Bilaga 17	Tröskelvärden inom EU – förvärv och distansförsäljning	1384
Bilaga 18	Intyg om undantag från mervärdesskatte- och/eller punkt- skatteplikt.....	1386
Bilaga 19	Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté.....	1389
Bilaga 20	Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet.....	1405
	Förteckning – lagar och förarbeten	1416
	Förteckning – föreskrifter och allmänna råd m.m.	1422

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 04	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 2004
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ADB	Automatisk databehandling
ATG	AB Trav och Galopp
AvgF	Avgiftsförordning (1992:191)
Bet.	Betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
Coreper	Comité des Représentants permanents
dnr	Diarienummer
ECB	Europeiska centralbanken
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stål gemenskapen
ESF	Europeiska socialfonden
EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktions-sätt
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
FiU	Finansutskottet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen/Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IV	Individuell visningsrätt
JB	Jordabalk (1970:994)
JuU	Justitieutskottet
kap.	Kapitel

KB	Kommanditbolag
KN	Kombinerade nomenklaturen (tulltaxan) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87
KN-nr	Fyrställig tulltaxe- och därtill hörande undernummer enligt KN
Kommis- sionen	Europeiska unionens kommission
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KrU	Kulturutskottet
Ku	Konstitutionsutskottet
KULM	Kompetensutveckling av lantbrukare inom miljöområdet
KVR	Kvartalsredovisning
LEMK	Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund
LFA	Lag (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen
LIF	Lag (2004:46) om investeringsfonder
LO	Landsorganisationen i Sverige
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
LU	Lagutskottet
LVFS	Läkemedelsverkets receptföreskrifter
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Nato	North Atlantic Treaty Organisation
not.	Notismål i Regeringsrätten
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
p.	Punkt
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering
RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervär-

	desskatt
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SdbL	Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
Sfi	Svenskundervisning för invandrare
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SJV	Statens jordbruksverk
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SNI	Standard för svensk näringsgrensindelning
SoL	Socialtjänstlag (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
SVT	Sveriges television
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation
TDS	Tullverkets datasystem
TFÖRO	Trafikförsäkringsförordning (1976:359)
TSL	Trafikskadelag (1975:1410)
URL	Lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
VA	Vatten och avlopp
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning

1 Definitioner och begrepp

Inom mervärdesskatteområdet används ibland särskilda begrepp för att beskriva vissa händelser eller situationer. I det följande förklaras innebörden av några av dessa och andra grundläggande begrepp.

ADB-program

Huruvida en programvara eller system utgör vara eller tjänst kan ha betydelse för i vilket land beskattning ska ske och avgöra vem som är skattskyldig.

När det gäller ADB-program görs åtskillnad mellan standardprogram och skräddarsydda program. Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet online är det fråga om omsättning av en tjänst.

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. en diskett (se även kantrubrikerna Vara, Tjänst och Elektroniska tjänster).

Arbetsbeting

Med arbetsbeting avses det fall att en köpare beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Arbetsbeting behandlas som omsättning av tjänst.

Avdragsrätt

Avdragsrätt utgör en rätt för den som är skattskyldig att dra av ingående skatt på förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Se även kantrubrik Återbetalningsrätt.

Avdragsrättens inträde	Med avdragsrättens inträde förstås den tidpunkt när avdrag för ingående skatt får göras (13 kap. 16–23 §§ ML).
Beskattningsbar transaktion	Med beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra mervärdesskatt är uppfyllda. Om den beskattningsbara transaktionen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara köparen. Om den beskattningsbara transaktionen är ett förvärv är det köparen som är skattskyldig.
Beskattningsbar person	Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som anges i artikel 9.1 andra stycket, oberoende av syfte eller resultat. Se även kant-rubrik Näringsidkare och avsnitt 7.3.5.
Beskattningsordningen	Med beskattningsordningen avses ett system för mervärdesbeskattning vid handel mellan EU-länder.
Beskattningsunderlag	Beskattningsunderlag är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Beskattningsunderlaget ska beräknas för sådan omsättning som medför skattskyldighet enligt ML och vissa förvärv. Vid beräkningen ska bortses från export och omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Vid annan omsättning än uttag utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för varan eller tjänsten exklusive mervärdesskatt. I beskattningsunderlaget ska alla pristillägg ingå utom ränta. Exempel på tillägg som kan ingå är tull, punktskatter, frakt- och portokostnad, rese- och traktamentsersättning, faktureringsavgift, avbetalnings- och finansieringstillägg. Vid förvärv av varor från annat EU-land, som ska beskattas hos köparen, är beskattningsunderlaget ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EU-land. När överföring mellan EU-länder ska beskattas är beskattningsunderlaget varans inköpspris eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan (7 kap. ML).
Beskattningsår	<p>Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL, förstås med beskattningsår kalenderåret, eller räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. BFL (1 kap. 14 § ML).</p> <p>I ärenden om återbetalning av ingående skatt till sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § första och andra styckena förstås med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.</p>

Med beskattningsår enligt SFL avses i normalfallet beskattningsår enligt ML. I fråga om annan mervärdesskatt än skatt enligt ML som ska redovisas för redovisningsperioder förstås med beskattningsår i SFL, det kalenderår då den felaktiga debiteringen gjorts eller förvärvet har skett (3 kap. 4 och 5 §§ SFL). Se även kantrubrik SBL.

Betalningsskyldig

Se kantrubrik Felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Bokslutsmetod

Se kantrubrik Redovisningsmetod.

Destinationsprincipen

Destinationsprincipen innebär att skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet (jfr ursprungsprincipen). Det innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EU-land säljer utan mervärdesskatt till en köpare i ett annat EU-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EU, måste i stället köparen redovisa mervärdesskatten. Det sker inom ramen för dennes ordinarie redovisning av mervärdesskatt. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning, är det inte köparen utan säljaren som är skattskyldig.

Direktiv 2008/9/EG

Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2006/112/EG till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat. Detta direktiv reglerar återbetalningar till företag som är etablerade i en annan medlemsstat men inte i den återbetalande medlemsstaten. Ansökningsförfarandet är elektroniskt.

Distansförsäljning

Med distansförsäljning menas omsättning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett EU-land till ett annat och som inte ska beskattas hos köparen. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s.k. teleshopping (5 kap. 2 § första stycket 4 och 2 a § första stycket 1 ML).

EEIG

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. I allt väsentligt ska sådana grupperingar vid beskattning behandlas som ett handelsbolag.

EG och EU

Lissabonfördraget som trädde i kraft den 1 december 2009 medför att benämningen EG (Europeiska Gemenskapen) ersätts av EU (Europeiska Unionen). I handledningen används genomgående beteckningen EU.

EU och EU-land	<p>Beteckningarna EU och EU-land används genomgående i handledningen för att beteckna de territorier som tillhör en medlemsstat enligt artikel 52 i EU-fördraget och artikel 355 i EUF-fördraget. Dessutom likställs Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akroti och Dhekelia med sådana territorier. Vissa områden inom EU har dock undantagits från de gemensamma reglerna, s.k. tredje territorium (1 kap. 10 a § ML).</p> <p>I bilaga 9 återfinns en sammanställning över europeiska unionens mervärdesskatteområde. Se även kantrubrik Tredje territorium.</p>
Ej EU-land	<p>Se kantrubrik Tredjeland.</p>
Ekonomisk verksamhet	<p>Ekonomisk verksamhet är ett av de centrala begreppen i mervärdesskattedirektivet. Med detta avses sådana aktiviteter en person ska bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person.</p>
Elektroniska tjänster	<p>På elektronisk väg levererade tillhandahållanden avseende t.ex. programvara, databaser, film och musik ska anses som omsättning av tjänster som omfattas av reglerna i 5 kap. 16–18 §§ ML. Beskattning sker enligt normalskattesatsen 25 procent.</p>
Elektronisk faktura	<p>Elektronisk faktura är en faktura enligt 1 kap.17 § ML som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format (1 kap.17 a § ML). Se även kantrubrik Faktura.</p>
EU:s institutioner och organ	<p>Se bilaga 10.</p>
Export	<p>Med export avses sådan omsättning utanför EU:s mervärdesskatteområde av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).</p>
Ersättning	<p>Med ersättning avses allt säljaren erhåller från köparen eller en tredje part, inklusive bidrag som är direkt kopplat till priset (7 kap. 3 c § ML).</p>
Etableringsmedlemsstat	<p>När en beskattningsbar person som är etablerad inom EU vill ansöka om återbetalning i en medlemsstat där denne inte är etablerad (den återbetalande medlemsstaten) ska den beskattningsbara personen på elektronisk väg rikta en ansökan till den återbetalande medlemsstaten. Ansökan ska lämnas in via en elektronisk portal som inrättats av etableringsmedlemsstaten. Med uttrycket etableringsmedlemsstat avses den medlemsstat inom EU där den beskattningsbara personen är etablerad. Se även kantrubrik Återbetalande medlemsstat.</p>

Faktura	Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land är tillämpliga enligt vad som följer av artikel 219a i mervärdesskattedirektivet, som uppfyller villkoren för fakturor i det landet (1 kap. 17 § ML).
Faktura- datummetod	<p>Speciella bestämmelser gäller för skatt- och redovisnings-skyldighetens inträde vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster samt varor som omsätts i samband med sådana tjänster. Bestämmelserna innebär att företag som redovisar enligt faktureringsmetoden, vid redovisningen av mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska tillämpa den s.k. fakturadatummetoden (13 kap. 14 § ML). Se avsnitten 19.4.3 och 21.3.3.1.</p> <p>Belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling ska betalas till staten (1 kap. 1 § tredje stycket ML). Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet, enligt 13 kap. 27 § ML, redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades ("fakturadatummetod"). Se avsnitt 19.4.12.</p>
Fakturerings- metod	Se kantrubrik Redovisningsmetod.
Fakturerings- skyldighet	Med fakturerings-skyldighet avses skyldighet för näringsidkare att säkerställa att faktura utfärdas för affärshändelsen (11 kap. 1 § ML). I de fall det inte föreligger någon fakturerings-skyldighet enligt ML, måste en näringsidkare ändå uppfylla det verifikationskrav som BFL innehåller.
Fastighet	Med fastighet förstås vad som utgör eller tillhör fastighet enligt jordabalken (JB), dock inte industritillbehör, även om egendomen tillhör någon annan än ägaren till jorden eller byggnaden (1 kap. 11 § ML).
Feldebiterad skatt	Den som anger ett debiterat belopp felaktigt som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML, på en faktura eller liknande handling, är betalningsskyldig för beloppet (1 kap. 2 e § ML).
Förvaltningslagen (FL)	Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i princip av förvaltningslagens (1986:223), FL, bestämmelser. FL:s regler är således tillämpliga på ärendehandläggningen hos Skatteverket. FL behandlar bl.a. myndigheternas service-

skyldighet, samverkan mellan myndigheter samt allmänna krav på handläggning av ärenden. Eftersom FL är en baslag, som är tillämplig på olika typer av förvaltningsärenden, har i 3 § FL tagits in en s.k. lex specialisregel. Denna innebär att om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från FL:s regler så gäller bestämmelsen i den andra författningen. I både ML och SFL finns regler om förfarandet som avviker från FL:s regler. Eftersom SFL och ML är speciallagar i förhållande till FL, så har bestämmelserna i dessa lagar företräde i förhållande till reglerna i FL. I den mån SFL och ML hänvisar till annan speciallagstiftning så gäller även denna i tillämpliga delar på mervärdesskatteområdet. Se även kantrubrik SBL.

- Fri omsättning** Med begreppet ”fri omsättning” avses detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (1 kap. 19 § ML). Bestämmelsen innebär att en övergång till fri omsättning ger icke-unionsvaror tullstatus som unionsvaror. Vidare medför övergången att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import uppfylls samt att lagenliga tullar debiteras.
- Förvärvs-
beskattning** Den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över till köparen. Begreppet används synonymt med begreppet omvänd skattskyldighet.
- Förvärvströskel** Se kantrubrik Tröskelvärde.
- Förädling** Aktiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs in i EU för att bearbetas och därefter återexporteras utan att tull och andra importavgifter som tillämpas inom EU påförs. Normalt krävs tillstånd från Tullverket innan förfarandet används.
- Passiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs ut från ett EU-land till tredjeland för bearbetning, reparation eller liknande åtgärd och därefter återinförs (till samma eller annat EU-land) med total eller partiell tullbefrielse. Normalt krävs tillstånd från Tullverket innan förfarandet används.
- Gemenskaps-
internt förvärv
(GIF)** Se kantrubrik Unionsinternt förvärv.
- Grupphuvudman** Med grupp-huvudman avses den som enligt 6 a kap. 4 § ML utsetts till huvudman för en mervärdesskattegrupp.

Högsta förvaltningsdomstolen	Högsta förvaltningsdomstolens namn var tidigare Regeringsrätten. I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till det nya namnet även om domen fattats innan namnbytet.
Identifieringsnummer	Ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789) tilldelas företag från ett tredjeland som väljer att tillämpa den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster. Denna beskattningsordning innebär att företaget redovisar och betalar skatt till ett EU-land för all sådan omsättning till icke skattskyldiga inom EU. Detta EU-land skickar sedan redovisning och betalning vidare till det eller de andra EU-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Se bilaga 14.
Import	Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU:s mervärdesskatteområde (2 kap. 1 a § ML).
Införsel	Med införsel förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat EU-land.
Ingående skatt	Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § andra stycket ML).
Intrastat	Intrastat är ett system för att direkt från företagen samla in uppgifter om omfattningen och arten av handeln mellan EU-länderna. Till viss del fullgörs uppgiftsskyldigheten genom de uppgifter som lämnas i skattedeklarationerna. För större företag gäller dock även att de ska lämna särskilda uppgifter. SCB är insamlingsmyndighet för uppgifterna.
Investeringsguld	Med investeringsguld förstås: <ol style="list-style-type: none">1. guld i form av tacka eller platta med en vikt som godtas på någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, oavsett om guldet representeras av värdepapper eller inte,2. guldmünt som<ul style="list-style-type: none">– har en finhalt av minst 900 tusendelar,– är präglade efter 1800,– är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och– normalt säljs till ett pris som inte överstiger marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 procent.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av definitionen under punkten 1.

Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna i första stycket 2 under hela det år förteckningen gäller.

Guldmynt enligt ovan ska inte anses omsatta på grund av det numismatiska värdet (1 kap. 18 § ML).

Kreditnota

Kreditnota är en av säljaren (kan också utfärdas av köparen eller en tredje person) utfärdad handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (11 kap. 10 § ML).

Kvalificerade undantag

Med kvalificerade undantag avses vissa från skatteplikt undantagna omsättningar som medför rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 § ML).

Kvartalsredovisning (KVR)

Se kantrubrik Periodisk sammanställning.

Landskod

Registreringsnumret till mervärdesskatt (VAT-numret) inleds alltid med en landskod (se bilaga 13).

Marknadsvärde

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster finns är marknadsvärdet i stället

1. när det gäller varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för transaktionen, eller
2. när det gäller tjänster, ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten (1 kap. 9 § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet). Hänvisningar till de upphörda direktiven ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Hän-

visningarna ska läsas i enlighet med en jämförelsetabell som bifogats direktivet (bilaga XII).

I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till mervärdesskattedirektivet.

Moms

I denna publikation används företrädesvis ordet mervärdesskatt i stället för begreppet moms.

Nya transportmedel

Nya transportmedel är

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 km,
2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kg, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar (1 kap. 13 a § ML).

Näringsidkare

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på ställen motsvarande dem där näringsidkare används i ML. Se kantrubrik Beskattningsbar person och avsnitt 7.3.5.

Omsättning

Omsättning av vara föreligger enligt ML när vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Begreppet omsättning av varor i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet. Med omsättning av tjänst förstås att tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § första stycket 1–2 och andra stycket 1–2 ML).

Omvänd skattskyldighet

Med omvänd skattskyldighet menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över från säljaren till köparen (1 kap. 2 § 2–5 ML). Den används, under vissa förutsättningar, både vid förvärv av varor och tjänster.

Periodisk publikation	<p>En publikation i form av medlemsblad eller personaltidning samt organisationstidskrift anses som periodisk om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året (3 kap. 16 § ML).</p>
Periodisk sammanställning	<p>Den som omsätter varor med leverans till ett annat EU-land till en köpare som åberopat sitt registreringsnummer till mervärdesskatt (VAT-nummer) i ett annat EU-land än Sverige, ska lämna en periodisk sammanställning. En periodisk sammanställning ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EU-länder utan att omsättning föreligger. Periodisk sammanställning ska lämnas även för tjänster. Sammanställningen ska ta upp tjänster som förvärvats av en näringsidkare i ett annat EU-land, om förvärvaren är skattskyldig för förvärvet i det landet.</p> <p>Rapportering av varor ska som huvudregel göras varje månad. Skatteverket kan dock besluta om kvartalsvis redovisning. Rapportering av tjänster ska normalt göras kvartalsvis. I rapporten ska uppgifter lämnas om bl.a. köparens VAT-nummer samt den sammanlagda ersättningen för varuleveranser, tillhandahållna tjänster och mellanmannens omsättning i trepartshandel (35 kap. SFL samt SKVFS 2009:38 och SKVFS 2010:23). Se även kantrubrik SBL.</p>
Personbil	<p>Med personbil förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg (1 kap. 13 § ML). Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt och skåpet utgör separata karosserienheter. Med separata karosserienheter förstås att bilens konstruktion är sådan att det uppkommer en luftspalt, oavsett längden på denna, mellan förarhyttens bakre och skåpets främre vägg. Vidare ska grundfordonet (chassiet) vara funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras.</p> <p>Enligt ML räknas som personbil:</p> <ul style="list-style-type: none">– fordon som enligt lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner hänförs till personbil,– lastbil med skåpkarosseri utan separat förarhytt och med en totalvikt om högst 3 500 kg, och– buss med en totalvikt om högst 3 500 kg. <p>Se vidare avsnitt 23 och bilaga 5.</p>
Punktskattepliktiga varor	<p>Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa varor</p>

definieras i unionslagstiftning för punktskatter. Det gäller dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML).

Redovisningsmetod	Vid mervärdesskatteredovisningen tillämpas fakturerings- eller bokslutsmetoden. Beträffande innebörden av dessa begrepp, se avsnitt 19.3.
Redovisningsperiod	Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklaration ska omfatta. Redovisningsperioden utgörs normalt av tre kalendermånader men kan även vara en kalendermånad eller helt beskattningsår. Se vidare avsnitt 3.4.3.
Redovisningsskyldighetens inträde	Med redovisningsskyldighetens inträde förstås den tidpunkt då skattskyldig ska ta upp den utgående respektive ingående skatten i sin mervärdesskattedeklaration, Jfr kantrubrik Skattskyldighetens inträde.
Registrering till mervärdesskatt	Alla som redovisar mervärdesskatt ska vara registrerade i mervärdesskatteregistret. Registreringsskyldigheten omfattar även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt.
Reservregeln	Med reservregeln avses en bestämmelse som innebär att unionsinterna förvärv under vissa förutsättningar kan beskattas i det land där förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt, i stället för i varans destinationsland (2 a kap. 2 § 2 och 6 § ML).
Reverse charge	Se kantrubrik Omvänd skattskyldighet.
SBL	I denna publikation skrivs hänvisningar till SFL. I vissa fall gäller dock bestämmelserna i SBL, se övergångsbestämmelserna punkterna 1, 18–20, 25 och 26 till SFL. I de fall SBL ska tillämpas så gäller de hänvisningar som framgår av Handledning för mervärdesskatt 2011.
Sjätte direktivet	Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Direktivet upphörde att gälla den 1 januari 2007 då det ersattes av mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG). Hänvisningar till sjätte direktivet ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Se kantrubrik Mervärdesskattedirektivet.

Skatteplikt	Omsättning av varor och tjänster, unionsinternt förvärv och import av varor är skattepliktiga om de inte är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. ML.
Skattesats	Med skattesats avses den procentsats som används för att beräkna den utgående skatten vid omsättning, förvärv och import. En tablå över skattesatserna inom EU finns i bilaga 15.
Skatteverket, Ludvikakontoret	Vid Skatteverket, Ludvikakontoret, handläggs ärenden om återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskickningar, konsulat, diplomater och hjälporganisationer. Dessutom handläggs ärenden avseende mervärdesskatt på nya transportmedel och ärenden om punktskatter.
Skatteverket, skattekontor Jönköping	Vid Skatteverket, skattekontor Jönköping, handläggs statens, kommuners, landstings, kommunalförbunds och samordningsförbunds redovisning av mervärdesskatt. Vid detta skattekontor handläggs även ärenden om myndigheters rätt till kompensation för ingående skatt samt kommuners, landstings, kommunalförbunds och samordningsförbunds ersättning enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.
Skatteverkets handläggning av utländska företagare	<p>Vid Skatteverket, utlandsskattekontoret Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö handläggs ärenden rörande utländska företagare, vilka är registrerade i Sverige, samt ärenden om återbetalning till utländska företagare. Utlandsskattekontoret Malmö hanterar utländska företagare från Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kosovo, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike. Företag från samtliga övriga länder hanteras vid utlandsskattekontoret Stockholm. Vissa ärendetyper som process och informationsutbyte handläggs utifrån länderansvaret på Skatteverket, utlandsskattekontoret Stockholm respektive utlandsskattekontoret Malmö.</p> <p>Vid utlandsskattekontoren handläggs dessutom företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EU och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel.</p> <p>I bilaga 11 finns adress och telefonnummer till utlandsskattekontoret Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö. Se även kantrubrik Utländsk företagare.</p>

Skattskyldig	<p>Skattskyldig är den som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst, eller vilket är vanligt vid handel inom EU, 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.</p> <p>En säljare av en vara eller en tjänst kan vara skattskyldig i Sverige även om han har endast en enstaka omsättning här i landet och hans verksamhet bedrivs utomlands (1 kap. 1 § första stycket 1 ML).</p> <p>Med skattskyldig avses i denna handledning som regel även den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–12 §§ ML.</p>
Skattskyldighetens inträde	<p>Med skattskyldighetens inträde menas när den skattskyldiges skyldighet gentemot staten att betala skatt inträder (1 kap. 3–5 a §§ ML). Jämför kantrubrik Redovisningsskyldighetens inträde.</p>
Skepp	<p>Skepp är ett fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter (1 kap. 2 § sjölagen, 1994:1009).</p>
Tjänst	<p>Som tjänst betecknas allt som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet och som inte utgör vara (1 kap. 6 § ML). Se även kantrubrik ADB-program.</p>
Tredimensionell fastighet	<p>En tredimensionell fastighet (3D-fastighet) är en fastighet som är avgränsad både horisontellt och vertikalt (1 kap. 1 a § första stycket 1 JB). Fastigheten kan bildas genom fastighetsbildning av redan uppförda byggnader och anläggningar såväl som planerade men ännu inte uppförda byggnader och anläggningar. På detta sätt skapas separata fastigheter, t.ex. på en befintlig byggnads tak eller av en källare. 3D-fastigheter och traditionella fastigheter kan ingå i olika delar av samma byggnadskropp vilket innebär att 3D-fastigheter inte behöver ha del i mark.</p>
Tredjeland	<p>Med ett tredjeland förstås ett land som inte utgör ett EU-land. Även vissa områden inom EU har undantagits från de gemensamma reglerna, s.k. tredje territorium (1 kap. 10 b § ML). Dessa områden betraktas också som tredjeland.</p>
Tredje territorium	<p>Med ett tredje territorium avses de områden inom EU som har undantagits från de gemensamma mervärdesskattereglerna (1 kap. 10 b § ML). Se även kantrubrik Tredjeland samt bilaga 9.</p>

Trepartshandel	Med trepartshandel avses en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EU-länder med tre till mervärdesskatt registrerade parter i transaktionen vilka finns i var sitt EU-land, och där varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Den som förvärvar varan för direkt vidareförsäljning benämns i detta sammanhang mellanman.
Trettonde direktivet	Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.
Tröskelvärde	<p>Med tröskelvärde avses ett gränsbelopp exklusive mervärdesskatt. Vid handel inom EU gäller dels en förvärvströskel på 90 000 kr, dels en omsättningströskel på 320 000 kr. Registrering till mervärdesskatt ska ske när tröskelvärdena överskrids.</p> <p>En tablå över motsvarande tröskelvärden inom EU finns i bilaga 17.</p> <p>I bilaga 16 finns en tablå över tröskelvärden inom EU avseende undantag för små företag.</p>
Unionsinternt förvärv	<p>Lissabonfördraget som trädde i kraft den 1 december 2009 har bl.a. medfört att benämningen Europeiska Gemenskapen ersatts av Europeiska Unionen. Detta innebär bl.a. att begreppet gemenskapsinternt förvärv, GIF, har ersatts av begreppet unionsinternt förvärv.</p> <p>Med unionsinternt förvärv avses sådant förvärv av en vara från ett EU-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och ska beskattas hos köparen. Unionsinterna förvärv föreligger även vid vissa överföringar av varor (d.v.s. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.</p> <p>Med unionsinternt förvärv avses detsamma som med gemenskapsinternt förvärv i mervärdesskattedirektivet.</p>
Unionsvara/icke-unionsvara	Med unionsvara och icke-unionsvara avses detsamma som med gemenskapsvara och icke-gemenskapsvara i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.
Ursprungsprincipen	Med ursprungsprincipen avses att skatten tas ut i och tillfaller det land där varorna är tillhandahållna eller varifrån de sänds eller transporteras (jfr destinationsprincipen).

Utgående skatt	Med utgående skatt förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, unionsinternt förvärv eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § första stycket ML).
Utländsk företagare	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 (1 kap. 15 § ML). Huruvida företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige har i sig inte någon betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Skatteverkets utlandsskattekontor i Stockholm respektive Malmö handlägger frågor rörande utländska företagare, vilka är registrerade i Sverige. Dessa skattekontor handlägger även återbetalning till utländska företagare och företagare från tredjeländ som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EU och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel. Informationsutbyte med andra länder handläggs vid utlandsskattekontoren. Se vidare kantrubrik Skatteverkets handläggning av utländska företagare.
Utomlands	När begreppet utomlands används avses allt utanför Sverige, alltså såväl EU-land som tredjeländ.
Vara	Med vara avses materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft (1 kap. 6 § ML). Tillhandahålls böcker, tidningar och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Se även kantrubrik ADB-program.
VAT-nummer	VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås registreringsnumret till mervärdesskatt.
Verksamhets-tillbehör	Med verksamhetstillbehör förstås annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten (1 kap. 12 § ML).
Vinstmarginal-beskattning	Vinstmarginalbeskattning är en särskild form av teknik för att beräkna mervärdesskatten och kan bli tillämplig vid omsättning av resetjänster och handel med begagnade varor. Den bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinst-

	<p>marginal mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från priset. Se vidare avsnitten 31 och 32.</p>
Yrkesmässig verksamhet	<p>En verksamhet anses enligt ML som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL (4 kap. 1 § ML). Tolkningen av begreppet yrkesmässig verksamhet ska göras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Se kantrubrik Ekonomisk verksamhet.</p>
Återbetalande medlemsstat	<p>En beskattningsbar person som är etablerad i någon av EU:s medlemsstater kan i enlighet med direktiv 2008/9/EG ansöka om återbetalning av mervärdesskatt i en annan medlemsstat. Med uttrycket återbetalande medlemsstat avses den medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen inte är etablerad men har debiterats mervärdesskatt vid förvärv av varor eller tjänster eller vid import. Se även kantrubrik Etableringsmedlemsstat.</p>
Återbetalningsrätt	<p>Med återbetalningsrätt avses rätt för vissa inte skattskyldiga att återfå ingående skatt (10 kap. ML). Se även kantrubrik Avdragsrätt och Skattskyldig.</p>
Åttonde direktivet	<p>Rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG) har upphört med verkan från och med den 1 januari 2010 och ersatts av Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat. Se även kantrubrik Direktiv 2008/9EG.</p>
Överföring	<p>Med överföring förstås gränsöverskridande transport inom EU av vara utan att varan byter ägare.</p>
Övergångsordning	<p>Enligt artikel 402.1 i mervärdesskattedirektivet ska den ordning för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna som fastställts i direktivet vara en övergångsordning och ersättas av en slutlig ordning som i princip grundar sig på att beskattning ska ske i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster har sitt ursprung.</p>
Överskjutande ingående mervärdesskatt	<p>Med överskjutande ingående mervärdesskatt avses den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt (3 kap. 13 § SFL). Se även kantrubrik SBL.</p> <p>I denna handledning används dock företrädesvis begreppet ingående skatt i stället för ingående mervärdesskatt.</p>

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994

Lagstiftningen inom mervärdesskatteområdet har varit föremål för genomgripande förändringar. Här redovisas de viktigaste ändringarna i kronologisk ordning med början från mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), ML. Vissa av ändringarna är numera inaktuella och ersatta av nya bestämmelser.

1 juli 1994

Den nya mervärdesskattelagen infördes. ML har en helt annan uppbyggnad och systematik än GML. Avsikten med ändringarna var att skapa en så överskådlig lag som möjligt. Vissa centrala begrepp fick ändrad innebörd, t.ex. skattskyldig. I GML innebar begreppet även en rättighet att få återbetalning av ingående skatt för de s.k. tekniskt skattskyldiga. Omsättningsbegreppet blev anpassat till EU:s direktiv. Vidare skedde en anpassning till vad som gäller inom EU, t.ex. i fråga om var ett tillhandahållande av varor och tjänster ska anses ha skett, i bestämmelserna om omsättningsland (prop. 1993/94:99, SFS 1994:200).

Frivillig skattskyldighet infördes beträffande andrahandsuthyrning av verksamhetslokaler. I samband härmed infördes också ändringar i fråga om skyldigheten att återföra avdragen ingående skatt vid försäljning eller annan återföringsgrundande händelse i samband med konkurs. Fastighetsägaren ska ansvara för skatt som han gjort avdrag för och konkursboet för den skatt som konkursboet dragit av (prop. 1993/94:225, SFS 1994:498).

På sjukvårdsområdet infördes vissa förtydliganden i fråga om skattefrihetens omfattning vid försäljning av glasögon och andra synhjälpmedel (prop. 1993/94:225, SFS 1994:498).

Definitionen av personbil ändrades till att inte omfatta bil med skåpkarosseri vars förarhytt utgör separat karosserienhet. Vidare infördes avdragsrätt vid förvärv av fordon för sjuktransport och transport av avlidna. Avdragsrätten avseende fordon för sjuktransport slopades dock igen fr.o.m. den 1 januari 1995 (prop. 1993/94:225, SFS 1994:498).

1 januari 1995

Det svenska medlemskapet i EU medförde stora förändringar i ML. Framför allt märktes bestämmelserna för handeln med varor och tjänster till och från andra medlemsländer. Nya begrepp infördes, såsom gemenskapsinterna förvärv, förvärvsbeskattning (omvänd skattskyldighet) och kvartalsredovisning. Det nya förfarandet innebar att Tullverkets beskattning av import från andra EU-länder upphörde. Vidare infördes nya bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående skatt på fastigheter och andra investeringsvaror (prop. 1994/95:57, SFS 1994:1798).

Skattefrihet infördes i 10 a kap. ML för omsättning av vissa tjänster till en företagare i annat EU-land om denne skulle ha haft rätt till återbetalning av skatten. De tjänster som avsågs var värdering av och arbete på lös egendom samt vissa transporttjänster och tjänster som tillhandahålls som ett led i sådana transporttjänster (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

Bestämmelser med liknande innebörd infördes fr.o.m. den 1 januari 1996 i 5 kap. ML. I samband därmed upphörde 10 a kap. ML att gälla (prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286).

1 november 1995

Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades.

Nya bestämmelser om vinstmarginalbeskattning infördes i 9 a kap. ML för handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, vinstmarginalbeskattning (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

Undantaget från skatteplikt för omsättning och införsel av alster av bildkonst vilka ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo slopades. Samtidigt infördes skattskyldighet för nämnda personer om beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt uppgår till minst 300 000 kr. Möjlighet till s.k. frivilligt inträde föreligger oavsett beskattningsunderlagets storlek. Skattesatsen utgör 12 procent av beskattningsunderlaget vid upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättning (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

Skattefriheten för omsättning av sedlar och mynt begränsades till att avse sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål eller i fråga om guldmynt också om de omsätts efter sitt metallvärde. Vidare slopades skattefriheten för omsättning av frimärken (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

Exportbegreppet förändrades i fråga om lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Tjänsterna anses tillhandahållna genom export om de

avser varor från eller till ett land utanför EU (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

1 januari 1996

Ett särskilt regelsystem infördes i 9 b kap. ML för resebyråer eller researrangörer som i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster (prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

Skattesatsen för livsmedel sänktes till 12 procent (prop. 1994/95:150, SFS 1995:931).

Nya redovisningsregler infördes. Beloppsgränsen för att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklaration höjdes från 200 000 kr till en miljon kr. Vidare kortades redovisningsperioden från två månader till en månad. Beskattningsunderlagen som för beskattningsåret beräknas uppgå till mer än 10 miljoner kr medförde att deklaration ska lämnas senast den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Om beskattningsunderlagen är lägre ska deklaration lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser (prop. 1995/96:19, SFS 1995:1207).

Nya bestämmelser infördes i 9 c kap. ML angående skattefrihet för omsättning av vissa varor placerade i vissa lager. Undantaget från skatteplikt omfattar också tjänster i anslutning till detta (prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286).

Nya bestämmelser infördes också beträffande skattefri försäljning till resenärer från ett tredjeland. Villkor för skattefrihet är att varan förs ut till ett tredjeland inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare ska skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kr. Skattefrihet infördes för vissa fall av omsättning av tjänster till EU:s institutioner i ett annat EU-land (prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286).

Skatteplikt infördes för omsättning av allmänna nyhetstidningar och skattesatsen bestämdes till 6 procent av beskattningsunderlaget (prop. 1995/96:45, SFS 1995:1364–1365).

1 juli 1996

Beloppsgränsen 10 miljoner kr för deklarationstidpunkt den 20 i månaden efter redovisningsperioden höjdes till 40 miljoner kr (prop. 1995/96:19, SFS 1996:713).

Undantaget från skatteplikt för biografföreställningar slopades. Skattesatsen är 6 procent (prop. 1995/96:191, SFS 1996:536).

1 januari 1997

Betydande förändringar infördes inom områdena utbildning, kultur och idrott. Inom utbildningsområdet har skattefriheten

begränsats till att avse i huvudsak utbildning som anordnas av det allmänna. Vidare har det s.k. direktkravet slopats. Inom kultursektorn har skattefriheten slopats för upplåtelse och överlåtelse av vissa rättigheter samt för konserter, cirkus-, teater-, balett- och jämförliga föreställningar. Skattesatsen är 6 procent för vissa tillhandahållanden inom kultursektorn. Inom idrottsområdet föreligger skattefrihet endast om tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller allmännyttig ideell förening. Skattesatsen är 6 procent (prop. 1996/97:10, SFS 1996:1327).

Vissa ändringar infördes när det gäller den skattefrihet som internationella organisationer, utländska beskickningar och diplomater m.fl. har. Den grundläggande principen om att skattefriheten ska tillgodoses genom rätt till återbetalning av skatt har i huvudsak behållits. När det gäller förvärv av personbilar har skattefriheten utformats som ett undantag från skatteplikten. Vidare har införts bestämmelser om möjlighet till frivillig skattskyldighet för fastighetsägare för uthyrning till utländsk beskickning m.fl. (prop. 1995/96:232, SFS 1996:1320–1326).

Bestämmelser infördes också som innebär möjlighet för vissa skattskyldiga till helårsredovisning av mervärdesskatt i momsdeklaration. En förutsättning är att beskattningsunderlaget uppgår till högst 200 000 kr per år (prop. 1996/97:12, SFS 1996:1406).

1 juli 1997

I 5 kap. 7 § ML infördes bestämmelser angående omsättningsland för telekommunikationstjänster. Sådana tjänster ska beskattas i det land där kunden har sitt hemvist i stället för i det land där den som tillhandahåller tjänsten har sin verksamhet (prop. 1996/97:81, SFS 1997:331).

1 november 1997

Till skattebetalningslagen (SBL) överfördes ML:s förfaranderegler d.v.s. huvuddelen av 14–22 kap. SBL tillämpas första gången för redovisningsperioden januari 1998. Vissa förfaranderegler tillämpas dock fr.o.m. den 1 november 1997 (prop. 1996/97:100, SFS 1997:483).

1 januari 1998

Nya bestämmelser infördes angående skattetillegg vid periodiseringsfel. Skattetillegg ska utgå med 5 procent i stället för med 10 procent. Bestämmelserna som återfinns i 15 kap. 1 § SBL gäller från och med redovisningsperiod som gått till ända den 31 januari 1997 eller senare (prop. 1997/98:10, SFS 1997:1029).

1 juli 1998

Möjlighet till gruppregistrering infördes för företag inom den finansiella sektorn och för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden. Företag i en finansiell gruppering

som bedriver mervärdesskattefri finansiell verksamhet kan härigenom undgå en inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen. En mervärdesskattegrupp får inte anses bildad före den 1 januari 1999.

Beträffande företag i kommissionärsförhållande återinfördes den tidigare möjligheten för ett kommittentföretag att bli skattskyldigt för kommissionärsföretagets omsättning.

Vidare infördes skattefrihet i vissa fall när tjänster tillhandahålls inom en sammanslutning av fysiska eller juridiska personer med verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet.

Dessutom föreskrevs att reglerna om skatteupplag enligt 9 c kap. ML även får omfatta trävaror för att åstadkomma skattefrihet vid bl.a. försäljning av virke för vidaretransport till utlandet (prop. 1997/98:134/148, SFS 1998:346).

Kommuners uttag av tjänster på stadigvarande bostad undantogs från skatteplikt när det avsåg sådana boendeformer som anges i 20 § andra stycket och 21 § tredje stycket socialtjänstlagen (1980:620) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387). Samtidigt erhöll kommuner och landsting rätt till ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting för kostnader i samband med nämnda boendeformer (prop. 1997/98:153, SFS 1998:586).

1 januari 1999

Apotekare, receptarier, arbetsterapeuter och sjukhusfysiker är fyra nya yrkesgrupper som omfattas av gällande bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av sjukvård utförd av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Försäljning av varor som legitimerade apotekare och receptarier utför undantas dock inte från skatteplikt (prop. 1997/98:109, SFS 1998:542).

1 juli 1999

Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör genom att vissa särbestämmelser i direktiven på punktskatte- och mervärdesskatteområdet upphör att gälla. Skattebefrielse bibehålls för varor som ska användas för direktkonsumtion ombord och vid försäljning på tredjelandsresor. Nya lagar träder samtidigt i kraft rörande proviantering och exportbutiker (prop. 1998/99:86, SFS 1999:450).

1 januari 2000

Omsättning av guld i investeringssyfte undantas från skatteplikt. Därigenom blir handeln med investeringsguld beskattad på samma sätt som finansiella tjänster, vilka är undantagna från skatteplikt. Med investeringsguld menas guldtackor och guldmynt som omsätts i investeringssyfte oavsett om guldet är

representerat av värdepapper eller inte. I de fall investeringsguldet omsätts för industriändamål införs möjlighet för säljaren att bli frivilligt skattskyldig för omsättningen. Detta avgör säljaren från fall till fall efter överenskommelse med köparen. Samtidigt införs regler om att köparen blir skattskyldig för omsättningen s.k. omvänd skattskyldighet. Detta gäller vid omsättning av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller vid omsättning av investeringsguld när säljaren utnyttjat rätten till skattskyldighet. Att det föreligger omvänd skattskyldighet ska framgå av fakturan. Vidare blir en säljare skyldig att identifiera kunden vid transaktioner överstigande 10 000 kr (prop. 1998/99:69, SFS 1999:640).

Svenska kyrkan övergår till att bli ett registrerat trossamfund och ska beskattningsmässigt behandlas som en ideell förening. Verksamheten ska inte räknas som yrkesmässig när inkomsten av näringsverksamhet för trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen om inkomstskatt (prop. 1999/2000:2, SFS 1999:1283).

Vidare infördes skattefrihet för tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när dessa tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen (prop. 1998/99:124, SFS 1999:959).

1 mars 2000

Med anledning av möjligheten för aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. att få redovisa i euro i stället för svenska kronor införs i ML regler om redovisningsvaluta (prop. 1999/2000:23, SFS 2000:54).

15 april 2000

Upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land undantas inte längre från skatteplikt utan beskattas med normalskattesatsen 25 procent. Samtidigt kan företagare, som är skattskyldiga i Sverige, i sin mervärdesskatteredovisning dra av såväl den svenska som den danska mervärdesskatten på passageavgiften (prop. 1999/2000:58, SFS 2000:143).

1 juli 2000

Skatteplikt införs för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer (prop. 1999/2000:82, SFS 2000:500).

1 januari 2001

Ändringar görs i reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler och metoden för att korrigera ingående skatt, d.v.s. de s.k. jämningsreglerna. Reglerna om återföring av mervärdesskatt upphör och ersätts med förändrade jämningsregler. Definitionen av investeringsvara ändras vad

gäller fastighet till en ny-, till- eller ombyggnadskostnad där mervärdesskatten uppgått till minst 100 000 kr. Korrigerings-tiden för mervärdesskatten förlängs för fastighet till tio år. När särskilda skäl föreligger kan skattskyldighet medges redan under uppförande eller ombyggnad av byggnad. Som alternativ finns rätt till retroaktivt avdrag kvar men detta begränsas till fall när byggnaden inte redan tagits i bruk när skattskyldighet beviljas. Andrahandshyresgäst, konkursbo och mervärdesskattegrupp kan också beviljas skattskyldighet för upplåtelse. När en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts övergår skattskyldigheten och rättighet och skyldighet att jämka automatiskt på den nye ägaren såvida båda parterna inte ansöker om att detta inte ska ske. För den som redan är skattskyldig införs en möjlighet att under år 2001 ansöka om utträde, d.v.s. att skattskyldigheten ska upphöra (prop. 1999/2000:82, SFS 2000:500, prop. 2000/01:23 SFS 2000:1358).

Skattesatsen ändras till 6 procent för personbefordran och entréavgift till djurpark (prop. 2000/01:1, 2000/01:23, SFS 2000:1357).

1 juli 2001

Bestämmelserna angående undantag från skatteplikt för utbildning ändras med anledning av att ny studiestödslag (1999:1395) träder i kraft 1 juli 2001 (prop. 1999/2000:10, 2000/01:121, SFS 1999:1406, SFS 2001:524).

1 oktober 2001

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av personbil eller motorcykel som införts i exportvagnsförteckning har ändrats med anledning av att bestämmelserna om exportvagnsförteckning har upphört att gälla och nya bestämmelser om tillfällig registrering av personbil eller motorcykel införts i lagen (2001:558) om vägtrafikregister (prop. 2000/01:95 SFS 2001:568).

1 januari 2002

Skattesatsen för böcker och tidskrifter sänks till 6 procent (prop. 2001/02:45, SFS 2001:1169).

Nya regler införs när det gäller utländska företagens omsättning i Sverige:

Kravet på att utländsk företagare som är skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige ska företrädas av skatterepresentant (ombud) slopas för företagare från länder med vilka Sverige har överenskommelser om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar och utbyte av information om skatter. Sådana överenskommelser har Sverige förutom med EU-länderna även med de nordiska länderna d.v.s. även med Norge samt Åland.

Definitionen av utländska företagare förtydligas, regler i samband med varuöverföringar samt regler om omsättningsland vid import av vara ändras.

Följande ändringar tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2002:

Reglerna om s.k. omvänd skattskyldighet vid förvärv från utländsk företagare utvidgas. Samtidigt införs regler som, med vissa begränsningar, gör det möjligt för den utländske företagen att ändå vara skattskyldig. Reglerna om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML utvidgas och särskilda krav angående uppgifter i faktura införs för utländsk företagare som använder sig av omvänd skattskyldighet. Registrerings- och deklarationsskyldighet införs för näringsidkare som utför varustransaktioner mellan EU-länder, vilka inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Reglerna om ombud, registrerings- och deklarationsskyldighet finns i SBL. Övriga regler finns i ML (prop. 2001/02:28, SFS 2001:970 [SBL], SFS 2001:971 [ML]).

1 januari 2003

Bestämmelserna beträffande försäkringstjänster ändras så att försäkrings- och återförsäkringstransaktioner undantas från skatteplikt oavsett vem som är försäkringsgivare.

Vid framställning av periodiska publikationer och tjänster i samband därmed skattebefrias dessa tjänster även när de tillhandahålls av någon annan än den tekniske framställaren.

Förmedling av sådana tjänster som avses i 5 kap. 6 § ML (d.v.s. kulturella aktiviteter, transportanknutna tjänster m.fl.) ska som huvudregel anses omsatta i det land där den bakomliggande tjänsten utförs.

Omsättningsland för försäkringstjänster ska vara den plats där kunden är etablerad.

Arbete som utförs på lös egendom, som förvärvas i Sverige eller förs in hit för att bearbetas, ska under vissa förutsättningar inte beskattas här.

Skattefriheten upphör för reparation eller leverans av varor som är ett led i en utländsk företagens garantiåtagande.

Flera ändringar införs som rör bestämmelserna om beskattningsunderlag. En sådan är att bidrag som utbetalas av en tredje person och som anses direkt kopplat till priset för en viss transaktion ska ingå i beskattningsunderlaget. En annan ändring är att vid uttag av varor och vid vissa gemenskapsinterna förvärv ska beskattningsunderlaget, när inköpsvärde saknas,

utgöras av självkostnadspriset, i stället för tillverkningskostnaden. Reglerna om beskattningsunderlag med avseende på vissa rabatter samt vid vissa återimportfall ändras också.

Varor av guld, silver eller platina räknas inte längre som begagnade om metallen är helt eller i huvudsak obearbetad. Detta medför att reglerna om vinstmarginalbeskattning därför inte får tillämpas vid försäljning av sådana varor.

Rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor och tjänster som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land, förutsätter att omsättningen är skattepliktig i det land där denna sker. Förutom denna nya förutsättning finns även andra sedan tidigare gällande förutsättningar.

Riksskatteverket får rätt att förelägga den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning att lämna eller komplettera den. Föreläggandet ska kunna förenas med vite (prop. 2002/03:5, SFS 2002:1004 [ML], SFS 2002:1005 [SBL]).

1 juli 2003

Bestämmelser införs som klargör att omsättning från ett land utanför EU till Sverige av elektroniska tjänster samt av radio- och TV-sändningar ska beskattas i Sverige och att omsättning av motsvarande tjänster till ett land utanför EU inte ska beskattas i Sverige. EU-interna omsättningar mellan näringsidkare ska beskattas i det land där det köpande företaget är etablerat.

Samtidigt klarläggs att på elektronisk väg levererade produkter såsom t.ex. tillhandahållande av programvara, databaser, film och musik ska anses som tillhandahållande av tjänster och beskattas enligt reglerna i 5 kap. 7 § ML. Även fortsättningsvis ska beskattning ske med normalskattesatsen 25 procent.

Näringsidkare etablerade utanför EU ges möjlighet att använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster. Denne kan välja att identifiera sig i Sverige och redovisa och betala skatten till Sverige för all försäljning till kunder i EU som inte är näringsidkare. På motsvarande sätt finns möjlighet att i stället välja att redovisa och betala skatten till annat EU-land för skyldigheter gentemot Sverige. Det ankommer på aktuellt EU-land att vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning till övriga EU-länder som är beskattningsland för tjänsterna. Den som använder den särskilda ordningen har inte avdragsrätt för ingående skatt utan får i stället ansöka om återbetalning enligt reglerna för utländska företagare (prop. 2002/03:77, SFS 2003:220 [ML], SFS 2003:222 [SBL]).

- 1 januari 2004** Som en följd av faktureringsdirektivet införs nya regler om faktureringsskyldighet, innehåll i faktura, rätten att tillämpa elektronisk fakturering samt regler om lagring av fakturor (prop. 2003/04:26, SFS 2003:1134 ML).
- 1 januari 2005** Nya regler införs när det gäller beskattningsland vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas och av el. Vid omsättning till en skattskyldig återförsäljare ska beskattning ske i Sverige om denne är etablerad här i landet. Beskattning ska också ske här vid försäljning till andra än återförsäljare om kunden förbrukar varan här i landet. Köparen ska redovisa skatten (s.k. omvänd skattskyldighet) om denne är registrerad till mervärdesskatt här och säljaren är en utländsk företagare. Import av gas och el undantas från skatteplikt. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2003/92/EG.
- Vidare införs skattefrihet för all omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Sådan skattefrihet gäller också för omsättning avsedd för Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern.
- Skattefrihet genom återbetalning införs även för Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar.
- Möjligheten att lämna kvartalsredovisning för kalenderår upphör.
- I skattebetalningslagen införs regler som avser förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organisationer m.fl. (prop. 2004/05:15, SFS 2004:1155 och 1157 [ML], 2004:1156 [SBL]).
- 1 april 2006** Audionomer, biomedicinska analytiker, dietister och ortoped-ingenjörer är nya yrkesgrupper som omfattas av undantaget från skatteplikt för omsättning av sjukvård utförd av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården (prop. 2005/06:43, SFS 2006:50).
- 1 juli 2006** Europeiska unionens råd (rådet) antog den 17 oktober 2005 förordning (EG) nr 1777/2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för det sjätte direktivet. Dessa omfattar specifika regler som klargör vissa tillämpningsfrågor och syftar till att få till stånd en enhetlig behandling i hela unionen av de specifika omständigheterna i fråga.
- Förordningen träder i kraft den 1 juli 2006, men artikel 13 ska tillämpas från och med den 1 januari 2006. Den är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Undantag från skatteplikt införs för sådana korttidsstudier som berättigar till bidrag från Sametinget på samma sätt som sedan tidigare gäller för korttidsstudier som berättigar till bidrag från LO, TCO och Socialstyrelsens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu) (prop. 2005/06:134, SFS 2006:659).

I och med att den gamla livsmedelslagen upphävs byts hänvisningarna till livsmedelslagen i 5 kap. 9 § ML och 7 kap. 1 § ML ut mot hänvisningar till artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 (prop. 2005/06:128, SFS 2006:823).

1 januari 2007

Sjätte direktivet upphör att gälla och ersätts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ”Mervärdesskattedirektivet”. Avsikten är inte att införa några materiella ändringar.

Som en anpassning till ändringar i bokföringslagen utökas möjligheten att använda bokslutsmetoden för de skattskyldiga som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL. Dessa skattskyldiga kan tillämpa bokslutsmetoden om årsomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr. Vidare görs en ändring i 1 kap. 4 a § ML som innebär att skattskyldigheten för unionsinternt förvärv inträder när varan levereras. Av 13 kap. 8 b och 18 a §§ ML framgår att redovisningsskyldigheten för unionsinternt förvärv inträder vid den tidpunkt som tidigare gällde för skattskyldighetens inträde (prop. 2005/06:174, SFS 2006:905).

Bestämmelsen i 7 kap.1 § första stycket 2 ML att mervärdesskatt på transport i skidliftar ska tas ut med 12 procent upphör. Detta innebär att beskattning sker enligt den skattesats som gäller för idrott och persontransporter, d.v.s. med 6 procent (prop. 2006/07:1, SFS 2006:1389).

1 juli 2007

Regler om omvänd skattskyldighet införs för omsättning av vissa tjänster mellan byggföretag. Det gäller sådana tjänster som avser fastighet, byggnad eller anläggning och som enligt SNI-koderna kan hänföras till mark- och grundarbeten,

- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Samma sak gäller byggstädning samt uthyrning av arbetskraft för ovanstående aktiviteter (prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031, SFS 2006:1293).

1 januari 2008

Tremånadersredovisning införs för skattskyldiga vars beskattningsunderlag uppgår till högst 40 miljoner kr per år (prop. 2007/08:25, SFS 2007:1377).

Reglerna om uttagsbeskattning anpassas till EU-rätten, vilket innebär att uttagsbeskattning i vissa fall endast kan ske när uttaget sker utan ersättning. Reglerna kompletteras med bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget.

Inom byggområdet upphör möjligheten att vänta med att redovisa utgående skatt på förskott och a conton tills bygget är klart. För redovisning av bygg- och anläggningstjänster gäller i stället en s.k. fakturadatummetod. Reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 7 och 8 §§ ML utökas till att även omfatta bostadslägenheter och lokaler som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. För ny-, till- eller ombyggnad i egen regi ska uttagsbeskattningen ske senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten har kunnat tas i bruk. Den omedelbara anknytningen till SNI-kodningen vid den omvända skattskyldigheten för byggtjänster tas bort.

Vidare görs följande ändringar som, i de flesta fall, är ytterligare anpassningar till EU-rätten:

- den som gör en felaktig debitering av mervärdesskatt blir skyldig att betala in beloppet till staten,
- en konkurrensregel införs för offentlighetsliga organ,
- reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till kommun justeras,
- kravet i 2 a kap. 3 § ML för förvärvsbeskattning av nytt transportmedel att transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet tas bort,
- reglerna om VMB justeras så att VMB inte kan tillämpas vid försäljning av sådant transportmedel som förvärvats enligt reglerna för förvärvsbeskattning av nytt transportmedel,
- i 3 kap. 23 § ML införs en speciell definition av samlarföremål,

- 8 kap. 17 § ML kompletteras med bestämmelser om att avdragsrätten ska styrkas med faktura även vid omvänd skattskyldighet,
- avdragsbegränsningen inom kulturområdet i 8 kap. 13 a § ML slopas,
- kravet på att skatten enligt den ursprungliga fakturan måste anges i en kreditnota slopas,
- kravet i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML att den utländske köparen måste hämta varan här i landet för att omsättningen ska anses gjord utomlands slopas,
- ändring görs av bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML om export av personbil eller motorcykel, som är tillfälligt registrerad enligt lagen om vägtrafikregister,
- bestämmelserna i 10 kap. 11 § andra stycket ML om återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster ändras, och
- reglerna i 10 kap. 8 § ML om återbetalning till diplomater m.fl. justeras (prop. 2007/08:25, SFS 2007:1376).

Som en följd av att reglerna om bidrag vid korttidsstudier reformeras görs ändringar av bestämmelserna i 3 kap. 8 § ML om undantag från skatteplikt för utbildning (prop. 2007/08:1, SFS 2007:1341).

1 januari 2009

Lönegränsen för när uttagsbeskattning ska ske för vissa fastighetstjänster höjs från 150 000 kr till 300 000 kr genom ändring i 2 kap. 8 § ML (prop. 2008/09:65, SFS 2008:1344).

Ändringar införs i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, som innebär en skyldighet att justera ersättning vid överlåtelse av investeringsvara inom viss tid om kommunen har haft rätt till ersättning för den ingående skatten när varan anskaffades. Skyldighet att justera ersättning införs också vid ändrad användning av en investeringsvara. Dessutom ska ersättningen justeras om en kommun väljer att göra retroaktivt avdrag för den ingående skatten vid frivillig skattskyldighet. Justeringsskyldigheten omfattar även landsting och kommunalförbund (prop. 2008/09:30, SFS 2008:909).

1 januari 2010

Med anledning av ändringar i mervärdesskattedirektivet införs nya regler i ML om omsättningsland för tjänster. Två nya huvudregler för omsättningsland införs. Den ena gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare. Huvudregeln

i dessa fall är att tjänsterna ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad. Skatten ska då redovisas och betalas av köparen (s.k. omvänd skattskyldighet). Den andra gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare och någon som inte är näringsidkare. I dessa fall ska tjänsterna som huvudregel anses tillhandahållna i det land där näringsidkaren (säljaren) är etablerad. Från huvudreglerna undantas bl.a. fastighetstjänster, olika typer av transporttjänster, kulturella och liknande tjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.

I syfte att effektivisera kontrollen kompletteras de nya omsättningslandsreglerna med en skyldighet för den som säljer tjänster till näringsidkare i ett annat EU-land att ta upp försäljningen i en periodisk sammanställning. Som huvudregel ska en periodisk sammanställning göras för varje kalendermånad i fråga om uppgifter om varor och för varje kalenderkvartal vad avser uppgifter om tjänster.

Vidare införs ett elektroniskt förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall. De nya reglerna avser förfarandet för ansökningar om återbetalning dels från utländska företagare som är etablerade i annat EU-land (återbetalning i Sverige), dels från svenska företagare (återbetalning i annat EU-land). Ansökningar riktade till andra EU-länder ska i fortsättningen lämnas till Skatteverket via en elektronisk portal, i stället för genom pappersansökningar till behörig myndighet i respektive land. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2008/9/EG.

Slutligen införs vissa ändringar i ML:s regler som en följd av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (prop. 2009/10:15, SFS 2009:1333, SFS 2009:1334).

1 januari 2011

Med hänvisning till bestämmelserna om omsättningsland för tjänster som infördes 1 januari 2010 ändras bestämmelsen i 5 kap. 11 § ML till att endast gälla tillhandahållanden till någon som inte är näringsidkare. Därutöver införs en ny bestämmelse i 5 kap. 11 a § ML för tjänster som tillhandahålls näringsidkare (prop. 2009/10:15, SFS 2009:1341, SFS 2009:1342).

Ändringar som följer av rådets direktiv 2009/162/EU införs enligt följande

- Regelverken för el och gas utvidgas till att även omfatta leveranser av värme och kyla respektive viss import av gas som transporteras av fartyg.

- Reglerna om internationella organisationers skattefria inköp av varor och tjänster förtydligas så att EU-institutionernas m.fl. skattefrihet regleras för sig.
- Begränsning i avdragsrätten införs för ingående skatt som hänför sig till andra fastigheter än stadigvarande bostad som både används av den skattskyldige i sin verksamhet och för privat bruk eller liknande.

Därutöver görs bl.a. olika justeringar av vissa importregler avseende undantag från skatteplikt och omsättningsland, samt att tidpunkten för när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning förtydligas (prop. 2010/11:28, prop. 2010/11:14, SFS 2010:1892).

I syfte att förhindra mervärdesskattebedrägerier införs omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter med stöd av rådets direktiv 2010/23/EU (prop. 2010/11:16, SFS 2010:1518).

Förändrade krav införs för att import av varor som efter importen omsätts till köpare i ett annat EU-land eller överförs till ett annat EU-land ska vara undantagen från skatteplikt. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2009/69/EG (prop. 2010/11:14, SFS 2010:1900).

Ändringar införs i 13 kap. 8 § ML som innebär att företag med årlig omsättning här i landet som normalt uppgår till högst 3 miljoner kr får redovisa skatten enligt kontantmetoden, samt att kontantmetoden även blir tillämplig vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d ML (prop. 2010/11:16, prop. 2009/10:235, SFS 2010:1519).

1 februari 2011

Enligt rådets direktiv 2010/66/EU om ändring av direktiv 2008/9/EG införs förlängd ansökningstid för återbetalning av mervärdesskatt avseende återbetalningsperioder under 2009 för näringsidkare som är etablerade i en annan medlemsstat än den återbetalande medlemsstaten. Bestämmelsen är tillämplig för tid fr.o.m. den 1 oktober 2010 (prop. 2010/11:36, SFS 2010:1897).

1 juli 2011

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt börjar gälla. Förordningen är en omarbetning av rådets förordning (EG) nr 1777/2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för sjätte direktivet. Den nya förordningen innehåller även flera nya artiklar som bygger på olika riktlinjer som antagits av mervärdesskattkommittén.

1 januari 2012

SBL och SBF upphör att gälla vid utgången av år 2011 och ersätts av SFL och SFF som träder i kraft den 1 januari 2012. Övergångsreglerna innebär att SBL och SBF till vissa delar fortsätter att gälla under viss tid (prop. 2010/11:165, SFS 2011:1244, SFS 2011:1261).

Ny lag och förordning om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster träder i kraft. Lagen ersätter vad som reglerats i 10 a kap. SBL (prop. 2010/11:165, SFS 2011:1245, SFS 2011:1262).

Skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster sänks från 25 procent till 12 procent. Sänkningen gäller inte för spritdrycker, vin och starköl (prop. 2011/12:1, SFS 2011:1194).

1 juli 2012

Lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting ändras så att även samordningsförbund kommer att ha rätt till ersättning under samma förutsättningar som kommuner, landsting och kommunalförbund.

Samtidigt utvidgas möjligheten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokal till att även omfatta uthyrning till samordningsförbund (prop. 2011/12:132, SFS 2012:385, SFS 2012:386).

1 januari 2013

Nya bestämmelser om fakturering införs med anledning av EU:s direktiv 2010/45/EU om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering. De nya bestämmelserna syftar bl.a. till att förenkla och ytterligare harmonisera regelverket kring fakturering (prop. 2011/12:94, SFS 2012:342).

Omvänd skattskyldighet vid handel med avfall och skrot av vissa metaller införs med stöd av artikel 199.1 d i mervärdesskattedirektivet. De nya bestämmelserna omfattar bara omsättningar mellan näringsidkare. Såväl säljaren som köparen måste vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige eller vara skyldiga att registrera sig här (prop. 2012/13:1, SFS 2012:755).

2 maj 2013

Möjligheten att redovisa mervärdesskatten i inkomstdeklarationen upphör. I stället ska redovisning göras i en mervärdesskattedeklaration. Under en övergångsperiod finns fortfarande möjlighet för vissa att redovisa mervärdesskatten för 2012 i inkomstdeklarationen (prop. 2010/11:165, SFS 2011:1244 och SFS 2011:1261).

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

Mervärdesskatt 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 mervärdesskatten 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. Det uttrycktes så att beskattningen, med vissa få undantag, i princip blev generell vid all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

År 1990 tillsattes en ny utredning med uppdrag att göra en teknisk översyn av lagen om mervärdesskatt. Utredningen lämnade år 1992 förslag till en ny lag. 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 EU.

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

Reglerna om registrering, redovisning, betalning och omprövning samt övriga förfaranderegler överfördes den 1 november 1997 till skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Dessa förfaranderegler finns sedan den 1 januari 2012 i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

År 1999 tillsattes en utredning som hade till uppgift att se över ML:s bestämmelser om skattskyldighet och yrkesmässighet.

Utredningen fick under 2001 i uppdrag att även se över det regelsystem i mervärdesskattelagstiftningen som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningskyldighet inträder. Syftet med översynen var att åstadkomma en ytterligare anpassning till motsvarande regler inom EU. Utredningen lämnade sitt betänkande (SOU 2002:74) år 2002. Vissa av de förslag som lämnades av mervärdesskatteutredningen har lett till lagstiftning den 1 januari 2008, se prop. 2007/08:25 avsnitten 5, 12 och 20.

En översyn av reglerna om yrkesmässig verksamhet och uthyrning av verksamhetslokaler påbörjades under 2008. Resultatet av utredarnas övervägande redovisades år 2009 i rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m. (Ds 2009:58).

3.2 Mervärdesskatten och EU

3.2.1 Inledning

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. Medlemskapet har således inneburit att EU-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen och det är inte enbart den nationella rätten som ska beaktas utan hänsyn måste också tas till innehållet i EU-rätten. Detta gäller inte bara bestämmelserna i ML utan även bestämmelserna om mervärdesskatt i SFL. Se vidare avsnitt 3.2.6.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den inre marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av unionens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EU:s medlemsländer år 1967 har en successiv samordning av ländernas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets mervärdesskattedirektiv. Det system som utvecklats till följd av detta direktiv syftar till att beskatta all ekonomisk aktivitet på ett helt neutralt sätt genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster.

EU är grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsländerna gett unionen vissa beslutsbefogenheter. Den mest centrala är befogenheten att inom vissa områden besluta om gemensamma regler.

Genom Lissabonfördraget, som trädde i kraft den 1 december 2009, har de grundläggande fördragen och vissa protokoll som hör till dem ändrats. Ändringarna innebär bl.a. att EU har ersatt

EG som juridisk person (artikel 335 i EUF-fördraget). EU har också övertagit de befogenheter som EG tidigare hade (artikel 1 i EU-fördraget). Lissabonfördraget innebär också att pelarstrukturen har avskaffats. Som en följd av ändringarna i fördragen har således begreppet EG försvunnit. Detta innebär bl.a. att EG-domstolen har bytt namn till EU-domstolen. Gemenskapsrätten har också blivit unionsrätten. I denna handledning används genomgående begreppen EU och unionsrätten.

3.2.2 EU:s organisation

EU:s organisation består av sju institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska kommissionen (kommissionen), Europeiska unionens domstol (EU-domstolen), Europeiska centralbanken och Europeiska revisionsrätten (artikel 13.1 i EU-fördraget). Se vidare bilaga 10.

Europa- parlamentet

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Antalet ledamöter är 754 (fram till nästa val 2014, då antalet ska sänkas till 751). Sverige har 20 platser. Varje medlemsland har ett bestämt antal ledamöter i parlamentet. Parlamentet fattar beslut om nya regler tillsammans med rådet i de flesta frågor. Det gäller t.ex. regler som rör den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital inom EU. I vissa frågor lämnar parlamentet ett yttrande innan rådet fattar beslut. Rådet är dock inte bundet av parlamentets ståndpunkt. Det gäller t.ex. indirekta skatter. Parlamentet kan också föreslå fördragsförändringar. Till Europaparlamentets uppgifter hör också att godkänna EU:s budget tillsammans med rådet och att godkänna och kontrollera kommissionen samt utse EU:s ombudsman.

Europeiska rådet

Europeiska rådet kallas ofta för EU:s toppmöte. Arbetet leds av Europeiska rådets fasta ordförande och består av ordföranden, medlemsländernas stats- eller regeringschefer och kommissionens ordförande. Europeiska rådet beslutar om allmänna politiska riktlinjer och prioriteringar för EU-samarbetet. Det utövar inte någon lagstiftande funktion.

Rådet

Europeiska unionens råd (rådet eller ministerrådet) består av företrädare från medlemsländernas regeringar. Ordförande i rådets möten är det medlemsland som innehar ordförandeskapet. Medlemsländerna turas om att vara ordförande i ett halvår i taget enligt en i förväg bestämd turordning. Möten om utrikes- och säkerhetspolitik leds dock av EU:s höga representant för utrikes frågor och säkerhetspolitik (EU:s ”utrikesminister”). Detta är en ny post som inrättades genom Lissabonfördraget. Det medlems-

land som innehar ordförandeskapet är även ordförande i Coreper och i de arbetsgrupper som finns under rådet. Ordförandelandets uppgifter är att leda rådets arbete och att representera rådet gentemot andra institutioner i EU. Rådet stiftar nya lagar inom EU och ingår internationella avtal för EU:s räkning. I många frågor delar rådet sin beslutsmakt med Europaparlamentet. Mellan rådsmötena företräds ministrarna av EU-ambassadörer som är chefer för sina respektive länders representationer i Bryssel. De bildar de ständiga representanternas kommitté, kallad Coreper, som förbereder rådets möten.

Kommissionen

Europeiska kommissionen (kommissionen) består av en kommissionär från varje medlemsland. Kommissionärerna ska se till EU:s gemensamma intresse och får inte ta instruktioner från någon regering. Innan en ny kommission kan tillträda måste den godkännas av Europaparlamentet. Kommissionen utses för fem år. Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden. Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU och dess huvudsakliga uppgifter är att ta initiativ till, genomföra och övervaka den gemensamma lagstiftningen samt förvalta EU:s budget. Med undantag av bl.a. den gemensamma utrikes- och säkerhetspolitiken ska kommissionen representera unionen utåt.

EU-domstolen

EU-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, består av en domare från varje medlemsland som biträds av åtta generaladvokater. På begäran av domstolen får rådet utöka antalet generaladvokater till elva. Domstolen ska se till att lag och rätt iaktas vid tolkningen och tillämpningen av fördragen. Denna uppgift innebär att domstolen kontrollerar lagenligheten av de rättsakter som antas av Europeiska unionens institutioner, kontrollerar att medlemsstaterna har iakttagit sina skyldigheter enligt unionsrätten och tolkar unionsrätten på begäran av nationella domstolar.

För att säkerställa en faktisk och enhetlig tillämpning av unionslagstiftningen och undvika avvikande tolkningar kan, och måste i vissa fall, de nationella domstolarna vända sig till EU-domstolen för att begära ett klagande rörande tolkningen av unionsrätten, s.k. förhandsavgöranden. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

Medlemsländer som inte följer EU-rätten kan dömas för fördragsbrott av EU-domstolen. Enligt artiklarna 258 och 259 i EUF-fördraget kan såväl kommissionen som ett annat medlemsland anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger ankommer det på det felande

medlemslandet att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemslandet åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Den grundläggande regleringen om domstolen och möjligheten för nationella domstolar att inhämta förhandsavgörande i EU-domstolen finns i artikel 267 i EUF-fördraget. Av artikel 267 tredje stycket i EUF-fördraget följer att en domstol, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, är skyldig att begära förhandsavgörande. EU-domstolen har dock lämnat utrymme för nationella domstolar att i vissa fall avstå från att inhämta förhandsavgörande (283/81, CILFIT). Det första undantaget avser fall då den uppkomna frågan inte är relevant för målets utgång. Det andra undantaget är att den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen redan har blivit föremål för tolkning från EU-domstolens sida. Det tredje undantaget är när den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel.

EU-domstolen har funnit att Skatterättsnämnden inte är behörig att söka förhandsavgörande vid EU-domstolen när nämnden på ansökan av en skattskyldig avgör ärenden. I sådana situationer ansågs Skatterättsnämnden inte utöva en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet (C-134/97, Victoria Film, punkterna 17 och 18). Se vidare prop. 2005/06:157 s. 6 ff.

Vid sidan om EU-domstolen finns Europeiska unionens tribunal (tribunalen), som dömer i mål mellan enskilda personer eller företag och EU:s institutioner. Tribunalens domar kan överklagas till EU-domstolen. Vidare finns en specialdomstol för personalmål, Europeiska unionens personaldomstol (tvister angående löner m.m. för EU-anställda) vars avgöranden kan överklagas till tribunalen.

Europeiska centralbanken

Europeiska centralbanken (ECB) är den gemensamma centralbanken för de medlemsländer i EU som har infört euron som valuta. ECB:s beslutande organ är ECB-rådet och direktionen. ECB-rådet består av cheferna för de nationella centralbankerna som har euron som valuta och sex ledamöter från direktionen. Centralbankerna i samtliga EU-länder och ECB utgör tillsammans det Europeiska centralbankssystemet (ECBS) som har det övergripande ansvaret över valutaunionen.

Europeiska revisionsrätten

Europeiska revisionsrätten består av en ledamot per medlemsland. Revisionsrätten har till uppgift att granska unionens räkenskaper och den ekonomiska förvaltningen av dess medel.

Revisionsrätten informerar om resultatet av sitt arbete genom att offentliggöra rapporter och yttranden. Dessa rapporter och yttranden offentliggörs i allmänhet i Europeiska unionens officiella tidning.

3.2.3 Rättskällor

EU-rätten

EU-rätten brukar delas in i tre rättskällor: den primära EU-rätten, den sekundära EU-rätten och subsidiära rättskällor.

3.2.3.1 Primärrätt

Den primära EU-rätten består av de ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Fördragen slår fast principerna för EU-samarbetet, hur EU:s institutioner ska fungera, vad EU får fatta beslut om och hur lagstiftningsprocessen ska gå till. För att EU ska kunna anta lagstiftning på ett visst område måste det finnas rättslig grund för detta i fördragen.

Fördragen

EU-samarbetet bygger på två grundfördrag: fördraget om Europeiska unionen (EU-fördraget) och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).

EU-fördraget reglerar EU:s övergripande och konstitutionella funktion. EU-fördraget, i dess ursprungliga form även känt som Maastrichtfördraget, trädde i kraft 1993. Det var genom Maastrichtfördraget som medlemsländerna bildade den Europeiska unionen. EU-fördraget i dess nuvarande form började gälla den 1 december 2009 när Lissabonfördraget trädde i kraft.

EUF-fördraget, kompletterar EU-fördraget med mer detaljerade och funktionella bestämmelser. EUF-fördraget ersatte det tidigare EG-fördraget när Lissabonfördraget började gälla. Det ursprungliga fördraget, även känt som Romfördraget, trädde i kraft 1958.

EU har ytterligare ett grundfördrag som ännu gäller, Euratom-fördraget. När Euratom-fördraget trädde i kraft 1958 inrättades ett samarbete på kärnenergiområdet. Genom Lissabonfördraget har de flesta av Euratom-fördragets egna institutionella bestämmelser bytts ut mot generella hänvisningar till motsvarande bestämmelser i EU-fördraget och EUF-fördraget.

Till grundfördragen räknas även fördraget om kol- och stålgemenskapen (EKSG-fördraget) som trädde i kraft 1952. Fördraget upprättades för en period av femtio år och upphörde därmed att gälla 2002. De övriga grundfördragen gäller på obegränsad tid.

3.2.3.2 Sekundärrätt

De rättsakter som kan utfärdas med stöd av fördragen brukar kallas sekundärrätt. 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 unionsrättsliga åtgärder.

Förordning

En förordning har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämplig i varje medlemsland utan att nationella genomförandebestämmelser behöver antas. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt är ett exempel på en sådan förordning som ska tillämpas i Sverige som direkt gällande rätt.

Direktiv

Direktiv riktar sig till medlemsländerna och är bindande vad gäller de mål som ska uppnås inom en viss tidsfrist. Direktiv ska införlivas med nationell lagstiftning men medlemsländerna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Sjätte direktivet, som ersatts av mervärdesskattedirektivet, är ett exempel på ett sådant direktiv som har krävt betydande anpassningar av den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

Beslut

Beslut är bindande för dem som de är riktade till. Ett beslut kan vara riktat till ett eller alla medlemsländer, företag eller enskilda. Rådets beslut 2000/91/EG varigenom Danmark och Sverige fått tillstånd att genomföra en åtgärd som avviker från artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (Öresundsförbindelsen) utgör ett exempel på ett sådant beslut.

3.2.3.3 Subsidiära rättskällor

Subsidiära rättskällor är rättsliga instrument som inte har sin grund i fördragen. Till dessa rättskällor räknas EU-domstolens rättspraxis, internationell rätt och allmänna rättsprinciper. Med hjälp av de subsidiära rättskällorna har EU-domstolen kompenserat bristerna i primär- och sekundärrätten.

Rättspraxis

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

3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt

Neutralitetsprincipen

En av de grundprinciper som mervärdesskattesystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, se EU-domstolens dom i mål 89/81, Hong Kong Trade, punkt 6. Denna grundprincip belyser den skattskyldiges roll och skyldigheter i den mekanism som har införts för uppbörd av mervärdesskatt. De skattskyldiga belastas inte av mervärdesskatt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet påföra skatt och inbetala denna för Skatteverkets räkning. För att säkerställa att mekanismen är neutral beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatt föreskriver mervärdesskatte-direktivet ett avdragssystem för att de skattskyldiga inte ska belastas oskäligt av mervärdesskatt. Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-255/02, Halifax, punkt 78. Mervärdesskattesystemet syftar därmed att belasta den slutlige konsumenten. I avsnitt 3.5 åskådliggörs denna mekanism schematiskt.

Reciprocitet

För att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skattskyldige ska reciprocitet föreligga mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär dels att den utgående skatten för en säljare ska korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar. Se EU-domstolens domar i målen C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 38 och C-400/98 Breitsohl punkt 36.

Allmänna rättsgrundsatser

EU-domstolen tillämpar vid sin tolkning även vissa allmänna rättsgrundsatser och beaktar de principer på vilka Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna grundar sig. Även kravet på en enhetlig beräkningsgrund i medlemsländerna är stort, inte minst beroende på att de samlade beskattningsunderlagen med vissa justeringar ligger till grund för unionens egna intäkter.

Som exempel på principer som EU-domstolen har hänvisat till i mål om mervärdesskatt kan nämnas följande.

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte. Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-286/94, Garage Molenheide, punkterna 46–47.

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet medför t.ex. att rättigheter och skyldigheter för den som är skattskyldig inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter myndighetens beslut om skattestatus. Se EU-domstolens domar i målen C-110/94 Inzo punkt 21 och C-409/04 Teleos punkterna 48 och 50.

Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen innebär att jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling. Se EU-domstolens dom i mål 215/85, Balm, punkt 23.

Skatteneutralitetsprincipen

Skatteneutralitetsprincipen ger uttryck för konkurrenshänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Nämda princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, se EU-domstolens dom i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, punkt 22 och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika (se EU-domstolens dom i mål C-216/97, Gregg, punkt 20). Skatteneutralitetsprincipen medför vidare att åtskillnad inte får göras i beskattning mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd härför i direktivet. Se EU-domstolens domar i målen C-155/94, Wellcome Trust, C-283/95 Fischer punkt 22 f, C-349/96 Card Protection Plan punkt 15, C-455/98 Kaupo Salumets och de förenade målen C-259/10 och 260/10 Rank Group.

Principen om förfarandemissbruk

Principen om förfarandemissbruk är en sådan princip som omfattas av de allmänna rättsgrundsatserna inom unionsrätten. Enligt Skatteverkets bedömning ska denna princip beaktas vid tillämpning av ML.

EU-domstolen har klarlagt att principen om förfarandemissbruk kan tillämpas när det är fråga om avdrag för eller återbetalning av ingående skatt (C-255/02, Halifax). Skatteverket anser att principen även kan tillämpas när någon undvikit att redovisa utgående skatt, eftersom EU-domstolen i sin bedömning utgår från transaktioner generellt.

Följande två förutsättningar ska vara uppfyllda för att principen om förfarandemissbruk ska kunna tillämpas.

1. Transaktionen får, såvida gällande bestämmelser tillämpas strikt enligt sin lydelse, till följd att en skattefördel uppstår som strider mot syftet med bestämmelserna.
2. Det ska framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en skattefördel.

För det fall att förfarandemissbruk föreligger kan de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras (Skatteverket 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111).

3.2.5 Unionsrättsliga begrepp

Kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten i alla medlemsländer har lett till att vissa begrepp har fått unionsrättsliga definitioner. Nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Innebörden av dessa s.k. unionsrättsliga begrepp har i regel växt fram genom EU-domstolens praxis.

Vissa av begreppen definieras dock redan i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller t.ex. vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (artiklarna 9–10), beskattningsbara transaktioner (artiklarna 14–30), den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 62) samt beskattningsunderlag (artiklarna 72–79). Dessa begrepp kan sägas utgöra några av ”hörnstenarna” i mervärdesskattesystemet. Såväl de grundläggande begreppen som andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EU-domstolen.

Det är uppenbart att mervärdesskattedirektivets syfte skulle motverkas om betydelsen av t.ex. ”beskattningsbar transaktion” skiftade från ett medlemsland till ett annat, se EU-domstolens dom i mål C-291/92, Armbrecht. Detta är ett av skälen till att ha gemensamma europeiska definitioner för vissa begrepp. De unionsrättsliga begreppen har även betydelse för undvikande av icke- respektive dubbelbeskattning, se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike, punkt 14.

Ett av mervärdesskattedirektivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Det ligger därför i unionens intresse att undantagen från skatteplikt tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Undantagen i artiklarna 131–137 i mervärdesskattedirektivet begränsar skattebasen och därmed även underlaget för beräkning av medlemsländernas bidrag till unionens budget. Undantagen ska enligt EU-domstolens praxis tolkas

restriktivt. Några nationella undantag från direktivets tillämpningsområde accepteras inte. Detta gäller även om underlaget för nämnda bidrag inte påverkas av den nationella avvikelserna, se EU-domstolens dom i mål 203/87, kommissionen mot Italien.

3.2.6 EU-rättens förhållande till nationell rätt

Vid bedömning av ML:s materiella bestämmelser uppkommer ofta frågan vilken inverkan mervärdesskattedirektivet eller ett förhandsavgörande i EU-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av EU-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 bedömningar.

Direktiv

På mervärdesskattens område består EU-lagstiftningen främst av ett antal direktiv. I samband med ett lands anslutning till EU binder direktiven medlemslandet 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.

EU-konform tolkning

I Sverige är innehållet i mervärdesskattedirektivet inarbetat i bl.a. ML. Bestämmelserna i direktivet och i ML har inte alltid samma utformning. EU-domstolen har dock slagit fast att nationella regler som omfattas av ett EU-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen, s.k. EU-konform tolkning.

Den innebär dock 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 direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Se EU-domstolens mål 14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer.

Direkt effekt

Som framgår av ovanstående är inte avsikten med ett EU-direktiv att direktivet som sådant ska tillämpas i ett enskilt fall, innehållet ska i stället inarbetas i den nationella lagstiftningen. Men en direktivregel kan dock ha en rättslig verkan direkt mellan medlemslandet och en enskild, trots att den riktar

sig till medlemslandet. Detta uttrycks som att vissa unionsrättsliga bestämmelser har s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, d.v.s. 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 fördragen kan ha direkt effekt slog EU-domstolen fast i mål 26/62, van Gend & Loos.

Fördragsbestämmelser liksom innehållet i förordningar och beslut kan ge enskilda både rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna. Ett direktiv, såsom mervärdesskattedirektivet kan däremot endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Bakgrunden till detta förhållande är att ett direktiv alltid är riktat till medlemsländerna och ålägger dem att på lämpligt sätt uppnå ett visst mål. Direkt effekt kan därför inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Se t.ex. EU-domstolens dom i C-397/01, Pfeiffer.

Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet 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 mervärdesskattedirektivets artiklar men inte alla. Frågan om huruvida direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

En unionsrättslig 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 domstolen genom domen i målet 6/64, Costa v. ENEL. Domstolen har här efter utvecklat principen om unionsrättens företräde i flera domar. I enlighet med en till EUF-fördraget fogad gemensam förklaring (17) om företräde erinras om att unionsrätten, i enlighet med EU-domstolens fasta rättspraxis, har företräde framför nationell rätt.

Reglerna i mervärdesskattedirektivet är inarbetade i den svenska lagstiftningen, bl.a. ML, vilket innebär att en regel i

mervärdesskattedirektivet sällan kan tillämpas med direkt effekt. I första hand ska därför alltid en EU-konform tolkning göras. Det är endast om detta inte är möjligt som det kan bli aktuellt med direkt effekt.

EU-domar

EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och dess innebörd. Domstolens domar har därför stor betydelse vid tolkning av en direktivregel. EU-domstolen kan också sägas svara för en utfyllnad av den skrivna EU-rätten. Trots att EU-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.

Genom att nationella domstolar, såsom Högsta förvaltningsdomstolen, begär förhandsavgöranden får EU-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten. EU-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EU-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste det beaktas att EU-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att den, i fråga om fördragsbrott, är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan. Innan en fråga avgörs av EU-domstolen, avges normalt yttrande av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, kan utgöra en viktig komponent när en EU-dom ska analyseras.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EU-domstolen betydelsen av en bestämmelse i första hand med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de officiella språken. Enligt EU-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en unionsrättslig 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 unionsrätten. 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. Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkterna 41–43. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas

även mot bakgrund av det fördrag på vilket det baserats. 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

Ett medlemsland kan enligt EU-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelse av unionsrätten som medlemslandet kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EU-domstolens dom i målet C-150/99, Lindöpark.

I det fall EU-domstolen funnit att lagstiftning som tillämpats av Skatteverket och svenska domstolar strider mot EU-rätten kan skadeståndsanspråk komma att framställas. Skatteverket anser att skadeståndslagen (1972:2007) inte innebär något hinder för en talan om skadestånd (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111).

Skadestånd eller skattskyldighet

Det kan förekomma att ett företag begär återbetalning av enbart ingående skatt, d.v.s. utan avräkning mot en utgående skatt som företaget varit skyldigt att redovisa. EU-domstolens dom i mål C-150/99, Lindöpark, åberopas i regel i dessa fall. Skatteverket anser att om företaget har lidit skada till följd av att den svenska lagstiftningen strider mot EU-rätten kan företaget välja att antingen åberopa direkt effekt och begära att få bli skattskyldiga, eller begära skadestånd med anledning av överträdelsen. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående skatt 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, d.v.s. både den utgående skatten och avdragsrätt för ingående skatt (RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100).

Kammarrätten har funnit att avdragsrätten för ingående skatt hänger samman med att den verksamhet vari avdragsrätten uppkommit anses vara skattepliktig. Kammarrätten konstaterade att det följer av såväl direktivet som ML (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3 § ML) att den ingående skatten inte kan existera på egen hand. Den ingående skatten ska därför avräknas från den utgående skatten. Domen har överklagats, men Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövningstillstånd (KRNJ 2005-11-22, mål nr 1914-1915-04). Frågan har även bedömts av två andra kammarrätter med motsvarande utfall (KRNS 2005-04-12, mål nr 4790-04,

4792-04 (överklagad, men Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövningstillstånd) och KRNG 2004-09-09, mål nr 4062-03).

3.2.7 Den inre marknaden

Den inre marknaden infördes den 1 januari 1993 och är idag central inom EU-samarbetet. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster. En fri handel över gränserna förutsätter att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort. Det förutsätter även att medlemsländerna har ett mervärdesskattesystem som i stora delar är enhetligt.

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

3.2.8 EU:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt

Destinationsprincipen

Destinationsprincipen innebär att mervärdesskatten tillfaller destinationslandet, alltså normalt det land där en vara eller en tjänst konsumeras. Principen tillämpas bl.a. vid import från ett tredjeland genom att s.k. importmoms erläggs till Tullverket. Destinationsprincipen tillämpas även vid varuhandel mellan näringsidkare inom unionen samt i stor utsträckning vid tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare.

Ursprungsprincipen

Den fria rörligheten för varor och tjänster medför att EU framstår som ett enda land när det gäller gränsöverskridande handel. Beskattningen borde därför kunna 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.

Varor

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 EU-länder, upprätthålls destinationsprincipen genom att mervärdesskatten 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 mervärdesskatt till Tullverket, får redovisa mervärdesskatt på förvärv av varor från annat EU-land. Avdrag får sedan göras för denna mervärdesskatt 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 EU i regel får betala den lokalt gällande mervärdesskatten vid inköp av varor i andra EU-länder.

Tjänster

När tjänster tillhandahålls mellan näringsidkare upprätthålls destinationsprincipen genom att beskattning sker i det land där köparen är etablerad. Köparen redovisar mervärdesskatten för de förvärvade tjänsterna genom s.k. omvänd skattskyldighet. Destinationsprincipen tillämpas i dessa fall oavsett om säljare och köpare är etablerade inom EU eller i tredjeländ. För tjänster som tillhandahålls privatpersoner är huvudregeln att ursprungsprincipen ska tillämpas, d.v.s. mervärdesskatten ska betalas i det land i vilket säljaren är etablerad.

3.2.9 Beräkning av mervärdesskattebaserad EU-avgift

EU-budgetens inkomster utgör till största delen av de s.k. egna medlen. EU:s egna medel består av tre olika inkomsttyper: traditionella egna medel (tullar och liknande avgifter samt särskilda sockeravgifter), avgifter från medlemsländerna som baseras på ländernas inkomster från mervärdesskatt samt avgifter som baseras på medlemsländernas bruttonationalinkomst.

Den mervärdesskattebaserade EU-avgiften beräknas på medlemslandets mervärdesskattebas. Mervärdesskattebasen är det samlade värdet av ett medlemslands konsumtion av varor och tjänster. Bestämmelser om beräkning, redovisning, betalning m.m. av avgiften till EU finns i följande förordningar:

- rådets förordning (EG, Euratom) nr 1150/2000 om genomförande av rådets beslut 2007/436/EG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel,
- rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt, samt
- rådets förordning (EG, Euratom) nr 1287/2003 om harmonisering av bruttonationalinkomsten till marknadspriser.

Skatteverket ansvarar för bl.a. frågor som rör den mervärdesskattebaserade avgiften till EU-budgeten (1 § förordningen [2007:780] med instruktion för Skatteverket). Genom förordningen (2004:1333) om administration av den svenska avgiften till Europeiska unionens budget, m.m., regleras vilka myndigheter som ansvarar för den svenska avgiften till EU:s allmänna budget. Det är Skatteverket som administrerar den mervärdesskattebaserade delen av den svenska avgiften till EU. Statistiska Centralbyrån administrerar dock, med bistånd från Skatteverket, beräkningen av den viktade genomsnittssatsen för mervärdesskatten. Vidare sammanställer Ekonomistyrningsverket statens inkomster av mervärdesskatt (6 § förordning 2004:1333).

EU-avgift

För perioden 2007–2013 har den enhetliga procentsatsen för mervärdesskattemedlen fastställs och uppgår till 0,3 procent av medlemsländernas mervärdesskattebas. Sverige har tillsammans med ett par andra nettobidragsgivare rabatt på denna avgift varför den svenska uttagsprocenten uppgår till 0,1 procent för nämnda period.

Beräkning av enhetlig mervärdesskattebas

Beräkningen av den enhetliga mervärdesskattebasen, som utgår från de ovan angivna rådsförordningarna, innebär i korthet följande.

1. Beräkningen utgår från de intäkter av mervärdesskatt som redovisas i statsbudgeten, d.v.s. inkomstitel 1411 (eventuellt kompletterat med underkonton i redovisningssystemet). Då ML på vissa punkter avviker från det mervärdesskattedirektivet behöver intäkterna dock korrigeras, t.ex. ska statens ingående skatt uppskattas och dras bort.
2. När det finns mer än en skattesats ska en viktad genomsnittlig skattesats beräknas. Denna genomsnittliga skattesats beräknas utifrån nationalräkenskapernas input-output tabeller.
3. Den intermediära basen beräknas sedan genom att de totala nettointäkterna av mervärdesskatt (punkt 1) divideras med den genomsnittliga skattesatsen (punkt 2).
4. Därefter identifieras skillnader mellan Sveriges mervärdesskatte regler och reglerna i mervärdesskattedirektivet. Den slutliga mervärdesskattebasen erhålls genom att den intermediära basen justeras med ”positiva och negativa kompensationer” som svarar mot dessa skillnader.

Bemyndigande

Varje år ska en ny mervärdesskattebas beräknas (år 2013 beräknas 2012 års mervärdesskattebas) och en rapport ska skrivas och skickas till kommissionen senast den 31 juli.

Bemyndigande för valda beräkningsmetoder måste sökas senast april månad året innan beräkningen ska utföras. Ändringar i ML måste meddelas kommissionen senast i april månad. Vartannat år gör kommissionen ett revisionsbesök och går igenom underlagen för de gjorda beräkningarna.

3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad

Skattskyldighet

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Mervärdesskatt ska även betalas vid skattepliktiga unionsinterna förvärv, d.v.s. vid förvärv av varor från ett EU-land som beskattas hos förvärvaren. Vidare ska mervärdesskatt även betalas vid import (1 kap. 1 § första stycket ML).

Skatteverket är beskattningsmyndighet för omsättning inom landet och för unionsinterna förvärv. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, d.v.s. när varor förs in till Sverige från en plats utanför EU. Tullverket och Skatteverket är beskattningsmyndigheter även i vissa fall vid lagring av varor.

Mervärde

Mervärdesskatten tas ut i varje led i tillverknings- och distributionskedjan och kan därför även karakteriseras som en flerledsskatt. Varje led svarar för mervärdesskatten på den värdetillväxt – mervärdet – som har tillförts i det egna ledet. Detta uppnås genom att företagen från mervärdesskatten på den egna omsättningen (den utgående skatten) får dra av mervärdesskatten på förvärven för verksamheten (den ingående skatten). 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 mervärdesskatt.

Exempel

I avsnitt 3.5 visas schematiskt hur företag i olika led tar ut mervärdesskatt från nästa led och drar av mervärdesskatten 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 får i vissa fall tillämpas vid handel med begagnade varor och vid omsättning av resetjänster.

Inbetalning och återbetalning

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

Skattepliktig omsättning

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i 3 kap. ML. Unionsinternt förvärv är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det (3 kap. 1 § första stycket ML).

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

Den generella skattesatsen är 25 procent av beskattningsunderlaget. För viss omsättning m.m. är skattesatsen 12 procent eller 6 procent (7 kap. 1 § ML).

3.4 Registrering m.m.

3.4.1 Inledning

SFL

Reglerna om registrering, deklaration, betalning, återbetalning och omprövning samt övriga förfaranderegler har överförts till skatteförfarandelagen, SFL. Denna lag trädde i kraft den 1 januari 2012 och ska som huvudregel tillämpas första gången fr.o.m. detta datum. För den som ska redovisa mervärdesskatt och punktskatt för en redovisningsperiod om ett beskattningsår gäller dock att SFL:s regler ska tillämpas första gången på redovisningsperioder som börjar den 1 februari 2012. SBL upphörde att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande med vissa undantag för tid före den tidpunkt då SFL ska tillämpas för första gången (punkterna 1 och 18 i övergångsbestämmelserna till SFL).

Handledning för skatteförfarandet

Reglerna om registrering, deklaration och övriga bestämmelser om förfarandet på mervärdesskatteområdet behandlas i Handledning för skatteförfarandet 2012. Denna handledning är under produktion och vissa avsnitt återfinns på Skatteverkets webbplats, övriga avsnitt kommer att publiceras i den takt de blir klara.

Nedan lämnas endast en kortfattad redogörelse för de övergripande bestämmelserna avseende registrering och deklaration m.m.

3.4.2 Registrering

Anmälan

Den som avser att bedriva verksamhet för vilken skattskyldighet eller återbetalningsrätt föreligger enligt ML ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten (7 kap. 2 § SFL). Motsvarighet till denna bestämmelse finns i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet.

I 7 kap. 1 § SFL regleras närmare vilka som ska vara registrerade till mervärdesskatt. I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om registrering och registreringsnummer i artiklarna 214–216.

3.4.3 Deklaration

Mervärdesskatte- deklaration

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa mervärdesskatten i en mervärdesskattedeklaration (26 kap. 2 och 5 §§ SFL). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet.

Självdeklaration

Möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen för den som har beskattningsår som redovisningsperiod upphör fr.o.m. det beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Detta innebär att redovisningsperioden januari–december 2012 ska redovisas enligt SBL:s regler, se Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 161305-08/111, avsnitt 4.4. Vad som sägs nedan gäller därför endast den som ska redovisa mervärdesskatt enligt SFL:s regler.

Särskild skattedeklaration

Den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt ska vid felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisa denna skatt i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 § första stycket SFL).

När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, ska mervärdesskatten redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv (26 kap. 7 § andra stycket SFL).

Redovisnings- period

Redovisningsperiod för den som redovisar mervärdesskatt kan vara

- en kalendermånad,
- ett kalenderkvartal, eller
- ett beskattningsår.

Redovisningsperioden är en kalendermånad för den som har ett beskattningsunderlag, exklusive unionsinterna förvärv och

import, som beräknas överstiga 40 miljoner kr (26 kap. 10 § SFL). Om beskattningsunderlaget beräknat på motsvarande sätt, uppgår till högst 40 miljoner kr är redovisningsperioden ett kalenderkvartal (26 kap. 11 § SFL). Redovisningsperioden är ett beskattningsår om beskattningsunderlagen exklusive unions-interna förvärv och import beräknas uppgå till högst 1 miljon kr (26 kap. 11 § SFL).

Skatteverket ska även besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för tre kalendermånader eller en kalendermånad eller ett kalenderkvartal i stället för ett beskattningsår om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl (26 kap. 13 § SFL). Skatteverket har tagit ställning till i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration varje månad (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746687-07/111).

I mervärdesskattedirektivet regleras bestämmelserna om redovisningsperiod i artikel 252.2.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 7 kap. SFL är i vissa fall även skyldig att lämna en periodisk sammanställning. I denna ska lämnas uppgifter om omsättning och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder. Det ska även lämnas uppgift om omsättning av tjänster mellan EU-länder för vilka förvärvaren är skattskyldig (35 kap. 2 § SFL). Se vidare Skatteverkets föreskrift SKVFS 2009:38 och SKVFS 2010:23. Bestämmelsen i 35 kap. 2 § SFL motsvaras av artikel 262 i mervärdesskattedirektivet.

Den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalendermånad för uppgifter om varor. När det gäller uppgifter om tjänster ska sammanställningen göras för varje kalenderkvartal. Om uppgifter ska lämnas avseende både varor och tjänster ska sammanställningen göras varje kalendermånad (35 kap. 3 § SFL).

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras varje kalenderkvartal i stället för varje kalendermånad om den som är skyldig att lämna en sammanställning begär det. Det gäller under förutsättning att det sammanlagda värdet av sådan omsättning och överföring av varor som ska rapporteras i sammanställningen inte överstiger 500 000 kr exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen (35 kap. 4 § SFL).

Skatteverket ska även besluta att den periodiska sammanställningen ska göras varje kalendermånad i stället för varje kvartal om den som är skyldig att lämna en sammanställning begär det eller om det finns särskilda skäl (35 kap. 5 § SFL). Skatteverket har redogjort för i vilka fall det kan anses föreligga särskilda skäl för månadsrapportering i den periodiska sammanställningen, se Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 883693-09/111.

Bestämmelserna i 35 kap. 3–5 §§ SFL motsvaras av artikel 263 i mervärdesskattedirektivet.

3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster

En näringsidkare från ett land utanför EU kan använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt om han säljer sådana elektroniska tjänster som anges i 5 kap. 18 § 12 ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EU-land (lag [2011:1245] om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster). Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt för all försäljning av nämnda tjänster till EU. Skatteverket fattar ett identifieringsbeslut och tilldelar näringsidkaren ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789). Numret är utformat så att det inte ska förväxlas med ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

Bestämmelserna i lag 2011:1245 motsvarar den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 357–369 i mervärdesskattedirektivet.

För närmare beskrivning av den särskilda beskattningsordningen, se avsnitt 43.

3.4.5 Elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt

Det finns ett elektroniskt ansökningsförfarande för företagare som är etablerade inom EU och som önskar få återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i annat medlemsland än det land där företagaren är etablerad.

Svenska företagare

En näringsidkare som är etablerad i Sverige kan ansöka om återbetalning av mervärdesskatt hos den behöriga myndigheten i ett annat EU-land. Ansökan lämnas genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål av Skatteverket.

Företagare från annat EU-land

En utländsk företagare, som är etablerad i ett annat medlemsland, kan ansöka om återbetalning av mervärdesskatt hos Skatteverket. Ansökan lämnas genom den elektroniska portal

Företagare från tredjeland

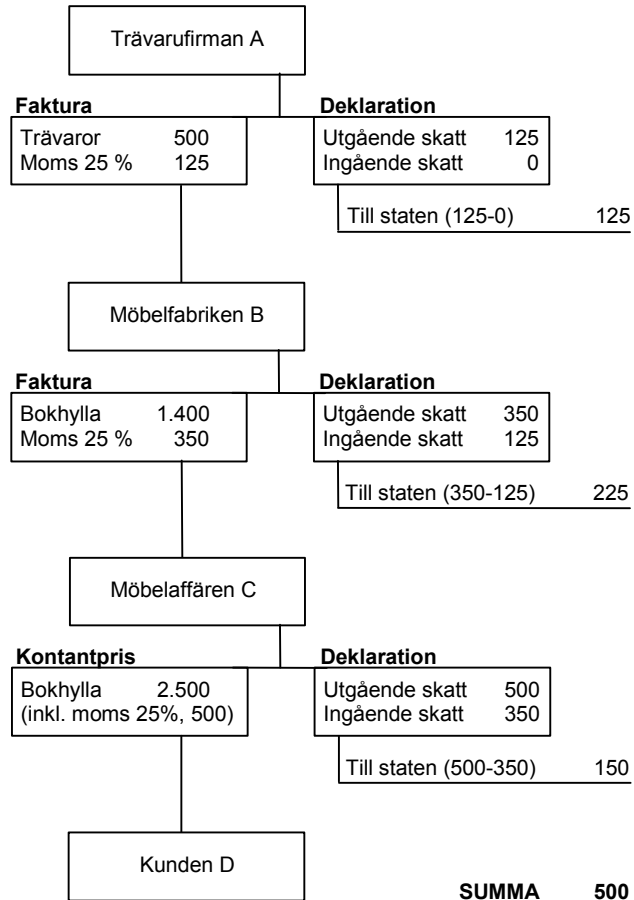
som inrättats för detta ändamål av det EU-land där företagaren är etablerad.

Företagare från land utanför EU omfattas inte av det elektroniska ansökningsförfarandet. Det sedan tidigare gällande pappersbaserade förfarandet gäller alltså.

För närmare beskrivning av det elektroniska förfarandet, se avsnitt 15.

3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad

Nedan visas schematiskt hur företag i olika led tar ut mervärdesskatt från nästa led och drar av mervärdesskatten från det föregående ledet samt betalar in skillnaden.



Detta innebär

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

4 Skattskyldighet

4.1 Inledning

Vad som medför skattskyldighet enligt ML, d.v.s. i vilka situationer en transaktion ska mervärdesbeskattas och vem som är skyldig att betala mervärdesskatt för en sådan transaktion framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde framgår av 1 kap. 3–5 §§ ML.

Begreppet skattskyldig i 1 kap. 2 § ML anger enbart vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten när en transaktion ska beskattas. De som har rätt att återfå mervärdesskatt enligt 10 kap. ML, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, är inte skattskyldiga i ML:s mening, men omfattas av ML:s bestämmelser, se avsnitt 15.

I mervärdesskattedirektivet (artikel 2.1) anges räckvidden för mervärdesskatteområdet, d.v.s. under vilka förutsättningar mervärdesskatt kan komma att tas ut. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt ML har sin motsvarighet i artiklarna 62–71. I mervärdesskattedirektivet används dock inte samma uttryck för att bestämma tidpunkten för ”skattskyldighetens inträde” som i ML. Begreppet ”skattskyldighetens inträde” i ML motsvaras närmast av begreppet ”beskattningsgrundande händelse” i mervärdesskattedirektivet. Vem som är skyldig att betala mervärdesskatten till staten regleras i artiklarna 192a–205.

4.2 Beskattnings omfattning

Vad som ska beskattas och vilka transaktioner som medför skattskyldighet enligt ML framgår av 1 kap. 1 § första stycket ML. Mervärdesskatt ska betalas till staten i följande situationer.

1. Vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Samtliga förutsättningar i punkten måste vara uppfyllda för att skattskyldighet ska föreligga.
2. Vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet.

VAD
1 kap. 1 § ML

3. Vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Omsättningsbegreppet beskrivs i avsnitt 6. Vad som är skattepliktig omsättning av varor och tjänster framgår av avsnitt 5. Vad som förstås med yrkesmässig verksamhet redovisas i avsnitt 7. I vilka fall en omsättning anses ha skett inom landet, vad som är ett unionsinternt förvärv, beskattningen vid handel inom EU och vid import av varor behandlas i avsnitten 9, 10 och 44.

Bestämmelserna i 1 kap. 1 § första stycket ML har sin svarighet i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet som avgränsar tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

För att skattskyldighet ska föreligga ställs inte något krav på att säljaren ska vara etablerad inom landet. En utländsk företagens omsättning inom landet medför således skattskyldighet även om det är fråga om en enstaka omsättning.

Felaktig debitering

Till staten ska också betalas ett sådant belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt även om beloppet inte utgör mervärdesskatt (1 kap. 1 § tredje stycket ML). Bestämmelsen har sin bakgrund i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 4.7.

4.3 Skattskyldig

VEM 1 kap. 2 § ML

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, d.v.s. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Motsvarande bestämmelser finns i artiklarna 192a–204 i mervärdesskattedirektivet. Skattskyldig kan både fysiska eller juridiska personer, svenska eller utländska företagare vara.

Säljare eller köpare

Som huvudregel gäller att säljaren är skattskyldig för sin omsättning (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det dock köparen som blir skattskyldig för omsättningen s.k. omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet tillämpas i många fall när en utländsk företagare omsätter varor eller tjänster i Sverige (inom landet) till köpare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt och betala skatten. Omvänd skattskyldighet tillämpas också vid vissa omsättningar mellan skattskyldiga näringsidkare inom landet. Detta gäller vid vissa omsättningar av guld (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML), vid byggföretags köp av byggtjänster (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML), vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första stycket 4 d ML) och även från och med den 1 januari 2013

vid handel med avfall och skrot av vissa metaller (1 kap. 2 § första stycket 4 e ML).

Utländsk företagare vid bedömning av skattskyldighet

Definitionen av vem som är en utländsk företagare vid avgörandet av skattskyldigheten är vidare än den definition som finns i 1 kap. 15 § ML. Detta innebär att omvänd skattskyldighet kan vara tillämpligt även om den utländske säljaren har ett fast etableringsställe i Sverige, se vidare avsnitt 4.6.

4.4 Omvänd skattskyldighet

4.4.1 Tjänster

Tjänster enligt 5 kap. 5 § ML

När en utländsk företagare omsätter tjänster som omfattas av 5 kap. 5 § ML inom landet, till näringsidkare eller juridiska personer som inte är näringsidkare men som är registrerade till mervärdesskatt här, är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 2 ML).

Den omvända skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML är obligatorisk och gäller oavsett belopp och även om förvärvaren har full avdragsrätt för mervärdesskatten. Det gäller också om vederbörande förutom verksamhet som medför skattskyldighet även har en verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och förvärvet görs för denna verksamhet. Förvärvaren erhåller en faktura utan mervärdesskatt och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna mervärdesskatt på fakturabeloppet.

För information om bestämmelserna om beskattningsland, se avsnitt 10.

Byggtjänster

Det är förvärvaren som är obligatoriskt skattskyldig vid omsättning inom landet av nedan angivna tjänster (bygg-tjänster) till näringsidkare som, inte endast tillfälligt, tillhandahåller sådana tjänster. Detsamma gäller i det fall omsättningen sker till en annan näringsidkare som i sin tur säljer vidare tjänsten till en sådan näringsidkare som tillhandahåller bygg-tjänster mer än tillfälligt (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

För att omsättningen ska omfattas av bestämmelsen krävs att tjänsterna avser fastighet, byggnad eller anläggning. Dessutom måste tjänsterna kunna hänföras till något av begreppen mark- och grundarbeten, bygg- och anläggningsarbeten, bygginstallationer, slutbehandling av byggnader, uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner, byggstädning eller avse uthyrning av arbetskraft för tillhandahållande av en tjänst som kan hänföras till något av begreppen.

För ytterligare information om bestämmelserna på byggområdet, se avsnitt 21.

Tjänster med anknytning till fastighet

Vid en utländsk företagares omsättning inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är det förvärvaren som är skattskyldig. Detta gäller under förutsättning att det är fråga om en tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 § ML utom sådana som omfattas av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML eller 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig i Sverige för sin egen omsättning, se avsnitt 4.5.

Utsläppsrätter

Vid omsättning inom landet av utsläppsrätter för växthusgaser är det förvärvaren som är skattskyldig om omsättningen sker mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Detta gäller under förutsättning att omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML inte föreligger. De utsläppsrätter som avses är sådana som omfattas av definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom unionen vilka kan överlätas enligt artikel 12 i det direktivet eller omsättning av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet (1 kap. 2 § första stycket 4 d ML, jfr artikel 199a i mervärdesskattedirektivet).

Omvänd skattskyldighet inte tillåten

Omvänd skattskyldighet är inte tillåten för all omsättning som en utländsk företagare har i Sverige. Omvänd skattskyldighet får inte tillämpas vid omsättning av persontransporter (5 kap. 9 § ML), tillträde till kulturella evenemang m.m. (5 kap. 11 a § ML), restaurang- och serveringstjänster (5 kap. 13 § ML) och korttidsuthyrning av transportmedel (5 kap. 15 § ML). Det är inte heller tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid frivillig skattskyldighet (3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML) för uthyrning av verksamhetslokaler. Detta innebär att utländska företagare som omsätter någon av dessa tjänster inom landet måste registreras här för omsättningen, även om det är en näringsidkare som är köpare.

4.4.2 Varor

El, gas, värme eller kyla

Vid utländsk företagares omsättning av el, gas, värme eller kyla, i de fall som anges i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML, är det förvärvaren som är skattskyldig om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här (1 kap. 2 § första stycket 3 ML).

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett köparens användning av elen, gasen, värmen eller kylan. Bestämmelsen innebär att säljaren inte behöver undersöka om köparen är en skattskyldig återförsäljare eller en konsument. Det räcker för säljarens bedömning av beskattningskonsekvenserna att köparen är registrerad till mervärdesskatt. Vad gäller omsättningsland, se vidare avsnitt 9.2.5.

Trepartshandel

Vid s.k. trepartshandel inom EU är det den till vilken vidareomsättningen görs som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Guld

Förvärvaren är skattskyldig vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML).

För ytterligare information om omsättning av guld samt säljarens möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning av investeringsguld, se avsnitten 4.5 och 34.

Avfall och skrot av vissa metaller

Från och med den 1 januari 2013 omfattas även handel med avfall och skrot av vissa metaller som görs mellan näringsidkare av omvänd skattskyldighet.

Förvärvaren är skattskyldig för omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här (1 kap. 2 § första stycket 4 e ML).

För att omsättningen ska omfattas av bestämmelsen krävs att avfallet och skroten kan hänföras till något av nedanstående nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012.

- järn och stål (KN-nr som börjar 7204)
- koppar (KN-nr som börjar med 7404)
- nickel (KN-nr som börjar med 7503)
- aluminium (KN-nr som börjar med 7602)
- bly (KN-nr som börjar med 7802)
- zink (KN-nr som börjar med 7902)

- tenn (KN-nr som börjar med 8002)
- andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101-8113)
- galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatorer (KN-nr som börjar med 854810).

**Unionsinterna
förvärv**

Vid skattepliktigt unionsinternt förvärv är det den som förvärvar varan som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 5 ML). För ytterligare information, se avsnitt 9.4.

Import

Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda som är skattskyldig för mervärdesskatten på importen enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 a–c ML.

- I punkt 6 a regleras de importfall där en tullskuld uppkommer i Sverige; skattskyldig är den som är skyldig att betala tull.
- I punkt 6 b regleras de importfall där en tullskuld inte uppkommer. Det inträffar när en vara inte är belagd med tull eller importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa när det i skattehänseende är fråga om import men inte i tullhänseende, t.ex. då varan förs in till Sverige från ett område som är inom EU:s tullområde men utanför mervärdesskatteområdet, t.ex. Åland. Skattskyldig är den som skulle ha varit skyldig att betala tull om importen eller införseln hade varit tullbelagd.
- I punkt 6 c regleras importfall där skyldigheten att betala tull uppkommer i ett annat EU-land på grund av att ett mellanstatligt enhetstillstånd används. Ett mellanstatligt enhetstillstånd innebär att de stater inom EU som så önskar kan erbjuda aktörer möjlighet att ha sina kontakter med tullmyndigheten i ett EU-land även avseende varor som fysiskt befinner sig i ett annat EU-land (se vidare prop. 2003/04:41 s. 45 ff.). Skattskyldig är i sådant fall innehavaren av tillståndet.

För mer information om import, se vidare avsnitt 44.

Uttag ur lager

Det finns en särskild bestämmelse om vem som i vissa fall är skattskyldig vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m. (9 c kap. 5 § ML), se vidare avsnitt 37.5.

Omvänd skattskyldighet för övriga situationer

Denna bestämmelse gäller i andra fall av omsättning i Sverige av varor än de som nämns ovan. Vid en utländsk företagares omsättningar inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är det förvärvaren som är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig för sin egen omsättning, se avsnitt 4.5.

4.5 Frivillig skattskyldighet

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att sådan normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna.

Uthyrning av verksamhetslokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med mervärdesskatt och uthyraren får avdragsrätt för ingående skatt, se vidare avsnitt 22.

Konstnärer

För konstnärers omsättning av egna konstverk gäller ett undantag från skattskyldighet om beskattningsunderlagen sammanlagt understiger 300 000 kr för beskattningsåret (1 kap. 2 a § ML). Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om ersättningen uppgår till 336 000 kr för beskattningsåret (d.v.s. beskattningsunderlag 300 000 kr + mervärdesskatt 36 000 kr). Bestämmelsen gäller även för motsvarande omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannens dödsbo. Det finns dock en möjlighet för konstnärer att begära att få bli skattskyldiga även om omsättningsgränsen inte uppnåtts (1 kap. 2 b § ML). Gränsen för skattskyldighet innebär att skyldigheten att betala in mervärdesskatt till staten för en skattepliktig omsättning är satt vid en viss nivå. Detta medför att när omsättningsgränsen är överskriden ska mervärdesskatt redovisas för all omsättning under året och då från första kronan. Den frivilliga skattskyldigheten för konstnärer gäller från dagen för beslutet eller, på den skattskyldiges begäran, från annan tidpunkt, jfr prop. 1994/95:202 s. 74. Den frivilliga skattskyldigheten gäller t.o.m. andra året efter det år Skatteverket fattat beslut om sådan skattskyldighet.

Exempel

En konstnär med en årsomsättning om 200 000 kr ansöker hos Skatteverket 2011-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 2010-11-01. Om Skatteverket beslutar om skattskyldighet 2011-12-20 gäller den frivilliga skatt-

skyldigheten under tiden 2010-11-01–2013-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående skatt redovisas.

Investeringsguld

Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av investeringsguld. Undantaget avser även omsättning av investeringsguld som är representerat av värdepapper, under förutsättning att omsättningen medför äganderätt till eller fordran på guld. Även förmedling för någon annans räkning i dennes namn av sådan undantagen omsättning är undantagen från skatteplikt (3 kap. 10 a § ML).

En näringsidkare har dock möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig för undantagen omsättning enligt ovan under förutsättning att han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan näringsidkare, eller
2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 ML och görs till en annan näringsidkare (3 kap. 10 b § ML).

Även ett ombud som förmedlar guld som är undantaget från skatteplikt, har möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig under förutsättning att även den för vars räkning förmedlingen görs är frivilligt skattskyldig (3 kap. 10 c § ML).

En definition av investeringsguld finns i 1 kap. 18 § ML. En utförligare redogörelse för undantaget för investeringsguld, den frivilliga skattskyldigheten och den omvända skattskyldigheten vid förvärv av guldmaterial m.m. finns i avsnitt 34.

Utländsk företagare

Vid en utländsk företagares omsättning inom landet av varor eller av tjänster med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 § ML, till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, är det förvärvaren som blir skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML).

En utländsk företagare kan dock begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning i de fall som omfattas av 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML (1 kap. 2 d § ML). Om den utländska företagaren efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all sådan omsättning som den utländske företagaren har inom landet. Se även avsnitt 4.4.

För sådana tjänster inom byggbranschen som omfattas av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML föreligger en obligatorisk omvänd skattskyldighet. En utländsk företagare kan därför inte begära att bli skattskyldig för sin omsättning av sådana tjänster här i landet.

4.6 Utländsk företagare vid bedömning av skattskyldigheten

Utländsk företagare

Begreppet utländsk företagare är vid avgörandet av vem som är skattskyldig för en viss omsättning vidare än vad som framgår av 1 kap. 15 § ML.

Vid omsättningen av en vara eller en tjänst inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (1 kap. 2 § fjärde stycket ML samt 1 kap. 2 d § andra stycket ML). Bestämmelserna motsvaras av artikel 192a i mervärdesskattedirektivet.

Med utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML avses 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. Vid bestämmandet av vem som är skattskyldig för en viss omsättning ska dock även den som har ett fast etableringsställe här i landet likställas med en utländsk företagare om omsättningen görs utan medverkan av det svenska fasta etableringsstället. Detta gäller både när det ska avgöras vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML och vid den frivilliga skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 d § ML.

Rådets genomförandeförordning

I artiklarna 53 och 54 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 har tillämpningen av artikel 192a i mervärdesskattedirektivet förtydligats.

Utan medverkan

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av vad som avses med begreppet utan medverkan (Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171037-11/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Med begreppet utan medverkan avses att det fasta etableringsstället i Sverige inte deltar i fullgörandet av den omsättning som etableringen utanför Sverige gör till den svenska näringsidkaren. Detta gäller medverkan före eller under fullgörandet av omsättningen. En omsättning kan anses ske utan medverkan av det fasta etableringsstället här i landet även om avtalet

innehåller förpliktelser om eventuella framtida prestationer t.ex. garantiåtaganden, d.v.s. medverkan efter fullgörandet av omsättningen.

I de fall det fasta etableringsställets resurser enbart används för administrativa stöduppgifter, t.ex. bokföring, fakturering och indrivning av fordringar, medför inte detta att det fasta etableringsstället i Sverige har medverkat vid fullgörandet.

**Svenskt
VAT-nummer
i fakturan**

Om en faktura utfärdas med angivande av näringsidkarens svenska registreringsnummer för mervärdesskatt så anses av förenklingskäl det fasta etableringsstället i Sverige ha medverkat i fullgörandet. Detta gäller under förutsättning att det i det enskilda fallet inte visas att omsättningen skett utan medverkan.

Säte i Sverige

Bestämmelserna är endast tillämpliga när det är fråga om ett företag med säte i ett annat land som har ett fast etableringsställe här i landet. Bestämmelserna är således inte tillämpliga när en näringsidkare med säte i Sverige tillhandahåller en tjänst från sitt fasta etableringsställe i ett annat land. I en sådan situation är inte säljaren att jämföras med en utländsk företagare. Omvänd skattskyldighet där kravet finns att säljaren ska vara en utländsk företagare kan då inte tillämpas. Det svenska sätet kommer att vara skattskyldigt oavsett om sätet har medverkat eller inte vid tillhandahållandet av tjänsten.

4.7 Betalningsskyldig för felaktigt debiterad skatt

Feldebiterad skatt

Den som anger ett debiterat belopp felaktigt som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML, på en faktura eller liknande handling, är betalningsskyldig för beloppet (1 kap. 2 e § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.

Den felaktiga debiteringen kan bero på olika saker. Det kan t.ex. röra sig om en person som ställer ut en faktura med mervärdesskatt trots att personen inte är en näringsidkare och därmed inte skattskyldig för mervärdesskatt. Det kan även röra sig om en till mervärdesskatt registrerad näringsidkare som av misstag debiterat mervärdesskatt på en från skatteplikt undantagen omsättning. En felaktig debitering kan göras av såväl mervärdesskatteregistrerade personer som av icke mervärdesskatteregistrerade personer.

Exempel

En fastighetsägare hyr ut en lokal och debiterar av miss-tag mervärdesskatt på fakturan utan att ha ansökt om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler. Enligt 1 kap. 2 e § ML är fastighetsägaren betalningsskyldig för beloppet och ska betala in detta till staten. Fastighetsägaren har dock möjlighet att rätta felaktigheten genom att utfärda en kreditfaktura (13 kap. 28 § ML).

Redovisning

Redovisningen av den felaktiga mervärdesskatten ska ske i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. För ytterligare information om redovisningen, se avsnitt 19.4.12.

Om en person som inte är registrerad till mervärdesskatt blir betalningsskyldig för ett felaktigt debiterat belopp enligt 1 kap. 2 e § ML ska redovisning av beloppet ske i särskild skattedeclaration (26 kap. 7 § första stycket SFL).

4.8 Skattskyldighetens inträde**När**

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för en viss transaktion är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för transaktionen. De beskattningsregler som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som normalt infaller vid tillhandahållandet, ska därför tillämpas oavsett när fakturering sker eller betalning erhålls. Har t.ex. en vara sålts på kredit och skattesatsen därefter ändras efter leveransen men innan redovisningsskyldigheten inträtt, ska ändå redovisning ske efter den tidigare gällande skattesatsen. Enligt samma grunder ska omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare, innan redovisningsskyldighet har inträtt, genom lagändring har blivit skattepliktig. Samma förhållande gäller för en tjänst som tillhandahålls före en lagändring men faktureras eller betalas därefter. Skattskyldigheten har då inträtt före lagändringen. Vid vissa situationer är dock skattskyldighetens inträde särskilt reglerat, se avsnitten 4.8.3–4.8.9.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i ML motsvaras av artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet.

4.8.1 Varor

Skattskyldighet inträder när en vara levereras eller uttag sker enligt 2 kap. ML (1 kap. 3 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, jfr även avsnitt 4.8.3.

Leverans av vara

I mervärdesskattedirektivets mening (artiklarna 14.1 och 63) anses en vara levererad när rätten att såsom ägare förfoga över varan har gått över från säljaren till köparen. När rätten att såsom ägare förfoga över en vara ska anses övergå har varit föremål för EU-domstolens bedömning. Med leverans av vara avses enligt EU-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den, även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit (C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe).

Skatteverket anser att leveransbegreppet i ML ska tolkas utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Begreppet ”leverans” som används i ML har inte någon sådan entydig och från direktivbestämmelserna avvikande innebörd att en EU-konform tolkning är utesluten. Begreppet ”leverans” i ML får därför anses ha samma innebörd som begreppet ”leverans av varor” i mervärdesskattedirektivet. Tolkningen ska ske utifrån direktivbestämmelserna oberoende av de svenska civilrättsliga bestämmelserna om äganderättsövergång och leverans. Skattskyldigheten enligt ML inträder således när mottagaren faktiskt kan förfoga över egendomen som om han var ägare till den. Detta innebär att begreppen ”omsättning av varor” och ”leverans” i ML inträffar vid samma tidpunkt (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111). Vad gäller omsättning, se vidare avsnitt 6.2.

Vid den lagtekniska anpassning som gjordes av ML inför Sveriges inträde i EU valde lagstiftaren att inte ändra de aktuella delarna av ML. I normalfallet föreligger det inte någon konflikt mellan de nationella bestämmelserna om äganderättsövergång och mervärdesskattedirektivets bestämmelser. I vissa situationer skulle dock en sådan konflikt kunna uppstå och då ska ML tolkas i enlighet med unionsrätten.

Postförskott och efterkrav

Skattskyldighetens inträde vid avsändande mot postförskott och efterkrav är särskilt reglerat. Skattskyldigheten inträder då vid avsändandet (1 kap. 3 § andra stycket ML).

Skatteverket har även gjort en jämförelse av begreppen postförskott och efterkrav mot mervärdesskattedirektivets begrepp ”leverans av varor”. Skatteverket anser att dessa begrepp är så klara och entydiga att någon EU-konform tolkning inte är möjlig inom ramen för det nationella tolkningsutrymmet. Om en vara sänds till köparen mot postförskott eller efterkrav inträder alltså

skattskyldigheten enligt ML vid tidpunkten för avsändandet (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111).

Auktion

Vid försäljning av en vara på auktion inträder skattskyldigheten vid klubbslaget. Innebär auktionsvillkoren att köpare får disponera varan först vid en senare tidpunkt inträder dock skattskyldigheten, bortsett från de fall då förskott erhålls, vid denna senare tidpunkt.

4.8.2 Tjänster

Skattskyldighet inträder när en tjänst tillhandahålls eller uttag sker enligt 2 kap. ML (1 kap. 3 § ML). Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, d.v.s. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. I fråga om tjänst på en vara, t.ex. reparationer och tvättning, bör ett tillhandahållande därför anses ha skett när kunden har hämtat varan.

Tjänst med utsträckning i tiden

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, upplåtelse av jordbruksarrende, vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster får anses tillhandahållas successivt. Om en sådan tjänst hänför sig till tid såväl före som efter en ändring av skattesatsen får beskattningsunderlaget delas upp på tillhandahållande före respektive efter ändringen. Särskilda regler gäller för vissa gränsöverskridande tillhandahållanden som tillhandahålls kontinuerligt när förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, se vidare avsnitt 4.8.9. Se även vad som anges i avsnitt 19.3.1 avseende förskottsbetalning av hyra.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 24.1, 63 och 64.1. Enligt artikel 24.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Enligt artikel 63 inträder den beskattningsgrundande händelsen (skattskyldigheten inträder) när tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Om tillhandahållandet av tjänsterna ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar inträder den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 64.1 vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna kan hänföras till.

Poänggrätter

EU-domstolen har bedömt frågan om skattskyldighetens inträde i ett mål som handlade om förvärv av poänggrätter inom ramen för ett optionsprogram som innebar att förvärvaren sedan kunde omvandla sina poänggrätter till olika tjänster

såsom logi på hotell och utnyttjande av semesterlägenheter på olika anläggningar. Enligt EU-domstolen förvärvade kunden inte rättigheterna med avsikt att samla poäng utan för att vid en senare tidpunkt utnyttja dessa för någon annan tjänst t.ex. logi. Det är först när poängen omvandlats till en sådan konkret tjänst som det uppstått ett samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det vederlag som kunden utgett i form av tidigare förvärvade poänggrätter. Vid tidpunkten för förvärvet av poänggrätterna fanns inte någon exakt kännedom om vilka anläggningar eller andra tjänster som fanns att tillgå under ett visst år eller om värdet räknat i poäng för en vistelse vid en av dessa anläggningar. Därmed kan de avgörande faktorerna för att mervärdesskatt ska kunna tas ut vid den tidpunkten inte fastställas. Eftersom den egentliga tjänsten inte erhålls förrän kunden omvandlar sina tidigare förvärvade poänggrätter inträder inte den beskattningsgrundande händelsen och skatten kan inte tas ut förrän vid denna tidpunkt (C-270/09, MacDonald Resorts).

S.k. deal-koncept

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende bedömt skattskyldighetens inträde för ett bolags försäljning av presentkort hos olika samarbetspartners. Bolagets tillhandahållande bedömdes utgöra en marknadsföringstjänst i sin helhet, s.k. deal-koncept. Bolaget tog emot betalningen för presentkortet från kunderna och om kunderna utnyttjade presentkortet hos någon samarbetspartner så skickade bolaget vidare betalningen till samarbetspartnern med avdrag för sin egen provision. Om något presentkort förföll utan att utnyttjas behöll bolaget hela betalningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att skattskyldigheten inträder för bolagets provision för sålda presentkort när bolaget mottagit betalningen från kunderna. Denna del bedömdes ha kommit bolaget till godo som ett förskott man enligt avtalet med samarbetspartnern har rätt att behålla. När det gäller den ersättning som bolaget får behålla till följd av att presentkortet inte lösts in ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att skattskyldigheten för den delen inträder när giltighetstiden för presentkortets nyttjande löpt ut. Samarbetspartnern har då inte längre rätt till någon del av kundens betalning för presentkortet och bolaget har då heller inte några ytterligare åtaganden att fullgöra gentemot samarbetspartnern (HFD 2012-11-23, mål nr 1232-12).

Domstolens dom ovan får även i denna del anses överensstämma med Skatteverkets ställningstagande om s.k. deal-koncept (Skatteverket 2012-06-11, dnr 131 251945-12/111).

Patent

Vid överlåtelse av patenträtt eller nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt från vilken parterna har avtalat att överlåtelsen ska gälla. Har någon sådan tidpunkt inte avtalats gäller i stället dagen då avtalet undertecknades.

Vid upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt för konstruktion eller uppfinning anses skattskyldigheten inträda successivt. Avtal om nyttjande av patent kan löpa över lång tid. Om det upplåtelseavtal som ersättningen grundas på ingåtts före den 1 juli 1986 är ersättningen dock skattefri. Detta under förutsättning att avtalet inte ändrats eller att ett nytt avtal ingåtts senare (övergångsbestämmelserna i SFS 1985:1116).

Byggkonsultuppdrag

Ett byggkonsultuppdrag anses tillhandahållt då hela uppdraget eller projektet har avslutats och godkänts av beställaren. Om olika konsulter svarar för olika delar i uppdraget ska varje del bedömas för sig, se vidare avsnitt 21.

4.8.3 Förskott och a conto-betalningar**Kontantprincip**

Erhålls betalning helt eller delvis i förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten för förskottet när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo (1 kap. 3 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 65 i mervärdesskattedirektivet. Vid vissa situationer är dock skattskyldigheten särskilt reglerad, se vidare avsnitten 4.8.4–4.8.9.

En förutsättning för ovannämnda skattskyldighet enligt kontantprincipen är att omsättningen är skattepliktig när förskottet erhålls. Om så inte är fallet gäller huvudregeln, d.v.s. att skattskyldigheten inträder när den beställda varan levereras eller den beställda tjänsten tillhandahålls (1 kap. 3 § tredje stycket ML).

Frågan om skattskyldighetens inträde har varit uppe till bedömning i EU-domstolen. Enligt domstolen utgör direktivets bestämmelser om förskott (artikel 65 i mervärdesskattedirektivet), som innebär att skattskyldigheten vid förskott inträder i samband med betalningen, ett undantag från huvudregeln om skattskyldighetens inträde (artiklarna 63–64 i mervärdesskattedirektivet). Detta medför att bestämmelsen om förskott ska tolkas restriktivt. För att skatten ska kunna tas ut i samband med förskottsbetalning konstaterar EU-domstolen att samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde redan måste vara kända. Varorna och tjänsterna ska således ha angetts med precision – vara tydligt identifierade – vid tid-

punkten för betalningen a conto (C-419/02, BUPA Hospitals, punkterna 48 och 50).

EU-domstolen ansåg vidare att direktivets bestämmelser om förskott inte var tillämplig på de i målet aktuella förskottsbetalningarna. Betalningen utgjordes av ett schablonbelopp för varor som hade angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning. Denna förteckning kunde när som helst ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren. Vidare hade köparen enligt avtalet rätt att säga upp avtalet när som helst med den följden att köparen återfick hela den icke använda förskottsbetalningen (C-419/02, BUPA Hospitals, punkt 51).

Byggrätt som förskottsbetalning

EU-domstolen har även ansett att en upplåtelse av en byggrätt kan anses som förskottsbetalning för byggtjänster på sådant sätt att mervärdesskatten på byggtjänsterna blir utkrävbar vid den tidpunkt då byggrätten upplåts, d.v.s. innan byggtjänsterna tillhandahållits. Samtliga omständigheter avseende det framtida tillhandahållandet av byggtjänsterna måste i sådant fall vara kända vid tidpunkten då byggrätten upplåts och de aktuella byggtjänsterna ska vara angivna med precision. Byggrätten ska även kunna mätas i pengar. Att förskottsbetalningen sker i natura i stället för pengar medför enligt EU-domstolen ingen annan bedömning då det skulle strida mot principen om likabehandling (C-549/11, Orfey, punkterna 28 och 36).

Telefonkort endast för telefonitjänster

EU-domstolen har ansett att en teleoperatör som sålde telefonkort som endast gick att ringa med (enfunktionsvoucher) till en distributör genomförde ett tillhandahållande av telekommunikationstjänster mot vederlag till distributören. I det aktuella fallet innehöll telefonkortet alla uppgifter som var nödvändiga för att kunna ringa med hjälp av den infrastruktur som ställdes till förfogande av teleoperatören. Distributören sålde sedan, i eget namn och för egen räkning, telefonkortet vidare till slutanvändare, antingen direkt eller genom andra skattskyldiga personer såsom grossister eller detaljister (C-520/10, Lebara).

Voucher

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av hur olika former av voucher ska hanteras mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

En voucher är ett slags värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. En enfunktionsvoucher, exempelvis en lunchkupong som endast gäller på viss restaurang eller ett telefonkort som enbart kan användas för telefonitjänster, är enligt Skatteverkets bedömning en handling

som medför en rättighet till en specifik vara eller tjänst. En flerfunktionsvoucher däremot, exempelvis Rikskuponger, presentkort som representerar ett visst värde, kontantkortsabonnemang eller vissa telefonkort, anger inte exakt vilken vara eller tjänst som erhålls i utbyte mot vouchern.

Skatteverket anser att 1 kap. 3 § första stycket ML, d.v.s. när skattskyldigheten vid förskottsbetalning inträder, ska tolkas EU-konformt. Tolkningen ska således ske i enlighet med artiklarna 63–65 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har i mål C-419/02, BUPA Hospitals, funnit att direktivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde i samband med förskottsbetalning utgör ett undantag från huvudregeln och ska därför tolkas restriktivt. Undantaget ska endast tillämpas när det klart framgår vid betalningstillfället exakt vilken vara eller tjänst som ska komma att tillhandahållas i utbyte mot vouchern.

Utställare av voucher

För utställaren av vouchern innebär detta att skattskyldigheten inträder i samband med att betalning erläggs för vouchern endast när det är fråga om sådan voucher som utgör enfunktionsvoucher. När det är fråga om sådan voucher som utgör flerfunktionsvoucher inträder skattskyldigheten i stället i samband med att varan levereras eller tjänsten tillhandahålls i utbyte mot vouchern. Den transaktion som sker vid förvärvet och betalningen av flerfunktionsvouchern är således en sådan transaktion som inte medför att skattskyldighet inträder.

Beskattningsunderlaget för utställaren av vouchern uppgår vid skattskyldighetens inträde till varornas eller tjänsternas faktiska värde. Det faktiska värdet utgörs av det värde, normalt uttryckt i pengar, som utställaren av vouchern kommer att tillhandahålla varor eller tjänster för i utbyte mot vouchern. Eventuell ersättning till olika distributionsföretag ska inte reducera utställarens beskattningsunderlag. Detta gäller oavsett om det är fråga om enfunktionsvoucher eller flerfunktionsvoucher.

Distributör av flerfunktions- voucher

Ofta är det även andra företag än de faktiska utställarna av voucherna som säljer t.ex. refillkort till kontantkortsabonnemang, sådana telefonkort som kan användas för mer än telefoni, presentkort eller andra flerfunktionsvoucher. De företagen får anses agera förmedlare eller distributörer av de olika voucherna åt de företag som är de faktiska utställarna. Det kan t.ex. röra sig om varuhus eller tobakshandlare. Enligt Skatteverkets bedömning utgör den tjänst dessa företag tillhandahåller utställarna inte någon förmedlingstjänst i mervärdesskatte-hänseende eftersom de huvudtransaktioner som förmedlingen

skulle kunna avse inte är kända. Det distributören erhåller ersättning för är i stället en skattepliktig administrativ tjänst.

Beskattningsunderlaget för den administrativa tjänsten utgörs av den ersättning, exklusive mervärdesskatt, som distributören erhåller. Normalt är det säljaren av den administrativa tjänsten det vill säga distributionsföretaget som är skattskyldig för tillhandahållandet.

Transaktioner med nya medlemsstater

Förskottsbetalningar kan även förekomma i affärstransaktioner med företagare i ett land som vid tidpunkten för förskotts-betalningen inte tillhör EU men som gör det vid tillhandahållandet. Om förskottet ska beskattas när det erhålls är beroende av vilket slag av transaktion förskottet avser. Skatteverket anser att är det fråga om en tjänst som, när den omsätts (tillhandahålls), är omsatt inom landet ska hela ersättningen beskattas här. Exempel på detta förekommer inom reseområdet. En svensk researrangör som säljer t.ex. charterresor till andra EU-länder ska beskattas för dessa enligt den s.k. marginalmetoden. Resorna anses omsatta inom landet. Motsvarande resor till ett land utanför EU anses omsatta utomlands. En resetjänst till ett land som vid tidpunkten när förskottet erläggs inte tillhör EU men som gör det när resan genomförs ska bedömas utifrån de förhållanden som gäller när resan genomförs. Det innebär att även förskottet avser ett tillhandahållande som utgör omsättning inom landet och ska beskattas på samma sätt som andra resetjänster till land inom EU. Skattskyldigheten inträder när ersättningen erhålls (Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113).

Förskott vid ändrade omsättningslandsregler

När förskottsbetalning förekommer i samband med ändrade omsättningslandsregler för tjänster anser Skatteverket att frågan om omsättningsland ska avgöras utifrån förhållandena vid den tidpunkt då tjänsten tillhandahålls, d.v.s. utifrån de regler som gäller vid tidpunkten för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten och inte utifrån de regler som gäller vid tidpunkten för förskottsbetalningen. Om ett förskott erhålls för en beställd tjänst som är omsatt utomlands när den tillhandahålls ska någon svensk mervärdesskatt inte redovisas på förskottet. Om förskottet däremot erhålls för en beställd tjänst som är omsatt inom landet när den tillhandahålls ska svensk mervärdesskatt redovisas på förskottet (Skatteverket 2010-10-21, dnr 131 594230-10/111).

Lokalhyror

Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 19.3.1.

**Faktura-
datummetod**

4.8.4 Bygg- och anläggningstjänster

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skattskyldigheten som huvudregel när faktura utfärdas. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats senast vid utgången av den andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats inträder skattskyldigheten enligt de allmänna reglerna för skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3 § ML (1 kap. 3 a § ML). För information om redovisningsskyldighet, se avsnitt 19.4.3.

**Sjätte månaden
efter leverans**

4.8.5 Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel

När det gäller vissa omsättningar av tillfälligt registrerade personbilar eller motorcyklar inträder skattskyldigheten sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Detta under förutsättning att omsättningen avser en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister och fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land och som avser att föra ut fordonet utanför EU (1 kap. 3 b § ML).

4.8.6 Avverkningsrätt till skog

Vid försäljning av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldigheten då köparen enligt avtal har rätt att utnyttja avverkningsrätten.

Om det av avtalet framgår att ersättningen för en avverkningsrätt (rotpost eller stämpling) ska betalas under flera år finns särskilda regler. Reglerna innebär att när ett sådant avtal finns inträder skattskyldigheten för mervärdesskatt när betalningen tas emot. Reglerna gäller även för försäljning av skog genom avverkningsuppdrag och leveransrotköp (1 kap. 4 § ML).

För information om redovisningsskyldighetens inträde vid skogsförsäljning, se avsnitt 19.4.6.

Insättning på skogskonto medför inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

4.8.7 Skattskyldighetens inträde vid unionsinterna förvärv

Skattskyldigheten för unionsinterna förvärv inträder vid tidpunkten för förvärvet. Tidpunkten för förvärvet ska anses vara

densamma som den då skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § första stycket ML, d.v.s. det är leveranstidpunkten som bestämmer skattskyldighetens inträde för ett unionsinternt förvärv (1 kap. 4 a § första stycket ML).

Kontinuerligt pågående unionsinterna leveranser

Från och med den 1 januari 2013 har en ny bestämmelse införts avseende skattskyldighetens inträde för unionsinterna förvärv vid unionsinterna leveranser av varor som pågår kontinuerligt.

Vid unionsinterna förvärv av varor som levereras kontinuerligt under mer än en kalendermånad inträder skattskyldigheten för förvärvet vid utgången av varje kalendermånad om inte leveransen upphört innan dess (1 kap. 4 a § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel på vara som kan levereras kontinuerligt och därmed omfattas av bestämmelsen är vatten. Exempel på varor som kan levereras kontinuerligt men som inte omfattas av bestämmelsen är el, gas, värme och kyla. Förvärv av el, gas, värme och kyla anses inte som unionsinterna förvärv utan för dessa varor är omsättningsland särskilt reglerat i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

Förskott vid unionsinternt förvärv

En förskottsbetalning vid ett unionsinternt förvärv utlöser inte någon skattskyldighet. Om ett förskott betalas från Sverige i samband med ett varuinköp från ett annat EU-land uppkommer ett unionsinternt förvärv då förvärvet genomförs, d.v.s. då varan levereras. Det innebär att beskattning av förskott inte ska ske när det erläggs. Det unionsinterna förvärvet ska dock beskattas i Sverige och köparen ska redovisa det i den ordning som normalt gäller för sådana förvärv. Skattskyldigheten omfattar hela varuvärdet, d.v.s. även eventuella förskott. För ytterligare information om redovisningen av ett unionsinternt förvärv, se avsnitt 19.4.10.

4.8.8 Skattskyldighetens inträde vid import

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid import är kopplad till tullagstiftningens regler. Tidpunkten styrs av när skyldigheten att betala tull inträder eller skulle ha inträtt om skyldigheten att betala tull förelegat (1 kap. 5 § ML). För ytterligare information om redovisningen av påford mervärdesskatt vid import, se avsnitt 19.4.7.

**Gräns-
överskridande
tillhandahållanden**

4.8.9 Gränsöverskridande tjänster utsträckta i tiden

Vid förvärv av tjänster som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML inträder skattskyldigheten den 31 december varje år, om tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt över en tidsperiod som överstiger ett år och de inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under tidsperioden. Detta gäller inte om tillhandahållandet av tjänsterna har upphört (1 kap. 5 a § ML). Bestämelsen motsvaras av artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel på tjänster som kan tillhandahållas kontinuerligt är licenser, produktutveckling, leasing eller hyra, prenumerationer, telefonabonnemang, revisionsarbete, management-tjänster och supporttjänster (prop. 2009/10:15 s. 144).

5 Skatteplikt och undantag från skatteplikt

5.1 Inledning

Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Import eller unionsinternt förvärv av varor är skattepliktiga om motsvarande omsättning skulle ha varit det. Vad som är omsättning och import framgår av 2 kap. ML och vad som är ett unionsinternt förvärv framgår av 2 a kap. ML, se avsnitten 6 och 9.

5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

Generell skatteplikt

Generell skatteplikt föreligger för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte särskilt undantagits från skatteplikt i 3 kap. (3 kap. 1 § ML) eller 9 c kap. ML (3 kap. 1 a § ML). Vad som är omsättning framgår av avsnitt 6.

Vara

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft (1 kap. 6 § ML).

Tjänst

Med tjänst förstås, allt annat än vara som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet (1 kap. 6 § ML). Notera att det på grund av denna definition av tjänst inte finns någon uppräkningslista av tjänster i ML. Den uppräkningslista som finns i 5 kap. ML är enbart att se som exempel på tjänster vid bedömningen av omsättningsland.

5.3 Undantag från skatteplikt

Omsättning är skattepliktig om den inte uttryckligen undantagits i 3 kap. eller 9 c kap. ML. I detta avsnitt redogörs för vissa av dessa undantag i den ordning som de anges i lagen. Övriga undantag redogörs för i särskilda avsnitt. Se nedanstående sammanställning.

- Undantag på fastighetsområdet (3 kap. 2–3 §§ ML), se avsnitt 20.
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg (3 kap. 4–7 §§ ML), se avsnitt 25.
- Undantag för utbildning (3 kap. 8 § ML), se avsnitt 26.
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel (3 kap. 9 § ML), se avsnitt 33.2.
- Undantag för försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML), se avsnitt 33.3.
- Undantag för investeringsguld (3 kap. 10 a–10 c §§ ML), se avsnitt 34.
- Undantag inom kulturområdet (3 kap. 11 § ML), se avsnitt 29.
- Undantag inom idrottsområdet (3 kap. 11 a § ML), se avsnitt 27.
- Undantag inom massmedieområdet (3 kap. 13–20 §§ ML), se avsnitt 30.
- Undantag för fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML), se avsnitt 24.
- Undantag för vissa andra varor och tjänster (3 kap. 23 § ML), se avsnitt 5.3.1.
- Undantag för vissa interna tjänster (3 kap. 23 a § ML), se avsnitt 5.3.2.
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML), se avsnitt 35.
- Undantag för överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML), se avsnitt 36.
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a–c §§ ML), se avsnitt 38.
- Undantag för uttag av varor och tjänster (3 kap. 29 § ML), se avsnitt 5.3.3.
- Undantag för viss import.
 - a. Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML), se avsnitt 5.3.4.

- b. Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land enligt 30 a § ML (3 kap. 30 § andra–fjärde stycket ML), se avsnitt 44.5.2.
- c. Från skatteplikt undantas import av gas i vissa fall, av el och av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla (3 kap. 30 § femte stycket ML), se avsnitt 44.5.2.
- Vissa undantag för omsättning till och förvärv från andra EU-länder.
 - a. Från skatteplikt undantas omsättning av vara som transporteras från Sverige till annat EU-land
 - om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EU-land än Sverige (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML), se avsnitt 9.3.2.
 - om varorna är punktskattepliktiga och köparen inte är en privatperson (3 kap. 30 a § första stycket 2 ML), se avsnitt 9.3.3.
 - om köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land m.fl. (3 kap. 30 a § första stycket 3 ML), se avsnitt 38.
 - om köparen är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör vissa EU-institutioner och EU-organ (3 kap. 30 a § första stycket 3 a ML), se avsnitt 38.
 - om köparen är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör andra internationella organisationer m.fl. (3 kap. 30 a § första stycket 4 ML), se avsnitt 38.
 - nytt transportmedel även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 30 a § andra stycket ML), se avsnitt 9.3.4.
 - b. Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör de institutioner eller organisationer som omfattas av fjärde och femte strecksatserna ovan m.fl. (3 kap. 30 a § tredje stycket ML), se avsnitt 38.

- c. Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EU-land som jämföras med omsättning enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML i vissa fall (3 kap. 30 a § fjärde stycket ML), se avsnitt 9.4.3.
 - d. Från skatteplikt undantas unionsinternt förvärv
 - som utländsk mellanman gör i Sverige i en ”äkta” trepartshandel, d.v.s. samtliga parter är registrerade i olika EU-länder (3 kap. 30 b § ML), se avsnitt 9.5.3
 - som görs av en utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 13–13 b §§ ML skulle ha förelegat för hela skatten om sådan påförts (3 kap. 30 d § första stycket ML), se avsnitt 9.4.4
 - som görs av utländska beskickningar m.fl. om rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML (3 kap. 30 d § andra stycket ML), se avsnitt 38.
 - e. Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML), se avsnitt 5.3.5.
 - f. Från skatteplikt undantas unionsinternt förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EU-land (3 kap. 30 f § ML), se avsnitt 32.
 - g. Från skatteplikt undantas viss omsättning som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML), se avsnitt 5.3.5.
 - h. Från skatteplikt undantas, under vissa förutsättningar, omsättning av varor och tjänster som ska användas av Natos väpnade styrkor (3 kap. 31 § ML), se avsnitt 5.3.6.
 - i. Från skatteplikt undantas, under vissa förutsättningar, omsättning av varor och tjänster till väpnade styrkor på ön Cypern (3 kap. 31 a § ML), se avsnitt 5.3.6.
- Undantag för viss omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML), se avsnitt 11.5.

- Undantag under den tid som varor är placerade i vissa lager (9 c kap.), se avsnitt 37.

De flesta undantag innebär att den som omsätter varan eller tjänsten varken ska redovisa utgående skatt eller har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i verksamheten.

I några fall medför omsättningen rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt 10 kap. ML. Detta gäller vid s.k. kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående skatt behandlas i avsnitt 15.

5.3.1 Undantag för vissa andra varor och tjänster

5.3.1.1 Sedlar och mynt

Från skatteplikt undantas omsättning av sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 ML). Undantaget omfattar inte samlarföremål. Undantaget motsvaras av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Betalningsmedel	Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande.
Begreppet samlarföremål	Begreppet samlarföremål definieras i 3 kap. 23 § 1 ML. Det utgörs av guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt värde. Omsättning av sedlar och mynt som är samlarföremål är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § ML. Skattesatsen är 25 procent av beskattningsunderlaget. Begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML har inte samma innebörd som begreppet samlarföremål i 9 a kap. 6 § 2 ML. Se vidare avsnitt 32 beträffande vinstmarginalbeskattning.
Bullionmynt	Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt Skatterättsnämndens bedömning att s.k. bullionmynt inte omfattas av undantaget i 3 kap. 23 § 1 ML. Mynten såldes i förseglade förpackningar om 25 eller 500 mynt. Mynten uppgavs vara lagligt betalningsmedel men eftersom de var tänkta att omsättas i investeringssyfte ansåg Skatterättsnämnden att mynten inte normalt kommer att omsättas som lagligt betalningsmedel i den mening som avses i bestämmelsen (RÅ 2010 not. 111).
Platinum nobles	Platinum nobles är lagligt betalningsmedel på Isle of Man, men betraktas normalt som samlarföremål. Undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet ska inte vara tillämpligt på platinum nobles (artikel 45 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

5.3.1.2 Läkemedel

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning undantas från skatteplikt (3 kap. 23 § 2 ML). Skattefriheten gäller oavsett om läkemedlet är receptbelagt eller inte under förutsättning att det lämnas ut mot recept. Försäljning av läkemedel som lämnas ut utan recept omfattas därmed inte av undantaget även om det aktuella läkemedlet kan tillhandahållas på apotek mot recept. Det innebär att preparat som t.ex. säljs av en hälsokostaffär inte är undantaget från skatteplikt även om samma preparat även tillhandahålls mot recept på ett apotek. Även djurmedicin som utlämnas mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859).

Skatteverket har redogjort för gränsdragningen mellan begreppen livsmedel och läkemedel (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111. Se även avsnitt 13.3.3.

Recept

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, avseende ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentraler. Bolagets försäljning omfattas av undantaget från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut enligt recept. Bolaget hade tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att när undantaget infördes avsåg detta endast försäljning av läkemedel enligt recept och till sjukhus. Recept ansågs, enligt då gällande föreskrifter utfärdade av Medicinalstyrelsen, vara en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar att begreppet recept även avsåg läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, d.v.s. vad som vid tidpunkten för Högsta förvaltningsdomstolens uttalande motsvarades av definitionen av rekvisition i 2 § läkemedelsverkets receptföreskrifter (LVFS 1997:10). Skattefriheten gällde därmed för apotekens tillhandahållande av läkemedel till såväl patienter som läkare. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde den bedömningen att det förhållandet att sådan omsättning numera i viss begränsad omfattning kan företas även av annan än apotek inte innebär en utvidgning i sakligt hänseende av det medgivna undantaget. Att undantagsregeln ska tolkas

Sjukhus

restriktivt hindrar inte att den grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls (RÅ 2003 ref. 29).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden definierat begreppet sjukhus i undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 § 2 ML. Begreppet omfattar inte vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare (RÅ 2001 not. 40).

Sökandebolaget hade ställt två frågor:

Den första frågan gällde om försäljning av läkemedel är undantagen från skatteplikt om köparen utgörs av:

- a. allmänt sjukhus,
- b. privat sjukhus,
- c. vårdcentral,
- d. företagsläkare,
- e. privatläkare,
- f. husläkare.

Den andra frågan var om svaret på ovanstående fråga påverkas av om köparen av Socialstyrelsen åsatts en femsiffrig kod över sjukvårdsanläggningar m.m. Skatterättsnämnden svarade att undantaget gäller endast för försäljning till allmänt och privat sjukhus och att svaret inte påverkas av om köparen åsatts ifrågavarande kod.

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

”Enligt 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning finnas sjukhus. Vård som ges under sådan intagning benämns slutna vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppna vård. Varken enligt denna eller annan bestämmelse eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare.”

Återbetalningsrätt Omsättning av läkemedel till sjukhus eller enligt recept är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i en yrkesmässig verksamhet säljer läkemedel har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av läkemedlen (10 kap. 11 § första stycket ML).

ML:s undantag från skatteplikt för läkemedel saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget med EU erhållit rätt att behålla det kvalificerade undantaget (artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet).

5.3.1.3 Organ, blod m.m.

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är undantagen från skatteplikt (3 kap. 23 § 3 ML). Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma. Undantaget motsvaras av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet.

Transport av organ

EU-domstolen har behandlat frågan om transport av organ kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet. Av domen framgår att undantaget endast gäller vid leverans av varor. Undantaget var därmed inte tillämpligt på en tjänst som enbart bestod av transport av organ (C-237/09, De Fruytier).

5.3.1.4 Flygbränsle

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är undantagen från skatteplikt (3 kap. 23 § 4 ML).

Återbetalningsrätt

Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § första stycket ML).

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för flygbränsle.

5.3.1.5 Lotterier, spel m.m.

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel undantas från skatteplikt (3 kap. 23 § 5 ML).

Undantaget från skatteplikt för lotterier infördes genom en reformering av lagen (1968:430) om mervärdesskatt under 1990. Av prop. 1989/90:111 s. 120 framgår att det övervägdes

om spelinsatser skulle göras till föremål för beskattning men att de skattetekniska nackdelarna med en sådan ordning övervägde de fördelar från bl.a. konsumtionsneutralitetssynpunkt som kunde vinnas. Av förarbetena s. 200 framgår att med lotterier förstås detsamma som i lotterilagen (1982:1011), numera ersatt av lotterilag (1994:1000).

Motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 i. Artikeln anger att medlemsstaterna ska undanta vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställts av varje medlemsstat. EU-domstolens har uttalat att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från skatteplikt (C-58/09, Leo-Libera).

Unionsrättsligt begrepp

Skatteverket anser att ”vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel” är ett unionsrättsligt begrepp och att bestämmelserna i ML ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen, s.k. EU-konform tolkning. Förarbetena är inte en bindande rättskälla, vilket innebär att uttalanden i förarbeten inte kan hindra en EU-konform tolkning när EU-rätten och förarbetena står i strid med varandra. I förarbetena och nationell praxis har kopplingar gjorts till reglerna i lotterilagen som vägledning vid bedömning av undantaget. Skatteverket anser att definitionen av lotteri i lotterilagen inte kan tillmätas avgörande betydelse vid tillämpningen av det mervärdesskatte-rättsliga undantaget från skatteplikt. I mervärdesskattehänseende ska det avgörande i stället vara om tillhandahållandet omfattas av undantaget i ML tolkat utifrån unionsrätten. Det finns ingen utförlig definition i mervärdesskattedirektivet av vilka tjänster som ska ingå i begreppet. EU-domstolen framhåller i C-89/05, *United Utilities*, att undantaget är motiverat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut mervärdesskatt på sådana transaktioner. Enligt Skatteverktes uppfattning karaktäriseras vadslagning, lotteri och hasardspel inte primärt av ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. Utmärkande är i stället att det är ett spel om pengar eller annat värde där avsikten är att de som betalar insatsen har hopp om en chans till utbetalning av en vinst. Det kan också uttryckas som att en spelares förluster tillför en annan spelare vinst (Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111).

Förmedling, entréavgift

Undantaget från skatteplikt innebär att exempelvis lottsedlar, tipsspel m.m. inte ska beläggas med mervärdesskatt när de säljs av en lotteriarrangör eller dennes ombud. Skattefriheten

omfattar emellertid inte förmedling av lottsedlar, tipsspel m.m. Mervärdesskatt ska därför redovisas på förmedlingsprovisioner och förmedlingsavgifter. Skattefriheten omfattar inte heller entréavgifter till inrättningar där spelverksamhet bedrivs.

**Spel på
förströelse-
spelsautomat**

Skatterättsnämnden har gjort bedömningen att tillhandahållande av spel på s.k. förströelse-spelsautomater inte omfattas av undantaget i 3 kap. 23 § 5 ML. Tolkningen gjordes utifrån motsvarande unionsrättslig reglering och EU-domstolens praxis på området (SRN 2010-02-05, dnr 27-09/I).

Skatteverket har räknat upp en del exempel på spel på förströelseautomater, såsom flipperspel, bilspel, skjutspel, photoplay, som inte ger vinst eller endast ger vinst i form av frispel eller utökad speltid. Skatteverket anser att avgiften för sådana spel är en ersättning för att få nyttja spelet för en viss tid eller för ett visst antal kulor. Detta innebär att mervärdesskatt ska utgå med 25 procent på avgifter som betalas för att spela på sådana spel (Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111).

**Marknads- och
tivolinöjen**

Skatteverket anser att tillhandahållandet av marknads- och tivolinöjen såsom ringkastning, bollkastning, pilkastning, skjutbanor och andra liknande aktiviteter inte sker på ett sådant sätt som är typiskt för vadslagning, lotterier eller andra hasardspel. I stället anser Skatteverket att avgiften är en ersättning för att få kasta ett visst antal bollar, pilar, ringar eller utöva aktiviteten under en viss tid. Att utövaren kan få en mindre vinst vid skicklighet påverkar inte bedömningen av transaktionens karaktär. Skatteverket anser att dessa tillhandahållanden är skattepliktiga och att mervärdesskatt ska utgå med 25 procent. Däremot bedöms spel på s.k. lyckohjul som ett tillhandahållande som är typiskt för lotterier då den huvudsakliga avsikten i dessa spel är en chans till vinst i form av en vara (Skatteverket 2010-06-10, dnr 131 428640-10/111).

**Spel på spelauto-
mater (enarmade
banditer)**

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att spel på s.k. enarmade banditer omfattas av undantaget för lotterier m.m. Det förhållandet att spelen delvis tillhandahållits under tid då det förelåg förbud att anordna sådant spel i Sverige förändrade inte bedömningen. Skatterättsnämnden har i förhandsbeskedet hänvisat till mål C-283/95, Fischer (SRN 2001-09-27).

**Olagligt
hasardspel**

EU-domstolen har funnit att olagligt anordnande av hasardspel inte kan beläggas med mervärdesskatt då motsvarande laglig

verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt (C-283/95, Fischer).

**Offentlig
spelaktör/
annan spelaktör**

Undantaget från skatteplikt ska enligt EU-domstolen gälla med samma villkor och begränsningar oavsett vem som driver verksamheten (förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linne-weber). Detta innebär att undantaget gäller såväl när tjänsterna tillhandahålls av offentliga kasinon som när tjänsterna tillhandahålls av andra aktörer.

**Spel anordnat
i enkelt bolag**

Skatterättsnämnden har uttalat att ett avtal om samarbete i form av enkelt bolag inte utesluter att avtalets mervärdesskatterättsliga innebörd i stället ska anses vara att en av parterna tillhandahåller den andre varor och tjänster i den verksamhet som avtalen rör. Med hänsyn till det i ärendet ingivna utkastet till samarbetsavtal fann nämnden att det fanns tillräckliga skäl för att vid bedömningen utgå från att villkoren i avtalet innebar att det även i mervärdesskatterättslig mening förelåg ett enkelt bolag. Av utkastet framgick att sökandebolaget tillsammans med lokal innehavaren skulle anordna automatspel för allmänheten i form av enkelt bolag och att parterna gemensamt skulle söka erforderliga myndighetstillstånd för den bedrivna verksamheten. Sökandebolaget skulle leverera och svara för installation, service och reparation av automaterna och lokal innehavaren för att plats upplåts för automaterna och att dessa vårdades väl. Parterna skulle fördela intäkterna från automaterna så att 50 procent av nettointäkterna skulle tillfalla lokal innehavaren (SRN 2010-02-05, dnr 27-09/1).

I de enskilda fallen måste således en bedömning göras med ledning av avtalet för att avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva spelverksamheten, eller om avtalet i stället innebär att den ena av avtalsparterna mot ersättning ska utföra vissa tjänster eller upplåta tillgångar för användning i den andra avtalspartens spelverksamhet. Det är även av avgörande betydelse för bedömningen att inte bolagsförhållandet enbart kommer till uttryck i avtalet, utan att parterna i olika sammanhang även agerar som ett gemensamt bolag, såsom i ansvars- och markandsföringsfrågor.

Jack Vegas

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av värdeautomatspelet Jack Vegas. Även i detta fall anser Skatteverket i fråga om vem som ska anses bedriva spelverksamhet och avtalets giltighet att tolkningen av de olika avtalen måste göras självständigt i varje enskilt fall (RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901).

Förmedling av vadslagning

EU-domstolen har behandlat mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 i. Ett callcenterföretag tillhandahöll s.k. callcentertjänster till företag som anordnar vadslagning genom att bl.a. ta emot och godta vad i vadslagningsföretagets namn. Den av callcenterföretaget tillhandahållna tjänsten anses inte utgöra vadslagning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (C-89/05, *United Utilities*).

5.3.1.6 Gravskötsel

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är undantagen från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats (3 kap. 23 § 6 ML.)

Med huvudman avses, enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144), församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan eller kommun som ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst område (prop. 1998/99:38 s. 100 ff.). Av 2 kap. 2 a § begravningslagen framgår dock att även annan än huvudman kan inneha en allmän begravningsplats.

Det åligger församling eller, om regeringen för särskilt fall så förordnat, kommun att hålla allmän begravningsplats (2 kap. 1 § begravningslagen). Gravöppning får endast ske genom innehavarens av begravningsplatsen försorg (2 kap. 13 § begravningslagen). Flertalet kyrkogårdsförvaltningar har åtagit sig att även tillhandahålla gravskötsel, även om någon skyldighet att göra det inte finns.

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt IL. Föredragande statsråd ansåg att det inte kunde vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning ska medföra skattskyldighet till mervärdesskatt (se prop. 1989/90:111 s. 139). Omsättning av tjänsterna har därför uttryckligen undantagits från skatteplikt.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel.

5.3.1.7 Guld till Sveriges Riksbank

Tillhandahållande av guld till Sveriges Riksbank är undantaget från skatteplikt (3 kap. 23 § 7 ML).

Återbetalningsrätt Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer guld till Sveriges Riksbank har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § första stycket ML). Undantaget motsvaras av artikel 152 i mervärdesskattedirektivet.

Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 34.

5.3.2 Undantag för vissa interna tjänster

Omsättning inom fristående grupper

Omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer undantas från skatteplikt under förutsättning att

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser vidare endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen (3 kap. 23 a § ML). Bestämmelsen har utformats efter av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Räckvidden

EU-domstolen har uttalat sig om räckvidden av begreppet fristående grupper enligt mervärdesskattedirektivet (348/87, SUFA).

Normalt inte tillhandahålls av annan utanför gruppen

Bestämmelsen om fristående grupper har också tolkats av EU-domstolen. Taksatorringen är en sammanslutning av små och medelstora försäkringsbolag med tillstånd att sälja bilförsäkringar i Danmark. Taksatorringens syfte är att på medlemmarnas vägnar värdera motorfordonsskador i Danmark. Medlemmarna är skyldiga att anlita Taksatorringen när det gäller motorfordonsskador som inträffat i Danmark. Domstolen meddelade att bestämmelsen ska tolkas på så sätt att en sammanslutning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken uppfyller bestämmelsens alla övriga villkor, ska nekas ett undantag från skatteplikt med stöd av nämnda bestämmelse om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen (C-8/01, Taksatorringen). Domen kommenteras även i avsnitt 33.3.3.

Tillhandahållande till enstaka medlem

EU-domstolen har ansett att tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från skatteplikt enligt artikel 132.1 f även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar. Detta under förutsättning att övriga villkor i bestämmelsen är uppfyllda (C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing).

Kanslisamverkan mellan fackförbund

Högsta förvaltningsdomstolen har i motsats till Skatterättsnämnden ansett att ett fackförbunds tillhandahållande av förhandlingstjänster till annat fackförbund utgjorde sådana tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Tre fackförbund, A, B och C, hade ingått ett avtal om kanslisamverkan. Kansliet bestod av kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorsservice. I förhandlingsavdelningens arbete ingick allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, facklig utbildning av lokala företrädare m.m. Personalen på kansliet var anställda av A. Kostnaderna för kansliet fördelades mellan förbunden i relation till deras medlemsantal (RÅ 2001 ref. 34 [I]). Målet refereras nedan.

Skatterättsnämnden ansåg att A mot ersättning tillhandahöll tjänster åt B och C, d.v.s. omsättning förelåg. Skatterättsnämnden ansåg vidare att tjänsterna tillhandahölls i en yrkesmässig verksamhet bedriven av A samt att omsättningen inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller frågan om i vad mån A omsatte tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Med ändring av förhandsbeskedet förklarade Högsta förvaltningsdomstolen emellertid att omsättningen såvitt gällde förhandlingsverksamhet var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sin bedömning enligt följande:

Fristående grupp

”En första förutsättning för att undantaget i 3 kap. 23 a § ML skall vara tillämpligt är att fråga är om en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer. Uttrycket ”fristående grupp” får såväl i ML:s som i direktivets mening anses ha den innebörden att en sådan grupp kan utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en ideell förening, men att den också kan bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkar inom ett visst område. Det mellan förbundet

och övriga förbund träffade samarbetsavtalet får därför anses medföra att de bildat en sådan fristående grupp som avses i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls ”inom” fristående grupper

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs ”inom” fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det ska vara fråga om gruppens interna tjänster. Undantaget, såsom det utformats i ML, får därför anses tillämpligt bl.a. om gruppen anförtrottar åt en av sina medlemmar att tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs ”av” fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som ska tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantaget, möjligen kan tolkas så att den får en mer begränsad räckvidd medför emellertid inte att en skattskyldig får förvägras de undantag från skatteplikt som i förekommande fall kan medges med en tillämpning av ML:s bestämmelser.

Verksamheten i övrigt medför inte skattskyldighet

Den verksamhet som förbunden bedriver – utöver tillhandahållande av de interna tjänsterna – medför inte skattskyldighet. Även denna förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen är således uppfylld.

Tjänster direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, kostnadstäckning

Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller förbundet de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då förbundet utövar förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls på den öppna marknaden

Förbundet utför vid sidan av förhandlingsverksamheten också andra tjänster åt de övriga förbunden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning. Tjänster av detta slag tillhandahålls på den öppna marknaden och omfattas således inte av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML.”

Begreppet verksamheten i övrigt

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av begreppet ”verksamheten i övrigt” (Skatteverket 2009-07-03, dnr 131 521627-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Begreppet ”verksamheten i övrigt” inkluderar inte samtliga verksamheter som gruppen eller de fysiska eller juridiska personerna bedriver. Begreppet ska i stället tolkas så att det endast avser de verksamhetsgrenar inom vilka de interna tjänsterna tillhandahålls respektive förväras.

Tjänster som tillhandahålls inom en fristående grupp av t.ex. olika fackförbund, och som avser den del av fackförbundens verksamhet som inte medför skattskyldighet, kan därmed omfattas av undantaget från skatteplikt även om något eller några av förbunden dessutom bedriver verksamhet som medför skattskyldighet.

Undantaget från skatteplikt kan vara tillämpligt även om skattskyldighet föreligger för vissa av de interna tjänsterna som tillhandahålls inom gruppen, se ovan RÅ 2001 ref. 34 (I). Utöver de tjänster som tillhandahålls internt får verksamheten då inte medföra skattskyldighet.

5.3.3 Undantag för uttag av varor och tjänster**Kommunernas uttag för eget behov**

Från skatteplikt undantas kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov (3 kap. 29 § första stycket ML). I de fall en kommun är skattskyldig för fastighetsförvaltning i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML föreligger dock skatteplikt för uttag i den mån fråga är om arbeten på stadigvarande bostad. Undantaget omfattar däremot kommunens uttag av tjänster avseende t.ex. äldreboende, d.v.s. sådana boendeformer som avses i 4 § lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdes-skatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (3 kap. 29 § andra stycket ML). Jämför avsnitt 21.5 beträffande fastighetsförvaltning.

5.3.4 Undantag för viss import

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML). Bestämmelsen innebär, om annat inte särskilt anges i lagen, att om tullfrihet föreligger undantas även importen från skatteplikt enligt ML. Tullfrihet medges t.ex. för import av varor för att främja handeln. Som exempel kan nämnas varuprover av försumbart värde och trycksaker och reklammaterial såsom kataloger, prislistor m.m.

samt för produkter som används eller förbrukas i samband med en mäsas eller liknande evenemang. Skattefriheten kan gälla även tidningsprenumeranter, se avsnitt 30.1. Skattefrihet vid återimport och vid import av fordon behandlas i avsnitt 44.5.2.

5.3.5 Undantag för vissa transporttjänster

Azorerna eller Madeira

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).

Återbetalningsrätt

Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer sådana tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid tillhandahållandet av tjänsterna (10 kap. 11 § första stycket ML). Undantaget motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet.

Posttransporttjänster

Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning (3 kap. 30 g § ML).

5.3.6 Undantag för omsättning avsedd för väpnade styrkor

Nato

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster som har ett annat EU-land som destinationsland, om

1. omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet,
2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och
3. styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Skattefrihet medges för sådan omsättning som är skattebefriad i destinationslandet (3 kap. 31 § ML).

Styrkor stationerade på Cypern

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster till Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättandet av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960, om

1. omsättningen är avsedd för dessa styrkor, och

2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier (3 kap. 31 a § ML).

Undantagen motsvaras av artikel 151.1 första stycket d och e i mervärdesskattedirektivet.

Återbetalningsrätt

Båda undantagen ovan är s.k. kvalificerade undantag. Det innebär att den som i en yrkesmässig verksamhet säljer sådana varor eller tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten (10 kap. 11 § första stycket ML).

Intyg

Om varutransporten ombesörjs av köparen ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg utfärdat av köparen som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EU-land (14 c § andra stycket MF). Vid försäljning till Nato-styrkor ska säljaren alltid i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § första stycket MF). Se blankett SKV 5929 i bilaga 18.

6 Omsättning

6.1 Inledning

Omsättningsbegreppet är av central betydelse för all verksamhet som omfattas av mervärdesskattelagens bestämmelser.

Med omsättning förstås att

- vara överlåts mot ersättning,
- tjänst utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning,
- vara eller tjänst tas ut (2 kap. 1 § ML).

Rättsligt förhållande

Omsättningsbegreppet bygger på principen om ett rättsligt förhållande avseende prestation och motprestation, ömsesidiga prestationer. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet mot ersättning. Bidrag som inte utgör ersättning och som inte är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten faller av det skälet utanför ML:s tillämpningsområde, se vidare avsnitten 6.4 och 11.3.2. Bytesavtal jämställs dock i detta avseende med andra överlåtelseavtal mot ersättning eftersom ersättning då utgår i form av en bytesvara eller bytestjänst (s.k. bartering).

Genom lagens utformning innefattas också uttag av varor eller tjänster utan ersättning av begreppet omsättning. Uttag som medför skattskyldighet kommer därför att beskattas. Se vidare avsnitten 6.6–6.6.2.2.

Överföring

Även överföring av vara till ett annat EU-land likställs med en omsättning av vara om överföringen görs inom ramen för en yrkesmässig verksamhet inom EU och överföringen ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Reglerna om omsättning motsvaras av artikel 2.1 a och c samt artiklarna 14–19 och 24–29 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 2.1 a och c anges att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker

mot ersättning. Artiklarna 14–19 behandlar leverans av varor och artiklarna 24–29 tillhandahållande av tjänster.

Mot ersättning

EU-domstolen har ansett att den som stadigvarande tillhandahåller tjänster utan ersättning inte kan betraktas som en skattskyldig person. Domstolen menade att sådant tillhandahållande av tjänster inte omfattas av mervärdesskattesystemets tillämpningsområde. Den som tillhandahåller sådana tjänster kan i stället jämföras med en slutkonsument eftersom han befinner sig i slutet av produktions- och distributionskedjan (89/81, Hong Kong Trade).

Subjektivt värde

EU-domstolen har rent generellt konstaterat att ersättningen är det som faktiskt erhålls vid tillhandahållandet av varor och tjänster. Denna ersättning utgör således det subjektiva värdet, d.v.s. vad som faktiskt uppbärs, i varje konkret fall (C-258/95, Fillibeck, punkt 13).

Det är i detta sammanhang värt att notera att en sådan ersättning kan bli föremål för omvärdering enligt ML:s regler för bestämmande av beskattningsunderlaget. Se vidare avsnitt 11.6.

Vidarefakturerings- eller kostnadsfördelning

Skatteverket anser att ett inköp till t.ex. ett koncernbolag, men där den slutliga användningen avses ske i annat koncernbolag, normalt bör kunna hanteras som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt tas ut i varje omsättningsled. Särskilt bör observeras regeln i 6 kap. 7 § ML, som behandlar när någon i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten. Vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten ska denna anses omsatt såväl av förmedlaren som av hans huvudman (RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120). Se vidare avsnitt 12.3.

Oavsett syfte eller resultat

EU-domstolen har uttalat att begreppen ”leverans av varor” enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet och ”tillhandahållande av tjänster” enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett transaktionens syften och resultat. Detta gäller även om de har genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte. Däremot är de objektiva kriterierna inte uppfyllda vid skattebedrägeri som t.ex. består i att falska deklARATIONER har lämnats eller att oriktiga fakturor upprättats (C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, punkterna 48–51). Se även C-255/02, Halifax.

6.1.1 Skadestånd

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av hur skadestånd ska hanteras mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Det finns inga särskilda regler i ML eller i mervärdesskatte-direktivet om skadestånd, viten eller andra ersättningar som betalas ut till någon som lidit skada. En bedömning av vad som utgör omsättning och beskattningsunderlag ska göras utifrån de allmänna bestämmelserna i ML och direktivet. Bedömningen måste göras från fall till fall beroende på vad som överenskommit i avtalet mellan de inblandade parterna. Detta innebär att en individuell prövning ska göras hos mottagaren av den ersättning som utgår i samband med att ett avtal inte anses uppfyllt.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det inte någon omsättning vid ersättningar som betalas i syfte att kompensera den som lidit skada och där ersättningen betalas utan att det sker en separat prestation från motparten samt utan att det ursprungliga avtalet ändras. En sådan transaktion faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Detta gäller däremot inte om parterna ingår en överenskommelse som innebär att kompensation ska betalas genom att priset på den ursprungliga transaktionen sätts ned. Se vidare avsnitt 11.8.

Inom vissa branscher t.ex. bygg- och anläggningsbranschen görs ofta ersättningen beroende av färdigställandetidpunkt där ersättningen kan minska vid sen leverans. Skatteverket anser att ersättningen som justeras i enlighet med vad som framgår av ett sådant avtal ska påverka beskattningsunderlaget då en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. Se vidare avsnitt 21.3.2.2.

Markintrång m.m.

När mark tas i anspråk för vägar, järnvägar, naturskydd, ledningar, gruvor, energitorvtäkter m.m. utgår normalt ersättning till fastighetsägare och andra berörda parter. Skatteverket anser att ersättning för fördyrade avverknings- och tillvaratagandekostnader för skog liksom för förtida avverkning ska anses som skadestånd. Detta gäller förutsatt att ersättningen inte avser avyttrad skog (Skatteverket 2011-04-01, dnr 131 267632-11/1152).

6.1.2 Försäkringsersättning

En skattskyldig person som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som får ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa mervärdesskatt på försäkringsersättningen. Försäkringsersättningen utgår på grund av försäkringsavtalet och utgör inte ersättning för någon vara eller tjänst som tillhandahålls försäkringsgivaren. Detsamma gäller försäkringsersättning för t.ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador. Det gäller också när försäkringsersättningen utges av den skadevällande eller dennes försäkringsgivare. Det förekommer att en försäkringsgivare som ett led i skaderegleringen övertar skadad egendom från försäkringstagaren. Inte heller i ett sådant fall omsätter försäkringstagaren någon vara eller tjänst till försäkringsgivaren.

En bilverkstad omsätter enligt Skatteverket en tjänst när den mot ersättning utför en reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av annan bil. Bilverkstaden är därmed skattskyldig till mervärdesskatt för omsättningen. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras den som ägde bilen vid skadetillfället eller dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs (Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111).

6.2 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås att vara överläts mot ersättning (2 kap. 1 § första stycket 1 ML). Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 14.1 av vilken framgår att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Unionsbegreppet ”leverans av varor” grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan. Detta innebär att ”leverans av varor” kan anses föreligga i en viss situation även om någon äganderättsövergång enligt den nationella civilrätten inte har förekommit. Vidare framgår det av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet att ”leverans av varor” ska ske mot ersättning.

Skatteverket anser att begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som begreppet ”leverans av varor mot ersättning” i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av begreppen ”omsättning av varor” i 2 kap. 1 § ML och ”leverans” i 1 kap.

3 § ML är dessutom oberoende i förhållande till svenska civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111). Se avsnitt 4.8 om skattskyldighetens inträde.

Rätten att förfoga över egendom

EU-domstolen har tolkat begreppet ”leverans av varor” enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta gäller även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit (C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkterna 7 och 9).

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen över varan med äganderätt, om än i vissa fall begränsad, och omsättning enligt 2 kap. ML får anses föreligga. Omsättning bör däremot ifrågasättas om ett överlåtelseavtal ingås med sådant innehåll att det är uppenbart att köparen inte förfogar över egendomen som ägare. Exempel på sådana omständigheter kan vara att han saknar rätt att överlåta, hyra ut, upplåta panträtt i, förflytta eller låta rätten till egendomen övergå till annan genom arv eller testamente. Ett sådant synsätt får enligt Skatteverket anses överensstämma med artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

Samägande

EU-domstolen har konstaterat att medlemsstaternas tillämpning av begreppet samägande visar att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person (C-63/04, Centralan Property).

Civilrätt

Även om begreppet omsättning av varor har en särskild unionsrättslig innebörd kan dock vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen viss ledning hämtas från civilrätten vad gäller äganderättens övergång. Äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått.

Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningsköp i enlighet med konsumentkreditlagen (2010:1846) respektive lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet, där med leverans av vara jämställs överlämnande av vara enligt avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt

ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts. Se vidare avsnitt 19.4.4 om redovisningsskyldigheten vid avbetalningsköp.

**Sale and lease
back-transaktion**

Kammarrätten har i två domar bedömt omsättningsbegreppet i s.k. sale and leaseback-transaktioner avseende fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade domstolen i den förstnämnda domen till målet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, där EU-domstolen klargjort att med ”leverans av varor” avses inte överföringar av äganderätten i enlighet med berörd nationell lag utan all överföring av en vara, som ger den förvärvande parten möjlighet att disponera godset som om han vore ägare till densamma. Kammarrätten anförde att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknytande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att det köpande bolaget skulle anses som ägare och att överlåtelsen utgjorde omsättning i ML:s mening. Frågan om leverans har skett skulle enligt kammarrättens mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer (KRNS 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998, och KRNS 2000-10-17, mål nr 6450–6451-1998).

**Säkerhets-
överlåtelse**

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt frågan om en säkerhetsöverlåtelse av egendom i form av lösöreköp enligt lagen (1845:50 s. 1) om handel med lösören som köparen låter i säljarens vård klarbliva. Lösöreköpsavtalet avsåg en säkerhetsöverlåtelse av egendom som kvarblev hos kredittagaren och syftade till att skapa ett sakrättsligt giltigt skydd i egendomen. I det aktuella fallet överlät ett bolag egendom till en bank men egendomen kvarblev hos bolaget. För att banken skulle erhålla säkerhet för sina fordringar ingick banken och kredittagaren ett avtal om lösöreköp. Skatterättsnämnden bedömde att avtalet innebar att det var säljaren och inte banken som faktiskt förfogade som ägare över den aktuella egendomen. Avtalet innebar följaktligen inte att bolaget överlät varor mot ersättning till banken. Någon omsättning av varor förelåg därmed inte (SRN 2008-12-17, dnr 46-07/I).

Byte

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Om en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får dock den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garanti-villkor anses den ursprungliga försäljningen också ha återgått.

Skatteverket anser att mervärdesskattekonsekvenserna vid bytestransaktion mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt genom att omsätta en skattepliktig vara eller tjänst inom landet i en yrkesmässig verksamhet (Skatteverket 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111). Se vidare i avsnitt 11.10.

Leverans av vara eller tjänst?

Det föreligger en leverans av en vara även om den sätts samman efter en kunds särskilda krav. Leverans av en tjänst föreligger däremot om en leverantör endast sätter samman olika delar som en kund tillhandahållit honom. En transaktion som innebär att en skattskyldig monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits av hans kund ska behandlas som ett tillhandahållande av tjänst (artikel 24.1 i mervärdesskatte-direktivet, jfr 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses om omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens dom i målet C-88/09, *Graphic Procédé*. Detta gäller i det fall framställningen, d.v.s. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen. Om tillhandahållandet inte enbart består av själva mångfaldigandet av produkten utan det dessutom finns tilläggstjänster kan hela tillhandahållandet anses vara ett tillhandahållande av tjänster. För att så ska vara fallet ska kunden efterfråga både mångfaldigandet och tilläggstjänsterna men det är tilläggstjänsterna som kunden i huvudsak efterfrågar. Tilläggstjänsterna ska således vara huvudsakliga i förhållande till varorna för att det ska kunna vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tjänsternas betydelse för köparen, i vilken omfattning köparens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett uppdrag som bestod i att hantera en uppdragsgivares kundkorrespondens utgjorde ett enda tillhandahållande i form av en transporttjänst. I uppdraget ingick ett flertal olika moment såsom utskrift och kuvertering av korrespondensen samt sortering och distribution av den till uppdragsgivarens kunder. För att kunna utföra uppdraget användes varor i form av papper och kuvert (HFD 2012 ref. 43).

Angående periodiska publikationer, se avsnitt 30.1.4.

Ett leasingavtal kan betraktas antingen som försäljning av vara eller som en uthyrningstjänst. Avgörande i beskattningshänseende för frågan om huruvida köp eller hyra föreligger är hyresavtalets verkliga innehåll. Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal, d.v.s. utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i kundens ägo efter hyrestidens slut, betraktas inventariet som leasingföretagets egendom. Om kunden sedan vid avtalstidens slut förvärvar inventariet anses detta som en ny affärshändelse. Om det däremot i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning.

EU-domstolen har uttalat att uthyrning av motorfordon inte utgör leverans av varor utan ska i princip betraktas som ett tillhandahållande av tjänster. Av rättspraxis framgår emellertid att sådana tillhandahållanden under vissa villkor kan jämföras med förvärv av anläggningstillgångar. Så är fallet när leasingtagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten till leasingobjektet, genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med det rättsliga ägandet i allt väsentligt har överförts till leasingtagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde (C-224/11, BGZ Leasing, punkt 37).

Förlust av kontanta medel

Det förekommer att företagare genom stöld eller förskingring förlorar de kontanta medel som uppburits för tillhandahållna varor eller tjänster. Denna förlust påverkar dock inte den mervärdesskatt som ska redovisas för omsättningarna. Detta gäller oavsett om förlusten är att anse som drifts- eller kapitalförlust vid inkomstbeskattningen.

Stöld av varor

EU-domstolen har uttalat att stöld av varor inte kan anses utgöra en leverans av varor mot ersättning enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet. Stöld av varor innebär per definition att den person som utsatts för stölden inte erhåller betalning. Det är heller inte fråga om en leverans av varor enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet då stölden inte medför att den som begått gärningen har befogenhet att förfoga över varorna på samma villkor som ägaren, utan är endast innehavare av den stulna egendomen (C-435/03, BATI och Newman).

Köp och försäljning av vara momentant

EU-domstolen har uttalat att det inte är fråga om leverans av bränsle enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots

att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn för dennes räkning Enligt EU-domstolen hade leasetagaren i det aktuella målet rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottog nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och leasegivaren hade inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skulle användas (C-185/01, Auto Lease Holland).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden prövat frågan om det föreligger en omsättning av drivmedel i mervärdesskattehänseende, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. Skatterättsnämnden ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden, d.v.s. i enlighet med de avtal om inköp och vidareförsäljning som ingåtts mellan parterna (RÅ 1997 not. 180).

Skatteverket har jämfört omständigheterna i förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180, med omständigheterna i C-185/01, Auto Lease Holland. Skatteverket anser att i de fall det finns avtal mellan parterna i en transaktionskedja om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster ska utgångspunkten vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor eller anses som förvärvare av tjänster. Det är under sådana förhållanden fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led. Detta gäller även vid avtal som det som förelåg i RÅ 1997 not. 180 mellan sökandebolaget och återförsäljaren. Enligt Skatteverkets bedömning innebär utgången i C-185/01, Auto Lease Holland, därmed ingen förändring av rättsläget vid en jämförelse med RÅ 1997 not. 180 (Skatteverket 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111). Se vidare i avsnitt 12.3.

6.3 Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML). En tjänst anses därmed omsatt när den tillhandahålls. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster med utsträckning i tiden får anses tillhandahållas successivt.

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 24.1 av vilken framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet regleras att tillhandahållande av tjänster ska ske mot ersättning.

Byte En bytestransaktion avseende en tjänst jämförs med köp respektive tillhandahållande av en tjänst. Se vidare avsnitten 6.2 och 11.10.

Direkt samband EU-domstolen har uttalat att det måste föreligga ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde, för att ett tillhandahållande av tjänst ska föreligga (154/80, Aardappelenbewaarplaats).

Gatumusikant EU-domstolen har bedömt att den ersättning som en gatumusikant får av förbipasserande inte utgör en ersättning för tillhandahållande av en tjänst enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Anledningen var för det första att det inte finns något avtal mellan parterna eftersom de förbipasserande frivilligt lämnar en donation vars storlek de bestämmer själva. För det andra finns det inget direkt samband mellan musikantens tillhandahållande och de donationer som lämnas (C-16/93, Tolsma).

Kommunalt näringslivsbolag Skatterättsnämnden har bedömt att ett kommunalägt aktiebolag som ingått ett avtal med två kommuner att mot ersättning handha allmänna näringslivsfrågor utgjorde omsättning av tjänst. Bolaget skulle tillsammans med kommunerna löpande överlägga och komma överens om detaljutformningen av verksamhetsinriktningen. Kommunerna skulle till bolaget utge ersättning för kostnad för viss basverksamhet såsom lokalhyra, personal, kontors- och administrationskostnader. Nivån på ersättningen fastställdes årligen i samband med kommunernas budgetbeslut. Nämnden konstaterade att uppdragsavtalet innebär att ett rättsförhållande uppkommit mellan parterna samt att avsikten med avtalet är att bolaget för kommunernas räkning ska främja de allmänna näringslivsfrågorna i kommunen. Kommunerna erlägger enligt avtalet en ersättning för att bolaget på olika sätt utför detta arbete. Under dessa förhållande föreligger det en omsättning av tjänst enligt ML (SRN 2010-01-20, dnr 18-09/I).

Premie inom trav och galopp

Skatteverket anser att en hästägare, som erhåller en ägarpremie, vid godkänt premie- eller kvallopp omsätter en skattepliktig tjänst till trav- eller galoppsällskapen. Premier till en uppfödare eller tränare utgör enligt Skatteverkets bedömning inte någon ersättning för leverans av vara eller tillhandahållande av en tjänst, vilket medför att sådan ersättning faller utanför ML:s tillämpningsområde (Skatteverket 2009-11-11, dnr 131 709486-09/111). Se vidare avsnitt 28.2.1.

**Serveringsavgift
Drickspengar**

I samband med serveringstjänster tas ofta en serveringsavgift ut. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Om kund erlagger ”dricks” anses den som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120). Se vidare avsnitt 13.3.4.1.

Årlig avgift

EU-domstolen har bedömt om en årlig avgift som tas ut av en organisation, vars uppgift är att marknadsföra och förbättra kvaliteten på äpplen och päron i England och Wales, utgör ersättning för tillhandahållande av tjänst enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Avgiften betalas av olika odlare för att organisationen ska tillvarata deras gemensamma intressen och den bestäms utifrån odlarnas hektar mark. EU-domstolen fann att de fördelar som organisationens arbete resulterar i tillfaller inte enbart dessa odlare utan industrin som helhet. Odlarna får därmed endast en indirekt nytta av organisationens tjänster. Domstolen ansåg därför att det inte föreligger något direkt samband mellan den årliga avgiften och de fördelar som tillfaller varje odlare (102/86, Apple and Pear).

Medlemsavgifter

EU-domstolen har bedömt frågan om årsavgifter, som betalas av medlemmar i en idrottsförening, kan utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänster. Detta trots att vissa medlemmar aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar men ändå är skyldiga att betala avgiften. Den fasta årsavgiften är således inte beroende av i vilken mån varje medlem använder golfbanan. Domstolen ansåg att den tjänst som föreningen tillhandahåller utgörs av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningarna, inte av att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk. Ett direkt samband ansågs därmed föreligga mellan årsavgiften och de tjänster som föreningen tillhandahåller (C-174/00, Kennemer Golf & Country Club).

Skatteverket anser att medlemsavgifter som betalas till organisationer som inte undantas från yrkesmässighet i vissa fall kan utgöra ersättning för ett tillhandahållande. Om organisationens

huvudsyfte är allmännyttigt eller har ett annat huvudsyfte än att tillhandahålla rabatter och medlemsavgiften dessutom inte har ett direkt samband med ett tillhandahållande från organisationen utgör medlemsavgiften ingen omsättning. Om syftet med medlemskapet däremot är att erhålla rätten till olika rabatter bör ett direkt samband mellan rättigheten och avgiften anses föreligga vilket innebär att omsättningskriteriet är uppfyllt (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att en förening, som har till uppgift att handha vissa angelägenheter som föreskrivs i trafikskadlagen (1975:1410, TSL), trafikförsäkringsförordningen (1976:359, TFÖRO) och föreningens stadgar, inte omsätter några tjänster i mervärdesskattehänseende. Medlem i föreningen är försäkringsgivare som har fått tillstånd att meddela trafikförsäkring och försäkringsgivare som är verksam här i landet enligt lagen (1993:1302, upphävd den 1 juli 1998) om EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige. Medlemskapet är obligatoriskt och föreningens verksamheter består i skadereglering (vållandebedömning och utbetalning av trafikskadersättning till skadelidande), debitering och indrivning av trafikförsäkringsavgift av ägaren av ett oförsäkrat försäkringspliktigt fordon samt rekommendation i ett hänskjutet skaderegleringsärende. Föreningens verksamheter sker till övervägande del i andras intressen än medlemmarnas. Föreningens intäkter utgörs främst av influtna trafikförsäkringsavgifter medan kostnaderna till övervägande del utgörs av skadekostnader och administrationskostnader. Föreningens intäkter täcker endast en del av föreningens kostnader som till återstående täcks av medlemmarna. Nämnden ansåg att verksamheterna har sin grund i regleringen i TSL och TFÖRO och inte i ett kontraktsförhållande mellan föreningen och dess medlemmar. Kostnadsersättningen som är hänförlig till dessa verksamheter kan därför inte anses utgöra ersättning för några av föreningen till medlemmarna tillhandahållna tjänster. Trafikförsäkringsavgifter är till sin karaktär sanktionsavgifter och utgör därför inte heller ersättning för några tillhandahållna tjänster (RÅ 2005 ref. 74).

Utvecklingsarvode

Skatteverket anser att fackförbunds respektive lokalföreningars uttag av utvecklingsarvode av arbetsgivaren inte medför att omsättning uppkommer. Det av företagen utgivna arvodet får i stället anses utgöra ett bidrag till finansieringen av den fackliga

verksamheten i förbundet eller lokalföreningarna (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111).

Avtalsvite

EU-domstolen har bedömt att handpenning, som erlagts i samband med bokning av hotellrum och som hotellet behåller om gästen frånträder avtalet, inte utgör en skattepliktig omsättning (C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains).

Avbokningsavgift

Det förekommer inom hotell- och stuguthyrningsbranschen att kunden kan få betala en expeditionsavgift på grund av att kunden avbokar den beställda tjänsten. Skatteverket anser att denna avgift inte utgör ersättning för någon tillhandahållen tjänst. Mervärdesskatt ska därför inte redovisas på en sådan avboknings- eller expeditionsavgift (Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111). Se vidare avsnitt 11.7.2.

Insatskapital

EU-domstolen har bedömt frågan om ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, tillhandahåller en tjänst mot ersättning enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet när bolaget mot en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget. Domstolen ansåg att bolagsmannen inte erhåller någon tjänst när han ges tillstånd att inträda i bolaget (C-442/01, KapHag).

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör insatskapital i handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening i normalfallet inte omsättning av vara eller tjänst enligt ML. En bedömning måste dock göras om kapitalinsatsen innefattar en ersättning för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Denna del ska i så fall behandlas som en omsättning enligt ML och ska därför separeras från den del av insatskapitalet som avser en betalning för andel i handelsbolaget, kommanditbolaget eller den ekonomiska föreningen. Samma bedömning ska även göras för kapitaltillskott som lämnas i någon form till ett aktiebolag (Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111).

Kammarrätten har ansett att endast en mindre del av den betalning som medlemmarna i en vattenförening betalat föreningen utgjorde insatskapital. Resterande del bedömdes i stället vara det första ledet i föreningens leverans av vatten (KRNJ 2011-03-07, mål nr 1851–1856-10).

Bredbandsförening

Skatteverket har tagit ställning till hur medlemsavgifter och kapitaltillskott som en bredbandsförening erhåller ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för detta (Skatteverket 2012-05-23, dnr 131 367424-12/111).

En förening kan tillhandahålla ett antal olika tjänster i samband med utbyggnaden av fibernät. Det kan vara fråga om grävning, upplåtelse av kanalisation, upplåtelse av fiber, tillhandahållande av bredbandstjänster, distribution av tjänster, underhåll av nät etc. Mottagaren av tjänsten kan vara en annan nätägare, medlemmarna, en operatör eller en kommunikationsoperatör. Det är det rättsförhållande föreningen har med dessa aktörer som avgör om en tjänst tillhandahålls och vilken tjänst som tillhandahålls.

För att det ska vara fråga om en omsättning av en tjänst måste det finnas en direkt koppling mellan den tjänst som föreningen tillhandahåller och den ersättning som mottagaren av tjänsten betalar. Kravet på att tillhandahållandet ska ske mot ersättning medför att sådana betalningar utesluts som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas mottagna till följd av en försäljning av en tjänst.

Skatteverket anser att det normalt inte finns någon direkt koppling mellan den betalning som en medlem i en bredbandsförening erlägger till föreningen i form av medlemsavgift eller kapitaltillskott och de tjänster föreningen tillhandahåller. Medlemsavgiften betalas av alla medlemmar oberoende av om de ingått ett avtal om att föreningen ska tillhandahålla tjänster eller inte. Kapitaltillskottet betalas för att förse föreningen med kapital för finansiering av de investeringar som görs av föreningen och är normalt inte förenat med att föreningen ska utföra någon motprestation. Om en medlemsavgift eller ett kapitaltillskott skulle innefatta en ersättning för en tjänst ska denna del av betalningen beskattas.

Skatterättsnämnden har bedömt att en medlems insats i en bredbandsförening inte utgjorde ersättning för en tjänst åt medlemmen. Föreningens ändamål var att främja medlemmarnas ekonomiska intresse genom att tillhandahålla medlemmarna nätanslutning genom bredband för bl.a. data och telekommunikation. Föreningen bekostade byggande av ett kommunikationsnät som skulle upplåtas till en kommunikationsoperatör som i sin tur skulle upplåta nätet till ett antal tjänstleverantörer. Skatterättsnämnden konstaterade att medlemsinsatsen inte hade sin grund i att föreningen tillhandahåller medlemmarna tjänster utan insatserna till föreningen skapade förutsättningar för olika leverantörer att tillhandahålla medlemmarna bredbandstjänster. Att föreningen sålunda kan sägas ha ett intresse av att medlemmarna erbjuds möjligheten att förvärva bredbandstjänster innebär inte att föreningen genom

insatserna tillhandahåller medlemmarna en tjänst mot ersättning. Det omfrågade förfarandet innebar därför att någon omsättning inte förelåg (SRN 2010-11-12, dnr 5-10/I).

Spelrätt i golfklubb

Enligt Skatteverkets mening är köp av en spelrätt som inte ensamt innebär att förvärvaren får en rätt att spela golf ingen omsättning av tjänst. Skatteverket jämnställer ersättningen med kapitalinsats vid inträde i handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening. Skatteverket anser dock att det sker ett tillhandahållande mot ersättning, d.v.s. en omsättning, när det gäller den årliga spelrättsavgiften. Det föreligger i detta fall ett direkt samband mellan erläggande av avgiften och rätten att få spela på banan (Skatteverket 2009-10-21, dnr 131 119119-06/111). Se vidare avsnitt 27.2.6.

Apportemission

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att tillskott av tillgångar till ett nybildat bolag utgör i mervärdesskattehanseende en omsättning i yrkesmässig verksamhet. Avsikten i förevarande fall var att sökandebolaget i utbyte mot aktier i ett för ändamålet nybildat bolag till marknadsvärdet skulle skjuta till sin verksamhet till nämnda bolag (RÅ 2008 not. 1).

Nyemission

EU-domstolen har ansett att en nyemission av aktier som sker i syfte att anskaffa kapital, inte utgör ett tillhandahållande av varor eller tjänster mot ersättning enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Ur aktieägarnas synvinkel utgör betalning av de belopp som krävs för kapitalökningen en investering eller kapitalplacering (C-465/03, Kretztechnik).

Utdelningar

EU-domstolen har bedömt att utdelning som ett resultat av ett delägarskap inte utgör betalning för någon ekonomisk verksamhet. En sådan utdelning anses därmed inte utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänst (C-333/91 Sofitam, C-142/99 Floridienne och Berginvest samt C-16/00 Cibo).

Investeringsfonder

EU-domstolen har uttalat att avkastning på placeringar i investeringsfonder inte utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster. När det däremot är fråga om räntor utgör dessa en ersättning för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man. Frågan gällde räntor som uppbärs av ett holdingbolag som ersättning för lån som holdingbolaget beviljat bolag i vilka det äger andelar. I ett sådant fall är utbetalningen av räntorna inte enbart ett resultat av egendomsinnehavet (C-77/01, EDM).

Tävlingsavgift

Enligt EU-domstolen utgör den betalning som en tävlingsarrangör uppbär i form av tävlingsavgifter en faktisk ersättning

för de tjänster som arrangören tillhandahåller. Det var i domen fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot betalning som inte kunde göras gällande på legal väg. Parterna hade kommit överens om att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så. Domstolen ansåg att ömsesidiga prestationer utbyts mellan parterna och att ett rättsligt förhållande förelåg dem emellan (C-498/99, Town & County Factors).

Kuponghäften – rabattkuponger

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt att försäljning av rabattkort i det aktuella fallet var en skattepliktig omsättning av en tjänst. Sökanden skulle sälja rabattkort som berättigade innehavaren till rabatt hos vissa på kortet angivna företag. Nämnden ansåg att rabattkortet var att betrakta som bärare av en rättighet och att överlåtelse av rättigheten enligt ML var att anse som omsättning av en tjänst som inte var undantagen från skatteplikt (SRN 1994-06-23).

Skatterättsnämnden har uttalat att ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. Av omständigheterna i ärendet framgick att häftena såldes till allmänheten för t.ex. 30 kr och innehöll rabattkuponger med ett sammanlagt värde av ca 600 kr. Skatterättsnämnden motiverade sitt beslut enligt följande. De med ansökningen avsedda kupongerna är att anse som bärare av rättigheter, innebärande att innehavaren av en kupong mot avlämnande av denna är berättigad att erhålla viss rabatt – i några fall full prisnedsättning – på varor och tjänster, som de aktuella företagen tillhandahåller. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML (SRN 1996-05-14). Beträffande inlösen av rabattkuponger, se avsnitt 11.8.

Friskvårdskupong

Skatterättsnämnden har bedömt frågan om det förelåg omsättning vid ett bolags försäljning av friskvårdskuponger till arbetsgivare. Kupongerna berättigade företagets anställda friskvårdstjänster hos vissa friskvårdsföretag. När den anställda utnyttjat kupongerna fick friskvårdsföretaget ersättning av bolaget för de utförda friskvårdstjänsterna. Kupongerna var personliga för varje anställd och kunde inte överlätas eller förvandlas till pengar. Skatterättsnämnden ansåg att den ersättning som arbetsgivaren utgav till sökandebolaget vid förvärv av kupongerna inte utgjorde någon skattepliktig omsättning. Den del av kupongvärdet som bolaget avräknade vid inlösen av en kupong utgjorde däremot ersättning för en till friskvårds-

företaget tillhandahållen tjänst enligt avtal avseende marknadsföring och annan säljfrämjande aktivitet av friskvårdsföretagets tjänster. Omsättningen av denna tjänst var skattepliktig (SRN 2007-06-26).

Voucher

En voucher är ett slags värdebevis, t.ex. ett kort eller en servicesedel, som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. Utställandet av voucher och andra värdebevis utgör inte en omsättning i sig. Däremot kan i vissa fall den ersättning som utställaren erhåller ses som en förskotts-betalning av en beställd vara eller tjänst.

Ett företag som tillhandahåller olika voucher men som inte är utställare av vouchern ses som distributör av dessa och anses tillhandahålla en administrativ tjänst (Skatteverket 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111). Se vidare avsnitt 4.8.3.

Överlåtelse av utgivningsbevis

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden uttalat att en överlåtelse av ett utgivningsbevis utgjorde omsättning av en tjänst. Enligt ansökan överlät ett bolag ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV. Skatterättsnämnden motiverade sitt beslut enligt följande. Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, innebärande att ägaren av beviset har rätt att under registrerad titel ge ut en periodisk skrift. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML (RÅ 2000 not. 61).

Virtuella världar

Den som mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld till en deltagare omsätter enligt Skatteverkets bedömning en skattepliktig tjänst. Vid transaktioner mellan deltagarna i en virtuell värld där överenskommelse finns om försäljning av en ”vara” eller en ”tjänst” mot ersättning i en intern valuta föreligger enligt Skatteverkets bedömning en omsättning av en elektronisk tjänst när den interna valutan kan omvandlas till gällande lagligt betalningsmedel (pengar). Om den interna valutan inte kan omvandlas till pengar föreligger ingen omsättning (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111). Se vidare avsnitten 7.3.4 och 10.5.9.3.

S.k. lease-lease-back transaktion

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende haft att bedöma en s.k. lease-leaseback transaktion där ett företag mot ett engångsbelopp skulle upplåta lokaler till en amerikansk finansiär (trust) och därefter hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingavgifter. Härvid uppkom en vinst på grund

av skillnaden mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det är fråga om en omsättning av tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att företaget hyr ut anläggningen till trusten. Uthyrningen sker mot en engångsersättning. Samtidigt ingår parterna ett avtal enligt vilket företaget hyr tillbaka anläggningen under en period av 20 år. Vid utgången av denna period kan företaget välja att lösa ut trusten eller att förlänga den egna hyrestiden. Företaget kommer att kvarstå som ägare till anläggningen och att i praktiken disponera denna på oförändrade villkor. Av avtalsvillkoren framgår bl.a. att företaget ska underkasta sig vissa restriktioner såvitt gäller möjligheterna att disponera över anläggningen. Företaget får t.ex. inte hyra ut anläggningen under längre tid eller i övrigt på mindre stränga villkor i fråga om underhåll och försäkring än de som enligt avtalen gäller för företaget. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att tillhandahållande av tjänster enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet kan omfatta bl.a. åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation. Högsta förvaltningsdomstolen fann att företaget, genom att ingå ifrågavarande avtal och underkasta sig de restriktioner som följer av dem, får anses tillhandahålla en tjänst mot en ersättning som motsvarar företagets överskott på grund av transaktionerna. Högsta förvaltningsdomstolen återförvisade ansökan till Skatterättsnämnden för prövning av vilken typ av tjänst som tillhandahålls (RÅ 2000 not. 172). Företaget har därefter återkallat ansökan om förhandsbesked.

**Vinstandelar,
förvaltningsarvode
från HB/KB**

Skatteverket anser att om en delägare i ett HB/KB tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget endast i utbyte mot en viss del av bolagets framtida resultat så är det inte fråga om en omsättning i mervärdesskattelhänseende. Delägaren erhåller i ett sådant fall inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet.

Om delägaren tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning i mervärdesskattelhänseende. Delägaren agerar i ett sådant fall på samma sätt som en utomstående som tillhandahåller varor eller tjänster till bolaget mot ersättning (Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111).

I två förhandsbeskedsärenden, varav det ena har fastställts av Högsta förvaltningsdomstolen, har Skatterättsnämnden uttalat

att den vinstutdelning ett aktiebolag uppbar genom att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare, inte utgjorde omsättning (SRN 1999-10-12 och RR 2001-10-17, mål nr 4453-2000, jfr RÅ 2001 ref. 60). Se vidare avsnitt 8.2.1.

Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (SRN 2000-01-17). Samma bedömning gjordes av Högsta förvaltningsdomstolen i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 2005 ref. 19).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbeskedsärende ansett att bolagsmännens tillhandahållande av byggarbeten m.m. åt ett handelsbolag för uppförande av bostadshus på en av handelsbolaget arrenderad fastighet utgör omsättning av tjänst. Av omständigheterna i ärendet framgick att uppförandet av byggnaden har skett i syfte att handelsbolaget i första hand ska bli ägare till den och inte ingå i någon av handelsbolaget bedrivna verksamhet. Bolagsmännens ersättning för uppförandet utgörs av medel som upplånats av handelsbolaget. Bolagsmännen uppbar, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet, utan ersättningar för tillhandahållande av varor och tjänster (SRN 2005-06-23).

Omsättning av tjänst ansågs även föreligga i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked i vilket en utländsk komplementär i ett kommanditbolag för egen del slutit ett management agreementavtal med ett utomstående utländskt bolag. I avtalet regleras hur bolaget ska utföra olika administrativa tjänster dels åt komplementären själv, dels fullgöra komplementärens skyldighet att utföra tjänster åt kommanditbolaget. Frågan i ärendet gällde om de sistnämnda tjänsterna utgör skattepliktig omsättning för vilken kommanditbolaget är skattskyldigt såsom förvärvare. Skatterättsnämnden menade att för att det ska vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget krävs det att bolagsmannen, i denna sin egenskap, antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. I detta fall är det däremot fråga om en utomstående person som, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt kommanditbolaget. Ersättningen för en sådan transaktion har inget samband med fördelningen av bolagets resultat (RÅ 2007 ref. 6).

**Vinstandel
i enkelt bolag**

Skatterättsnämnden har bedömt att en bolagsman som tillhandahåller ett enkelt bolag tjänster i form av upplåtelse av rättigheter avseende ett lotteri samt vidareutveckling av lotteriet, kapitalanskaffning, service och drift av lotteriet, såsom har specificerats i bolagsavtalet, inte utgör omsättning av tjänst. Det bolagsmannen uppbar av resultatet i verksamheten utgör andel i vinst (SRN 2005-05-16).

Konsortium

EU-domstolen har bedömt att arbeten som utförs av medlemmarna i ett konsortium i enlighet med konsortialavtalet och som svarar mot den avtalsenliga del som var och en av dessa har tilldelats inte utgör någon varuleverans eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning. När en medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt nämnda avtal, och detta föranleder en betalning från de övriga medlemmarna, utgör detta extra arbete däremot en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning (C-77/01, EDM).

**”Rätt till
del i vinst”**

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att den ”rätt till del i vinst” som sökandebolaget har enligt avtal får ses som ersättning för en av bolaget tillhandahållen tjänst. Sökandebolaget erbjuder via sina återförsäljare en märkesförsäkring till bilkunder. I ett samarbetsavtal har bolaget och försäkringsgivaren reglerat parternas åliggande när det gäller marknadsföringskostnader, försäljningskostnader, produktutformning, premiesättning samt vinstdelning. Nämnden ansåg vid en samlad bedömning att sökandebolagets verksamhet enligt avtalet framstår i allt väsentligt som en egen särskild verksamhet som innefattar tillhandahållande av marknadsföringsåtgärder till försäkringsgivaren. Avtalet ansågs därför inte utgöra ett sådant ömsesidigt förpliktande avtal av det slag som EU-domstolen hade att bedöma i domen C-77/01, EDM (RÅ 2006 not. 90).

**Utbyggnad av
allmän trafikplats**

Kammarrätten har bedömt att den ersättning som bolaget enligt avtal erlägger till kommunen avseende utbyggnad av en allmän trafikplats, som kan nyttjas av var och en och inte endast av de fastighetsägare som har varit med och bekostat den, inte utgör omsättning av tjänst. Kammarrätten menade att bolaget (fastighetsägare) som varit med och bekostat sin andel av utbyggnaden, inte har erhållit några exklusiva rättigheter eller någon specifik nytta av utbyggnaden. Nyttans relation till det belopp som bolaget har betalat är heller inte möjlig att bedöma. Under dessa förutsättningar kan inte något direkt samband mellan bolagets fördelar av utbyggnaden och den erlagda betalningen anses föreligga (KRNS 2005-07-08, mål nr 4313-04).

**Fackligt för-
troendeuppdrag**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende uttalat att skatteplikt föreligger för bolagets avstående av arbetskraft mot ersättning. Bolaget har en arbetstagare som är facklig förtroendemans och på vilken lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen, LFA, är tillämplig. Arbetstagaren ska bedriva fackligt arbete för fackförbundets räkning och hos olika arbetsgivare. Arbetstagaren är under tiden helt befriad från sina vanliga arbetsuppgifter. Bolaget och fackförbundet avser att träffa avtal som innebär att arbetstagaren får behålla sina anställningsförmåner hos bolaget. Bolaget kommer i gengäld att fakturera fackförbundet för sina kostnader. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det tänkta avtalet innebär en sådan reglering av förhållandena att en skattepliktig uthyrning av arbetskraft föreligger. Det förhållandet att arbetstagaren utan avtal men med stöd av LFA kunnat erhålla tjänstledigt, utan löneförmåner från bolaget, och bolaget därvid undvikit dessa mervärdesskattekonsekvenser, föranledde ingen annan bedömning från Högsta förvaltningsdomstolens sida (RÅ 2006 ref. 31).

**Medlemsförbund
– avdelning**

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked och förklarat att utförandet av vissa åtgärder från ett medlemsförbunds administrativa kontor för förbundets avdelningar och som ekonomiskt regleras genom att förbundet tillgodoräknar sig en viss del av den andel av medlemmarnas avgifter som annars skulle ha tillfallit avdelningarna inte utgör någon omsättning.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan medlemsförbundets beslut om verksamheten vid det administrativa kontoret och beslutet om avräkning av medlemsavgifter inte anses innebära att det uppstått ett rättsförhållande mellan förbundet och avdelningarna som medför ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (RÅ 2009 ref. 56).

Skatterättsnämnden har ansett att fackförbunds tillänkta kanslisamverkan genom ett av förbunden bildat AB mot ersättning i form av en viss procentandel av medlemsavgifterna utgör omsättning för bolaget. Nämnden bedömde att ett rättsförhållande uppkommer mellan bolaget och fackförbunden enligt vilken det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (SRN 2010-10-14, dnr 7-10/I).

**Tillhandahållande
av s.k. retur-
enheter**

Ett företags tillhandahållande av s.k. returenheter (plastlådor och plastpallar) mot erhållande av pant medför inte omsättning av vara eller tjänst mot ersättning enligt Skatterättsnämndens bedömning (SRN 2001-12-14). Omsättning av tjänst föreligger

dock beträffande upplåtelse av returenheterna mot fyllnings- och logistikavgift.

Tilläggsavgift för hyrfilm

Kammarrätten har bedömt att ersättningarna från hyrestagarna som erläggs när film återlämnas för sent enligt de allmänna hyresvillkoren inte kan anses utgöra en förseningsavgift. Av hyresvillkoren framgår inte annat än att ersättningarna utgör ny dygnshyra och att de därmed utgör ersättning för en omsatt tjänst (KRNS 2001-02-01, mål nr 3982–3984-1999). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Förseningsavgifter för videofilm

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked uttalat att påförda förseningsavgifter inte utgör ersättning för några av bolagen tillhandahållna tjänster eller varor. Detsamma gäller ersättning för skadade eller förkomna videokassetter. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Den förseningsavgift som förhyraren har att erlägga enligt de allmänna hyresbestämmelserna medför inte att denne har fått rätt att disponera varan under en förlängd hyrestid. Något nytt avtal om hyra av varan under ytterligare tid har inte ingåtts mellan parterna och någon omsättning av tjänst föreligger därmed inte (SRN 2003-06-18).

Böteskassor

Skatteverket anser att de inbetalningar som görs till s.k. böteskassor utgör ersättning för det åtagande som böteskassan ikläder sig. Böteskassan tillhandahåller därför en tjänst mot ersättning (Skatteverket 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111). Se avsnitt 33.3.1.

Prästlönetillgångar

Enligt Skatteverkets mening utgör den förmögenhetsförvaltning som ett stift inom Svenska kyrkan utför i enlighet med 9 § lag (1998:1591) om Svenska kyrkan åt en prästlönetillgång (d.v.s. ett självständigt rättssubjekt av stiftelsekaraktär) inte tillhandahållande av tjänst enligt ML. En sådan förvaltning grundar sig på en särskild författningsreglering och inte på ett avtal om tillhandahållande av tjänst. Stiftet utgör ett organ för prästlönetillgången, vilket innebär att stiftet inte är fristående i förhållande till prästlönetillgången vid tillvaratagandet av dess intressen.

Ett stift kan emellertid såsom förvaltare ha valt att sköta administration, skötsel och drift av en prästlönetillgång, varför stiftet får anses ha ingått ett avtal med prästlönetillgången om tillhandahållande av tjänster. Stiftets åtagande kan i ett sådant fall inte anses ingå i det förvaltningsuppdrag som stiftet har gentemot prästlönetillgångarna enligt 9 § lag om Svenska kyrkan. Den kostnadstäckning som stiftet erhåller anses där-

	med som ersättning för tillhandahållande av tjänst enligt ML (Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111).
Anknuten förvaltning	Kammarrätten har ansett att det arvode som erhålls för förvaltning av en stiftelse inte utgör ersättning enligt ingånget avtal mellan förvaltaren och stiftelsen. Kammarrätten menade att arvodet avser sådant åtagande som utgör så kallad anknuten förvaltning. Enligt 2 kap. stiftelselagen (1994:1220) är det fråga om anknuten förvaltning om åtagandet att förvalta stiftelsens egendom görs av en juridisk person. Förvaltaren ska vid sådan anknuten förvaltning betraktas som ett organ för stiftelsen och inte som en fristående juridisk person i förhållande till stiftelsen när han tillhandahåller sådana tjänster som en förvaltare har att svara för enligt stiftelselagen (KRNS 2005-07-07, mål nr 2606-04 och 2608-04). Skatteverket överklagade domen. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.
Avträdesersättning	Vid till- eller frånträde av jordbruksarrende sker avräkning på grund av förändringar på arrendestället. Avräkning kan också ske under löpande arrende. Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlagga s.k. avträdesersättning. Sådan betalning utgör inte omsättning i ML:s mening och medför därför varken skattskyldighet eller avdragsrätt.
Anpassningskostnad/kompensation till hyresgäst	Skatteverket anser att en hyresgäst vidare säljer en byggtjänst till fastighetsägaren när fastighetsägaren i samband med att arbeten utförs på den hyrda lokalen ersätter hyresgästen för kostnaderna. Utgående skatt ska redovisas för den skattepliktiga omsättningen. Kompenserar fastighetsägaren hyresgästen först senare, och då oftast i samband med att hyresförhållandet upphör, föreligger inte någon skattepliktig omsättning enligt ML. Utgående skatt ska således inte redovisas med anledning av en sådan kompensation (Skatteverket 2010-06-09, dnr 131 378947-10/111).
Arbetsbeting	Med arbetsbeting avses det fall att köparen beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Arbetsbeting behandlas som omsättning av tjänst
Arbetsgivare – restauratör	Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för omsättningen av restaurangtjänster. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster

eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans restaurangverksamhet.

6.4 Bidragsfinansierad verksamhet

Det förekommer att betalning till en skattskyldig betecknas som bidrag, anslag eller stöd. Det kan vara fråga om t.ex. driftbidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringsstöd eller sponsring. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller viss motprestation gentemot bidragsgivaren eller annan. Bidraget kan i andra fall utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor och utgör då ett s.k. oberoende bidrag.

Omsättning eller ej?

Om bidrag/anslag utgått till företagare som i yrkesmässig verksamhet har skattepliktig omsättning av varor eller tjänster eller har rätt till återbetalning gäller det att avgöra om bidraget/anslaget utgör ersättning för en överlåtten vara eller tillhandahållen tjänst eller är direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten. I de fall bidragsmottagaren erhåller bidraget utan att ha överlåtit en vara eller tillhandahållit en tjänst, kan omsättning enligt ML inte anses föreligga. Ett oberoende bidrag föreligger således om bidragsgivaren inte ska erhålla någon motprestation från bidragstagaren.

För att det ska vara fråga om en omsättning krävs också att det finns någon som kan konsumera varan eller tjänsten som har tillhandahållits, d.v.s. en identifierbar mottagare av denna. Det måste också finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som tillhandahållaren erhållit (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är att

- uppdraget är specificerat,
- utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestationen tillhandahålls på föreskrivet sätt,
- mottagaren har erhållit ersättningen i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster, samt
- utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål rörande inkomstskatt haft att bedöma beskattningen av vissa bidrag från kommun (RÅ 2001 ref. 28). Skatteverket har tagit ställning till

hur mervärdesskatten bör bedömas i motsvarande situation. Skatteverket anser att den centrala frågan för och emot skatteplikt är om motprestation föreligger från bidragsmottagaren eller inte. Den inkomstskattemässiga bedömningen är i detta sammanhang i princip utan betydelse. Likaså saknar det betydelse vilken beteckning parterna givit den ekonomiska transaktionen dem emellan. De nämnda domarna som avser inkomstskatt påverkar således inte rättsläget vad gäller mervärdesskatten. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall (RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100).

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till person som omsätter en vara eller tjänst som tillhandahålls en tredje person ska, om bidraget är direkt kopplat till priset, ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Se vidare avsnitt 11.3.2.

Bidrag från EU:s strukturfonder

Olika former av bidrag från EU:s strukturfonder, i första hand regionalfonden och socialfonden, kommer företag och organisationer till del. Vidare kombineras EU-bidragen i de allra flesta fall med offentlig medfinansiering och/eller att bidragsmottagaren ska bidra med viss del av kostnaden för den aktuella aktiviteten. Under perioden 2000–2006 koncentrerades EU:s strukturfonder till i princip tre mål och fyra unionsinitiativ. Mål 1 och 2 var knutna till geografiskt avgränsade områden medan Växtkraft mål 3 avsåg hela landet. Nya program genomförs under åren 2007–2013, se förordning (2007:14) om förvaltning av EU:s strukturfonder. Bidragen har som övergripande syfte att finansiera olika typer av projekt som bidrar till att öka den ekonomiska och sociala samhörigheten mellan medlemsländerna och att främja regional konkurrenskraft och sysselsättning. För varje projekt finns en initiativtagare, s.k. projektägare, som är den som ansöker om och erhåller bidraget. Det kan t.ex. vara ett företag, en organisation eller institution. Det är projektägaren som bedriver projektet i fråga, ensam eller med medverkan av andra deltagande företag eller organisationer i s.k. samlingsprojekt.

En fråga om ett bolags mottagande av EU-bidrag från socialfonden, ett s.k. mål 3-bidrag, skulle utgöra omsättning har prövats i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked (RÅ 1999 ref. 33). I sin motivering anförde Skatterättsnämnden följande.

”Omsättningskravet, d.v.s. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f.).

Av det anförda följer att såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för att dessa åtgärder ska komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som ska tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalsituation som förutsätts för att en omsättning ska anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kunna kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare – en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågavarande bidragen – eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte skattskyldigt till mervärdesskatt med anledning av att det uppbär bidragen.”

Kammarrätten har ansett att ersättning som ett bolag erhållit från en beställare utgör ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst. Enligt ett avtal mellan bolaget och beställaren skulle bolaget genomföra ett antal projekt. Beställaren sökte och beviljades EU-bidrag (Mål 6-programmet) med vilket beställaren betalade bolaget för genomförandet av projekten. Kammarrätten ansåg att ersättningen som utbetalats till bolaget var förenat med preciserade krav på utförande och att beställaren har haft rätt att såväl styra som kontrollera arbetet. Beställaren har även haft rätt att under vissa förutsättningar säga upp avtalet och kräva återbetalning. Beställaren har således erhållit motprestationer från bolaget som är direkt

kopplade till den utbetalda ersättningen (KRSU 2004-12-30, mål nr 1120-02).

Skatteverket anser att mottagande av bidrag (stöd) från strukturfonderna och offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU i normalfallet inte utgör någon omsättning. En omsättning anses dock föreligga när en motprestation ska lämnas för bidraget genom leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. I det fall det inte är fråga om omsättning faller bidragen utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och mervärdesskatt ska således inte betalas för mottagandet av dem. Om en mottagare av bidrag till ett projekt i sin tur utger bidrag åt annan eller om projektdeltagare gör insatser i projektet måste på motsvarande sätt i de enskilda fallen bedömas om omsättningar föreligger i dessa led eller inte (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Miljöstöd

Miljöstödet, som i grunden är ett EU-bidrag, utbetalas av Statens jordbruksverk (SJV) efter ansökan från en jordbrukare. Syftet med stödet är att uppmuntra jordbrukaren till en produktion som leder till biologisk mångfald, att kulturmiljövården bevaras och förstärks och att miljövänliga produktionsformer i jordbruket ökar i omfattning.

Miljöstödet får anses ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för en tillhandahållen tjänst.

Stödrätter för gårdsstöd

Skatteverket anser att försäljning av stödrätter för gårdsstöd normalt utgör sådan omsättning som är skattepliktig. Stödrätter för gårdsstöd kan dock undantas från skatteplikt när de överläts i samband med att mark överläts under förutsättning att stödrätten är underordnad marköverlåtelsen (Skatteverket 2010-07-05, dnr 131 470886-10/111).

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär för att minska sin mjölkproduktion eller potatisskörd har av EU-domstolen inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Domstolen uttalade att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. I dessa fall är det inte fråga om någon konsumtion. Varken unionen, berörda nationella myndigheter eller andra tillförs några fördelar av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst (C-215/94 Mohr och C-384/95 Landboden-Agrardienste).

KULM-bidrag m.m.

Skatteverket anser att bidrag som SJV betalar ut inom kompetensutvecklingen av lantbrukare inom miljöområdet

(KULM) samt inom biodlingsområdet inte utgör ersättning för överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster från bidragsmottagaren till SJV. Utbetalningarna görs i det allmänna intresset av att skapa en bättre miljö. SJV kan inte anses ha tillgodogjorts några nyttigheter i form av varor eller tjänster. SJV kan därför inte anses ha konsumerat någon tjänst (Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152).

Litteraturstöd

Litteraturstöd och liknande bidrag som utgår från statliga myndigheter eller institutioner betraktas inte som en del av den skattepliktiga ersättningen, eftersom bidraget normalt inte är förenat med någon överlåtelse av varor eller något tillhandahållande av tjänster till bidragsgivaren. Den omständigheten att bidraget i vissa fall utbetalas endast under förutsättning att mottagaren förbinder sig att tillämpa ett visst högstapris vid försäljning till allmänheten saknar betydelse i sammanhanget (RSV/FB Im 1981:2). Vid tillämpningen av det aktuella förhandsbeskedet måste dock beaktas att beskattningsunderlaget även omfattar bidrag som är direkt kopplade till priset, se avsnitt 11.3.2.

Följerätt

Ersättning enligt 26 n–p §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt, vid vidareförsäljning av originalkonstverk (s.k. följerätt), som utbetalas till upphovsmännen via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen. Se avsnitt 11.2.

Biblioteks- ersättning

Biblioteksersättning som utgår från Sveriges Författarfond ska behandlas som ett oberoende bidrag som inte omfattas av mervärdesskatt (RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120).

Filmstöd

Svenska Filminstitutet ger produktions- och distributionsstöd för film. Sådant bidrag anses normalt ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Bidraget ska därför inte räknas in i någon skattepliktig omsättning och begränsar inte heller avdragsrätten för mottagaren.

Forskningsbidrag anslag

Forsknings- och utredningsarbeten finansieras ofta genom bidrag från stat, kommun, stiftelser och andra organisationer. Skattskyldigheten för dessa bidrag måste bedömas från fall till fall. En mängd olika varianter förekommer, alltifrån att bidragsmottagaren med ekonomiskt stöd självständigt utför ett forsknings- och utredningsarbete till att bidragsgivaren beställer arbetet och ger direktiv om vad som ska utföras.

Om mottagaren har att arbeta förutsättningslöst och utan några direktiv bör bidragen inte anses som omsättning i verksamheten. Om däremot bidragsgivaren utövar inflytande över arbetet, exempelvis genom direktivrätt, bör ett uppdragsförhållande anses föreligga och arbetet därmed medföra skattskyldighet. I sådana fall bör direktiven inte vara alltför allmänt hållna utan krav bör ställas på att de specificerar såväl arbetets art, omfattning och i förekommande fall adressat.

Det är inte avgörande från vem initiativet kommer, d.v.s. om en formell ansökan initierats av den sökande eller bidragsgivaren. Avgörande är i stället om ett avtal, som är att betrakta som ett försäljningsavtal, kommit till stånd.

Koncernbidrag

I ett förhandsbeskedsärende har sökanden ställt frågan om ett koncernbidrag som ett dotterbolag ska erhålla från sitt moderbolag utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster. Dotterbolaget ska utföra koncernens ADB-tjänster som ska tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Dotterbolaget ska tillhandahålla tjänsterna utan ersättning. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att koncernbidraget utgör ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utförs direkt åt detta bolag har, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, ingen betydelse i detta fall (RÅ 1989 ref. 86).

Skatterättsnämnden har i ett annat ärende bedömt att det saknades stöd för antagandet att det fanns en direkt koppling mellan koncernbidrag och tjänster som tillhandahölls mellan moder- och dotterbolag. Koncernbidraget utgjorde därför inte ersättning för tillhandahållna tjänster (SRN 2011-09-26, dnr 53-10/I).

Uppburna anslag

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 1998-04-27 bl.a. prövat frågan om skattskyldighet för vissa uppburna anslag och medel. Sökanden bedrev verksamhet som bestod av information, utbildning, rådgivning, finansiering till små och stora företag samt kontaktförmedling mellan företag utan att ta betalt för dessa tjänster. Sökandebolaget bedrev dessutom viss begränsad konsultverksamhet för vilken i regel debiterades en marknadsmässig avgift eller en avgift motsvarande självkostnaden för uppdragen. Skatterättsnämnden ansåg inte att de anslag eller medel som uppbars från ägarna och utomstående utgjorde ersättning för någon av sökandebolaget överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. Förhandsbeskedet överklagades i

den del det avsåg avdragsrätten för mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansökningen i denna del (RÅ 1999 not. 282).

Bidrag till interregional persontrafik

Rikstrafiken har frågat om det stöd som lämnas för interregional persontrafik ska medföra att de trafikoperatörer eller trafikhuvudmän som erhåller utbetalningarna ska betala mervärdesskatt på beloppet. Skatteverket anser att Rikstrafikens utbetalningar till trafikoperatörer varken är direkt kopplade till priset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken (RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120).

Bredbandsutbyggnad

Skatteverket anser att de offentliga bidrag som utbetalas till bredbandsoperatörer för utbyggnad av bredband utgör s.k. oberoende bidrag som inte utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst enligt ML. Då utbetalningen sker som ett led i en fastlagd IT-politik, som sägs innefatta en nationell strävan mot ett informationssamhälle tillgängligt för alla, får sådana utbetalningar anses ske i det allmännas intresse. Bidragsgivarna har således inte tillfört några nyttigheter av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter. Bidragen uppbärs inte heller enligt särskilda avtal om att tjänster ska tillhandahållas bredbandsoperatörernas kunder (Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111).

Skatterättsnämnden har bedömt att ett stöd som en kommun lämnade till ett bolag, som upplät nätkapacitet för bredbandstjänster till olika operatörer, inte skulle ses som ersättning för en tjänst (SRN 2007-04-25).

Statligt anslag

Skatterättsnämnden har bedömt frågan om omsättning föreligger när myndighet erhåller anslag för att kunna uppfylla vissa funktioner. Nämnden anförde att kravet på omsättning för att det ska föreligga skattskyldighet medför att det från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med ”en skattepliktig verksamhet” men som inte kan sägas erhållna till följd av försäljning av varor eller tjänster. Skatterättsnämnden ansåg därför att det inte förelåg någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till anslagen uppkommer därför inte (SRN 1997-11-17).

Medelinsamling genom s.k. betal-samtalstelefont

En förening utnyttjade betal-samtalstelefont i sin insamlings-verksamhet för att erbjuda medlemmar och andra ett smidigt sätt att lämna sina bidrag. Skatterättsnämnden uttalade att eftersom medlemsavgifterna och gåvorna inte utgjorde ersättning för någon av föreningen utförd tjänst medförde de insamlade medlen inte att skattskyldighet uppkom. Det förhållandet att ifrågasvarande belopp betalas till föreningen via betal-samtalstelefont medförde inte någon annan bedömning (SRN 1996-03-15).

Det kan tilläggas att telefonoperatörens ersättning för tillhandahållande av betal-samtalsnummer inte är någon från skatteplikt undantagen omsättning.

Bidrag för att täcka porto-kostnader

Ett utländskt statligt företag – turistbyrå – marknadsför i Sverige ifrågasvarande land som turistland. Verksamheten finansieras genom statliga medel. Turistinformation i form av broschyrer etc. tillhandahålls intresserade som gratismaterial. Vid utskick av informationsmaterialet bifogas ett inbetalningskort för frivilligt bidrag för att täcka den sökandes porto-kostnader. Fråga ställdes om ett sådant system med frivilligt bidrag skulle innebära att skattskyldighet uppkom. Skatterättsnämnden uttalade att vid omsättning av vara är det överlåtelsen som sådan som ska beskattas och en nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommer till stånd (se prop. 1993/94:99 s. 135). Om ett frivilligt bidrag utgår på sätt som angavs i ärendet är nämnda förutsättning inte uppfylld och någon omsättning föreligger därför inte. Det förhållandet att information om aktuella postavgifter bifogades det utsända materialet medförde inte någon annan bedömning (SRN 1997-06-19).

Bidrag för annonsering m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt om bidrag till annonser och olika arrangemang samt bidrag för sponsring av lokal idrotts-förening som en företagarförening erhåller från ett fastighets-bolag utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. Skatterättsnämnden har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EU-domstolens domar C-16/93 Tolsma, C-172/96 First National Bank of Chicago och 102/86 Apple and Pear funnit att föreningen inte är skattskyldig för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnaderna för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring (RÅ 2003 ref. 25).

Marknadsföringsbidrag

I ett förhandsbeskedsärende gällde frågan bl.a. en detaljists exponering av leverantörs varor. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denne förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som främjade ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnat samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen. Skatterättsnämnden fann att detaljisten är skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören har avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till den del av ersättningen som avser denna tjänst, och att detta gäller oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten sker via ett grossistföretag eller ej (SRN 1996-06-13).

Marknadsföringsaktiviteter

Ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter är normalt av två slag. Antingen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Enligt Skatteverkets uppfattning utgår ersättningar i samband med marknadsföringsaktiviteter inte som oberoende bidrag. Det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. För det fall det inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare, t.ex. en leverans av varor (Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111).

Bonusförskott/förskottsrabatt

En engångsutbetalning i form av ett s.k. bonusförskott/förskottsrabatt som kunden erhåller av en leverantör av varor för att täcka sina kostnader för profilering av lokal samt övriga marknadsföringsåtgärder utgör enligt Skatteverkets mening inte ersättning för någon tjänst som kunden tillhandahållit leverantören. Kunden erhåller i detta fall rabatt vid inköp av varor från leverantören. Denna rabatt avräknas mot lämnat bonusförskott

tills detta är återbetalt. Kunden har således inte rätt att behålla bonusförskottet. Bonusförskott utgör i stället ett lån som leverantören beviljat kunden. Ett sådant lån utgör ingen omsättning av tjänst under förutsättning att lånet lämnats utan ersättning, d.v.s. utan ränta (Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111).

Överföring av medel till medlemsförbund

Skatterättsnämnden har bedömt att en intressesammanslutnings överföring av medel – särskilt avsatta för information, utbildning och rådgivning – till anslutet medlemsförbund inte utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. Medlen ska i detta fall överföras från sammanslutningen till medlemsförbundet för att detta förbund i egen regi ska utföra viss informationsverksamhet och utbildning. Skatterättsnämnden menade att förfarandet närmast utgör en omfördelning av ansvaret för ifrågasvarande informationsverksamhet för förbundens, däribland detta förbunds, medlemmar. Nämnden ansåg att det inte var fråga om ersättning för tillhandahållna tjänster mot bakgrund av att tillskjutna medel inte har sin grund i ett avtalsförhållande mellan parterna (SRN 2002-04-17).

Sponsorbidrag

Kammarrätten har ansett att en stiftelse skulle redovisa mervärdesskatt för mottagna sponsorbidrag på grund av att sponsorerna/bidragsgivarna ansågs ha fått motprestationer från stiftelsen i form av marknadsföringstjänster (KRNJ 2007-02-02, mål nr 2170-06).

Det förekommer att stiftelser och föreningar, som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av livskraftiga nya företag genom bl.a. gratis information och rådgivning, mottar sponsorbidrag. Dessa bidrag erhålls från olika företag och som motprestation får sponsorerna reklamplats på stiftelsens eller föreningens webbplats och i dess lokaler samt möjlighet att marknadsföra sina tjänster mot de blivande företagarna m.m. Skatteverket anser att en omsättning av tjänst enligt ML kan uppkomma när en sponsor mot ersättning erhåller annonsplatser eller får möjlighet att informera eller marknadsföra sitt företag. Kravet på ett direkt samband mellan utförd prestation och en ersättning för denna är i sådana fall uppfyllt. I vissa fall utgör dock ett sponsorbidrag endast ett stöd åt en verksamhet med syfte att allmänt främja företagandet och näringslivet på orten. Ett sådant bidrag, som inte ger utbetalaren någon direkt motprestation i form av t.ex. rätt att delta och marknadsföra sitt företag, utgör inte omsättning av tjänst (Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111).

**Arbetsgivare
– restauratör**

Om en arbetsgivare kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag ur arbetsgivarens verksamhet enligt ML. De kostnader som arbetsgivaren har för dessa tillhandahållanden utgör inte förvärv för hans skattepliktiga verksamhet. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag till denne. Bidraget motsvaras inte av en motprestation från entreprenören till arbetsgivaren. Fråga är således inte om någon omsättning. Entreprenören ska inte redovisa någon mervärdesskatt på värdet av subventionen. Vad som gäller för arbetsgivarens avdragsrätt för ingående skatt framgår av avsnitt 14.5.9.

**Skattepliktig
subvention till
entreprenör**

Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked 1993 att ersättningen från arbetsgivaren till entreprenören avsåg tillhandahållanden av skattepliktiga serveringstjänster. I det aktuella fallet hade arbetsgivaren garanterat restaurangföretaget full kostnadstäckning i rörelsen och betalade även månadsvis entreprenörsersättning att täcka administrativa kostnader inklusive handelsvinst.

**Skattefri
subvention till
entreprenör**

Kammarrätten har ansett att det belopp som en förening i egenskap av entreprenör erhållit från en arbetsgivare för att täcka underskott i föreningens restaurangverksamhet inte var att anse som vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster. Kammarrätten uttalade därvid bl.a. följande: ”För att nämnda belopp skall räknas in i föreningens till mervärdesskatt skattepliktiga omsättning synes i princip böra krävas att utgivandet är förenat med sådana villkor att ifrågavarande belopp kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Vad som förekommit i målet ger inte stöd för antagande att de utgivna beloppen beräknats på grundval av antalet serverade måltider eller någon annan omsättningsrelaterad grund. Kammarrätten finner att tillräckliga skäl för att hänföra beloppen i fråga till vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster inte visats föreligga.” (KRNS 1996-02-29, mål nr 10875–79-1994, avseende tidsperioderna 1985–1989). Kammarrätten ansåg således att det var en bevisfråga huruvida beloppet kunde anses utgöra ersättning för tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster. Rättsfallet är därför inte jämförbart med förhandsbeskedet från 1993 och kan därför inte heller anses vara motstridigt mot förhandsbeskedet.

6.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter	<p>Enligt ellagen (1997:857) delas eldistributionen upp i</p> <ul style="list-style-type: none"> – elhandel, och – nätverksamhet. <p>Med elleverantör avses den som yrkesmässigt levererar el. De företag som bedriver nätverksamhet (nätföretag) ansvarar för drift och underhåll och, vid behov, utbyggnad av sitt ledningsnät och, i tillämpliga fall, dess anslutning till andra ledningsnät.</p> <p>De engångsavgifter nätföretaget debiterar för kostnader för framdragnings- och ledningar till anslutningspunkten utgör en skattepliktig omsättning. Tillhandahållandet anses ske när anslutningen görs.</p>
Nätтарiff	<p>Ersättning för upplåtelse av rätt att överföra kraft på ett ledningsnät (nätтарiff) är en skattepliktig omsättning.</p>
Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift	<p>Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift som har anknytning till abonnentens betalningsförsummelse anses inte som ersättning för tillhandahållna elkraft. Dessa avgifter faller utanför beskattningen utan att för den skull påverka elbolagets rätt till avdrag för ingående skatt. Om abonnenten däremot själv beställer av- eller återkoppling av elkraft anses tillhandahållandet utgöra en tjänst. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt.</p>
Statliga skatter och avgifter	<p>Elleverantörernas skattskyldighet omfattar ersättningen för omsättning av varor och tjänster. I beskattningsunderlaget ingår statliga skatter och avgifter utom mervärdesskatt. Punktskatt som en elköpande företagare kan ha att själv erlagga till statsverket påverkar alltså inte elleverantörernas skattskyldighet. Undantagsvis levererar elleverantören el om abonnenten själv producerar eller yrkesmässigt distribuerar el. Elleverantörernas skattskyldighet för mervärdesskatt påverkas inte av detta. Ersättning för hantering av kvotplikt anses underordnad elleverans och behandlas i mervärdesskattehänseende på samma sätt som elleveransen (RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100).</p>
Anläggningsavgift VA, m.m.	<p>Den ”ursprungliga” anläggningsavgiften utgör ofta en debitering för kostnader avseende framdragnings- och ledningar för VA till en förbindelsepunkt mellan det kommunala VA-nätet och</p>

berörd fastighet. Detta bör anses som det första ledet i leverans av vatten respektive tillhandahållande av rening av avloppsvatten.

Kammarrätten har ansett att endast en mindre del av den betalning som medlemmarna i en vattenförening betalat föreningen utgjorde insatskapital. Resterande del bedömdes i stället vara det första ledet i föreningens leverans av vatten (KRNJ 2011-03-07, mål nr 1851–1856-10).

Tilläggsavgift

När ny-, till- eller ombyggnad sker och nyttan av en befintlig anslutning ökar ska, i enlighet med den s.k. nyttoprincipen, en tillkommande anläggningsavgift (tilläggsavgift) enligt fastställd taxa tas ut. Tilläggsavgiften omfattas av skatteplikt.

6.6 Uttag av varor och tjänster

Genom bestämmelserna om uttag enligt 2 kap. 1 § ML regleras beskattning av bl.a. privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet, när denna prestation tillhandahålls utan ersättning

Syftet med beskattningen är att en vara eller tjänst som tas ut av en skattskyldig för privat konsumtion ska behandlas på samma sätt som när en konsument förvärvar en vara eller tjänst av samma slag. Av samma anledning finns bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget i det fall priset till exempelvis familj eller anställda avviker från vad som kan anses marknadsmässigt betingat, se avsnitt 11.6.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML, se avsnitt 11.4.

Bestämmelserna i 2 kap. ML om uttag motsvaras av artiklarna 16, 18, 26 och 27 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har bl.a. i målen 50/88 Kühne och C-415/98 Bakcsi tolkat bestämmelserna om uttag.

Utan ersättning

EU-domstolen har klargjort att reglerna som avser uttag av vara och tjänst (artiklarna 2, 16 och 26.1 b i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot faktisk ersättning utgör uttag av vara eller tjänst för privat ändamål. Detta gäller även när ersättningen understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten (C-412/03, Scandic Gåsabäck).

6.6.1 Uttag av varor

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § första stycket ML). Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig inte att uttagsbeskattning inte ska ske. Av motsvarande bestämmelse i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet framgår att uttag ska ske om mervärdesskatten på varan eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

EU-domstolen har tolkat uttrycket ”då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill” (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 3 § ML). Domstolen uttalade att när en skattskyldig, för andra ändamål än rörelsen, gör uttag av vara, som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt ska uttag ske endast för de beståndsdelar i varan för vilka mervärdesskatt varit avdragsgill. Med beståndsdelar avses här sådana delar i varan som slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag, då de efter anskaffandet tillförts egendomen i fråga genom leverans av varor och som medfört en varaktig värdeökning av tillgången som inte helt och hållet har konsumerats vid uttagstillfället (C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein).

Varor som vid förvärvet varit undantagna från beskattning i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML kan, trots att förvärvet inte medfört avdragsrätt eller rätt till återbetalning, bli föremål för uttagsbeskattning (2 kap. 3 § andra stycket ML).

Ett uttag ska beskattas även om uttaget sker inom ramen för rörelsen (jfr C-48/97, Kuwait Petroleum, punkt 22 f.). Jfr dock vad som sägs om varuprover och gåvor av ringa värde nedan. Jfr också prop. 2002/03:5 s. 52 ff.

Med uttag av vara förstås enligt 2 kap. 2 § ML att den som är skattskyldig tar ut en vara ur sin verksamhet

- för sitt eget eller för personalens privata bruk,
- för överlåtelse av varan utan ersättning, eller
- annars för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tillgodogöra sig en vara

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten (2 kap. 2 § första stycket 1 ML). Varan kommer då inte längre att utgöra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

Det normala i sådana fall är att varan används privat av den skattskyldige. Som omsättning anses således exempelvis en jordbrukares uttag av produkter från sin verksamhet eller en handlares uttag av varor från sitt lager. Även uttag av varor avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc. eller som bytesvaluta vid byte av varor och tjänster beskattas.

Verksamhet upphör

I samband med att en skattskyldig avvecklar eller överlåter sin verksamhet förekommer det ofta att han för egen del tillgodogör sig tillgångar ur företaget, t.ex. varulager eller inventarier. Även sådana uttag ska beskattas.

Försäljning till anställda

Uttagsbeskattning ska inte ske av den anledningen att rabatter lämnas åt anställd personal. En uttagssituation kan endast uppkomma i det fall den anställde inte lämnar någon ersättning alls för varan eller tjänsten. Se vidare avsnitt 11.6.4.

Varuprov och gåvor av ringa värde

Överlåtelse utan ersättning av varor som är gåvor av mindre värde eller av varuprover ska inte ses som uttag, om de ges för den skattskyldiges egen verksamhet (2 kap. 2 § andra stycket ML, artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).

Enligt förarbetena bör av praktiska skäl ledning kunna hämtas från inkomstskatteområdets beloppsgränser avseende avdragsrätt för utgifter för representation och liknande ändamål. De beloppsgränser som anges i Skatteverkets råd och meddelanden avseende inkomstskatt bör enligt nämnda förarbeten kunna tjäna till ledning av vad som utgör vara som är gåva av mindre värde enligt ML (prop. 2007/08:25 s. 248 ff.). Jämför SKV A 2004:5 och SKV M 2004:4.

Vid utgivande av gåvor i utbyte mot kuponger eller liknande i samband med säljkampanj kan en uttagssituation föreligga om det är fråga om gåvor av mer än ringa värde. Detsamma gäller om gåvorna inte kan anses ligga inom ramen för det givande företagens verksamhet (jfr C-48/97, Kuwait Petroleum).

EU-domstolen har behandlat begreppen ”varuprov” och ”gåvor av ringa värde” när det gäller musikinspelningar. Enligt EU-domstolen är ett varuprov ett prov på en vara som syftar till att främja försäljningen och som gör det möjligt att utvärdera varans egenskaper och kvaliteter. Begreppet varuprov kan inte allmänt begränsas till något som inte är tillgängligt för försäljning eller endast det första i en rad identiska varuprov som en skattskyldig ger till samma mottagare. Hänsyn måste tas till den representerade varans egenskaper och det särskilda affärssammanhanget för varje förfarande, inom ramen för vilket provet ges bort. Begreppet gåvor av ringa värde ska enligt EU-domstolen tolkas så att det är möjligt att i nationella bestämmelser införa en beloppsgräns. I det aktuella målet ansågs en beloppsgräns på 50 GBP, för gåvor till en och samma person under en tolv månadersperiod eller på gåvor som ingår i en rad gåvor, ligga inom utrymmet för medlemsstaternas skönsmässiga bedömning (C-581/08, EMI Group).

Eget bränsle

För jordbruksfastigheter gäller följande beträffande uttag av ”eget bränsle”. Inköpsvärdet för den råvara som tas ut från egen fastighet till bränsle är normalt försumbart. Inte heller torde något större värde ha tillförts råvaran under innehavstiden av fastigheten. I normalfallet torde bearbetningen av råvaran till bränsle ske av fastighetsägaren själv. Den användning av jordbruksinventarier som sker för denna bearbetning har normalt ringa omfattning.

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

Överföring av vara

Uttag av vara anses föreligga när en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (2 kap. 2 § första stycket 2 ML).

Med verksamhet avses förutom hel verksamhet även del av verksamhet. En verksamhet som innehåller såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden kan därför sägas inrymma två verksamhetsdelar. Jfr 1 kap. 7 § ML.

Successiv överföring

Om överföring mellan verksamheter sker på så sätt att en vara successivt börjar användas i allt större utsträckning i skattefri verksamhet eller att en överföring inte sker helt och hållet, bör uttagsbeskattning ske först när varan uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten. Det

kan dock innan dess bli fråga om jämkning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 a kap. ML. Se avsnitt 16.

EU-domstolen har konstaterat att reglerna om uttag av vara och tjänst endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt – artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 2 och 5 §§ ML (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, punkterna 33–34).

Tillämpligheten av dessa bestämmelser beror på om den skattskyldige har beslutat att stadigvarande använda tillgången för sitt privata bruk eller tvärtom avser att i framtiden använda den i sin rörelse och följaktligen beslutar att behålla den som en tillgång i rörelsen. I det första fallet är reglerna om uttag av vara eller tjänst tillämpliga, medan reglerna om jämkning (artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet, jfr 8 a kap. ML) är tillämpliga i det andra fallet. Detta ska ses mot bakgrund av att den skattskyldige kan välja om han önskar låta den del av en tillgång som används för privat bruk ingå i rörelsen (jfr bl.a. C-291/92, Armbrrecht).

Skatteverket anser att EU-domstolens uttalande avser sådana situationer där jämkning kan bli aktuell i enlighet med 8 a kap. ML. Detta innebär att bestämmelsen i 2 kap. 2 § första stycket 2 ML kan tillämpas om andra varor än investeringsvaror förs över till en verksamhet med undantagna omsättningar (jfr artikel 18 i mervärdesskattedirektivet). Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 ML ska också ske när en vara förs över för att användas stadigvarande eller för att brukas i en verksamhet som inte är yrkesmässig.

6.6.2 Uttag av tjänster

Alla skattepliktiga tillhandahållanden av tjänster kan bli föremål för uttagsbeskattning. Beträffande s.k. självtjänster se nedan.

Uttagsbeskattningen syftar till att förhindra att tjänster som tillhandahålls samt användning av rörelsens tillgångar för privata ändamål inte beskattas (jfr t.ex. C-258/95 Fillibeck punkt 25, C-269/00 Seeling punkt 42 samt prop. 2002/03:5 s. 52 ff.).

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

- uttag av tjänster i allmänhet, och
- uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet.

6.6.2.1 Tjänster i allmänhet

Tillhandahåller en tjänst

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML att den skattskyldige utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning

- för sitt eget,
- för personalens privata bruk, eller
- annars för annat ändamål än den egna verksamheten.

Bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet, vari anges att tjänsten ska ha tillhandahållits utan ersättning och utförts för eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål.

Skatteverket anser att tjänster som konsumeras inom ramen för den egna rörelsen inte ska anses utförda för rörelsefrämmande ändamål och blir därmed inte föremål för uttagsbeskattning. Det kan exempelvis gälla vid utförande av tjänster mellan olika avdelningar eller enheter inom samma bolag. Tillhandahållande utan ersättning av tjänster som konsumeras av annan fysisk eller juridisk person kan däremot vara rörelsefrämmande även om dessa tillhandahålls bolag inom samma koncern. Ett tillhandahållande anses dock inte som rörelsefrämmande om det framgår av omständigheterna att tjänsterna som tillhandahålls strikt är rörelseutgifter och tillhandahållandet medför en tydlig nytta för den egna verksamheten. I det enskilda fallet måste därför en avvägning göras mellan den nytta företaget uppnår och den fördel som mottagaren av tjänsten drar på grund av tillhandahållandet (Skatteverket 2011-03-21, dnr 131 205935-11/111).

S.k. självtjänster

Att s.k. självtjänster, med undantag för fastighetsområdet, inte ska uttagsbeskattas framgår av prop. 1993/94:99 s. 143 och 1994/95:57 s. 117. Till självtjänster som inte ska beskattas räknas t.ex. det fall när en skattskyldig tillhandahåller en tjänst till annan egen verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet eller inom ramen för ett projekt som är att anse som en del av den verksamhet som bolaget bedriver och som medför skattskyldighet. Jfr RÅ 1999 ref. 33 och förhandsbesked meddelat 2001-03-05.

Personalmåltider

Ett uttag av en tjänst föreligger endast när tjänsten tillhandahålls utan ersättning (2 kap. 5 § första stycket 1 ML).

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 26.1 b.

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat, att det mot bakgrund av EU-domstolens dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, inte är förenligt med unionsrätten att beskatta ett bolag för uttag när det tillhandahåller sina anställda lunchmåltider mot ersättning som understiger kostnaden för den tillhandahållna tjänsten (RÅ 2005 ref. 20 samt RÅ 2005 not. 51). Av samma skäl kan, enligt Skatteverkets bedömning, uttag enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML, endast ske om tjänsten tillhandahålls utan ersättning.

Om en tjänst tillhandahålls till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML, se avsnitt 11.6.

EU-domstolen har angett att servering av måltider utan ersättning till företagets affärskontakter i samband med sammanträden i företagets lokaler inte omfattas av uttagsbestämmelsen i artikel 26.1 mervärdesskattedirektivet om måltidsserveringen kan ses som utgifter strikt för rörelsen (C-371/07, AstraZeneca).

Personalvårdsförmån

Vad som utgör skattefri personalvårdsförmån vid inkomstbeskattningen ska inte uttagsbeskattas enligt ML.

Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11 § IL bör inte hänföras till kost åt personal som ska uttagsbeskattas enligt ML. Detsamma bör gälla sedvanliga representationsmåltider, jfr 16 kap. 2 § IL.

Pedagogiska måltider m.m.

I vissa fall då arbetsgivaren tillhandahåller kost utan vederlag sker ingen uttagsbeskattning. Detta gäller när kost tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde erlagger betalning för kosten ska mervärdesskatt anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren. Även om denna betalning understiger marknadsvärdet blir det inte aktuellt med någon omvärdering av beskattningsunderlaget i sådana situationer.

Användande av tillgångar

Med uttag av tjänst förstås dessutom enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 ML att den skattskyldige använder eller låter per-

sonalen använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

- annat ändamål än den egna verksamheten, exempelvis för privat ändamål, och
- om den skattskyldige haft rätt till avdrag vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan.

Undantagen vara

Uttag av tjänst föreligger även vid privat nyttjande av en vara som vid förvärvet undantagits från beskattning med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML (t.ex. skepp för yrkesmässig sjöfart).

Avdrags- eller återbetalningsrätt

Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation. EU-domstolen har konstaterat att systemet med mervärdesbeskattning av användning av en anläggningstillgång för privat bruk syftar till att förhindra att en skattskyldig erhåller en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument. Detta uppnås genom att den skattskyldige betalar ett belopp som motsvarar avdrag som slutkonsumenten inte var berättigad till. Syftet är vidare att garantera en överensstämmelse mellan avdrag för ingående skatt och uttaget av utgående skatt (C-72/05, Wollny, punkterna 35–36). Se även C-230/94, Renate Enkler, punkt 33.

Användning av vara

EU-domstolen har uttalat att begreppet ”användning av varor” enligt artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet ska ges en snäv tolkning. Detta innebär att användning av varor endast kan anses omfatta nyttjandet av själva tillgången. För det fall underordnade tjänster till användningen tillhandahålls som inte medför avdragsrätt för ingående skatt ska dessa tjänster inte beaktas (C-193/91, Mohsche).

Skatteverket anser att det föreligger ett uttag av tjänst vid användning av verksamhetstillgång för privat bruk och förvärvet av tillgången medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt av den ingående skatten. Begreppet användning ska i detta sammanhang tolkas mot bakgrund av den EU-rättsliga praxis som finns. Syftet med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa en jämlik behandling av den skattskyldige som tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens bruk och en slutlig konsument som kan disponera en tillgång när han så önskar. Om förutsättningar för uttag av tjänst föreligger eller inte i det enskilda fallet är en bevisfråga som får bedömas med beaktande av vilken slags vara det rör

sig om, omfattningen av den skattskyldiges eller personalens faktiska användning, dispositionsrätt m.fl. omständigheter (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111).

Faktisk användning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som gällde uttagsbeskattning av en båt, uttalat att en förutsättning för uttagsbeskattning är att uttag har skett, d.v.s. att tillgången rent faktiskt har använts för rörelsefrämmande ändamål. Samtidigt konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att en effektiv uttagsbeskattning inte kan upprätthållas om bevisbördan odelat läggs på Skatteverket. Den skattskyldige är normalt den ende som kan prestera en utredning om i vilken omfattning användning skett i rörelsen. Högsta förvaltningsdomstolen anser att om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig ska den skattskyldige lägga fram utredning som behövs för att ta ställning i frågan om uttagsbeskattning, jfr RÅ 2001 ref. 22. Eftersom bolaget endast har gjort sannolikt att hälften av timmarna ska hänföras till rörelsen anser Högsta förvaltningsdomstolen att uttagsbeskattning ska ske för resterande timmar (RÅ 2008 ref. 72).

Skatteverket gör med anledning av nämnda dom från Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning. Till grund för uttagsbeskattning vid användning av en tillgång som hör till verksamheten ska i första hand ligga den faktiska användningen av tillgången för ändamål som faller utanför den ekonomiska verksamheten. I det fall den faktiska användningen av en tillgång i den ekonomiska verksamheten respektive utanför denna inte är klarlagd anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska grundas på en uppskattad privat användning av tillgången. Allt under förutsättning att avdrag har skett för all ingående skatt vid anskaffningen av tillgången och att privat användning av denna visats ha varit möjlig (Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111). Se vidare avsnitt 11.4.3.2.

En företagsledare hade i mål hos kammarrätten gjort sannolikt att han inte använt bolagets båt för privat bruk mer än en vecka. Mervärdesskatten fastställdes därför med hänsyn till det faktiska förhållandet (KRNJ 2007-09-12, mål nr 2962–2963-06, 2964–2965-06).

Gratis transport åt anställda

I ett mål vid EU-domstolen var det fråga om en arbetsgivare som gratis tillhandahöll transport åt anställda mellan deras bostad och arbetsplats. För ändamålet använde arbetsgivaren ett av företagets fordon. Företaget hade flera byggarbetsplatser som var belägna långt ifrån varandra och de var ofta inte

tillgängliga med offentliga transportmedel. Dessutom växlade arbetarna mellan de olika arbetsplatserna. EU-domstolen uttalade att syftet med reglerna om uttag av tjänst enligt artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika. Den syftar vidare till att förhindra en icke-beskattnings av rörelsens tillgångar som används för privat bruk. Domstolen ansåg att transporten av anställda utan någon ersättning i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. Bestämmelsen är dock inte tillämplig när de villkor under vilka verksamheten bedrivs fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren. Tillhandahållandet av transporten sker i ett sådant fall för ändamål som främjar rörelsen (C-258/95, Fillibeck).

Ringa värde

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången är ringa (2 kap. 5 § andra stycket ML).

Förhyrda och tillverkade tillgångar

Det är inte bara egendom som utgör tillgång i en verksamhet som kan medföra uttagsbeskattnings. Uttrycket ”hör till verksamheten” inrymmer också tillgångar som ägs av annan än den skattskyldige t.ex. maskiner som leasats för verksamheten.

Uttag av tjänst föreligger även i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag eller återbetalning vid tillverkningen eller förhyrningen av varan (2 kap. 5 § första stycket 2 ML).

Personbil eller motorcykel

Uttagsbeskattnings ska under vissa förutsättningar ske när den skattskyldige för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör tillgång i eller har förhyrts för verksamheten (2 kap. 5 § första stycket 3 och andra stycket ML). Se avsnitten 23.3 och 23.4.

6.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

I 2 kap. 7 och 8 §§ ML finns bestämmelser om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet.

Reglerna om uttagsbeskattnings avseende byggverksamhet i egen regi samt fastighetsförvaltning behandlas utförligt i avsnitten 21.4 och 21.5.

7 Yrkesmässig verksamhet

7.1 Inledning

En av förutsättningarna för att mervärdesskatt ska betalas är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML (1 kap. 1 § ML). Även rätt till återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML förutsätter att verksamheten är yrkesmässig.

I mervärdesskattedirektivet uttrycks motsvarande som att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet).

Bestämmelserna om vad som är yrkesmässig verksamhet kan delas in i tre grupper: en huvudregel samt kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln (4 kap. 1–8 §§ ML).

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artiklarna 9–13.

7.2 Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet

Tolkning enligt mervärdesskattedirektivet

En bedömning av yrkesmässighet ska göras utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, d.v.s. en tolkning i ljuset av artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa mervärdesskattedirektivet kan s.k. direkt effekt tillämpas (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111 och Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

Beskattningsbar person

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed

likställda yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Vidare ska var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom unionens territorium, anses som en beskattningsbar person (artikel 9 i mervärdesskattedirektivet).

Genom villkoret att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (artikel 10 i mervärdesskattedirektivet).

Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har en vid innebörd. Det är dock endast verksamheter av ekonomisk art som kan omfattas av begreppet (C-77/01, EDM).

Kriterierna för om någon är en beskattningsbar person är således att någon form av ekonomisk verksamhet ska bedrivas med viss regelbundenhet och att detta ska ske självständigt. Att syftet med eller resultatet av den ekonomiska verksamheten saknar betydelse är snarast att betrakta som ett förtydligande som klargör att det är aktivitetens karaktär och inte syftet eller resultatet som är relevant. Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat kan det anses att ett slags förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner.

Förberedande aktiviteter

EU-domstolen har funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till mervärdesskatt innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen anges att den påstådda avsikten att starta en verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter (268/83, Rompelman, punkt 24).

Avslutande aktiviteter

EU-domstolen har även funnit att en person som upphört med sin ekonomiska verksamhet, men som enligt avtal måste fortsätta att betala kostnader avseende lokal som använts i verksamheten, är att anse som beskattningsbar person enligt artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har jämfört med förberedande verksamhet och hänvisar till att det inte får vara skillnad mellan utgifter som uppstår innan verk-

samheten faktiskt inleds och utgifter för att avsluta en verksamhet (C-32/03, I/S Fini H, punkterna 22–23).

**Objektiva
omständigheter**

EU-domstolen har i ett mål angående uthyrning av en husbil angivit några av de bedömningsgrunder på en ekonomisk verksamhet som kan användas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning utgör en ekonomisk verksamhet. Jämförelse kan göras mellan hur vederbörande faktiskt använder tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om inte resultatet av den berörda verksamheten i sig avgör om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (C-230/94, Renate Enkler, punkterna 27–29).

Skatteverket anser att utgångspunkten, vid en anmälan om registrering till mervärdesskatt, är att yrkesmässig verksamhet föreligger om det kan styrkas att ekonomisk verksamhet bedrivs eller att avsikt finns att bedriva sådan verksamhet. Detta ska kunna styrkas genom objektiva omständigheter. Exempel på s.k. objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har gjorts av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet är detta normalt tillräckligt för att styrka att ekonomisk verksamhet föreligger. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan utnyttjas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar eller båtar, räcker det däremot inte med enbart bevis om att anskaffningen gjorts utan ytterligare objektiva omständigheter måste föreligga. Det är den enskilde som har ansvaret för att prestera bevis om sådana objektiva omständigheter (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111).

**Bidrags-
finansierad
verksamhet**

I ett mål angående bidragsfinansierad verksamhet, fann EU-domstolen att en juridisk person som utan ersättning tillhandahöll information åt näringsidkare och vars verksamhet finansierades helt genom bidrag från huvudman inte kunde anses bedriva en ekonomisk verksamhet med omsättning av varor och tjänster (89/81, Hong Kong Trade).

EU-domstolen har i ett mål angående allmänna advokatbyråerna i Finland uttalat att mottagande av ett arvode vars storlek beräknas efter köparens inkomst och förmögenhet inte i sig föranleder att en verksamhet ska betraktas som ekonomisk. Det krävs att det finns ett ömsesidigt utbyte av prestationer där det finns ett direkt samband mellan tjänsten och ersättningen (C-246/08, kommissionen mot Finland). Se vidare avsnitt 6.4.

Kapitalförvaltning

EU-domstolen har funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en beskattningsbar person. Bolaget hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående skatt i verksamheten (C-60/90, Polysar).

I ett annat mål, fann domstolen att ett bolag som fungerade som ”förvaltare” (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en beskattningsbar person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EU inte förelåg (C-155/94, Wellcome Trust).

I ett mål, angående verksamhet som endast består i försäljning av aktier och andra värdepapper såsom andelar i investeringsfonder konstaterar EU-domstolen att sådan verksamhet inte utgör ekonomisk verksamhet (C-77/01, EDM).

EU-domstolen fann att s.k. SICAV-bolags verksamhet består av mer än enbart förvärv och försäljning av värdepapper samt syftar till att fortlöpande vinna intäkter och därmed utgör ekonomisk verksamhet (C-8/03, BBL).

Ekonomisk verksamhet i samband med kapitalförvaltning har även behandlats i C-333/91 Sofitam punkterna 12–13, C-80/95 Harnas & Helm punkterna 18–20 och C-142/99 Floridienne och Berginvest punkt 19.

Vad som utgör ekonomisk verksamhet har även bedömts av EU-domstolen i bl.a. följande domar; C-110/94 Inzo punkterna 15–18, de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa punkterna 46–47, C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlosstrasse punkt 40, C-400/98 Breitsohl punkt 34, C-97/90 Lennartz punkt 21, C-284/04 T-Mobile Austria m.fl. punkterna 42–46, C-369/04 Hutchison 3G m.fl. och C-267/08 SPÖ Landesorganisation. Se även avsnitt 15.5.

Fler omständigheter som kan tas i beaktande vid bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger finns i avsnitt 7.3.2 i samband med genomgång av hobby.

7.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML

7.3.1 Huvudregeln enligt ML

Huvudregeln

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet, är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL (4 kap. 1 § 1 ML). Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Enligt IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. näringskriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning (13 kap. 1 § första stycket IL).

Näringsverksamhet

Enligt huvudregeln i ML är det avgörande för yrkesmässigheten om verksamheten har karaktär av näringsverksamhet. Det saknar betydelse för bedömningen av yrkesmässigheten enligt ML att en juridisk persons inkomster och utgifter ska hänföras till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. Det avgörande för bedömningen är att verksamheten har karaktär av näringsverksamhet, d.v.s. att den uppfyller näringskriterierna enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Verksamhet som är hänförlig till inkomstslaget kapital eller tjänst är normalt inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

Vad gäller de olika näringskriterierna brukar talas om att kriteriet självständighet avgränsar mot anställning (inkomst av tjänst) och kriteriet varaktighet mot tillfälliga försäljningar som inkomstskattemässigt beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastighet

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL räknas innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. Skatteverket anser att en verksamhet, som avser driften av en näringsfastighet eller som har naturlig anknytning till driften av fastigheten, kan anses som yrkesmässig enligt ML även om näringskriterierna i IL inte är uppfyllda (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Trots detta så kan vissa omsättningar leda till yrkesmässighet enligt ML (4 kap. 1 § 2 ML). Se avsnitt 7.3.2.

Direkt effekt

Direktivets bestämmelser om ekonomisk verksamhet kan ges direkt effekt vid bedömning av yrkesmässighet. Direkt effekt innebär att artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska ha företräde före 4 kap. 1 § 1 ML om tillämpningen av mervärdesskattedirektivet är till fördel för den enskilde. För det fall att mervärdesskattedirektivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas (Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

7.3.2 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet

Näringsliknande former

Som yrkesmässig verksamhet enligt ML räknas också verksamhet som bedrivs under former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former), under förutsättning att ersättningen överstiger 30 000 kr (4 kap. 1 § 2 ML). Med ersättning förstås allt som säljaren erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § ML). Den erhållna ersättningen ska inte minskas med mervärdesskatt. Beloppskriteriet är därför uppfyllt om ersättningen är 30 001 kr eller mer.

Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Bestämmelsen om näringsliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet.

EU-konform tolkning

ML:s regler om yrkesmässighet ska enligt Skatteverket tillämpas konformt med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter. För det fall omsättningen överstiger 30 000 kr ska således begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med mervärdesskattedirektivet, d.v.s. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger (Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111).

I mervärdesskattedirektivet finns en uppräknning av när ekonomisk verksamhet föreligger. Bland annat tillhandahållande av tjänster inom fria yrken omfattas av ekonomisk verksamhet. Sådana fria yrken kan vara t.ex. fotografer, journalister, konst-

närer eller uppfinnare. Vid utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar (t.ex. uthyrningar) i syfte att fortlöpande vinna intäkter föreligger ekonomisk verksamhet. Vid uthyrningar krävs därmed att syftet är att någon form av kontinuerliga intäkter ska inflyta till verksamheten. För det fall att några intäkter ännu inte har inkommit i verksamheten ska syftet styrkas av den enskilde genom objektiva omständigheter (artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).

Hobbyverksamhet

Det ska bedömas utifrån de särskilda omständigheterna i varje enskilt fall om den som bedriver verksamhet som är hobby enligt IL ändå är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 ML (näringsliknande former) genom direktivkonform tolkning eller om denne genom direkt effekt bedriver ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Hobbyverksamhet ska således inte generellt undantas från skattskyldighet på den grunden att yrkesmässigheten inte är uppfylld i och med att näringsverksamhet inte bedrivs enligt IL.

Det ska särskilt noteras i detta fall att begreppet ekonomisk verksamhet inte förutsätter en vinst, när det är fråga om sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, utan det ska vara fråga om verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. När det gäller uthyrningar etc. av materiella eller immateriella tillgångar finns ett krav på att verksamheten fortlöpande ska ha ett syfte att vinna intäkter. Om det är fråga om en verksamhet som består av uthyrning av en tillgång ska även syftet att fortlöpande vinna intäkter styrkas. Vid uthyrning av en tillgång ska hänsyn också tas till den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut (artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).

Exempel på objektiva omständigheter

När det är fråga om hobbyverksamhet utgör ekonomisk verksamhet förekommer det som regel en gränsdragning mot det privata. En bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall ska därför göras utifrån detta. Exempel på omständigheter som har betydelse för att visa att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt när verksamheten är nystartad och under uppbyggnad är

- att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande,
- att det finns bokföring som är upprättad enligt gällande bestämmelser,
- att marknadsföring sker för att nå kunder eller en kundkrets,

- att en särskild lokal finns för verksamheten,
- att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för den ekonomiska verksamheten, och
- att det finns ”företagslån” i bank, d.v.s. extern finansiering.

Då verksamheten är pågående är förutom ovanstående omständigheter även följande av betydelse

- att verksamheten bedrivs som en heltids- eller deltidssyssla (d.v.s. inte bara på fritiden),
- att det finns kunder (andra än närstående), och
- att intäkter finns eller kommer att finnas.

Samlad bedömning

En samlad bedömning av de olika omständigheterna ska avgöra om hobbyverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att ekonomisk verksamhet föreligger. Kravet på de objektiva omständigheterna vid denna typ av verksamheter ska ställas relativt högt. Detta eftersom det är fråga om verksamheter som är näraliggande det privata området.

Det är den enskilde som på objektiva grunder ska visa att ekonomisk verksamhet föreligger, d.v.s. bevisbördan för de objektiva omständigheterna ligger på den enskilde. I det fall en verksamhet är i ett uppstartsskede ska därför registrering till mervärdesskatt ske först när den enskilde kan visa att objektiva omständigheter föreligger.

Exempel på verksamhet där det kan innebära att ekonomisk verksamhet bedrivs i vissa fall utan att det är näringsverksamhet enligt IL är verksamhet med hästar, fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet. En prövning ska dock göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller hästar, se även avsnitt 28.

7.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst.

Självständighet

När det ska avgöras om självständighet föreligger ska det bl.a. beaktas antal arbetsgivare/uppdragsgivare som den skattskyldige har, förhållanden angående lokaler, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m. Bedömningen får göras

med ledning av praxis. En genomgång måste göras av alla omständigheter som talar för respektive mot självständighet.

De kriterier som främst ska ha betydelse för bedömningen av självständigheten är enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag kan anses bedriva näringsverksamhet. Omständigheten att ekonomiska investeringar helt saknas har inte någon avgörande betydelse. En näringsidkare som startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som första uppdragsgivare kan bedömas som självständig näringsidkare enligt IL. Inte heller det faktum att uppdragsgivarens lokaler eller maskiner används behöver innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet (prop. 2008/09:62 s. 26).

Vidare ska mervärdesskattedirektivet beaktas vid denna prövning. Genom villkoret att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (artikel 10 i mervärdesskattedirektivet).

EU-domstolen har ansett att notarius publicus och uppbördsmän, som oaktat det att myndigheterna gav instruktioner och fastställde taxor för verksamheten, utövade disciplinär kontroll och behöll ett visst ansvar för denna, hade att svara för kostnaderna i sitt arbete och ansvara för detta var att anse som självständiga (235/85 kommissionen mot Nederländerna och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla).

EU-domstolen har funnit att en fysisk person, som utförde samtliga arbetsuppgifter i ett skattskyldigt bolags namn och för dess räkning, genom tillämpning av ett anställningsavtal mellan personen och bolaget, inte själv var att anse som beskattningsbar person (C-355/06, van der Steen).

Faktorer som påverkar bedömningen

Följande faktorer kan påverka bedömningen av om det är fråga om anställningsförhållande eller ekonomisk verksamhet.

- Vem håller med material?
- Sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning?

- Vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?
- Liknar ersättningen lön?

Det är en samlad bedömning som måste göras om självständighet föreligger eller inte.

Idrottsutövares verksamhet

En idrottsutövares verksamhet är enligt Skatteverket yrkesmässig om verksamheten uppfyller kraven för ekonomisk verksamhet, oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Någon uppdelning i reklamverksamhet respektive tävlingsverksamhet ska i normalfallet inte göras. Vid bedömningen av om verksamheten är yrkesmässig måste således ersättningen för utförda reklamtjänster i form av sponsorbidrag beaktas. En förutsättning är att sponsorbidraget utgör ersättning för tillhandahållna tjänster och inte har karaktär av en gåva (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 785485-09/111 och Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

F-skatt

Skillnaden mellan reglerna för registrering till mervärdesskatt och för tilldelning av F-skattsedel är att det räcker med en avsikt att bedriva näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel men för registrering till mervärdesskatt krävs att denna avsikt kan styrkas genom objektiva omständigheter. I vissa fall kan därmed en begäran om tilldelning av F-skattsedel beviljas (avsikt finns) samtidigt som anmälan om registrering till mervärdesskatt avslås (avsikten har inte kunnat styrkas genom objektiva omständigheter) (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111).

Bedömningen av näringsverksamhet som görs vid tilldelning av F-skattsedel är inte alltid är identisk med den bedömning som görs för att pröva om sökanden ska registreras till mervärdesskatt (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111).

7.3.4 Praxis m.m. rörande yrkesmässighet

Näringsfastighet

I ett förhandsbeskedsärende ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302). Högsta förvaltningsdomstolen har också funnit att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående var yrkesmässig enligt ML (RÅ 2003 ref. 80).

Stiftelser

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende yrkesmässighet i en stiftelses verksamhet. Stiftelsen tillhandahöll administrativa tjänster åt ett antal andra organisationer. Något vinstsyfte utöver kostnadstäckning, självkostnad,

fanns inte, men verksamheten hade en betydande omfattning. Den bedrevs också i konkurrens med andra näringsidkare. Skatterättsnämnden ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML (RÅ 1996 not. 168).

En pensionsstiftelse är enligt Skatteverket inte en sådan näringsidkare som avses i ML eftersom stiftelsen normalt sett endast förvaltar egna medel. Den som enbart förvaltar eget kapital är inte en beskattningsbar person (Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 504356-09/111).

Fackförbund m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett fackförbund som med egen anställd personal tillhandahöll två andra fackförbund bl.a. kanslitjänster genom ett samverkansavtal bedrev yrkesmässig verksamhet enligt ML. Till den del tillhandahållandet avsåg förhandlingstjänster var dock tjänsterna undantagna från skatteplikt (RÅ 2001 ref. 34 [I]). Se vidare avsnitt 5.3.2.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att verksamhet med ackordskontroll/ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML (RÅ 1997 ref. 16). På grund av nya fackliga avtal är den här typen av granskningsarvoden under avveckling. Fackförbunden kommer i stället att ta ut ett s.k. utvecklingsarvode av arbetsgivaren för att finansiera utvecklingen av den fackliga verksamheten (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111).

Den verksamhet som ett fackförbund respektive en hyresgästförening bedriver för att på grundval av en förhandlingsordning förhandla om bl.a. löner och hyror utgör inte yrkesmässig verksamhet (RÅ 2001 ref. 34 [II] och RÅ 2001 not. 51).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML (RÅ 2001 ref. 15).

Danstillställning

Kammarrätten har ansett att en ideell förenings anordnande av danstillställningar var att anse som näringsverksamhet inkomstskattemässigt och att de därmed även var skattskyldiga för mervärdesskatt (KRNJ 2007-11-20, mål nr 1453–1455-07).

Kammarrätten har ansett att en ideell förenings anordnande av eftermiddagsdanser var att anse som näringsverksamhet enligt

IL och att föreningen därmed även var skattskyldig för mervärdesskatt (KRNS 2007-11-27, mål nr 2537-07).

**Stillestånds-
ersättning**

Skatterättsnämnden har bedömt en s.k. stilleståndsersättning. Ett antal föreningar, vars medlemmar driver bolag, har bildat en intresseorganisation. Bland medlemmarna utses förtroendemän. En s.k. stilleståndsersättning utbetalas till den valde förtroendemannens bolag. Ersättningen är avsedd att täcka bolagets fasta kostnader i verksamheten under den tid förtroendemannauppdraget utförs. Skatterättsnämnden ansåg att det förtroendemannauppdrag bolagets ägare påtagit sig inte kan anses utgöra någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL eller därmed jämförlig rörelse (SRN 2005-12-21).

**Ekonomisk
verksamhet**

Kammarrätten har mot bakgrund av befintligt praxis från EU-domstolen kommit fram till att en verksamhet som successivt byggts upp genom investeringar i både inventarier och djur får anses medföra att ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet bedrivits (KRSU 2003-06-03, mål nr 1591-02).

Kammarrätten har ansett att mervärdesskattedirektivets bestämmelser om ekonomisk verksamhet har direkt effekt. Begreppet ekonomisk verksamhet, tolkad genom EU-domstolens olika avgöranden, ansågs skilja sig från den motsvarande svenska bestämmelsen i ML. Direktivbestämmelsen ansågs vara klar, precis och ovillkorlig. Mot bakgrund härav skulle direktivbestämmelsen ges företräde framför den svenska bestämmelsen. Kammarrätten ansåg dock i detta fall att det inte var styrkt att avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet förelåg i bolaget. Uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp beaktades. Vidare förelåg stora brister i förberedelsen och planeringen av verksamheten och att de olika transaktionerna i bolaget mestadels skett mellan bolaget och ägaren eller annat närstående bolag (KRNG 2003-10-08, mål nr 5817-5825-01).

I ett senare mål har kammarrätten bekräftat det tolkningsssätt som framkom i KRNG 2003-10-08. Domstolen ansåg inte att det fanns tillräckliga objektiva omständigheter som medförde att ekonomisk verksamhet kunde föreligga i detta fall. De kostnader som fanns (data, telefon och Internet) var sådana som inte enbart var typiska för näringsverksamhet. Dessa kostnader kunde lika gärna vara privata. Dessutom fanns inte några objektiva omständigheter, såsom bokföring eller mottagna

Ändrad verksamhetsinriktning

beställningar, som ger stöd för att ekonomisk verksamhet förelåg (KRNG 2004-07-08, mål nr 7188–7194-03).

Kammarrätten har avgjort ett mål gällande ett mervärdes-skatteregistrerat bolag som yrkat avdrag för ingående skatt vid förvärv av ett samlarur. Vid utredningen framkom att bolaget ändrat verksamhetsinriktning jämfört med den anmälda verksamheten vid registreringsstillfället. Kammarrätten angav att bolaget har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger vid bedömning av avdragsrätten. Förutom förvärvet av samlaruret, kunde bolaget endast uppvisa kopior av e-post korrespondens för eventuellt köp av ytterligare ett ur. Kammarrätten ansåg att bolaget inte visat med objektiva omständigheter att de bedrev en yrkesmässig eller ekonomisk verksamhet med konst och antikviteter som medför skattskyldighet och medgav inte avdrag för ingående skatt (KRNS 2005-09-16, mål nr 2638-05).

Skatteverket anser att domen visar att en ändrad verksamhetsinriktning ska anmälas och bedömas på samma sätt som en ny verksamhet. I det fall registrering för mervärdesskatt finns för tidigare verksamhet ska således ny bedömning ske för den nya verksamhetsinriktningen. Det är företaget som har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger när verksamheten har ändrats.

Virtuella världar

En deltagare i online-spel som säljer elektroniska eller andra tjänster i en virtuell värld kan enligt Skatteverkets bedömning anses bedriva näringsverksamhet enligt de kriterier som finns i IL. I sådana online-spel där deltagarna genom transaktioner i den virtuella världen erhåller ersättningar som kan omvandlas till pengar som är gällande betalningsmedel omsätter deltagarna, vid det tillfälle ersättningarna tas ut ur spelet och omvandlas till pengar, tjänster som är skattepliktiga. För att deltagarna ska vara skattskyldiga ska de bedriva verksamheten yrkesmässigt. En bedömning får göras i det enskilda fallet av verksamhetens omfattning, varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Skatteverket anser att en speldeltagare som, utan att bedriva näringsverksamhet, självständigt och med viss varaktighet omsätter elektroniska tjänster för mer än 30 000 kr, bedriver en verksamhet i jämförliga former och är yrkesmässig. Den som tillhandahåller spelet, d.v.s. möjligheten för andra att spela online-spel, bedriver en verksamhet som normalt uppfyller de kriterier som krävs för näringsverksamhet. En sådan näringsidkare bedriver därför yrkesmässig verksamhet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111).

Enligt Skatteverkets bedömning bedriver bredbandsföreningar som bygger nät och som använder näten för att löpande vinna intäkter till föreningen en yrkesmässig verksamhet enligt ML. Detsamma gäller en förening som agerar tjänsteleverantör genom att tillhandahålla andra tjänster än att upplåta nätet och har löpande intäkter av detta.

En förening vars enda verksamhet är att tillhandahålla tjänster utan ersättning från de som mottar tjänsterna kan inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet. En sådan förening omfattas inte av skattskyldighet till mervärdesskatt. Skatteverket anser att samma bedömning ska göras när en förening tar ut endast en symbolisk ersättning som inte på något sätt kan anses motsvara värdet av föreningens tillhandahållande (Skatteverket 2012-05-23, 131 367424-12/111).

7.3.5 Näringsidkare

Karaktär av närings- verksamhet

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i 1 kap. 15 §, 2 a kap., 3 kap. 30 b § 4, 5 kap., 9 a och b kap. samt 11 kap. 1 § ML.

Med näringsidkare förstås – liksom i civilrättslig lagstiftning – varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (prop. 1994/95:57 s. 161).

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på de motsvarande ställen där näringsidkare används i ML. Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar. Se avsnitt 7.2.

Vid bedömning av omsättningsland för tjänster avses med näringsidkare en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet. Vid denna bedömning anses dessutom alla andra juridiska personer som är registrerade till mervärdesskatt vara näringsidkare (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111).

Ideella föreningar

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en idrottsförening som utbetalat ersättning till utländska idrottsföreningar för övergång med mera av fotbollsspelare ska ses som en näringsidkare vid bedömningen av omsättningsland. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att idrottsföreningen inte kunde anses vara annat än en beskattningsbar person enligt mer-

värdesskattedirektivet och att begreppet näringsidkare inte var definierat i ML. Det saknades skäl att inte tolka begreppet näringsidkare i ML i enlighet med motsvarande begrepp, beskattningsbar person, i mervärdesskattedirektivet. Att det i ML finns särskilda regler om allmännyttiga ideella föreningars yrkesmässiga verksamhet, som inte har någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, ansågs inte innebära någon särskild svensk reglering av begreppet näringsidkare i dessa sammanhang (RÅ 2007 ref. 57).

En ideell förening som bedriver näringsverksamhet och som omsätter varor eller tjänster i den verksamheten är en näringsidkare i ML:s mening även om näringsverksamheten inte räknas som yrkesmässig. En sådan förening kan vara skyldig att betala mervärdesskatt vid förvärv av vissa tjänster från utlandet. En ideell förening kan således vara skyldig att som köpare av sådana tjänster betala mervärdesskatt för andras omsättningar, trots att föreningen inte skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt för motsvarande egna omsättningarna inom landet då föreningens verksamhet i övrigt undantas från yrkesmässighet (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att verksamheten i en ideell förening som bedrev ridundervisning, tävlingsverksamhet, stalluthyrning och caféverksamhet var yrkesmässig endast när det gällde stalluthyrningen och caféverksamheten. Domstolen ansåg att regleringen i 4 kap. 8 § ML innebär att den aktuella ridundervisningen och tävlingsverksamheten inte ska anses ha bedrivits yrkesmässigt. Bestämmelserna i 3 kap. 11 a § ML, som inte omfattar sådana föreningar som regleras i 4 kap. 8 § ML, ansågs inte ha någon självständig betydelse. I mervärdesskattedirektivet undantas från skatteplikt en organisation utan vinstsyfte som tillhandahåller idrott. Trots en avvikande regleringen i ML jämfört med direktivet leder bestämmelserna fram till samma resultat nämligen att tillhandahållandena inte ska bli föremål för mervärdesskatt (RÅ 2010 ref. 54).

EU-domstolen har uttalat att den som till någon del bedriver ekonomisk verksamhet, 5 procent i det aktuella fallet, och förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den del av verksamheten som inte anses vara ekonomisk verksamhet (C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet). Högsta

förvaltningsdomstolen har därefter fastställt det överklagade förhandsbeskedet i enlighet med EU-domstolens tolkningsbesked. Stiftelsen ska anses som beskattningsbar person när stiftelsen förvärvar konsulttjänster från ett annat EU-land för att användas i den verksamhet som stiftelsen bedriver med stöd av omställningsavtalet (RÅ 2009 ref. 54).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked angående två allmännyttiga ideella föreningar som förvärvat elektroniska tjänster från ett företag i ett land utanför EU ansett att föreningarna var skattskyldiga för förvärvet av tjänsterna. Föreningarna hade intäkter i form av bl.a. kursavgifter och webbutik. Föreningarna var beskattningsbara personer, omsättning av elektroniska tjänster är skattepliktig och den som omsatte tjänsten var en utländsk företagare (SRN 2010-08-27, dnr 32-09/I).

Holdingbolag

Ett holdingbolag är inte en beskattningsbar person enligt EU-domstolen. Eftersom ett holdingbolag inte är en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet är ett holdingbolag inte heller en näringsidkare enligt ML (C-60/90 Polysar och C-155/94 Wellcome Trust).

7.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

7.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet

7.4.1.1 Viss upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter

Vissa tillhandahållanden som kan utgöra inkomst av kapital

Upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 45 kap. 8 § IL, är yrkesmässig även i det fall ersättningen räknas som inkomst av kapital. Det är här fråga om upplåtelse eller avyttring i samband med allframtidsupplåtelse av fastighet, varvid ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna kan betraktas antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet ska valet av inkomstslag vid inkomstbeskattningen inte ha någon betydelse för beskattningen av mervärdesskatt (4 kap. 3 § första stycket 1 ML).

Vissa tillhandahållanden från privatbostad

7.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet

Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL (4 kap. 3 § första stycket 2 ML).

Yrkesmässigheten gäller även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomstbeskattningen eller hänförs till inkomst av kapital.

Allmännyttiga bostadsföretag omfattas inte av bestämmelserna om privatbostadsföretag. Det innebär att yrkesmässigheten för dem får bedömas enligt huvudregeln, innehav av näringsfastighet.

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna vid vissa omsättningar från privatbostadsfastighet anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr (4 kap. 3 § andra stycket ML).

Exempel på här avsedd omsättning av varor är försäljning av virke från fastigheten och tillhandahållande av värme åt andra fastighetsägare. De rättigheter som avses är, förutom avverkningsrätt, rätten att ta jord, sten eller liknande produkter från fastigheten.

7.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av privatbostadsfastighet

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML för uthyrning av privatbostadsfastighet, är denna att betrakta som yrkesmässig (4 kap. 3 § första stycket 3 ML). Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL gäller dock som ytterligare förutsättning för yrkesmässighet att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr (4 kap. 3 § andra stycket ML).

Angående fastighetsbegreppet, se avsnitt 20.2. Angående uthyrning av verksamhetslokal, se avsnitt 22.

7.4.2 Utländsk företagare

En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk

företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns inte. En bedömning av om ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet föreligger görs också här (4 kap. 1 § ML, 4 kap. 5 § ML).

7.4.3 Staten och kommunerna

Konkurrensneutral

En grundläggande princip för mervärdesskatten är att den ska vara konkurrensneutral. Av den anledningen ska i princip även utåtriktad offentlig verksamhet, d.v.s. sådan som drivs av staten eller en kommun, beskattas. Den offentliga verksamheten ska inte gynnas av skattesystemet i konkurrens med motsvarande privat verksamhet.

Staten ett skattesubjekt

För såväl staten som kommunerna gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. På motsvarande sätt är tillhandahållanden mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun inte omsättningar utan ett tillgodoseende av kommunens egna behov. En förutsättning för detta är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (regeringen.se) fyra affärsdrivande verk, Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket samt Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas inte av definitionerna på staten och kommun (1 kap. 16 § ML).

Yrkesmässighet för staten och kommun

Vid bedömningen av yrkesmässighet för offentligrättsliga organ måste först avgöras om organet över huvud taget bedriver någon form av yrkesmässig verksamhet enligt ML. Om sådan verksamhet saknas omfattas inte verksamheten av mervärdesskattens tillämpningsområde. Det är först om yrkesmässig verksamhet bedrivs som det blir aktuellt att bedöma om verksamheten kan omfattas av undantaget på grund av myndighetsutövning. Om den bedrivna verksamheten utgör sådan myndighetsutövning som omfattas av undantaget ska slutligen en bedömning göras om det offentligrättsliga organets verksamhet är så konkurrensutsatt att det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen om verksamheten inte beskattades. Om så är fallet ska verksamheten ändå anses

yrkesmässig, trots att det är fråga om myndighetsutövning (4 kap. 7 § ML).

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

Konkurrensregel

Det kan bli aktuellt att anse en verksamhet som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun bedriver som yrkesmässig verksamhet om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Denna konkurrensregel blir aktuell att tillämpa endast om myndigheten bedriver någon ekonomisk verksamhet som skulle anses yrkesmässig om inte undantaget för myndighetsutövning fanns (4 kap. 7 § andra stycket ML).

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot ersättning, är att anse som yrkesmässig verksamhet, även om åtgärderna ingår som ett led i myndighetsutövning (4 kap. 7 § tredje stycket ML).

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Offentligrättsliga organ ska inte anses som beskattningsbara personer enligt mervärdesskattedirektivet när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentligrättsliga organ. Det gäller även om de i samband med denna verksamhet uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer (artikel 13 i mervärdesskattedirektivet).

Vissa verksamheter där offentligrättsliga organ alltid ska anses vara beskattningsbara personer, såvida verksamheten inte bedrivs i liten skala, är exempelvis tillhandahållanden av vatten, gas, elektricitet, värmeenergi, hamn- och flygplatstjänster och persontransporter (Bilaga I till mervärdesskattedirektivet).

**Två rekvisit
uppfyllda för
undantag**

Mervärdesskattedirektivet medger endast undantag från ekonomisk verksamhet för offentligrättsliga organ för den del av verksamheten som de utför som sådana organ. Det innebär att två rekvisit måste vara uppfyllda för att bestämmelsen ska kunna tillämpas enligt EU-domstolen. Det ska dels vara fråga om ett offentligrättsligt organ, dels sådan verksamhet som det offentligrättsliga organet utför i egenskap av sådant (235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkterna 20 och 21).

EU-domstolen har ansett att ett beviljande från den nationella regleringsmyndigheten med ansvar för frekvenstilldelning av sådana tillstånd som för 3G mobiltelesystem, inte utgör ekonomisk verksamhet. Detta omfattas därmed inte av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Någon bedömning av om verksamheten är myndighetsutövning behöver inte göras (C-369/04, Hutchison 3G m.fl.).

7.4.3.1 Myndighetsutövning

Myndighetsutövning

Begreppet myndighetsutövning har definierats enligt följande:

”Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.” (prop. 1989/90:111 s. 209)

Det förhållandet att ett statligt eller kommunalt organ innehar monopol på ett visst slag av verksamhet medför inte i sig att det är fråga om myndighetsutövning. Det är inte heller fråga om myndighetsutövning bara för att ett statligt eller kommunalt organ i författning ålagts att bedriva viss verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde. En statlig myndighet kan t.ex. ha en författningsreglerad skyldighet att svara för viss information eller tillhandahålla uppgifter inom sitt myndighetsområde. Myndighetens tillhandahållande inom ramen för ett sådant åliggande betraktas inte som ett led i myndighetsutövning och är alltså yrkesmässigt enligt ML.

Parkeringsavgifter

EU-domstolen har behandlat frågan om uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon när en sådan verksamhet utövas av ett offentligrättsligt organ. Av domen framgår att sådan verksamhet i vissa fall, när parkeringsverksamheten är reglerad i ordnings- eller trafikstadgar, kan omfattas av undantag från ekonomisk verksamhet på grund av myndighetsutövning (C-446/98, Fazenda Pública).

För hantering av parkeringsavgifter i Sverige, se vidare avsnitt 7.4.3.3.

Broavgift

Den avgift som tas ut av Transportstyrelsen för färd över Svinesundsbron är offentligrättsligt reglerad. Tillhandahållan-

det av denna brotrafik är ett annat exempel på vad som kan utgöra led i myndighetsutövning. I och med att tillhandahållaren är ett offentligrättsligt organ så omfattas tillhandahållandet av undantaget från yrkesmässighet.

När det är fråga om färd över Öresundsbron så är tillhandahållaren inget offentligrättsligt organ vilket innebär att tillhandahållandet inte kan omfattas av undantaget för myndighetsutövning.

Vägtullar

EU-domstolen har ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull är att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet (C-276/97 kommissionen mot Frankrike, C-358/97 kommissionen mot Irland, C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, C-408/97 kommissionen mot Nederländerna samt C-260/98 kommissionen mot Grekland).

**Karantäns-
veterinärer**

Jordbruksverkets tillhandahållande av karantänsveterinärstjänster, utförda av egen personal, utgör enligt Skatteverket sådant tillhandahållande som utgör myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässigt (Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152).

**Led i myndighets-
utövning**

Tillhandahållandet i sig behöver inte utgöra myndighetsutövning. Det är tillräckligt att det utgör ett led i en sådan utövning. Som exempel kan nämnas den situationen, att en myndighet tillhandahåller avgiftsbelagda bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att beslut som innebär myndighetsutövning meddelas. Omsättning av sådana tillhandahållanden är därmed skattefri.

Vad som ingår som ett led i myndighetsutövning ska tolkas i ljuset av EU-rätten. Det innebär att sådan omsättning av varor och tjänster som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller måste utföras i egenskap av myndighet för att omfattas av undantaget. Det är således inte tillräckligt att omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning vid en annan myndighet. Tillhandahållande av underlag i form av olika utredningar som en myndighet gör åt en annan myndighet kan t.ex. inte ingå som ett led i myndighetsutövning, bara för att den förvärvande myndigheten ska använda underlaget i ett kommande myndighetsbeslut (Skatteverket 2008-01-21, dnr 131 18187-08/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, som innebär att en läkartjänst bestående i att utfärda intyg

rörande taxilegitimation och utlåtande rörande färdtjänst inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Ett offentligt organ ska undantas från skattskyldighet enbart för verksamhet eller transaktioner som det utför i denna egenskap. Bestämmelsen i 4 kap. 7 § ML är således endast tillämplig på tjänster som ingår som led i myndighetsutövning utövad av tillhandahållaren. Bestämmelsen är därför inte tillämplig på omsättningen av de tjänster som avses i ärendet eftersom dessa tjänster inte ingår i någon sökandes myndighetsutövning (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

Högsta förvaltningsdomstolen har med liknande motivering fastställt ett annat förhandsbesked som innebär att den tjänst en läkare tillhandahåller försäkringskassan vid ett s.k. avstämningsmöte inte ingår som ett led i myndighetsutövning RÅ 2007 ref. 88 [II]).

Skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster föreligger i de fall det kan anses vara fråga om tillhandahållande av varor eller tjänster på grund av privaträttsliga avtal. Detta gäller oavsett om ersättningens storlek är reglerad i författning. Exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet är ordningshållning enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig att stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden utgör led i myndighetsutövning (RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900).

Ansökningsavgifter

Ansökningsavgifter enligt 9 § avgiftsförordningen (1992:191), AvgF, får i den mån de kan anses utgöra vederlag för skattepliktiga tillhandahållanden, förutsättas ha sådant samband med myndighetens beslut i ansökningsärendet att tillhandahållandet utgör ett led i myndighetsutövningen.

Kopior och avskrifter m.m.

Avgifter för kopior och avskrifter samt bevis och registerutdrag enligt 15 § AvgF kan i vissa fall ha sådant samband med myndighetsutövning att tillhandahållandet inte är att anse som yrkesmässigt enligt ML, medan det i andra fall inte föreligger sådant samband. Handläggningen av dessa ärenden sker emellertid oftast under expeditionsmässiga förhållanden, som gör att det i praktiken inte är möjligt att i det enskilda fallet utreda de omständigheter som bör läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen. Med hänsyn härtill anser Skatteverket att alla tillhandahållanden som ska avgiftsbeläggas enligt 15 § AvgF bör kunna anses ingå som led i den myndighetsutövning som ursprungligen har legat till grund för

den utlämnade handlingen. Mervärdesskatt bör därför inte påföras i något fall.

Skatteverket anser att även för kommuner och landsting, och således inte bara för staten, gäller att mervärdesskatt inte ska påföras sådan avgift som tas ut för tillhandahållande av kopior och avskrifter m.m. av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen (RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100).

Avgifter för varor och tjänster

Avgifter som får tas ut med stöd av 4 § AvgF utgör däremot vederlag för sådana skattepliktiga tillhandahållanden, som inte kan anses utgöra led i en myndighetsutövning.

Tillstånd

Skatteverket bedömer att en kommun inte utövar myndighetsutövning när kommunen debiterar ut kostnaden för tillstånd för grävningsarbeten på allmän platsmark. Tillståndet att gräva, och åtgärderna i samband därmed, sker på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur. Kommunen tillhandahåller ledningsägaren en tjänst som avser tillståndet att gräva. Denna tillståndsgivning är yrkesmässig (Skatteverket 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111).

Anslutningen av en enskild fastighet till det fasta vattenledningsnätet är enligt EU-domstolen en del av tjänsten att tillhandahålla vatten som omfattas av uppräknningen i mervärdesskattedirektivets bilaga I av sådana verksamheter som alltid ska anses yrkesmässiga även om de bedrivs av offentliga organ. Ett offentligrättsligt organ som tillhandahåller sådana anslutningar kan därför inte undantas från ekonomisk verksamhet på grund av sin egenskap av offentligrättsligt organ (C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien).

7.4.3.2 Offentligrättsliga organ

Den som omsätter varor eller tjänster måste vara ett offentligrättsligt organ för att verksamhet som bedrivs genom myndighetsutövning ska kunna undantas från yrkesmässighet.

Tolkas enligt nationella regler

EU-domstolen har klargjort att vilka som ska tolkas som offentligrättsliga organ avgörs av varje lands nationella lagstiftning (de förenade målen 231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro). EU-domstolen har även slagit fast att åtskillnad mellan offentlig och privat verksamhet endast kan göras på grundval av det rättsliga system som tillämpas på offentliga organ i den nationella lagstiftningen. Det är således upp till respektive medlemsland att klassificera vilka verksamheter

som omfattas av den offentlighetsrättsliga verksamheten som medför undantag från ekonomisk verksamhet i ljuset av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet (C-4/89, Carpaneto Piacentino).

Enligt ML har begreppet offentlighetsrättsligt organ begränsats till staten, ett statligt affärsverk eller en kommun (4 kap. 7 § ML).

**Bolag kan
inte omfattas**

Det särskilda yrkesmässighetsbegreppet är inte tillämpligt på andra än statliga eller kommunala myndigheter. Om en verksamhet som i sig innefattar myndighetsutövning bedrivs i bolagsform, bedöms yrkesmässigheten enligt de vanliga kriterierna. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas AB Svensk Bilprovning och AB Statens Anläggningsprovning (Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111).

Om en kommun överlämnar hantering av en kommunal angelägenhet i enlighet med kommunallagen åt ett privat företag omfattas inte detta privata företag av begreppet ”kommun” i kommunallagens mening och därmed inte heller av begreppet ”kommun” i mervärdesskattelagens mening. Således kan inte detta privata företag omfattas av undantaget från yrkesmässighet. Detta gäller även om det privata företaget är helägt av kommunen eller om det privata företaget utför sådan myndighetsutövning som delegerats av t.ex. kommun.

EU-domstolen ansåg att uppbörd av skatt som utfördes av särskilda uppbördsmän på uppdrag av den lokala skatteförvaltningen inte kunde undantas från ekonomisk verksamhet när denna verksamhet delegerats till privata företag (C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla).

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet är sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet.

7.4.3.3 Konkurrensregeln

**Konkurrensregeln
i ML**

Det kan bli aktuellt att anse en verksamhet som staten, ett statligt affärsverk eller en kommun bedriver som yrkesmässig verksamhet om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Detta trots att omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Denna konkurrensregel blir aktuell att tillämpa endast om myndigheten bedriver någon ekonomisk verksamhet som skulle anses yrkesmässig om inte undantaget för myndighetsutövning fanns (4 kap. 7 § andra stycket ML).

Enligt mervärdesskattedirektivet ska ett offentligrättsligt organ inte anses som beskattningsbar person när det gäller verksamhet som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentligrättsliga organ. Det finns dock ett undantag från detta vid konkurrens. Denna regel innebär att när offentligrättsliga organ bedriver verksamhet eller genomför sådana transaktioner enligt ovan, ska de ändå anses som beskattningsbara personer i vissa fall. Det gäller om verksamheterna eller transaktionerna skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen om de behandlades som icke beskattningsbara personer (artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet).

En enskild skattskyldig som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ kan åberopa artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet för att göra gällande att dennes rättigheter har åsidosatts, eftersom det offentligrättsliga organet är befriat från mervärdesskatt eller har beskattats för lågt (C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle).

EU-domstolen har ansett att den omständigheten att ett försäljningsställe för mjölkvoter behandlades som en icke skattskyldig person inte medför någon konkurrensnedvridning eftersom försäljningsstället i ett sådant fall som målet gällde inte hade någon konkurrens med privata näringsidkare (C-408/06, Götz).

EU-domstolen anser att frågan ska avgöras utifrån konkurrensläget inom hela det område inom vilket myndigheten bedriver verksamhet utan uppdelning på flera olika lokala delmarknader. Begreppet konkurrensnedvridning ska inte tolkas restriktivt. Förutom faktisk konkurrens ska även potentiell konkurrens. Om en myndighets verksamhet på ett visst område avskräcker privata aktörer från att starta verksamhet har konkurrensen i och med det snedvridits (C-288/07, Isle of Wight Council m.fl.).

När det gäller att avgöra om betydande snedvridning av konkurrensen föreligger ska enligt Skatteverkets uppfattning en bedömning i första hand göras utifrån verksamheten som sådan. Det innebär att bedömning ska göras om det kan förekomma att ett eller flera offentligrättsliga organ inom en viss verksamhet i Sverige konkurrerar med privaträttsliga subjekt. Verksamhet där det kan finnas en konkurrenssituation mellan offentligrättsliga och privaträttsliga aktörer på marknaden inom landet ska kunna omfattas av konkurrensregeln. Bedöm-

ningen ska göras utifrån verksamheten som sådan inom hela landet och inte någon annan geografiskt begränsad marknad. Om betydande snedvridning av konkurrensen föreligger inom en viss verksamhet till någon del i landet ska all sådan verksamhet anses yrkesmässig även om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning. Vid bedömning av om det föreligger en sådan konkurrenssituation som kan omfattas av bestämmelsen ska även potentiell konkurrens beaktas. Orsaken till detta är att det inte behöver föreligga en faktisk konkurrens utan det räcker att det ska kunna leda till en sådan. För att det ska kunna föreligga en potentiell konkurrens måste denna vara verklig. Att så är fallet kan stödjas genom någon form av objektiva omständigheter, t.ex. en marknadsundersökning, eller andra objektiva indicier som kan visas. En rent fiktiv konkurrens innebär således inte att regeln kan tillämpas (Skatteverket 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111).

Med betydande snedvridning av konkurrensen avses en icke försumbar konkurrenssnedvridning. Vidare avses både sådan konkurrenssnedvridning som är till nackdel för konkurrerande privaträttsliga subjekt och sådan som är till nackdel för det offentligt rättsliga organet (C-102/08 SALIX).

Parkeringsavgifter

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift omfattas av undantag från yrkesmässig verksamhet på grund av att den utgör myndighetsutövning. Dock ska sådan parkeringsverksamhet anses bedriven i konkurrens vilket medför att yrkesmässighet ändå föreligger. Verksamheten får anses bedriven i konkurrens med annan parkeringsverksamhet bedriven på tomtmark eller i parkeringshus. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det klarlagt att det finns ett samband mellan den prissättning som sker i den för kommunerna förbehållna gatuparkeringsverksamheten och prissättning i övrig parkeringsverksamhet (RÅ 2010 ref. 3).

7.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten

7.5.1 Kost åt personal

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässigt när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt (4 kap. 2 § ML).

Om däremot en arbetsgivare vars verksamhet i övrigt inte till någon del medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ovan tillhandahåller kost åt personal, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Omsättningen beräknas till summan av uppburen ersättning. I vissa fall kan uttagsbeskattning eller omvärdering av beskattningsunderlaget ske. I 3 kap. 29 § ML finns bestämmelser om undantag för kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov. Tillhandahållande av fri kost åt kommunanställd personal omfattas inte av detta undantag då sådant tillhandahållande inte utgör uttag för kommunens eget behov.

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av Skatteverket årligen fastställda schablonvärdet för fri kost.

Personal

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam.

7.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

7.5.2.1 Allmänt om undantagets omfattning

Yrkesmässigheten för allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan, är begränsad om de är frikallade från inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § eller 14 § IL. Detta innebär att en verksamhet bedriven av en ideell förening eller registrerat trossamfund, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet, inte är yrkesmässig i mervärdesskattehänseende (4 kap. 8 § ML).

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund. Ideella föreningar som inte är allmännyttiga och därmed inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig.

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML har ingen motsvarighet i mervärdesskattedirektivets regler om beskattningsbar person. Mervärdesskattedirektivet har i stället ett antal undantag från skatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset i artikel 132.

Närmare redogörelse för IL:s regler finns i SkatteverketsHandledning för stiftelser, ideella föreningar och samfundigheter m.fl. (SKV 327). Vad som där anförs gäller i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund.

**Restaurang-
verksamhet**

Kammarrätten har funnit att en studentkår som med anställd personal bedrev en restaurang i hyrda lokaler med betydande omsättning inte var undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL på ett sådant sätt att verksamheten var undantagen från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML. Allmänheten kunde besöka restaurangen på samma villkor som studenterna. Kammarrätten ansåg sammantaget att restaurangen bedrevs stadigvarande och under ungefär likartade former som annan näringsverksamhet. Verksamheten ansågs på grund av arten och omfånget inte som ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 7 kap. 8 § IL eller ha annan naturlig anknytning till sådant ändamål. Det hade heller inte gjorts gällande att verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för studentkåren (KRNJ 2007-11-15, mål nr 1818-07).

**Redovisnings-
verksamhet**

Kammarrätten har ansett att en allmännyttig ideell förening bedrev två självständiga verksamheter varav den ena utgjorde näringsverksamhet enligt IL. Denna verksamhet var även yrkesmässig enligt ML. Föreningens huvudsakliga verksamhet var att bedriva studieverksamhet. För inkomster hänförliga till denna del var föreningen befriad från inkomstskatt. Frågan i målet var hur de redovisningstjänster som föreningens anställda utförde åt andra juridiska personer skulle klassificeras. Enligt domstolen kunde inte redovisningsverksamheten, mot bakgrund av hur denna bedrevs, anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Den kunde inte heller anses utgöra en hävdvunnen förvärvskälla. Redovisningsverksamheten kunde inte anses ingå i samma självständiga näringsverksamhet då det saknades inre samband. Det var således fråga om två självständiga näringsverksamheter där föreningen var skattskyldig för redovisningsverksamheten (KRNJ 2007-02-07, mål nr 1718–1719-06).

**Krematorie-
verksamhet m.m.**

Skatteverket anser att en församlings begravningsverksamhet, däribland kremering och transport av den avlidnes aska har naturlig anknytning till församlingens religiösa ändamål. En församlings begravningsverksamhet är därmed inte yrkesmässig. Däremot anses försäljning av överskottsvärme från krematorier inte ha sådan anknytning till församlingens religiösa ändamål. Försäljningen sker i konkurrens med andra

tillhandahållare på marknaden. En sådan försäljning kan enligt Skatteverket varken vara ett direkt led i församlingarnas religiösa verksamhet eller ha någon annan naturlig anknytning till det religiösa ändamålet. Skatteverket anser dock att försäljningen ingår i samma självständiga näringsverksamhet som begravningsverksamheten (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

Huvudsaklighetskravet – 75 %

Om det i en förvärvskälla av denna anledning finns både verksamhet som kan undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL, t.ex. begravningsverksamhet, och verksamhet som inte kan undantas, t.ex. försäljning av överskottsvärme, får beskattningen avgöras genom en huvudsaklighetsbedömning. Enligt Skatteverket innebär en huvudsaklighetsbedömning att om inkomsten av förvärvskällan till minst 75 procent kommer från verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger ska inkomsten från förvärvskällan i sin helhet undantas från beskattning. Om däremot inkomsten från den verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger, inte uppgår till 75 procent av verksamhetens totala inkomster, kommer inga inkomster i verksamheten att omfattas av undantaget i 7 kap. 7 § IL. Detta innebär att endera är ingen del av verksamheten yrkesmässig eller så är hela förvärvskällan yrkesmässig (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

Direkt effekt

Skatterättsnämnden har ansett att en allmännyttig ideell förening bedrivit ekonomisk verksamhet enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är så klar, precis och ovillkorlig att den får anses uppfylla villkoren för när en bestämmelse ska ha direkt effekt. Föreningen hade åberopat den direkta effekten av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet för att hävda sin skyldighet att betala mervärdesskatt (SRN 2004-03-11).

7.5.2.2 Allmännyttig ideell förening innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av Skatteverket har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som finns i 4 kap. 8 § ML (4 kap. 1 § 1 ML).

Innehav av näringsfastighet anses inte som yrkesmässig verksamhet enligt ML, om föreningen är frikallad från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 7 § IL.

7.5.2.3 Kyrklig verksamhet

Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, som vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt denna lag.

Kyrkogårdsförvaltning

För tjänster som mot ersättning utförs av präst eller annan officiant i samband med begravningar, dop, vigsel eller jämförlig kyrklig ceremoni får skattskyldighet i första hand bedömas enligt allmänna regler i ML. Det innebär att skattskyldighet föreligger när omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML.

Om tjänsterna som ett led i verksamheten tillhandahålls av ett registrerat trossamfund eller en ideell förening och motsvarande inkomster omfattas av befrielse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL föreligger inte yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

För kyrkans fastighetsförvaltning gäller de allmänna reglerna.

Kyrklig samfällighet

Skatterättsnämnden har funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen ifråga har ansetts utgöra skilda skattesubjekt och omsättningarna har ansetts gjorda i yrkesmässig verksamhet (SRN 2001-05-03). Sökanden överklagade förhandsbeskedet vad avsåg tillhandahållandet av vaktmästartjänster åt ett stift i samband med gudstjänster. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet, i den överklagade delen och fann att skattskyldighet inte förelåg för detta tillhandahållande (RÅ 2002 not. 101).

Prästlönetillgångar

Inom Svenska kyrkan, som är ett registrerat trossamfund, finns ett antal organisatoriska delar som är självständiga juridiska personer. Bland dessa finns stiftet som är Svenska kyrkans regionala organisationer. Prästlönetillgångarna ingår inte i trossamfundet utan är självständiga rättssubjekt av stiftelsekaraktär. Det är stiftet som förvaltar prästlönetillgångarna. Skatteverket har bedömt att den kostnadstäckning som stiftet betingar sig avseende förmögenhetsförvaltningen enligt lag, d.v.s. när stiftet agerar såsom förvaltare av tillgångarna å prästlönetillgångarnas vägnar, inte kan anses hänförlig till någon omsättning. Däremot är det fråga om omsättning när

**Ekonomisk
förening**

stiften handhar den löpande driften av prästlönetillgångarna (Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111).

En ekonomisk förening som tillhandahåller kremering och transport av den avlidnes aska åt församlingar inom Svenska kyrkan får anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML. Om föreningen även är säljare av överskottsvärme ingår också denna försäljning i den yrkesmässiga verksamheten (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

7.6 Samfälligheter

En samfällighet är en fastighetsbildning som kan förvaltas antingen av fastighetsägarna gemensamt eller av en särskild för ändamålet bildad förening. En sådan förening är en juridisk person som kan bli skattskyldig för mervärdesskatt. I en ägarförvaltd samfällighet kan delägare bli skattskyldiga.

Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (RÅ 1970 Fi. 1465, RÅ 1983 1:26 och RÅ 1986 not. 675).

**Utåtriktad
verksamhet finns**

Om däremot samfälligheten tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses föreligga som, om de är skattepliktiga, medför skattskyldighet om de görs i en yrkesmässig verksamhet (RÅ 1979 1:15).

I ett förhandsbeskedsärende har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en vägsamfällighetsförenings verksamhet med upplåtelse av väg åt utomstående mot ersättning av 40 000 kr under ett år var yrkesmässig och att föreningen var skattskyldig för omsättningen (RÅ 2002 ref. 13).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att en samfällighetsförenings upplåtelse mot ersättning av parkeringsplatser till de boende på medlemmarnas fastigheter var yrkesmässig. Medlemmar i samfällighetsföreningen var fyra bostadsrättsföreningar och ett aktiebolag. Samfällighetsföreningen hade för avsikt att ingå hyreskontrakt för parkeringsplatser mot månatlig ersättning med bostadsrättsinnehavare och hyresgäster i bostadshus belägna på delägarfastigheterna, d.v.s. fastigheter som ägdes av samfällighetsföreningens medlemmar. Föreningen ansågs bedriva en självständig ekonomisk verksamhet (HFD 2011 not. 75).

Enligt Skatteverkets uppfattning bör det inte anses som en yrkesmässig verksamhet då en ägarförvaltd samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning får ersättningar från utomstående.

**Skattskyldighet
för respektive
delägare**

Om en ägarförvaltd samfällighet får ersättning från utomstående i sådan omfattning att verksamheten anses yrkesmässig blir det fråga om en fördelning av skattskyldigheten för delägarna på motsvarande sätt som avdragsrätten, se vidare avsnitt 14.5.2. Yrkesmässigheten får i dessa fall bedömas enskilt för varje delägare.

8 Skattesubjekt

8.1 Inledning

Såväl fysiska som juridiska personer kan utgöra skattesubjekt och vara skattskyldiga, d.v.s. skyldiga att betala mervärdesskatt till staten. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga. För vissa juridiska personer gäller speciella regler.

8.2 Företagsformer m.m. som beskrivs i 6 kap. ML

8.2.1 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Handels- och kommanditbolag

Handelsbolag är juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. I ett handelsbolag är delägarna 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.

För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML (6 kap. 1 § ML). Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret (1 kap. 1 § lag [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag [HBL]). För att ett handelsbolag ska uppkomma enligt lagen ställs således två krav, dels att det finns ett avtal mellan bolagsmännen, dels att registrering har skett. I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

”En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och

entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen.”

Ett handelsbolag kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter (1 kap. 4 § HBL). Bolagets rättskapacitet uppkommer vid registreringen i handelsregistret, på samma sätt som för aktiebolag (2 kap. 25 § ABL) och ekonomiska föreningar (1 kap. 2 § andra stycket lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar).

Ett handelsbolag upphör att vara en juridisk person med rättskapacitet när bolaget är upplöst. För att ett handelsbolag ska anses vara upplöst krävs att en skriftlig skifteshandling upprättas (2 kap. 36 och 44 §§ HBL).

Transaktioner mellan delägare och HB/KB

EU-domstolen har ansett att en delägare i ett bolag bildat enligt nederländsk lag agerade som en självständig beskattningsbar person genom att hyra ut en av honom tillhörig byggnad till bolaget (C-23/98, Heerma).

Skatteverket anser att det inte är fråga om en omsättning i mervärdesskattehanseende om en delägare i ett HB/KB tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget endast i utbyte mot en viss del av bolagets framtida resultat. Delägaren får i ett sådant fall inte någon ersättning som är direkt kopplad till tillhandahållandet. Om delägaren tillhandahåller en vara eller tjänst till bolaget mot en ersättning som inte är direkt beroende av bolagets framtida resultat är det fråga om en omsättning i mervärdesskattehanseende. Delägaren agerar i ett sådant fall på samma sätt som en utomstående som tillhandahåller varor eller tjänster till bolaget mot ersättning (Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111).

I ett flertal domar och förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen respektive Skatterättsnämnden behandlat frågan om delägars tillhandahållande av tjänster åt ett handelsbolag utgör omsättning eller tillskjutande av arbetsinsatser m.m. enligt bolagsavtalet. Förutsättningarna i de enskilda fallen är delvis olikartade. Avtal och faktiska omständigheter har avgjort bedömningarna.

**Vinstandelar
från HB/KB**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att ett aktiebolag som i egenskap av komplementär i kommanditbolag förvalt kommanditbolagens fastigheter inte omsätter skattepliktiga tjänster (RÅ 2005 ref. 19).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett annat förhandsbesked gällande delägarers tillhandahållande till ett handelsbolag. En grundläggande förutsättning för att det ska anses vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget och inte en omsättning till bolaget är att en bolagsman i denna egenskap antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att en sådan situation inte förelåg när en utomstående person, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt handelsbolaget (RÅ 2007 ref. 6).

I ett förhandsbeskedsärende prövade Skatterättsnämnden om ett aktiebolag var skattskyldigt enligt ML då aktiebolagets enda verksamhet skulle bestå i att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare. Aktiebolaget skulle få ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a conto-betalningar varje månad. Någon fakturering skulle inte ske från aktiebolaget till kommanditbolaget. Skatterättsnämnden fann att aktiebolaget inte kunde anses verksam i kommanditbolaget i vidare utsträckning än som följde av förpliktelseerna enligt kommanditbolagsavtalet. Aktiebolaget skulle således inte i mervärdesskattehanseende omsätta tjänster varför skattskyldighet inte kunde uppkomma för aktiebolaget (SRN 1999-10-12).

**Omsättning till
handelsbolag**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, gällande frågan om en mervärdesskattegrupp är skattskyldig för förvärv av tjänster som tillhandahålls från en utländsk handelsbolagsdelägare till ett HB som är medlem i mervärdesskattegruppen. Bolaget X AB som är grupphuvudman i en mervärdesskattegrupp äger gemensamt med Y AS, etablerad i utlandet, ett handelsbolag Z HB som ingår i mervärdesskattegruppen. Enligt bolagsavtalet ska Z HB tillhandahålla IT-tjänster till företag verksamma inom försäkringsbranschen. Enligt bolagsavtalet sköts förvaltningen av Z HB av delägarna samt av anställd personal. I förvaltningen ingår bl.a. att Y AS i egenskap av bolagsman ska tillhandahålla IT-tjänster. Mervärdesskattegruppen ansågs skattskyldig för tjänster som tillhandahålls från den

utländske handelsbolagsdelägaren till handelsbolaget som är medlem i mervärdesskattegruppen (RÅ 2008 not. 19).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att bolagsmännens tillhandahållanden till sitt handelsbolag mot ersättning utgjorde självständiga omsättningar i bolagsmännens egna verksamheter. Förutsättningarna i det ärendet var att en byggnad ska uppföras av delägarna i handelsbolaget i syfte att bolaget i första hand ska bli ägare till den. Av handlingarna framgick inte att fastigheten efter uppförandet ska ingå i någon av bolaget bedrivna verksamheter. För uppförandet får delägarna ersättning av medel som upplånats från externa långgivare eller en av delägarna. Vad bolagsmännen här får för sina tillhandahållanden är således, enligt Skatterättsnämnden, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknade art som varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för omsatta varor och tjänster (SRN 2005-06-23). Sökanden överklagade förhandsbeskedet, men återkallade senare sin talan.

EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. En EEIG är skattesubjekt enligt ML. Liksom för handelsbolag gäller att något eget kapital inte krävs och att medlemmarna är solidariskt ansvariga för skulderna. Medlemmarna ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Ändamålet är att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att bedriva egen näringsverksamhet. I det avseendet finns en viss likhet med en ekonomisk förening. En EEIG ska registreras i den stat där den har sitt säte enligt avtalet. Den bildas genom att medlemmarna ingår avtal om bildandet och låter registrering ske. Rättskapacitet erhålls från dagen för registrering. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

En EEIG, vilken levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot ersättning till medlemmar i grupperingen eller till tredje parter, ska vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011). Motsvarande reglering finns i 6 kap. 1 § ML.

De särskilda bestämmelserna i SFL som tar sikte på handelsbolag ska, om inte annat har föreskrivits, gälla även i fråga om

europiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 6 § SFL). Bolagsverket är registreringsmyndighet för intressegrupperingar (11 § lag [1994:1927] om europeiska ekonomiska intressegrupperingar). En europeisk ekonomisk intressegruppering måste vara registrerad hos Bolagsverket för att bestämmelserna i ML och SFL ska vara tillämpliga på sådant rättssubjekt.

8.2.2 Enkla bolag och partrederi

8.2.2.1 Inledning

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger (1 kap. 3 § HBL). Verksamheten får, men måste inte, avse näringsverksamhet. Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte fritas från personlig betalningsskyldighet.

Ett partrederi föreligger 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 (5 kap. 1–2 §§ sjölagen).

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet (6 kap. 2 § ML). Vid samäganderätt behandlas delägarna på samma sätt som i ett enkelt bolag. Samäganderätt är när en viss egendom, t.ex. en fastighet, ägs gemensamt av två eller flera delägare.

Representantredovisning

Efter ansökan av samtliga delägare får Skatteverket besluta att den av delägarna som dessa föreslår, representanten, redovisa och betala bl.a. mervärdesskatt för verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt (5 kap. 2 § SFL). Det är därför representanten som ska registreras till mervärdesskatt (7 kap. 1 § andra stycket SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 5.3.

Föreligger enkelt bolag

I det enskilda fallet måste det med ledning av avtalet avgöras om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet. Enkelt bolag föreligger inte om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för

användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Det är även av avgörande betydelse för bedömningen att inte bolagsförhållandet enbart kommer till uttryck i avtalet, utan att parterna i olika sammanhang även agerar som ett gemensamt bolag. Det ingångna avtalet mellan parterna ska medföra att parterna gemensamt bedriver en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från de verksamheter parterna bedriver i övrigt.

Spel anordnat i enkelt bolag

Skatterättsnämnden har uttalat att det med hänsyn till det i ärendet ingivna utkastet till samarbetsavtal fanns tillräckliga skäl för att vid bedömningen utgå från att ett enkelt bolag förelåg. Av utkastet framgick att sökandebolaget tillsammans med lokal innehavaren skulle anordna automatspel för allmänheten i form av enkelt bolag och att parterna gemensamt skulle söka nödvändiga myndighetstillstånd för den bedrivna verksamheten. Sökandebolaget skulle leverera och svara för installation, service och reparation av automaterna och lokal innehavaren för att plats uppläts för automaterna och att dessa vårdades väl. Parterna skulle fördela intäkterna från automaterna så att av nettointäkterna 50 procent tillföll lokal innehavaren (SRN 2010-02-05, dnr 27-09/1). Se även avsnitt 5.3.1.5.

Lotteri

I ett annat förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att ett aktiebolag som förvärvat rättigheterna till ett lotteri och ställde dem till förfogande i ett samarbete med tre organisationer bedrev skattefri lotteriverksamhet i enkelt bolag med organisationerna (SRN 2005-05-16).

Jack Vegas

I vissa fall kan ett enkelt bolag föreligga i samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas. Skatteverket anser dock att tolkningen av de olika avtalen mellan Svenska spel och restauratörerna måste göras självständigt i varje enskilt fall (RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901).

Kortsamarbete

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som rörde ett samarbetsavtal mellan ett kreditkortsföretag och ett detaljistföretag. Enligt avtalet ska företagen genom ett enkelt bolag tillsammans driva en korttjänst som innefattar marknadsföring och utgivning av ett betal- och kreditkort med kortförmåner hos detaljistföretaget. Det ingångna avtalet ansågs inte innebära att företagen gemensamt bedriver en särskild ekonomisk verksamhet som är åtskild från de verksamheter som företagen bedriver i övrigt. Innebörden av avtalet ansågs i stället vara att detaljistföretaget tillhandahåller kortföretaget tjänster mot ersättning (RÅ 2009 not. 172).

8.2.2.2 Konsortier

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggentreprenad. Ett konsortium är vanligtvis av tillfällig natur och de i konsortiet ingående företagen bedriver verksamhet med egen personal och med egen utrustning. Konsortiet saknar oftast tillgångar och skulder och har inte någon personal anställd.

Ett handelsbolag föreligger om konsortiet som bolag har förts in i handelsregistret.

Ett konsortium, som inte har förts in i handelsregistret, utgör således ett enkelt bolag. Om ett sådant konsortium har åtagit sig ett uppdrag, t.ex. att uppföra en anläggning, blir vart och ett av de i konsortiet deltagande företagen skattskyldigt till mervärdesskatt för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan Skatteverket efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen ska redovisa och betala mervärdesskatt för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning (5 kap. 2 § SFL). Det är därför representanten som ska registreras till mervärdesskatt (7 kap. 1 § andra stycket SFL).

EU-domstolen har bl.a. uttalat att de arbeten som utförs av medlemmarna i ett konsortium i enlighet med konsortialavtalet och som svarar mot den avtalsenliga del som var och en av dessa har tilldelats inte utgör någon leverans av vara eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning. När en medlem utför mer än det arbete som denne ska utföra enligt nämnda avtal som övriga medlemmar betalar för, utgör detta extra arbete däremot en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning (C-77/01, EDM).

8.2.2.3 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

Fiske som bedrivs gemensamt av fiskare och fartygsägare i ett fiskelag är att betrakta som ett enkelt bolag. Varje fiskare är då skattskyldig för sin andel. Skatteverket kan efter ansökan av samtliga delägare besluta att en av delägarna ska redovisa och betala mervärdesskatt för hela bolaget, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning (5 kap. 2 § SFL). Representanten ska i så fall registreras till mervärdesskatt (7 kap. 1 § andra stycket SFL). De olika delägarna är dock fortfarande var för sig skattskyldig för mervärdesskatt i förhållande till sin andel även om en av delägarna svarar för redovisningen. Fiske i fiskelag kan även förekomma i andra former än enkelt bolag,

t.ex. genom aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening. Sådana ska behandlas mervärdesskattemässigt som egna skattesubjekt (Skatteverket 2012-03-22, dnr 131 186274-12/111).

Vattenförbund

Vattenförbund har enligt lagen (1976:997) om vattenförbund till uppgift att genom rensning, reglering eller andra vattenvårdande åtgärder främja ett från allmän eller enskild synpunkt ändamålsenligt utnyttjande av vattnet i vattendrag, sjö eller annat vattenområde. Ett vattenförbund är en juridisk person.

Av lagen om vattenförbund framgår bl.a. att de allmänna förvaltningskostnaderna kan täckas av en förbundsavgift som tas ut av medlemmarna och fastställs på förbundsstämma. Kostnaderna för verksamhet eller verksamhetsgren fördelas mellan medlemmarna efter andelstal. Andelstalen bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till vars och ens nytta eller intresse i övrigt av verksamheten eller till den omfattning i vilken han inverkar på vattenförhållandena.

Förbundets intäkter består av förbundsavgifter eller belopp motsvarande på medlemmarna fördelade faktiska kostnader. Dessa intäkter utgör inte sådan omsättning enligt ML för vilken skattskyldighet föreligger.

8.2.3 Konkursbon

Har en skattskyldig försatts i konkurs övergår skattskyldigheten till konkursboet efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML). Se vidare avsnitt 40.

8.2.4 Dödsbon

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet (6 kap. 4 § ML).

8.2.5 Staten och kommun

För såväl staten som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet.

Staten är som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning.

På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov.

En förutsättning är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller ett av staten affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (www.regeringen.se) fyra affärsdrivande verk; Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på staten och kommun i 1 kap. 16 § ML. Ett statligt affärsverk är skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som bedrivs av verket (6 kap. 6 § ML).

8.2.6 Förmedling i eget namn

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och tar emot betalning för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för mervärdesskatt, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet (6 kap. 7 § ML).

Förmedlaren kan under dessa förutsättningar jämföras med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för sin egen förmedlingsersättning anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. En skattskyldig huvudman blir skyldig att redovisa utgående skatt på denna ersättning. Den mervärdesskatten blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos förmedlaren, förutsatt förmedlaren har full avdrags- eller återbetalningsrätt. Om varorna eller tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt gäller detta undantag även i rättsförhållandet mellan huvudmannen och förmedlaren.

Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus eller återförsäljarrabatt som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. Den som t.ex. i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som beskrivits här.

Spelombud

EU-domstolen har i ett mål uttalat sig om ett spelombud som agerar i eget namn för annans räkning omfattas av undantaget för spel. När det gäller bedömningen av om en förmedlare verkligen handlar i sitt eget namn ska samtliga omständigheter i det enskilda fallet beaktas. I synnerhet ska de avtalsförpliktelser som förmedlaren har gentemot dennes kunder beaktas. Exempel på omständigheter som utöver avtalet kan beaktas är om verksamheten kräver tillstånd, vilket namn som förekommer på kvitton som ställs ut av förmedlaren, vilket inflytande huvudmannen har över förmedlarens verksamhet och om huvud-

mannens skyltar etc. finns hos förmedlaren. När en näringsidkare i sitt eget namn men för ett vadslagningsföretags räkning deltar i mottagandet av vad som omfattas av undantaget från mervärdesskatt ska vadslagningsföretaget anses tillhandahålla näringsidkaren en vadslagnings tjänst som omfattas av undantag från mervärdesskatt (C-464/10, Henfling).

Galleris förmedling

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 procent mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML (RÅ 2003 ref. 39). Se även avsnitten 13.3.2 och 29.4.1.2. Frågan om skatteplikt, skattskyldighet och skattesats ska således avgöras i varje led för sig vid förmedling i eget namn.

Försäljning av prenumerationer

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer inte tillhandahållit några förmedlingstjänster. Det har inte funnits något avtal mellan bolaget och förlaget om förmedling, bolaget har stått risken för utebliven betalning och bolaget har ansvaret i övrigt gentemot prenumeranterna. Utredningen i målet tyder enligt Högsta förvaltningsdomstolen på att bolaget agerat som en självständig återförsäljare, d.v.s. i eget namn för annans räkning (RÅ 2002 ref. 113).

Oäkta kommissionärs- företag

Bestämmelser om ett annat slags, ibland kallat oäkta, kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn utslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 8.3.

Producent- auktioner

Ett producentföretag är ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras varor eller tjänster eller som har tillkommit för sådant syfte. Ett producentföretag som säljer varor eller tjänster på auktion (producentauktioner) betraktas som en skattskyldig återförsäljare (6 kap. 8 § ML). Detta gäller vid bl.a. fiskeauktioner och för sådana auktionsföretag som förmedlar försäljning av grönsaker, blommor

m.m. för odlares räkning. I dessa fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för fiskaren eller odlaren.

Exekutiva auktioner

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för Kronofogdemyndigheten. Omsättning anses ingå som ett led i Kronofogdemyndighetens myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässig verksamhet (4 kap. 7 § första stycket 1 ML). En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av Kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. En sådan auktionsförrättare är skattskyldig för den provision denne får.

Auktions- förrättare

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig för mervärdesskatt, ska mervärdesskatt på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

8.3 Mervärdesskattegrupp

Bestämmelser om gruppregistrering till mervärdesskatt finns i 6 a kap. ML. En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Skatteverket anser att det är tre olika kategorier näringsidkare som kan ingå i en gruppregistrering. Det är för det första näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn, för det andra näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn och för det tredje näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900).

Syftet med bestämmelserna om gruppregistrering är att finansiella företag i en sådan grupp kan undgå en annars inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen.

Ansökan om gruppregistrering görs av grupp huvudmannen på blankett SKV 5714. Ärenden om gruppregistrering, ändring eller upphörande av gruppregistrering handläggs av den region som enligt arbetsordningen ska fatta beslut avseende den som ska fungera som grupp huvudman. Beslutsfattare är normalt den region inom Skatteverket där grupp huvudmannen har sitt säte eftersom det är grupp huvudmannen som registreras under gruppens registreringsnummer till mervärdesskatt.

En mervärdesskattegrupp bildas genom att Skatteverket fattar ett särskilt beslut om att registrera en sådan grupp, gruppregistre-

ring (6 a kap. 4 § ML). Av detta beslut framgår också vem som utsetts till gruppchef. Gruppregistreringen består till dess Skatteverket har beslutat att den ska upphöra (6 a kap. 5 § ML). Verket kan också enligt samma lagrum besluta om ändring i gruppens sammansättning och byte av gruppchef.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

Gruppchef

I de fall den verksamhet som en mervärdesskattegrupp bedriver medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska registrering till mervärdesskatt ske. I fråga om mervärdesskattegrupper är det gruppen som är skattskyldig till mervärdesskatt men gruppchefen ska redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver. Gruppchefen ska också i övrigt företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt (5 kap. 3 § första stycket SFL). Det är därför gruppchefen som ska registreras till mervärdesskatt (7 kap. 1 § andra stycket SFL).

Se också Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 5.4.

Fackförbund

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som behandlat vilka krav som kan ställas på en näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn. Ett fackförbund tillhandahöll administrativa tjänster till ett helägt försäkringsbolag. Skatterättsnämnden ansåg att fackförbundet inte kunde ingå i en mervärdesskattegrupp med försäkringsbolaget eftersom fackförbundets huvudsakliga verksamhet inte var att tillhandahålla administrativa tjänster åt försäkringsbolaget (RÅ 2004 ref. 34).

Banker

Högsta förvaltningsdomstolen har gjort bedömningen att ett antal finansiellt fristående banker på grund av nära organisatoriska och ekonomiska samband hade rätt att bilda en mervärdesskattegrupp (RÅ 2005 not. 106).

Fast etableringsställe i Sverige

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta etableringsställe i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked vari Skatterättsnämnden funnit att transaktioner inom gruppen inte är att anse som interna transaktioner inom ett enda företag när tillhandahållandena sker till eller från en utländsk filial till något av företagen inom gruppen (RÅ 2006 not. 29). Skattskyldighet uppkommer således i ett sådant fall.

8.4 Skatteupplag

Från skatteplikt undantas import, omsättning och unionsinternt förvärv av varor som anges i 9 c kap. 9 § ML om dessa varor placeras i eller redan finns i ett skatteupplag. Vad som avses med skatteupplag framgår av 9 c kap. 3 § ML. För varje skatteupplag ska finnas en av Skatteverket godkänd upplagshavare. Upplagshavaren ska vara registrerad till mervärdesskatt för sin lagringsverksamhet.

Mervärdesskatt ska tas ut när en vara upphör att vara placerad i ett skatteupplag. Den som föranleder att varorna upphör att vara placerad i ett skatteupplag är skyldig att betala skatten. Se vidare avsnitt 37.2.

8.5 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Bolaget anses vara bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare (2 kap. 4 § första stycket ABL). Bolagets styrelse ska härefter inom sex månader anmäla bolaget för registrering. Först genom registreringen hos Bolagsverket får bolaget rättskapacitet. Innan bolaget har registrerats kan det inte förvärva rättigheter eller åta sig skyldigheter och det kan heller inte föra talan i domstol eller hos annan myndighet (2 kap. 25 § ABL).

Bolaget kan dock bli ansvarigt efter registreringen för förpliktelser enligt åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen (2 kap. 26 § ABL).

Kammarrätten har prövat frågan om ett aktiebolags ansvarighet för åtgärder som vidtagits före registreringen. Målet gällde ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det registrerats. Kammarrätten fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen (KRNS 1972-06-05, mål nr 6278-6279-1971).

Civilrättsligt ansvar för ett bolag uppkommer endast om bolaget registreras hos Bolagsverket. Om en förpliktelse uppkommer genom någon åtgärd som vidtas i bolagets namn före registreringen, blir de som deltagit i åtgärden eller i beslutet om den solidariskt ansvariga för förpliktelserna (2 kap. 26 § ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett nytt aktiebolag som startar verksamheten efter bildandet, men före registreringen, kan bli skattskyldigt för mervärdesskatt.

EU-domstolen har i målen C-137/02 Faxworld och C-280/10 Polski Trawertyn berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

Ombildning

Retroaktivt byte av verksamhetsform (t.ex. överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag) har enligt praxis inte godtagits i mervärdesskattehänseende. Högsta förvaltningsdomstolen har, vid efterbeskattning, ansett att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomstbeskattningen, var skattskyldig till mervärdesskatt för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat mervärdesskattedeklarationer. Skattskyldigheten hade inträtt under den del av året då verksamheten bedrevs i enskild firma (RÅ 1977 Ba 42). Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten kan därför inte överlåtas med retroaktiv verkan när t.ex. en enskild näringsverksamhet ombildas till aktiebolag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat ärende ansett att ett beslut om registrering till mervärdesskatt inte kan utformas med retroaktiv verkan. Registreringen är en formell åtgärd och gäller från och med beslutet om registrering. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder omedelbart på grund av lagbestämmelserna och gäller därmed även tid före registreringen (RÅ 1987 ref. 115).

Upplösta bolag

Aktiebolag som likviderats eller upplösts genom konkurs kan under vissa förutsättningar återfå partshabiliteten. Det gäller exempelvis om det framkommer ytterligare tillgångar som inte var kända då konkursen eller likvidationen avslutades. Konkursen eller likvidationsförfarandet kan under sådana omständigheter återupptas.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt.

Filialer och fasta etableringsställen

Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler, se avsnitt 8.3.

En juridisk person är ett enda skattesubjekt. Olika enheter inom ett och samma bolag utgör inte självständiga skattesubjekt i förhållande till varandra när varor eller tjänster tillhandahålls dem emellan. Det gäller när ett svenskt bolag har verksamhet inom olika enheter eller på olika orter inom landet eller ett fast etableringsställe i ett annat land. Det gäller också när ett utländskt bolag har ett fast etableringsställe eller en filial här.

Lagen (1992:160) om utländska filialer gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. En filial är ett utländskt företags avdelningskontor med självständig förvaltning i Sverige. Enligt förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. ska utländska företag som vill bedriva näringsverksamhet i Sverige utan att registrera ett dotterbolag normalt registrera en filial hos Bolagsverket. När Bolagsverket registrerat filialen tilldelas den ett organisationsnummer men filialen är inte en separat juridisk person utan en del av det utländska företaget.

Enligt lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse 1 kap. 5 § förstås med filial ett avdelningskontor med självständig förvaltning varvid även ett utländskt kreditinstituts etablering av flera driftställen ska anses som en enda filial.

Begreppet filial ska inte förväxlas med det mervärdesskatte-rättsliga begreppet fast etableringsställe som är ett unions-rättsligt begrepp. Bedömningen av fast etableringsställe i mervärdesskattehanseende görs oberoende av juridisk form och eventuell filialregistrering. En självständig skattemässig bedömning ska göras. Enbart en filialregistrering innebär inte i sig att det finns ett fast etableringsställe här i landet även om det ofta är så att den som registrerar en filial också har en sådan etablering som anses utgöra ett fast etableringsställe enligt ML och mervärdesskattedirektivet. Se mer angående fast etableringsställe i avsnitt 39.2.2.

EU-domstolen har konstaterat att ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat som inte utgör någon självständig juridisk enhet, och som tillhandahålls tjänster av det bolag som det tillhör, inte ska anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som har fördelats på etableringsstället till följd av tillhandahållandet (C-210/04, FCE Bank).

Europabolag

En annan associationsform, Europabolag (Societas Europaea), är införd i Europa och Sverige. Ett europabolag är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i aktiebolagsform. Bolaget är en juridisk person med aktiekapital fördelat på aktier. Sätet och huvudkontoret ska finnas i en och samma medlemsstat. Sätet kan flyttas från en medlemsstat till en annan utan att bolaget behöver avvecklas i den första staten och bildas på nytt i den andra. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning 2157/2001/EG och prop. 2003/04:112.

8.6 Panthavare

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

8.7 Samfällighet

ML har ingen särskild definition av begreppet samfällighet. Definition av samfällighetsbegreppet finns däremot i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. Med samfällighet enligt denna lag avses

1. samfällighet enligt fastighetsbildningslagen (1970:988),
2. annan mark som gemensamt tillhör ägarna av de mantalskrivna fastigheterna i en socken,
3. servitut eller annan särskild rättighet som hör till flera fastigheter gemensamt,
4. samfällighet enligt anläggningslagen (1973:1149), samt
5. samfällighet enligt lagen (1998:812) med särskilda bestämmelser om vattenverksamhet.

Exempel på ändamål för vilka samfälligheter finns är anläggande och skötsel av enskilda vägar, vatten- och avloppsanläggningar, dikningar m.m. En samfällighet kan förvaltas av ägarna (ägarförvaltning). En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet (14 § anläggningslagen).

Samfällighetsförening

Förvaltning av en samfällighet sker ofta i en för detta ändamål bildad förening. En sådan samfällighetsförening är en självständig juridisk person som har till uppgift att förvalta den samfällighet för vilken den bildats. Föreningen kan i eget namn t.ex. uppta lån och föra talan mot medlem.

En samfällighetsförening är slutligt bildad först sedan den registrerats. Först genom registreringen får föreningen rätt att

förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter d.v.s. den blir en juridisk person. Registrering sker hos Lantmäteriet. En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en samfällighetsförening som förvaltade en vägsamfällighet var skattesubjekt när skattskyldighet uppkom för upplåtelse av vägar åt utomstående (RÅ 2002 ref. 13).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att en samfällighetsförening var skattskyldig för upplåtelse av parkeringsplatser. Delägare i samfällighetsföreningen var fyra bostadsrättsföreningar. Samfällighetsföreningen upplät parkeringsplatser till de boende i bostadsrättsföreningarna (HFD 2011 not. 75).

I en ägarförvaltd samfällighet kan delägarna om de bedriver yrkesmässig verksamhet bli skattskyldiga för samfällighetens omsättning till utomstående.

Se vidare om yrkesmässighet i avsnitt 7.6 och avdragsrätt i avsnitt 14.5.2.

8.8 Ideella föreningar och trossamfund

Förening

En förening bildas genom att den antar stadgar och väljer styrelse. I och med detta är den en juridisk person som kan ha tillgångar, ansvara för skulder och andra förpliktelser och vara part inför t.ex. myndigheter och domstolar. Rättssubjekt, som betecknar sig som en förening, är i regel en förening. Det förekommer däremot att ett subjekt, som betecknar sig som en stiftelse, i verkligheten är en förening. Ett kännetecken på en förening är att den har medlemmar.

Ideell förening

För ideella föreningar finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening, som själv begär detta. Sådant organisationsnummer tilldelas av Skatteverket.

Till gruppen ideella föreningar räknas förening som inte är

- ekonomisk förening (SFS 1987:667),
- sambruksförening (SFS 1975:417),
- understödsförening (SFS 1972:262),

- samfällighetsförening (SFS 1973:1150 om förvaltning av samfällighet), jfr avsnitt 8.7,
- vattenförbund (SFS 1976:997), jfr avsnitt 8.2.2.3.

Trossamfund

Med registrerat trossamfund avses Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt lagen om trossamfund (5 kap. 1 § lagen [1998:1593] om trossamfund). Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

Yrkesmässigheten för ideella föreningar och trossamfund behandlas i avsnitt 7.5.2.

8.9 Stiftelser

I stiftelselagen (1994:1220) finns bestämmelserna om förvaltning, revision, tillsyn, registrering m.m. av stiftelser. En stiftelse bildas genom ett stiftelseförordnande och en förmögenhetsdisposition i enlighet med förordnandet. Stiftelseförordnandet ska innehålla en förklaring från stiftarens sida att han för ett bestämt ändamål vill skapa en varaktig och självständig förmögenhet. Av förordnandet ska också framgå vilken egendom som stiftaren har för avsikt att tillskjuta till förmån för ändamålet. Beträffande förmögenhetsdispositionen krävs att den utgörs av egendom som har avskilts från stiftarens förmögenhet och har tagits om hand av någon som åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet. Rättskapacitet får en stiftelse när den rättsligt sett anses bildad.

Enligt stiftelselagen indelas stiftelserna i huvudsak i följande typer

- vanliga stiftelser,
- insamlingsstiftelser,
- kollektivavtalsstiftelser,
- pensions- och personalstiftelser.

Stiftelselagen omfattar inte alla stiftelser. Exempelvis regleras vissa pensions- och personalstiftelser i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m. (tryggandelagen). En pensionsstiftelse som omfattas av tryggandelagen är inte en beskattningsbar person (Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 504356-09/111).

Yrkesmässighet för stiftelser behandlas i avsnitt 7.3.4.

9 Beskattningsland – varor

9.1 Allmänt om internationell handel med varor

9.1.1 Inledning

Vid beskattning av internationell handel med varor är det viktigt att avgöra i vilket land en omsättning (transaktion) ska anses ha ägt rum. Enligt EU:s regler ska beskattning nämligen som huvudregel ske i det land i vilket en transaktion har ägt rum.

Det finns emellertid undantag från denna princip och det gäller vid handel med varor som transporteras mellan EU-länder. Under vissa förutsättningar beskattas inte omsättningen av en vara utan det är i stället förvärvet av varan som utgör den s.k. beskattningsgrundande händelsen. En sådan transaktion är därför undantagen från skatteplikt i omsättningslandet och beskattas i stället som ett s.k. unionsinternt förvärv i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt eller i varans destinationsland.

Omsättnings- respektive beskattningsland

Ovanstående innebär att vid handel med varor är begreppen omsättningsland och beskattningsland inte alltid samma sak. En vara kan anses omsatt i ett EU-land (omsättningsland) men beskattas i ett annat EU-land på grund av bestämmelserna om unionsinternt förvärv (beskattningsland).

Destinations- principen

Vid export, d.v.s. försäljning av varor som levereras till länder utanför EU, är den så kallade destinationsprincipen tillämplig. Det innebär att försäljningen sker utan mervärdesskatt i det land inom EU från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i destinationslandet.

Även vid handel mellan EU-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas det system som framgår ovan, d.v.s. att omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av

köparens förvärv sker i destinationslandet genom att köparen gör ett s.k. unionsinternt förvärv.

Ursprungsprincipen

Destinationsprincipen tillämpas dock inte fullt ut. I vissa fall sker beskattning enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EU-länder, d.v.s. beskattning sker i det land där säljaren finns. Det gäller bl.a. varor som förs hem av resenärer och oftast även när det är fråga om mindre varuförsändelser till privatpersoner och andra icke skattskyldiga förutsatt att det inte är fråga om nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

Beskattningsgrundande händelse

För att uppnå beskattningsresultat i linje med ovan nämnda principer gäller vid handel inom EU att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse.

Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av omsättningen är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning, se vidare avsnitt 4.4.2. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt för att undvika dubbelbeskattning. I ML finns ett sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

Vinstmarginalbeskattade varor

Unionsinterna försäljningar och unionsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 32.6.

9.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner

EU:s mervärdesskatteområde

Med EU eller EU-land avses de områden som tillhör den Europeiska unionens mervärdesskatteområde. I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör mervärdesskatteområdet (1 kap. 10 a–c §§ ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 5–8 i mervärdesskattedirektivet. Se även avsnitt 1 och bilaga 9.

Luft-/havs-territorium

Varje medlemsland har fastställt vad som utgör det landets havs- respektive luftterritorium. De regler som allmänt gäller för sjö- och luftterritorium gäller även skatterättsligt vid tolkningen enligt mervärdesskattedirektivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svenskt mark- och sjöterritorium.

Definition av export, införsel och import

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EU-land eller utanför EU. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EU, d.v.s. i eller till ett tredjeland utgör export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom EU.

Med import ska förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU (2 kap. 1 a § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 30 i mervärdesskattedirektivet.

9.1.3 Vara eller tjänst

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla. Med tjänst förstås allt annat (1 kap. 6 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 14.1, 15 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet. I normalfallet bör det inte vara några problem att avgöra om tillhandahållandet avser vara eller tjänst. Det kan dock uppstå situationer då det måste avgöras om tillhandahållandet ska ses som vara eller tjänst. Ett exempel på detta är tillhandahållande av reparationstjänster eller byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst.

Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster som sker elektroniskt. Vid elektronisk handel kan en beställning över elektroniska nät resultera antingen i en leverans på elektronisk väg (online), d.v.s. med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektronisk väg (offline), d.v.s. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Leverans online, alltid tjänst

Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras online är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Leveranser online brukar ibland benämnas digitaliserade

produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst.

Försäljning eller uthyrning av publikationer, bilder, CD-skivor och videofilmer på datadiskett, CD-ROM-skiva eller videokassett är enligt praxis att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet online är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. För bedömning av omsättningsland för dessa tjänster, se avsnitt 10. Se även ställningstagande RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 2003. Del av riktlinjen motsvaras av artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 samt bilaga I till densamma.

När det gäller ADB-program görs åtskillnad mellan standardprogram och skraddarsydda program. Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet online är det fråga om omsättning av en tjänst, se avsnitt 10.

Med skraddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

Verktyg – underordnat till- handahållande

Kammarrätten har funnit att kostnader för att ta fram ett verktyg i vissa fall kan anses som underordnat varan. Frågan gällde kostnader för framtagning av verktyg som inte levererats till kunden i annat EU-land. Verktyget togs fram efter instruktioner av kunden och användes uteslutande för att tillverka visst antal av viss vara. Varorna såldes till annat EU-land. Kostnaden för verktyget var att anse som en kostnadskomponent som ingick i priset för den av verktyget tillverkade varan och därmed underordnad varan (KRNG 2005-12-30, mål nr 7561-03 och 7563-03).

9.1.4 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om det i ett enskilt fall inte i förväg är klart vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen m.m. är det viktigt att gå systematiskt tillväga för att komma fram till vilka bestämmelser som ska tillämpas för att rätt beskattningsresultat ska uppnås.

Börja med omsättningsland

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Om omsättningen har skett i Sverige enligt 5 kap. ML kan det därefter vara lämpligt att undersöka om något av undantagen i 3 kap. ML är tillämpligt, t.ex. de undantag som avser omsättning av varor som transporteras till andra EU-länder. Om omsättningen däremot inte har skett i Sverige gäller det att undersöka om beskattning ändå ska ske i Sverige på grund av att bestämmelserna om beskattning av unionsinternt förvärv enligt 2 a kap. ML är tillämpliga. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

9.1.5 Disposition av avsnitt 9

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskattningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

- Omsättningsland, avsnitt 9.2.
- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land, avsnitt 9.3.
- Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder, avsnitt 9.4.
- Trepårtshandel inom EU, avsnitt 9.5.
- Handel med fler än tre parter inom EU, avsnitt 9.6.
- Export, avsnitt 9.7.

Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro, avsnitt 9.8.

Import

Bestämmelserna om import behandlas i avsnitt 44.

Avdragsrätt

När det gäller avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt vid internationell handel, se avsnitten 14 och 15.

**Lagrings-
förfaranden**

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML, se avsnitten 37 och 44.

9.2 Omsättningsland

9.2.1 Inledning

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Detta gäller under förutsättning att omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Om däremot förvärvet är den beskattningsgrundande händelsen ska beskattning under vissa förutsättningar ske i Sverige trots att omsättningen har skett utomlands (1 kap. 1 § första stycket 2 ML), se avsnitt 9.4 om unionsinternt förvärv. Mervärdesskatt ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML), se avsnitt 44.

**Omsättning
och leverans**

I ML förekommer både uttrycket ”omsättning av varor” (1 kap. 1 § första stycket 1 ML) och ”leverans av varor” (1 kap. 3 § ML). Skatteverket anser att dessa uttryck ska tolkas EU-konformt. Detta innebär att

- begreppet ”omsättning av varor” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor mot ersättning” enligt mervärdesskattedirektivet, samt att
- begreppet ”leverans” i ML har samma innebörd som ”leverans av varor” enligt mervärdesskattedirektivet, d.v.s. överföring av rätten att såsom ägare föfoga över materiella tillgångar.

Vidare innebär detta enligt Skatteverkets uppfattning att omsättning och leverans i ML:s mening alltid inträffar vid samma tidpunkt. Denna tolkning av innebörden av begreppen ”omsättning” och ”leverans” i ML gäller oberoende av civilrättsliga bestämmelser om äganderättsövergång och leverans (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111).

Överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land, d.v.s. förflyttning av varor utan att äganderätten övergår, likställs under vissa förutsättningar med omsättning (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 6.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 a §§ ML.

- **inom landet** I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige.
- **utomlands** När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b–2 d, eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § första stycket ML omsatt utomlands. De särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 3 a §§ ML kan också leda till detta resultat. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige. I 3 a § finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som anses som en omsättning inom landet enligt 2, 2 b–2 d och 3 §§ ändå ska anses som en omsättning utomlands.
- Omsättning utomlands enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EU-länder och utanför EU. En omsättning som sker eller anses ske utanför EU betecknas som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige (1 kap. 10 § ML).
- Omsättning i ett annat EU-land är omsättning utomlands, men inte export. Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EU-land eller utom EU har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående skatt för en säljare ska grundas. Se vidare avsnitt 15.
- Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland** Endast i undantagsfall har köparens nationalitet avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas, transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtningen av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje omsättningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EU kan således inte anses som export. Se vidare avsnitt 9.7 angående export.
- I vissa fall beskattas förvärvet** Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att mervärdesskatt ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om unionsinternt förvärv kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EU-land där köparen är registrerad till mervärdesskatt (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.
- Skattskyldighet** I det fall en omsättning av varor har skett inom landet enligt bestämmelserna i 5 kap. ML och inget av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga ska omsättningen beskattas

i Sverige. När det gäller information om vem som är skattskyldig för en viss omsättning, säljaren eller köparen, se avsnitt 4.

Förskott

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med mervärdesskatt. Detsamma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EU-land. Se avsnitt 9.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML. Se även avsnitt 4.8.7 för skattskyldighetens inträde vid unionsinternt förvärv samt avsnitt 19.4.10 för mer information om redovisningen av unionsinternt förvärv.

9.2.2 Varor som ska transporteras till köparen

9.2.2.1 Huvudregel – 5 kap. 2 § första stycket 1 ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan fysiskt finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § eller av 5 kap. 3 a § ML.

Vid bedömning av omsättningsland enligt huvudregeln spelar det ingen roll vem som står för transporten av varan. Det kan vara säljaren, köparen eller någon annan. Med ”någon annan” avses en tredje person, t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare, som anlitas av säljaren eller köparen (5 kap. 2 § första stycket 1 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Undantag

Det finns bestämmelser som kan ses som undantag från huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

- Bestämmelsen om monteringsleveranser, se avsnitt 9.2.2.2.
- Bestämmelsen om import för omsättning, se avsnitt 9.2.2.3.
- Bestämmelsen om distansförsäljning, se avsnitt 9.2.2.4.
- Bestämmelserna om export, se avsnitt 9.7.

Dessa bestämmelser innebär ett undantag från principen att omsättningsland för varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas.

Undantag från skatteplikt

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige.

Observera dock att en vara som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML kan vara undantagen från skatte-

plikt om förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda, t.ex. i fall då förvärvet av varan beskattas som ett unionsinternt förvärv i destinationslandet, se vidare avsnitt 9.3. Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 9.2.3.

9.2.2.2 Monteringsleveranser

Vara eller tjänst?

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet tillhandahåller en vara tillsammans med en tjänst i form av montering eller installation ska hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, d.v.s. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering) s.k. monteringsleverans där omsättningsland bedöms utifrån var monteringen eller installationen sker. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1. Del av riktlinjen motsvaras av artikel 8 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Montering/ installation ringa del

Det är inte fråga om en monteringsleverans när monterings- eller installationsarbetet endast är en ringa del av leveransen. Omsättningsland bedöms i sådant fall utifrån var varan befinner sig när transporten till köparen påbörjas, d.v.s. i enlighet med 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

Monterings- leverans i Sverige

En vara är omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan enligt avtalet mellan säljare och köpare ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas i sådant fall som en varuomsättning i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Denna regel avser bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet. Bestämmelsen gäller oavsett om transporten av varan har påbörjats inom eller utanför EU (se prop. 1994/1995:57 s. 176).

Överföring

En säljares överföring av varan till Sverige i samband med en monteringsleverans anses inte som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § första stycket 6 ML).

Exempel

DE, en tysk företagare, tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhandahållande av vara respektive tjänst ska inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett tillhandahållande av vara.

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 2 ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något unionsinternt förvärv i Sverige enligt 2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML.

Monterings- leverans i annat land

I de fall en säljare säljer en vara inklusive montering eller installation, d.v.s. en s.k. monteringsleverans, där montering eller installation sker i ett annat EU-land, är omsättningen gjord utomlands (5 kap. 2 a § 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen gäller endast montering och installation i ett annat EU-land. Motsvarande gäller dock vid monteringsleveranser till tredjeland eftersom sådana leveranser anses som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML.

Överföring vid monterings- leverans

En monteringsleverans föregås av att säljaren gör en gränsöverskridande förflyttning av varan till det EU-land där monteringen/installationen ska ske. En sådan gränsöverskridande förflyttning räknas inte som en överföring av varan enligt artikel 17.2 b i mervärdesskattedirektivet. Det finns därmed ingen uppgiftsskyldighet i den periodiska sammanställningen för varuförflyttningen, se 6 § i SKVFS 2009:38 i dess lydelse enligt SKVFS 2010:23. Vid motsvarande leverans till Sverige är varuförflyttningen inget unionsinternt förvärv, se 2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML.

Sjökabel

Nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt

reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel har bedömts av Högsta förvaltningsdomstolen efter att förhandsavgörande inhämtats från EU-domstolen (C-111/05, AB NN). Målet avsåg ett överklagat förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet utgjorde en tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens dom av vilken det framgår att alla delar av den aktuella transaktionen är nödvändiga för dess genomförande och att de har ett nära samband. Det vore konstlat att dela upp transaktionen och hävda att beställaren först köpt en fiberoptikkabel och därefter, av samme leverantör, köpt installationen av kabeln. Det är således fråga om en sammansatt transaktion där ett tillhandahållande ska anses underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta i sig, utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det egentliga tillhandahållandet. En vara kan installeras eller sammansättas utan att transaktionen upphör att klassificeras som leverans av vara. Betydelsen av tjänsten (installationen) måste även undersökas för att kunna klassificera transaktionen. Med beaktande av dessa omständigheter får tillhandahållandet anses som en leverans av vara, eftersom kabeln (varan) efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, kostnaden för själva kabeln utgör den övervägande delen av totalkostnaden samt att den tjänst som tillhandahålls endast begränsas till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov. Vid monteringsleverans ska beskattning ske i det land där installationen sker. Då kabeln installeras i dels två olika medlemsländer, dels utanför unionens område, ska beskattning ske på respektive plats. Totalkostnaden för kabeln inklusive installationen ska fördelas i förhållande till kabelns sträckning. Högsta förvaltningsdomstolen fann därvid att tillhandahållandet ska ses som leverans av vara där beskattning ska ske i Sverige till den del kabeln sträcker sig i Sverige, inom svenskt inre vatten och territorialhav (RÅ 2007 not. 164).

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, d.v.s. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.5.3. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

**Omsättning
inom landet****9.2.2.3 Import av vara för omsättning**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till landet från en plats utanför EU av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas (5 kap. 2 § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 32 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen innebär att en importörs vidareförsäljning av en vara som importerats till Sverige är omsatt inom landet även om transporten av varan sker direkt från ett tredjeland till slutkunden. Omsättningen mellan exportören i ett tredjeland och importören är dock en omsättning utomlands.

Skatteverket anser att bestämmelsen är tillämplig såväl på omsättningar i endast ett led som på omsättningar i flera led, så kallade kedjetransaktioner. Avgörande för bedömningen av om en vara som importerats är omsatt i Sverige är om det är säljaren eller köparen som är skattskyldig för importen enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML. Är säljaren skattskyldig för importen har omsättningen till köparen skett inom landet. Är det i stället köparen som är skattskyldig för importen så har omsättningen ägt rum utomlands (5 kap. 1 § första stycket ML). Vem som är tullskyldig och därmed skattskyldig för importen framgår av tullkodex. Vid bedömning av omsättningsland vid import saknar det därmed betydelse var varan befinner sig när äganderätten övergår till köparen. Det saknas enligt Skatteverket även anledning att vid bedömningen av omsättningsland vid import hänföra transporten till en viss omsättning i en transaktionskedja. Avgörande för bedömningen är i stället i vad mån omsättningen sker från den som är tullskyldig för importen (Skatteverket 2012-07-04, dnr 131 340942-12/111).

Exempel

SE1 i Sverige köper en vara från K i Kina. SE1 säljer varan till SE2 som i sin tur säljer varan till SE3. Varan transporteras direkt från K till SE3. SE1, SE2 och SE3 är samtliga näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i Sverige. SE2 har anmält varan för förtullning och blir därmed tullskyldig.

SE1 får anses ha gjort en omsättning utom landet (5 kap. 1 § första stycket ML). SE2 är skattskyldig för importen (1 kap.

2 § första stycket 6 a ML). SE2:s vidareomsättning till SE3 är omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 3 ML).

Säljaren är importör

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid importen. Om köparen är skattskyldig för omsättningen inom landet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML tillförsäkras säljare som är utländsk företagare eller att likställa med en utländsk företagare, en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1 § andra stycket och 11 f § ML, se vidare avsnitt 15. Om omsättning efter import görs till annat EU-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML kan importen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML under vissa förutsättningar, se vidare avsnitt 44.5.2. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående skatt.

Köparen är importör

I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EU-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett unionsinternt förvärv. Överföringen till det andra EU-landet anses som en omsättning inom landet enligt 2 kap. 1 § andra stycket samt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML och genom registrering till mervärdesskatt även få återbetalning av annan ingående skatt i samband med importen, se vidare avsnitt 44.5.2. Återbetalningsrätten för utländska företagare behandlas närmare i avsnitt 15. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EU-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i mervärdesskattedeklaration och periodisk sammanställning.

9.2.2.4 Distansförsäljning

Distansförsäljning till Sverige

En vara som ska transporteras till Sverige från ett annat EU-land är i vissa fall omsatt inom landet trots att varan inte finns här när transporten till köparen påbörjas. Det ska vara fråga om en annan vara än ett nytt transportmedel och transporten ska ske av säljaren eller för dennes räkning till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan såsom ett unionsinternt förvärv. Även någon av följande förutsättningar ska vara uppfyllda:

1. Varan är en punktskattepliktig vara, t.ex. cigaretter.

2. Värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet exklusive eventuellt värde av punktskattepliktiga varor har överstigit 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå ska vara skattskyldig för omsättningen inom landet (5 kap. 2 § första stycket 4 ML samt 5 kap. 2 § tredje stycket ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 33–34 i mervärdesskattedirektivet.

Dessa regler avser s.k. distansförsäljning av varor t.ex. post-orderhandel, Internethandel och teleshopping till t.ex. privatpersoner.

Vinstmarginalbeskattade varor

Distansförsäljningsreglerna är inte tillämpliga i de fall en vara i ett annat EU-land beskattats enligt det landets regler om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor (9 a kap. 18 § andra stycket ML). En närmare beskrivning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattade varor finns i avsnitt 32.

Nya transportmedel

Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom unionsinternt förvärv (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML). Se vidare avsnitt 9.3.4.

Punktskattepliktiga varor

För punktskattepliktiga varor gäller att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet när de transporteras till köparen av säljaren. En förutsättning är dock att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv i Sverige vilket innebär att bestämmelsen endast är tillämplig då en privatperson är köpare (jämför 2 a kap. 3 § första stycket 2 ML).

Om köparen är privatperson i Sverige och säljaren är ansvarig för transporten till Sverige, är alltid försäljningen omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Andra varor

För andra varor, d.v.s. varor som inte är punktskattepliktiga eller nya transportmedel, gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa mervärdesskatt på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EU-landet.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelserna är att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv i Sverige. Bestämmelsen är således tillämplig då köparen är

- en privatperson, eller
- en näringsidkare utan avdrags- eller återbetalningsrätt respektive en juridisk person som inte är näringsidkare under förutsättning att den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr inte har överskridits eller att s.k. frivilligt inträde inte har skett, se avsnitt 9.4.2.4.

Transport av säljaren

Ytterligare en förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att varorna transporteras från ett annat EU-land till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning.

Genomsyn

Skatteverket har tagit ställning i vissa punktskattefrågor gällande beskattning av tobaksvaror respektive alkoholvaror som beskattats i ett annat EU-land och skickats därifrån till privatpersoner i Sverige. Det gäller bl.a. elektronisk handel och annan postorderhandel samt genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. Denna bedömning som avser punktskattefrågor kan även vara till ledning för bedömning på mervärdesskatteområdet (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111).

Kammarrätten har tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland av svenska privatpersoner för leverans genom ett svenskt företag. Det svenska företaget ansågs som säljare till de svenska kunderna och därmed en sådan distansförsäljare som avses i 5 kap. 2 § första stycket 4 samt andra stycket ML (KRNS 2003-12-23, mål nr 7582-01).

Kammarrätten har bedömt att ett utländskt bolag ska anses som skattskyldig för mervärdesskatt i Sverige för omsättning av varor till privatpersoner i Sverige. Omsättningen översteg omsättningströskeln, 320 000 kr. Kunderna beställde varorna via Internet. Frågan gällde om det var köparen eller säljaren som ansvarade för transporten till Sverige. I samband med beställningen gavs kunden valmöjlighet att antingen själv hämta varan eller ge bolaget en fullmakt att ordna med transporten hem till kunden. Kammarrätten konstaterade bl.a. att säljaren var i intressegemenskap med förmedlaren av transporten, att säljaren var kundens motpart om varan skadades eller förlorades under transporten samt att säljarens helhetslösning i många fall var en förutsättning för att kunder från Sverige skulle köpa varorna. Kammarrätten ansåg att det

vid en helhetsbedömning fick anses att varorna transporterats till Sverige för säljarens räkning. Att säljaren debiterat tysk mervärdesskatt föranledde ingen annan bedömning (KRNS 2007-09-10, mål nr 3636-06).

Frigräns

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4. Riktlinjen har införts som artikel 14 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Exempel

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids, och påföljande omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

Frivilligt inträde

En utländsk företagares distansförsäljning till kunder i Sverige kan anses som omsatt i Sverige, även om omsättningströskeln inte överskrids. Enligt 5 kap. 2 § tredje stycket ML uppställs ett krav på att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas ska ha medgett att omsättningen inte ska anses gjord i det landet. Skatteverket anser att ett sådant krav saknar stöd i artikel 34.4 i mervärdesskattedirektivet. Artikelns får anses ha direkt effekt vilket innebär att i det fall säljaren själv begär att få redovisa mervärdesskatt i Sverige är detta till dennes fördel och direktivbestämmelsen ska då tillämpas framför 5 kap. 2 § tredje stycket ML (Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111).

Överföringen anses inte som ett unionsinternt förvärv

När en omsättning är gjord i Sverige enligt reglerna om distansförsäljning (5 kap. 2 § första stycket 4 ML) anses överföringen av varorna hit från ett annat EU-land inte som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § andra stycket 6 ML).

Distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning ska inte svensk mervärdesskatt tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EU-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EU-landet (5 kap. 2 a § 1 ML).

Punktskattepliktiga varor

Om säljaren är ansvarig för transporten från Sverige till en köpare som är privatperson i annat EU-land, kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de

regler som gäller där för s.k. distansförsäljning. Omsättningen är då inte gjord i Sverige. Omsättning anses äga rum i destinationslandet från första kronan, d.v.s. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 2 a § 1 ML).

Omsättnings- tröskeln i annat EU-land

Som framgår ovan är omsättningströskeln i Sverige vid distansförsäljning 320 000 kr. Varje medlemsland har fastställt en omsättningströskel som när den överskrids innebär att distansförsäljaren är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet mervärdesskatteintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EU-länder finns i bilaga 17.

Frivilligt inträde

En svensk säljare har även möjlighet att beskatta omsättningen i destinationslandet trots att omsättningströskeln i det landet inte har överskridits. Skatteverket anser att en säljare som vill utnyttja denna möjlighet inte behöver något särskilt tillstånd från Skatteverket. Är säljaren registrerad till mervärdesskatt för sådan omsättning i destinationslandet anses omsättningen gjord i destinationslandet och inte i Sverige (5 kap. 2 a § 1 ML). I det fall omsättningströskeln i destinationslandet överskridits anser Skatteverket att omsättningen har ägt rum utomlands även om säljaren inte är registrerad för omsättningen i det landet. Det krav som uppställs i 5 kap. 2 a § 1 ML, d.v.s. att säljaren ska vara registrerad i destinationslandet, saknar enligt Skatteverket stöd i artikel 33 i mervärdesskatte-direktivet. Skatteverket anser att artikel 33 har direkt effekt. Då det föreligger risk för dubbelbeskattning om direkt effekt inte tillämpas anser Skatteverket att det alltid är till fördel för den skattskyldige att tillämpa direktivbestämmelsen (Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111).

Bevisbördan

I det fall säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för omsättning vid distansförsäljning har säljaren bevisbördan för att omsättningströskeln har överskridits. Kan säljaren inte styrka detta har omsättningen ägt rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML.

En svensk säljare som vill registrera sig i destinationslandet utan att omsättningströskeln överskridits kan bli ombedd att

visa upp ett intyg att Sverige godtar detta förfarande. Skatteverket kan då i en skrivelse till företaget ange att Skatteverket inte har något att invända mot detta samt hänvisa till ställningstagandet Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111.

9.2.3 Varor som inte transporteras till köparen

En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a–2 d eller 3 a §§ ML (5 kap. 3 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 31 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen är t.ex. tillämplig vid kedjetransaktioner när varor säljs två gånger men då det endast sker en transport mellan Sverige och ett annat EU-land, se EU-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, och Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

9.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare inom EU

Om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU, ska varan anses omsatt i Sverige om avgångsorten är belägen i Sverige. Med del av en persontransport som genomförs inom EU avses den del av en persontransport som utan uppehåll utanför EU utförs mellan avgångsorten och ankomstorten (5 kap. 2 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 37 i mervärdesskattedirektivet.

Avgångsort	Med avgångsorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EU där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EU.
Ankomstort	Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EU där passagerare som gått ombord inom EU stiger av, oberoende av om någon del av transporten därefter skett utanför EU. Se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.
Uppehåll utanför EU	EU-domstolen ha ansett att ett fartygs uppehåll i hamnar i ett tredjeland där passagerarna kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, är ett uppehåll utanför unionen. Det krävs således inte att passagerare ska kunna påbörja eller avsluta sin resa i den hamn där uppehållet sker (C-58/04, Köhler).

Tur- returresa

Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående skatt regleras helt i det land där varorna förts ombord.

Exempel

En tågresä går från Oslo till Köpenhamn via Sverige. Tåget gör uppehåll på olika platser i Sverige, där passagerare går av och på tåget.

Försäljning som sker i Norge utgör omsättning utomlands. Försäljning som sker i Sverige och Danmark är omsättning i Sverige (tågets avgångsort inom EU är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i ett tredjeland.

Endast varor

Ovannämnda bestämmelser gäller enbart försäljning av varor, d.v.s. bestämmelsen omfattar inte tjänster, t.ex. restaurang- och cateringtjänster, som tillhandahålls ombord. Motsvarande bestämmelse för restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på tåg finns dock i 5 kap. 14 § ML, se avsnitt 10.5.7.

Omsättning på internationellt vatten/tredjelands sjöterritorium

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, i likhet med Skatterättsnämnden, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EU-land utan uppehåll utanför EU ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på ett tredjelands sjöterritorium saknade enligt Skatterättsnämnden betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EU (RÅ 1999 not. 158).

Förbeställning av vara i samband med flygresä

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde ett förhandsbesked vad gällde dels konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning. Omständigheterna var i huvudsak följande. Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets lastutrymme. Överlämnande och godkännande av varorna och betalningen för dem sker först sedan köparen har lämnat flygplanet på destinationsorten. Bolaget kommer att vara registrerat för mervärdesskatt i destinationslandet, som är ett annat EU-land. Nämnden gjorde därefter följande bedömning: ”Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av

förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsätta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet” (RÅ 2000 not. 11).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt två förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpackerade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet (RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108).

**Fartyg/luftfartyg:
Konsumtion
ombord**

Om en persontransport som genomförs inom EU utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 3 a § första stycket 5 ML), se avsnitt 9.7.3.

**Omsättning
utomlands**

En omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML anses aldrig som omsättning inom landet (5 kap. 1 § tredje stycket ML). Hit hör t.ex. restaurang- och cateringtjänster. Se vidare avsnitt 9.7.3.

9.2.5 Gas, el, värme och kyla

**Omsättning
av varor**

Gas, el, värme och kyla är varor enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Deras särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln med sådana varor går till har gjort det nödvändigt med särskilda regler för att bestämma i vilket land beskattning ska ske.

**Beskattnings-
principer**

Reglerna innebär att vid bestämmande av i vilket land omsättningen ska beskattas ska hänsyn inte tas till de fysiska flödena av dessa varor. Bestämmelserna omfattar omsättning av gas genom alla slags naturgassystem inom unionens territorium eller gasnät anslutna till dessa men även omsättning av el samt av värme och kyla genom ett nät för värme och kyla (se vidare prop. 2010/11:28 s. 31 och 33 f.).

Gas i behållare

Gas som levereras i behållare omfattas således inte av bestämmelserna. Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor tillämpas.

Finansiella instrument

Bestämmelserna avser vidare endast omsättning av gas och el i fysisk form. Handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna berörs inte av bestämmelserna.

Försäljning till skattskyldig återförsäljare

En omsättning av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium, eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system, till en skattskyldig återförsäljare, anses som en omsättning inom landet om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige för vilket varan levereras. Om den skattskyldige återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands så har omsättningen skett i Sverige om han är bosatt eller stadigvarande vistas här. Omsättningen har dock inte skett i Sverige om varan levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands. Ovanstående bestämmelser gäller även vid omsättning av el samt värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla när omsättningen sker till en skattskyldig återförsäljare (5 kap. 2 c § första–tredje styckena ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 38.1 i mervärdesskattedirektivet.

Skattskyldig återförsäljare

En näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet, när det gäller köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar, är en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i bestämmelsen (5 kap. 2 c § fjärde stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 38.2 i mervärdesskattedirektivet.

Att den huvudsakliga verksamheten ska bestå i att sälja sådana varor vidare innebär att det är hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas, el, värme eller kyla i sin verksamhet som är av betydelse. Bedömningen ska inte göras utifrån enskilda förvärv. En näringsidkare som endast gör tillfälliga inköp och försäljningar ska således inte anses som en skattskyldig återförsäljare (se vidare prop. 2004/05:15 s. 64).

Försäljning till slutkonsument

När försäljning sker till slutkonsument av gas genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium, eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system, har omsättningen skett i Sverige om köparens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Ovanstående gäller även vid försäljning av el samt värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla (5 kap. 2 d § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 39 i mervärdesskattedirektivet.

Med ”egentlig användning och förbrukning” får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av punkt 4 i ingressen till rådets direktiv 2003/92/EG (varigenom bestämmelserna infördes) framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen. Bestämmelsen gäller för alla typer av slutkonsumenter, såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köpare (t.ex. privatpersoner).

Försäljning av överskottsel

Det förekommer att andra personer än skattskyldiga återförsäljare vidareförsäljer gas, el, värme eller kyla som köpts, t.ex. företag med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. I det fall gas, el, värme eller kyla köps, men inte helt konsumeras av köparen, ska den återstående delen av varan beskattas i det land där köparen är etablerad (5 kap. 2 d § andra stycket ML). Beskattningsland regleras således på samma sätt som för en skattskyldig återförsäljares köp av gas, el, värme eller kyla. För en köpare som både förbrukar och vidareförsäljer gas, el, värme eller kyla kan det därför vara nödvändigt att göra en uppdelning så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land. Följande exempel är hämtat från prop. 2004/05:15 s. 66.

Exempel

Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska företaget under året ska leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 50 av dessa vid sin anläggning i Tyskland och 10 i Sverige. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna el säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Omsättningen av 50 enheter el ska beskattas i Tyskland eftersom förbrukningen sker där (artikel 39 första stycket mervärdesskattedirektivet). Omsättningen av de 10 enheter el som förbrukas i Sverige ska anses som en omsättning inom landet och följaktligen beskattas här (5 kap. 2 d § första stycket samt fjärde stycket 1 ML). Omsättningen av de 40 enheterna el till det svenska företaget som inte faktiskt förbrukas ska också anses som en omsättning inom landet (5 kap. 2 d § andra stycket samt fjärde stycket 1 ML). Beskattning ska således ske i Sverige även beträffande den

delen. När det gäller det svenska företagens efterföljande omsättning av dessa 40 enheter får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas om den omsättningen ska anses som en omsättning inom landet eller inte.

Import av gas, el, värme eller kyla

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas, el, värme eller kyla från säljare etablerade både inom EU och i ett tredjeland. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen har ett undantag från skatteplikt införts för importen genom ett tillägg till 3 kap. 30 § ML, se vidare avsnitt 44.5.2.

Skattskyldighet

I de fall en omsättning är gjord inom landet enligt ovan uppkommer frågan vem som är skattskyldig, säljaren eller köparen. För information om vem som är skattskyldig, se avsnitt 4.

Ej unionsinternt förvärv

Vid förvärv av gas, el, värme eller kyla från ett annat EU-land gör en svensk förvärvare inget unionsinternt förvärv i Sverige. Det beror på att omsättningen har skett inom landet (5 kap. 2 c och 2 d §§ ML). Förutsättningen för ett unionsinternt förvärv är därmed inte uppfylld. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet (1 kap. 1 § första stycket 2 ML). Se vidare avsnitt 9.4.2 vad gäller unionsinternt förvärv vid förvärv av varor från andra EU-länder.

Överföring

Inte heller överföring av gas, el, värme eller kyla till Sverige i samband med försäljningen beskattas som ett unionsinternt förvärv (2 a kap. 7 § andra stycket 7 ML).

9.2.6 Export

I 5 kap. 1 § tredje stycket samt i 3 a § ML finns särskilda bestämmelser som avser omsättning utomlands. Sådan omsättning utomlands hänförs till omsättning utanför EU (export). Dessa bestämmelser beskrivs närmare i avsnitt 9.7.

9.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EU-land

9.3.1 Inledning

I fråga om leverans av varor som transporteras från Sverige till köpare i andra EU-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML att en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land är omsatt i Sverige.

Undantag från skatteplikt

I vissa fall är emellertid köparens förvärv och inte säljarens omsättning den beskattningsgrundande händelsen. För att undvika dubbelbeskattning vid sådana unionsinterna förvärv som köparen gör i ett annat EU-land är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet (3 kap. 30 a § första stycket 1–2 och andra stycket ML p. och 2 st.). Bestämmelserna motsvaras av artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat, EU-institutioner och EU-organ samt internationella organisationer (3 kap. 30 a § första stycket 3–4 samt femte och sjätte stycket ML). Bestämmelserna motsvarar artikel 151.1 första stycket a, aa och b i mervärdesskattedirektivet. Se avsnitten 9.3.5 och 38.

Undantag från skatteplikt gäller även i vissa fall vid försäljning av varor avsedda för väpnade styrkor (3 kap. 31–31 a §§ ML). Bestämmelserna motsvarar artikel 151.1 första stycket d och e i mervärdesskattedirektivet. Se avsnitten 9.3.6 och 38.

Svensk mervärdesskatt tas ut

Om omsättningen sker i Sverige med transport från Sverige till ett annat EU-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EU-land eller att omsättningen är undantagen enligt något annat undantag i 3 kap. ML ska svensk mervärdesskatt tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EU-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvsströskeln inte överstigits, eller
- privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EU-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Specifika undantag har företräde

I de fall en omsättning uppfyller kraven för att undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML samt även kan undantas från skatteplikt inom landet enligt något av de undantag i 3 kap. ML som tar sikte på transaktioner av mer specifik karaktär, har de specifika undantagen företräde framför reglerna om unionsinterna transaktioner då dessa avser transaktioner i allmänhet, jfr EU-dom i mål C-240/05, Eurodental, punkt 44. Det innebär att undantaget för t.ex. omsättning av dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § andra stycket ML har företräde framför undantaget i 3 kap. 30 a § ML eftersom undantaget för dentaltekniska produkter är av specifik karaktär i förhållande till 3 kap. 30 a § ML. Det specifika undantaget har företräde oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej. Skatteverket anser dock att åberopande av VAT-nummer av praktiska skäl bör styra redovisningen i mervärdesskatte-deklarationen och periodisk sammanställning.

Exempel

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML. Bestämmelsen i 3 kap. 30 a § ML är inte tillämplig, oavsett om VAT-nummer åberopas eller ej, eftersom 3 kap. 21 § ML är ett specifikt undantag i förhållande till 3 kap. 30 a § ML.

SE:s redovisning styrs dock av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte, se 3 § i Skatteverkets föreskrifter om periodisk sammanställning (SKVFS 2009:38).

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om undantag från skatteplikt då en vara transporteras till ett annat EU-land enligt följande:

- Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land, avsnitt 9.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 9.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller internationell organisation i ett annat EU-land, avsnitt 9.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 9.3.6.

- Överföring av varor från Sverige till annat EU-land, avsnitt 9.3.7.

Vad gäller uppgift i faktura samt redovisning av mervärdesskatt i samband med EU-leverans av vara, se avsnitten 17.6 och 19.4.10.

9.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land

Transport från Sverige

Om en näringsidkare i Sverige omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EU-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. Köparen ska då beskattas för ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk mervärdesskatt.

För att undantaget ska vara tillämpligt så ska enligt ML således två förutsättningar vara uppfyllda nämligen

1. varan ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land, och
2. köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Se även artikel 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om skyldigheten att omedelbart meddela sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till den som levererar varorna.

Krav på VAT-nummer

EU-domstolen har meddelat en dom som behandlar undantaget från skatteplikt vid unionsinterna försäljningar. Domen gällde frågan om medlemsstaterna får kräva att en säljare kan visa köparens VAT-nummer för att undantaget från skatteplikt vid unionsinterna försäljningar ska vara tillämpligt. Domstolen ansåg att mervärdesskattedirektivet inte utgör något hinder för en medlemsstats skattemyndighet att som villkor för att undanta en unionsintern försäljning från skatteplikt kräver att säljaren uppger köparens VAT-nummer. Ett beslut om att inte bevilja undantag kan inte enbart motiveras av att säljaren har brutit i denna skyldighet om säljaren inte kan uppge numret men i stället har uppgett andra uppgifter som innebär att det är

tillräckligt visat att förvärvaren är en beskattningsbar person som agerat i denna egenskap. Det gäller under förutsättning av att säljaren agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas (C-587/10, VSTR).

**Vinstmarginal-
beskattade varor**

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML gäller dock inte vid omsättning av begagnade varor som beskattas enligt systemet för vinstmarginalbeskattade varor (9 a kap. 18 § första stycket ML). Se vidare avsnitt 32 angående bestämmelserna om marginalbeskattning av varor.

**Krav på gräns-
överskridande
transport**

Kravet på att transport av varan skett mellan två medlemsländer är ett grundläggande element i en unionsintern transaktion som skiljer den från en transaktion som sker inom ett och samma land (se C-409/04, Teleos, punkt 37). Varan måste fysiskt ha förflyttats mellan två medlemsländer. För att undantaget ska bli tillämpligt måste säljaren visa att varan transporterats till en annan medlemsstat och därmed fysiskt ha lämnat Sverige. I det fall säljaren genom dokumentation har gjort det sannolikt att varan lämnat landet samt är i god tro kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111). Se även avsnitt 9.8.

Det är endast den omsättning som föranlett en transport ut ur landet som undantas från skatteplikt. Då en vara omsätts i flera led, men där det endast sker en transport mellan två medlemsländer, kan endast en omsättning vara undtagen från skatteplikt (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111). Se även avsnitt 9.5.5.

Kravet att en gränsöverskridande transport har skett är uppfyllt även i de fall som varan transporterats till ett annat EU-land än det som utfärdat köparens VAT-nummer. Jämför avsnitt 9.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln.

**Köparen
hämtar varan**

Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även i det fall köparen hämtar varan här i landet kan omsättningen undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet.

Se vidare i avsnitt 9.8 vad som sägs om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet samt skyldighet att säkerställa köparens identitet.

**Transport till en
plats i Sverige**

I det fall köparen finns i ett annat EU-land än Sverige men varan transporterats till en plats i Sverige ska svensk mervärdesskatt tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det

andra EU-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

Transport efter bearbetning

Skatterättsnämnden har bedömt att undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML är tillämpligt även då en vara innan den transporterats ut ur landet genomgår viss bearbetning i Sverige på uppdrag av köparen. Förhandsbeskedet gällde kartonger som innan de transporterades ut ur landet fick tryck applicerat. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML var tillämpligt då det från början var parternas avsikt att kartongen skulle transporteras till kunden, d.v.s. till ett annat EU-land, och att så skulle ske så snart tryckeriarbetena var utförda. Köparen skulle också tillstå att säljaren gånge dokumentation att så hade skett (SRN 2004-02-09).

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt även om varan genom bearbetning ändrar karaktär innan den lämnar landet, t.ex. från tyg till kostymer.

En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur landet. I detta krav ingår att säljaren måste kunna visa att det är de sålda varorna som efter bearbetning transporterats ut ur landet, d.v.s. det ska vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som lämnar landet (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111). Se vidare angående dokumentationskrav i avsnitt 9.8.

Tidsram för transport

Av 3 kap. 30 a § ML framgår inte någon tidsram inom vilket varan måste lämna landet för att undantaget ska vara tillämpligt. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen vid varuhandel inom EU, d.v.s. att beskattning ska ske i det land där varan konsumeras, så anser Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan har skett i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjats. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111).

Transport till ett tredjeland

Om köparen visserligen finns inom EU men varan transporteras från Sverige till ett tredjeland ska inte svensk mervärdesskatt tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export (5 kap. 3 a § ML).

Transport från ett tredjeland

Även om köparen finns i ett annat EU-land men varan transporteras från ett tredjeland till ett annat EU-land än Sverige ska den svenske säljaren i vissa fall betrakta affärs-händelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 9.7.

Exempel

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. DK anmäler varan till förtullning hos Tullverket i Danmark och blir därmed tullskyldig och skattskyldig för importen, d.v.s. det är DK som är importör av varan till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EU) föreligger för SE:s omsättning till DK (1 kap. 10 § ML).

Transport via ett tredjeland

Om köparen finns i ett annat EU-land än Sverige och varan sänds till det landet via ett tredjeland kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via ett tredjeland endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EU-vara.

Passiv förädling

Om varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i ett tredjeland, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export. Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett unionsinternt förvärv. Se definition av passiv förädling vid ”Förädling” i avsnitt 1.

Transport via annat EU-land

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här även om varan sänds till köparens hemland via ett annat EU-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EU-land. Det är således inte något krav för svensk mervärdesskattfrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Köpare från ett tredjeland

Finns köparen inte inom EU utan i ett tredjeland men varan levereras från Sverige till ett annat EU-land är det inte fråga om export eftersom varan inte transporteras ut ur EU. Som

regel ska svensk mervärdesskatt tas ut om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige.

Exempel

SE i Sverige säljer en vara till R i Ryssland. R säljer varan vidare till DE i Tyskland. DE, SE och R är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.

Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredjeland. Beroende på vilken av omsättningarna som har föranlett själva transporten av varan, kan R bli registreringskyldig i Sverige eller Tyskland.

För det fall R inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan R och DE. Se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111. Varorna är omsatta av SE i Sverige enligt 5 kap. 3 § ML eftersom de finns i Sverige när de omsätts till R. Om omsättningen mellan R och DE föranleder transporten till Tyskland är R:s försäljning till DE omsatt i Sverige eftersom varan finns här då transporten till köparen påbörjas enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML men kan undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. R blir skyldig att låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 SFL.

Om R är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland ska transporten, om de faktiska omständigheterna inte talar mot detta, anses hänförlig till omsättningen mellan SE och R. SE:s omsättning till R är då gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML men undtagen enligt 3 kap. 30 a § ML. R åberopar sitt VAT-nummer i Tyskland. R:s omsättning till DE har skett i Tyskland eftersom varan får anses finnas i Tyskland då DE tar hand om den, d.v.s. motsvarigheten i Tyskland till 5 kap. 3 § ML i Sverige.

För det fall R väljer att registrera sig i ett annat EU-land än Sverige eller Tyskland, uppfyller omsättningarna mellan SE, R och DE kraven för trepartshandel. SE gör även då en omsättning inom landet (5 kap. 2 § första stycket 1 ML) som blir undtagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Dokumentation

De krav på dokumentation som måste föreligga för att en säljare ska kunna tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns närmare beskrivet i avsnitt 9.8.

Om köparen ej är registrerad till mervärdesskatt i annat EU-land

När en privatperson som är bosatt i ett annat EU-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen som regel inte ske utan svensk mervärdesskatt. Eftersom varan finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas har omsättningen skett i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 1 ML). Kraven i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i ett annat EU-land. Se dock vad som gäller avseende omsättning av nya transportmedel (se avsnitt 9.3.4) och försäljning till diplomater, beskickningar, EU-institutioner, EU-organ och internationella organisationer (avsnitt 9.3.5) samt vad som gäller om försäljningen av varan även omfattar installation eller montering i det andra EU-landet, s.k. monteringsleverans (avsnitt 9.2.2.2). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan även bestämmelserna om distansförsäljning (avsnitt 9.2.2.4) bli tillämpliga vilket innebär att varan, trots att transporten till köparen påbörjas i Sverige, anses omsatt i det EU-land dit varorna transporteras (se 5 kap. 2 a § ML).

Omsättning av en vara kan också vara undantagen från skatteplikt enligt andra bestämmelser i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

9.3.3 Punktskattepliktiga varor

En omsättning av punktskattepliktiga varor undantas från skatteplikt under förutsättning att varorna transporteras från Sverige till ett annat EU-land. Undantaget gäller oavsett om transporten sker av säljaren, köparen eller för någonders räkning. En ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att köparen inte är en privatperson, se avsnitt 9.2.2.4. Det innebär att undantaget är tillämpligt om köparen t.ex. är en förening eller en institution som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett EU-land (3 kap. 30 a § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Vid förvärv av punktskattepliktiga varor som görs av andra än privatpersoner är förvärvaren skattskyldig för unionsinternt förvärv i det land dit varorna transporteras, d.v.s. det är förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen (2 a kap. 3 § första stycket 2 ML). Se även avsnitt 9.4.2.3.

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk mervärdesskatt tas ut i sådana fall.

Definition

Med punktskattepliktiga varor förstås här energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras enligt EU:s punktskatteregler. Dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

9.3.4 Nya transportmedel

Alltid destinationsprincipen oavsett köpare

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en privatperson.

Oavsett säljarens status

Förvärv från en säljare som gör en enstaka tillfällig omsättning av ett nytt transportmedel ska förvärvsbeskattas hos köparen. Det innebär att även säljarens status i egenskap av näringsidkare, privatperson eller någon annan saknar betydelse (jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet).

En omsättning av nya transportmedel undantas därför från skatteplikt oavsett vem som är köpare. En förutsättning är dock att transportmedlet transporteras från Sverige till ett annat EU-land, d.v.s. att det sker en gränsöverskridande transport (3 kap. 30 a § första stycket och andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

Beskattning där transporten avslutas

Reglerna som bestämmer beskattningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker i förvävslandet. Reglerna är uppbyggda efter principen att ett unionsinternt förvärv i destinationslandet medför ett undantag från skatteplikt i avsändarlandet. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav. I det fall förvärvet av det nya transportmedlet ska förvärvsbeskattas i destinationslandet eftersom transporten av det nya transportmedlet avslutas i det landet, är omsättningen undantagen från beskattning i Sverige.

Bedömningen av om en transport ska anses avslutad i annat EU-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140). Det är säljaren som har bevisbördan för detta.

Tidsram för transport

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om en transaktion ska anses som en unionsintern försäljning eller ett unionsinternt förvärv inte kan bero på om en viss tidsfrist iakttagits inom vilken transporten måste påbörjas eller avslutas. För att avgöra om det är fråga om en unionsintern försäljning av ett nytt transportmedel ska en helhetsbedömning ske av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas genom objektiva omständigheter, för att avgöra i vilken medlemsstat den slutliga användningen av transportmedlet planeras äga rum (C-84/09, X).

Domstolens dom ovan får även anses överensstämma med Skatteverkets bedömning avseende unionsinternt förvärv av nytt transportmedel (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111. Jämför med avsnitt 9.4.2.2 angående bestämmelserna om unionsinternt förvärv i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML och avsnitt 9.8 angående dokumentationskrav.

Definition av nytt transportmedel

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML (vilken motsvaras av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet):

- motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,
- fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML (fartyg för yrkesmässig trafik), om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
- luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

Ett motordrivet marktransportmedel är att anse som nytt om något av nedanstående kriterier är uppfyllt:

- fordonet är högst 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts högst än 600 mil.

Definitionen innebär att transportmedlet endast är att anse som begagnat när båda nedanstående kriterier är uppfyllda:

- fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att båda kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Bedömning sker vid förvärvstidpunkten

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om ett transportmedel är nytt, enligt artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska ske vid den tidpunkt då säljaren levererar transportmedlet till förvärvaren (C-84/09, X).

Exempel

- a. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny. Visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.
- b. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny. Visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.
- c. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, eftersom båda nybilskriterierna är uppfyllda.
- d. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som begagnad, eftersom inget av nybilskriterierna är uppfyllt.

Uppgift i fakturan

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EU-land ska i fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel (11 kap. 8 § 14 ML), se vidare avsnitt 17.6.

Anmälan till Skatteverket

Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EU-land anmäla försäljningen till Skatteverket, såvida köparen inte återoppar ett VAT-nummer i ett annat EU-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverket, Ludvikakontoret (14 b § MF).

Specialbestämelse när säljaren ej är skattskyldig

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar få återbetalning av den mervärdesskatt som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EU-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556). Se även avsnitt 15.9.

Förvärv till Sverige

I avsnitt 9.4.2.2 redogörs för vad som gäller då ett nytt transportmedel förvärvas i ett annat EU-land och Sverige är det land där transportmedlet befinner sig när transporten till köparen avslutas.

Begagnade transportmedel

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk mervärdesskatt. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk mervärdesskatt vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.

Om transportmedlet anses som begagnat kan under vissa förutsättningar reglerna i 9 a kap. ML (VMB) tillämpas. Se vidare avsnitt 32.4.

9.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat, EU-institution, EU-organ eller en internationell organisation i ett annat EU-land

Beskickning, konsulat, diplomatiska personalen

Omsättning av varor som ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land är undantagen från skatteplikt när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat. Undantaget från skatteplikt i de uppräknade fallen medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § första stycket 3 samt femte stycket ML). Bestämmelserna är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EU-länder och svensk diplomatisk personal vid dem, se vidare avsnitt 38.

**EU-institutioner
och EU-organ**

Regleringen av den skattefrihet som unionen och vissa unionsorgan vilar på och den som tillkommer andra internationella organisationer finns i olika bestämmelser. Skälet till detta är att de har sitt ursprung i olika rättsliga grunder (prop. 2010/11:28 s. 36).

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är ett kontor eller anläggning i annat EU-land som tillhör:

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

Undantaget från skatteplikt medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns samt att skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids (3 kap. 30 a § första stycket 3 a samt femte och sjätte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

**Andra
internationella
organisationer**

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är ett kontor eller anläggning i annat EU-land som tillhör en annan internationell organisation än som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 a ML. Undantaget gäller i dessa fall även en medlemsstats ombud vid, eller en person med tjänst eller uppdrag hos, en sådan annan internationell organisation. Undantaget från skatteplikt medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt råder enligt motsvarande regler i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § första stycket 4 samt femte stycket ML), se vidare avsnitt 38.

Intyg krävs

Säljaren ska styrka skattefriheten genom att i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg som visar att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EU-land där köparen är stationerad, d.v.s. där kontoret eller anläggningen är beläget. Intyget ska vara utfärdat av en behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § första stycket MF). För köpare i Sverige som vill utnyttja motsvarande undantag

från skatteplikt i andra EU-länder utfärdas intyg enligt blankett SKV 5929, se bilaga 18. Se vidare avsnitt 38.

Begreppet ”nära anslutning till”

I det fall köparen (beskickningen, EU-organen m.fl.) ombesörjer transporten ut ur landet ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra ut varan ur landet (14 c § andra stycket MF).

Skatteverket tolkar begreppet ”nära anslutning till” som att leverans ska ske inom rimlig tid och att konsumtion (nyttjande) av varan inte har ägt rum här i landet innan transporten påbörjas (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111).

Se även Skatteverkets bedömning angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m. (RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100).

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a och 4 samt femte och sjätte styckena ML motsvaras av artikel 151.1 första stycket a, aa och b i mervärdesskattedirektivet.

Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EU

När det gäller att fastställa omsättningsland vid leverans av varor till beskickningar m.fl. som är stationerade i land utanför EU ska ML:s allmänna regler i 5 kap. tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår i avsnitt 9.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem. Vad som gäller leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel, se avsnitt 9.7.2.

9.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor

Nato

Vissa omsättningar av varor som har ett annat EU-land som destinationsland undantas från skatteplikt om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Skattefriheten medges endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet (3 kap. 31 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 151.1 första stycket d i mervärdesskattedirektivet.

Styrkor stationerade på Cypern

Omsättning av varor till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern undantas från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 151.1 första stycket e i mervärdesskattedirektivet. Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

9.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EU-land

Överföring av vara

Med överföring av varor avses en fysisk transport från ett EU-land till ett annat utan att äganderätten övergår. Det kan t.ex. vara fallet då ett företag efter tillverkning av en vara transporterar denna från det medlemsland där varan producerats till ett lager som företaget har i ett annat medlemsland.

Fast etableringsställe i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Ett fast etableringsställe i både Sverige och utlandet är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag.

Överför det svenska fasta etableringsstället (huvudkontoret) en vara till det fasta etableringsstället i annat EU-land ska överföringen i vissa fall likställas med en omsättning och där emot svarande förvärv. Detta gäller trots att äganderätten till varorna, i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag, inte övergått till ”annan person”. Överföringen ska då redovisas i mervärdesskattedeklarationen och i en periodisk sammanställning.

Likställs med omsättning

En överföring av en vara till ett annat EU-land ska likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EU,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det EU-land till vilket varan överförs (2 kap. 1 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet.

– förutsätter ett unionsinternt förvärv

En av förutsättningarna för att en överföring ska likställas med en omsättning är att den ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det andra EU-landet. Den reglering av överföringar mellan medlemsländer som finns i mervärdesskattedirektivet är obligatorisk och ska ha införts i medlemsländernas lagstiftning. Det kan dock inte uteslutas att bestämmelserna tolkas på olika sätt i olika medlemsländer. Även om en överföring till Sverige i en identisk situation hade bedömts som ett unionsinternt förvärv så är bedömningen i den omvända situationen, d.v.s. att överföringen likställs med omsättning i Sverige, beroende av den bedömning som sker i det land dit varorna

transporteras. Om överföringen inte medför att det föreligger ett unionsinternt förvärv i det landet föreligger inte heller en omsättning i Sverige (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Omsättningsland

I och med att en överföring likställs med en omsättning blir bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland tillämplig även för överföringar.

Undantag från skatteplikt

Undantaget från skatteplikt vid gränsöverskridande transport av varor enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2 ML (varor i allmänhet samt punktskattepliktiga varor) samt andra stycket (nya transportmedel) blir tillämpligt även på överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land (3 kap. 30 a § fjärde stycket ML). Det innebär vidare att import av varor som efter importen ska överföras till ett annat EU-land kan omfattas av undantaget i 3 kap. 30 § andra stycket ML under vissa förutsättningar. Se vidare avsnitt 9.2.2.3 och avsnitt 44.5.2 angående omsättningsland och undantag från skatteplikt vid import.

Unionsinternt förvärv

Denna s.k. fiktiva omsättning vid överföring av varor motsvaras av ett fiktivt unionsinternt förvärv i det land till vilket varorna transporteras, jämför 2 a kap. 2 § 3 och 4 samt 7 och 9 §§ ML (motsvaras av artiklarna 17, 21 och 23 i mervärdesskattedirektivet) samt avsnitt 9.4.3 som behandlar överföring av varor till Sverige.

Skälet till att det vid varuöverföringar har införts en ordning som består av en fiktiv omsättning i det land från vilket varan transporteras följt av ett fiktivt unionsinternt förvärv i det land till vilket varan anländer är att det ansetts nödvändigt att kunna följa varorna även då en förflyttning av dessa inte är föranledda av en äganderättsövergång. Syftet är att förhindra fusk eller icke-beskattad konsumtion.

Olika varuöverföringar vid arbetsbeting

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning. Skatteverket anser att bestämmelserna i 2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 7 § andra stycket 2 ML ska tolkas i enlighet med mervärdesskattkommitténs riktlinje från 1996 om arbetsbeting och överföring av varor mellan EU-länder (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111). Se även bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattkommitté, 1996 punkten 4.

Auktion

Äganderätten till en vara som överförs av en svensk säljare till annat EU-land för att säljas på auktion i det landet övergår till

köparen vid klubbslaget. Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EU-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML jämfört med 5 kap. 1 § första stycket ML. Den svenske säljaren kan därför vara skyldig att registrera sig i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

Unionsintern försäljning i stället för överföring

Det förekommer dock att andra EU-länder har bestämmelser som innebär att det i stället är köparen som ska anses göra ett unionsinternt förvärv av varor från ett annat EU-land trots att varan finns i det andra EU-landet när försäljningen sker. Det gäller t.ex. vid försäljning av skinn på pålsdjursauktioner i Finland och Danmark. Ytterligare ett exempel på när en sådan situation kan uppkomma är när varor läggs i vissa former av lager, t.ex. call-off lager. Av praktiska skäl kan i sådant fall en svensk säljare i mervärdesskattedeklaration få redovisa omsättningen till köparen som en varuleverans till ett annat EU-land i stället för en överföring. Försäljningen ska då även redovisas i en periodisk sammanställning med angivande av köparens VAT-nummer.

Överföring i stället för unionsintern försäljning

I vissa EU-länder är det möjligt för en säljare att av förenklingskäl hantera en unionsintern försäljning som en överföring av varor. I vissa fall är det en förutsättning för att en säljare ska kunna tillämpa det aktuella förenklingsförfarandet i destinationslandet att det land från vilket varorna transporteras intygar att förfarandet godtas. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt för verket att utfärda ett sådant intyg (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111).

9.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EU-länder

9.4.1 Inledning

En vara som ska transporteras till köparen är som huvudregel omsatt i det land där varan finns när transporten påbörjas. En grundregel är att beskattning också sker i det land där omsättningen har ägt rum.

I vissa fall är det dock inte omsättningen utan förvärvet som är den beskattningsgrundande händelsen. Det är då i stället köparen av varan som ska beskatta sitt förvärv i det land där transporten avslutas, genom ett s.k. unionsinternt förvärv. För

att undvika dubbelbeskattning ska säljaren undanta sin omsättning från beskattning i avsändarlandet.

Det land där varan finns när transporten av varan avslutas, d.v.s. destinationslandet har beskattningsrätten. Vanligtvis överensstämmer destinationslandet med det land som köparen är registrerad till mervärdesskatt i, men i de fall köparen åberopat ett VAT-nummer i ett annat land kan beskattning bli aktuell i det landet. Förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett är således en spegelbild av förutsättningarna för unionsinternt förvärv i destinationslandet. Det framgår även vid en jämförelse mellan artiklarna i mervärdesskattedirektivet.

**Mervärdes-
skattedirektivet**

Bestämmelserna om unionsinternt förvärv finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns i följande artiklar: I artiklarna 20–21 och 23 regleras definitionen för ett unionsinternt förvärv. I artikel 2.1 b framgår i tur och ordning förutsättningarna för ett unionsinternt förvärv vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. I artiklarna 40–42 regleras platsen för förvärv av varor inom EU, d.v.s. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 32 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen). Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet (spegelbilden av ett unionsinternt förvärv) framgår av artikel 138.

**Rådets genom-
förandeförordning**

Genom artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 har klargjorts att destinationslandet ska utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken varorna skickats eller transporterats. Det innebär att köparen ska beskattas för det unionsinterna förvärvet även om säljaren t.ex. felaktigt debiterat mervärdesskatt på försäljningen. Rättelse av den felaktigt debiterade skatten får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se även EU-domstolens dom i mål C-84/09, X, punkt 38. Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett förvärv ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala svensk mervärdesskatt utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet. Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även det unionsinterna förvärvet av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § tredje stycket ML).

Unionsinternt förvärv kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EU-länder.

Skattskyldighet

När det gäller information om skattskyldighet och tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid unionsinternt förvärv, se avsnitt 4.

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i mervärdesskatte-deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisnings-skyldighetens inträde m.m.

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om unionsinterna förvärv i ML enligt följande:

- Förvärv av varor från annat EU-land, avsnitt 9.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EU-land till Sverige, avsnitt 9.4.3.
- Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt, avsnitt 9.4.4.

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde vid unions-interna förvärv redogörs för i avsnitt 19.4.10. Bestämmelser avseende omräkning av utländsk valuta i samband med förvärv redogörs för i avsnitt 17.9 och vad gäller beskattningsunderlag, se avsnitt 11.5.

9.4.2 Förvärv av varor från annat EU-land

9.4.2.1 Inledning

Transport till Sverige från annat EU-land

Ett unionsinternt förvärv föreligger i Sverige om någon mot ersättning förvärvar en vara som transporteras från ett annat EU-land till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning, och Sverige är det land där varan finns när transporten avslutas. En vara som finns i ett annat EU-land då transporten till köparen påbörjas är som huvudregel omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML jämfört med 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Det förhållandet att en vara är omsatt utomlands är en förutsättning för skattskyldighet för unionsinternt förvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML.

Olika förutsättningar gäller för ett unionsinternt förvärv beroende på om det är fråga om ett nytt transportmedel, en punktskattepliktig vara eller någon annan vara.

**Svensk privat-
persons förvärv
från annat
EU-land**

Ett unionsinternt förvärv föreligger inte om en svensk privatperson förvärvar en vara i ett annat EU-land. Han ska då i stället betala mervärdesskatt i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning, se avsnitt 9.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om transporten av dem avslutats här.

**Transport till
annat EU-land
än Sverige**

Även i det fall en vara transporteras från ett EU-land till ett annat EU-land än Sverige kan det bli fråga om ett unionsinternt förvärv i Sverige enligt den s.k. reservregeln, se avsnitt 9.4.2.6.

I följande avsnitt följer en redogörelse över olika situationer då unionsinternt förvärv föreligger i samband med förvärv av varor från ett annat EU-land. Redogörelse lämnas enligt följande.

- Nya transportmedel, avsnitt 9.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 9.4.2.4.
- Unionsinternt förvärv vid import, avsnitt 9.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 9.4.2.6.

9.4.2.2 Nya transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EU-land och transporten av transportmedlet har avslutats i Sverige (2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1 ML). Bestämmelserna motsvaras av artikel 2.1 b ii och artikel 40 i mervärdesskattedirektivet.

En redogörelse för begreppet nytt transportmedel har lämnats i avsnitt 9.3.4.

**Bedömning sker
vid förvärvs-
tidpunkten**

EU-domstolen har ansett att bedömningen av om ett transportmedel som är föremål för ett unionsinternt förvärv är nytt, enligt artikel 2.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska ske vid den tidpunkt då säljaren levererar transportmedlet till förvärvaren (C-84/09, X).

Bedömningen av om ett transportmedel är nytt enligt 1 kap. 13 a § ML ska därmed ske vid förvärvstidpunkten, d.v.s. då

rätten att förfoga över transportmedlet såsom ägare övergår på köparen. Det förhållandet att köparen t.ex. låtit transportmedlet användas i demonstrationssyfte och att det enligt definitionen är begagnat då det förs in i Sverige saknar därför betydelse för bedömningen. Se kammarrättens domar KRSU 2008-03-25, mål nr 1743-07, och KRSU 2008-04-07, mål nr 1650-07 samt Skatteverkets ställningstagande 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att förutsättningar för ett unionsinternt förvärv i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att samtliga förutsättningar för att ett unionsinternt förvärv ska föreligga enligt ML måste vara uppfyllda redan i anslutning till förvärvet. Det krävs därmed att transporten till Sverige av det nya transportmedlet sker eller i vart fall påbörjas i samband med förvärvet. Vid det aktuella förvärvet var dessa förutsättningar inte uppfyllda eftersom fordonet fördes till Sverige först vid en senare tidpunkt i samband med att köparen flyttade till Sverige (RÅ 2001 ref. 41). Se även bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskatteskommitté, 1998 punkten 5. Riktlinjen har införts som artikel 2 a–b i rådet genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Gränsöver- skridande transport

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att förvärvet av en ny båt i Storbritannien var att anse som ett unionsinternt förvärv av ett nytt transportmedel i Sverige. Målet avgjordes efter att ett förhandsavgörande i mål C-84/09, X inhämtats från EU-domstolen. Köparen avsåg att transportera den nya båten till Sverige först sedan den seglats mer än 100 timmar för fritidsändamål i 3–5 månader i annat EU-land än Sverige. Båten skulle ha sin hemmahamn i Sverige och även vinterförvaras här. Köparen var bosatt i Sverige och även om båten senare i stor utsträckning skulle användas i Medelhavet så angavs inte någon särskild anknytning till något annat EU-land. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens dom av vilken det framgår att artikel 20 första stycket och artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avgörandet av om en transaktion ska anses som en unionsintern omsättning eller ett unionsinternt förvärv inte kan bero på om en viss tidsfrist iakttagits inom vilken transporten av transportmedlet måste påbörjas eller avslutas. För att avgöra om det är fråga om ett förvärv av ett nytt transportmedel i den mening som avses i artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet

ska en helhetsbedömning ske av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas genom objektiva omständigheter, för att avgöra i vilken medlemsstat den slutliga användningen av transportmedlet planeras äga rum. Högsta förvaltningsdomstolen fann därvid, utifrån de förutsättningar som lämnats, att slutkonsumtionen av den aktuella båten får anses ske i Sverige dit båten ska transporteras. Att båten under efterföljande säsonger kan komma att användas i andra EU-länder saknar betydelse då platsen för ett unionsinternt förvärv ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då transporten till förvärvaren avslutas (jfr artikel 40 i mervärdesskattedirektivet). Om båten är ny avgörs vid den tidpunkt då båten levereras till köparen och den tolkningen påverkas inte av att platsen för det unionsinterna förvärvet är där transporten avslutas. Då båten enligt förutsättningarna ska vara ny när den levereras till köparen så avser förvärvet ett nytt transportmedel och förvärvsbeskattning ska ske i Sverige (HFD 2011 ref. 28).

Skatteverket anser att i de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en undantagen unionsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska transporten till Sverige alltid anses ha skett eller påbörjats i samband med förvärvet (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111). Se även kammarrättens dom KRSU 2011-10-04, mål nr 1234-08.

Beskattning där transporten avslutas

Reglerna som bestämmer beskattningsland när det gäller nya transportmedel ska säkerställa att beskattning sker i förvävslandet. Reglerna är uppbyggda efter principen att ett unionsinternt förvärv i destinationslandet medför ett undantag från skatteplikt i avsändarlandet. Utöver kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport finns inga ytterligare krav.

Om omsättningen av det nya transportmedlet kan undantas från skatteplikt på grund av att det transporterats till ett annat EU-land förutsätts att förvärvet av det i stället beskattas i det land där transporten avslutas. Detta innebär att i de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en från skatteplikt undantagen unionsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska förvärvsbeskattning ske i Sverige när transporten avslutas här. Jfr artikel 40 i mervärdesskattedirektivet.

Bedömning av om en transport ska anses avslutad i Sverige eller i ett annat EU-land får avgöras i varje enskilt fall (se prop. 2007/08:25 s. 140).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska transporten anses avslutad i det land där transportmedlet vanligtvis ska vara parkerat eller förankrat. Ett transportmedel får anses parkerat eller förankrat i Sverige om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige såvida köparen inte kan visa att transportmedlet har sin huvudsakliga parkeringsplats eller hamnplats i ett annat land (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111), se även C-84/09, X, punkt 46 samt HFD 2011 ref. 28.

Stadigvarande användning

Något krav på att transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet för att det ska anses som ett unionsinternt förvärv finns inte (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att en bil förvärvad i Finland av en finsk privatperson med tillfällig anställning i Sverige fick anses uppfylla förutsättningarna för ett unionsinternt förvärv i Sverige trots att den befann sig i landet endast under en begränsad tid (179 dygn). Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att det förhållandet att bilen i samband med omsättningen transporterades ut ur Finland gjorde det möjligt att leveransen där kunde undantas från skatteplikt. Transporten av bilen slutade i Sverige, där förvärvaren av bilen då var bosatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är Sverige därmed beskattningsland. Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare att nationella bestämmelser som grundas på direktiv ska tolkas EU-konformt. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML, i dess lydelse fram till den 1 januari 2008, kan mot denna bakgrund inte tolkas så att en viss minsta användningstid i Sverige erfordras för att beskattning ska kunna ske här (RÅ 2005 ref. 70).

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljarens och köparens status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett om köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EU-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan. Jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet.

Det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet (1 kap. 2 § första stycket 5 ML). Den som är skattskyldig endast för förvärv av ett nytt transportmedel ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL).

Denne redovisar i stället skatten till Skatteverket, Ludvika-kontoret, enligt ett särskilt förfarande (26 kap. 7 § andra stycket SFL). I en särskild folder ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt redovisar mervärdesskatten i enlighet med sin ordinarie redovisning.

9.4.2.3 Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor förstås här energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa definieras enligt EU:s punktskatte regler. Dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget inom unionens territorium eller genom ett gasnät anslutet till ett sådant system (1 kap. 13 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

Juridisk person som inte är näringsidkare

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EU-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet (1 kap. 2 § första stycket 5 samt 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2 ML). Bestämmelserna i ML om unionsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b iii.

Särskilt förfarande

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskilt förfarande, se 26 kap. 7 § andra stycket SFL. Den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration benämnd ”Moms på förvärv av punktskattepliktiga varor i annat EU-land” (SKV 5283). Beskattningen sker vid Skatteverket, Ludvikakontoret.

Köparen är privatperson

Om en privatperson i Sverige förvärfvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EU-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige s.k. distansförsäljning. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige även om varan fanns i ett annat EU-land när transporten av den till köparen påbörjades (5 kap. 2 § första stycket 4 ML och 1 kap. 2 § första stycket 1 ML).

9.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Det föreligger ett unionsinternt förvärv i Sverige om en vara förvärvas mot ersättning och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till Sverige från ett annat EU-land (2 a kap. 2 § 1 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

För andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor gäller att köparen dessutom ska vara

- en näringsidkare som har avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ ML, eller är
- en näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt, den s.k. förvärvströskeln (2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 2.1 b i, 3.1 b och 3.2 i mervärdesskattedirektivet.

Säljarens status

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Begreppet ”skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EU-land” motsvaras i mervärdesskattedirektivet av kravet i artikel 2.1 b i att säljaren ska vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt att tillämpa de särskilda reglerna för småföretagare enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan är då förmodligen inte heller undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad mervärdesskatt i inköpslandet av säljaren.

Varan finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 1 eller 3 § ML). Svensk mervärdesskatt ska då tas ut vid omsättningen. En förutsättning för skattskyldighet för ett unionsinternt förvärv är nämligen att omsättningen inte har

	skett i Sverige. Den utländske säljaren är skattskyldig i Sverige och ska registreras till mervärdesskatt här i landet (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I det fall köparen är registrerad till mervärdesskatt och säljaren är en utländsk företagare eller att likställa med en utländsk företagare enligt 1 kap. 2 § tredje stycket ML kan omvänd skattskyldighet bli tillämplig (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML).
Varan sänds från annat EU-land till ett tredjeland	I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land, men varan transporteras från det landet till ett tredjeland ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen bör då utgöra export i det andra EU-landet.
Varan sänds från ett tredjeland till Sverige	Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land men varan transporteras från ett tredjeland till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import, se vidare avsnitt 44.
Transport via ett tredjeland	När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EU-land och varan transporteras från ett EU-land via ett tredjeland till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via ett tredjeland skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EU-vara, se vidare avsnitt 44.6.
Passiv förädling	Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av Tullverket bör omsättningen av varan, från det andra EU-landet via ett tredjeland till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett unionsinternt förvärv, se även avsnitt 44.7.6 om passiv förädling.
Transport via ett annat EU-land	Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EU-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.
Ej åberopat VAT-nummer	Om en företagare inte har åberopat sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EU-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett unionsinternt förvärv här. Se även avsnitt 9.4.1 samt artiklarna 4 och 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. För information om beskattningsunderlaget, se avsnitt 11.5.

Förvärvströskeln

Som framgår inledningsvis gäller särskilda regler då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EU-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen registreras till mervärdesskatt och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland, d.v.s. Sverige, för att förvärvsbeskattas här (jfr 2 a kap. 3 § andra stycket ML).

Avsikten med bestämmelsen är att destinationsprincipen ska förverkligas, d.v.s. beskattning i konsumtionslandet, även när köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EU-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EU-land, som är registrerad till mervärdesskatt där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig handel inom EU. Köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. En tablå över förvärvs-tröskelvärdena inom EU finns i bilaga 17.

Frigräns

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

Exempel

Först görs tre förvärv till ett sammanlagt värde av 85 000 kr. Därefter görs ett förvärv för 10 000 kr varmed tröskelvärdet överskrids. Beskattning av ett unionsinternt förvärv ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

Särskilt beslut

På köparens begäran kan Skatteverket besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1, 3 § andra stycket 2 och 4 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 3.3 i mervärdesskattedirektivet.

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 9.2.2.4.

Blandad verksamhet

Enligt Skatteverkets uppfattning är förvärvströskeln endast tillämplig då köparen är

- en näringsidkare som helt saknar rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, eller
- en juridisk person som inte i något avseende är att betrakta som näringsidkare

Det innebär att förvärvströskeln inte blir tillämplig på förvärv då köparen bedriver s.k. blandad verksamhet. Oavsett om beloppsgränsen 90 000 kr överskrids eller inte gör således en köpare som bedriver en blandad verksamhet ett unionsinternt förvärv. Detta gäller även för förvärv som endast är hänförliga till den del av verksamheten som varken medför avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 668417-08/111).

Registrering pga. förvärv/omsättning av tjänster

Näringsidkare ska i vissa fall vara registrerade till mervärdesskatt trots att den verksamhet som bedrivs varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Det gäller när en näringsidkare är skattskyldig för förvärv av tjänster enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML (7 kap. 1 § första stycket 3 SFL). Det gäller även då en näringsidkare som är etablerad i Sverige tillhandahåller tjänster som är omsatta i annat EU-land och där köparen är skattskyldig för förvärvet på motsvarande sätt i det andra EU-landet (7 kap. 1 § första stycket 7 SFL). Enligt Skatteverkets uppfattning är förvärvströskeln tillämplig för näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt under förutsättning att registreringen endast avser förvärv eller omsättning av tjänster enligt ovan och att näringsidkaren inte har åberopat sitt registreringsnummer till mervärdesskatt vid förvärvet av varorna.

I de fall näringsidkaren åberopar sitt registreringsnummer vid förvärvet av varorna, trots att beloppsgränsen 90 000 kr inte

överskridits, får näringsidkaren enligt Skatteverkets uppfattning anses ha lämnat en sådan begäran om att ändå anse förvärvet som ett unionsinternt förvärv. Skatteverket ska då besluta att beloppsgränsen på 90 000 kr inte ska tillämpas (2 a kap. 4 § ML).

Om näringsidkaren av misstag återoppar sitt registreringsnummer vid förvärv av varor från ett annat EU-land, d.v.s. inte haft för avsikt att begära att bli skattskyldig för ett unionsinternt förvärv innan förvärvströskeln passerats, kan förvärvströskeln fortfarande tillämpas. Detta gäller under förutsättning att näringsidkaren kan visa att säljaren underrättats om misstaget och att mervärdesskatt påförts på omsättningen av varorna i ett annat EU-land. Ett särskilt beslut enligt 2 a kap. 4 § ska då inte fattas (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 883678-09/111). Se även artiklarna 4 och 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

9.4.2.5 Unionsinternt förvärv vid import via annat EU-land

Import via annat EU-land (spärregel)

En juridisk person som inte är näringsidkare gör ett unionsinternt förvärv i Sverige om den juridiska personen importerar varor till ett annat EU-land för vidare transport till Sverige. Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet (2 a kap. 5 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

Om importmoms påförts i importlandet kan, för att undvika dubbelbeskattning, rätt till återbetalning av denna föreligga i importlandet (jämför med den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 11 b § ML vid import via Sverige).

9.4.2.6 Reservregeln

Transport till annat EU-land (reservregeln)

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML). Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av reservregelns tillämplighet vid förvärvsbeskattning (Skatteverket

2010-07-06, dnr 131 456163-10/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Vid unionsinterna förvärv gäller som huvudregel att beskattning ska ske i det land varan befinner sig då transporten avslutas. Den s.k. reservregeln ska säkerställa beskattning i samband med unionsintern varuhandel när varan inte beskattas i destinationslandet. Om köparen är registrerad i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att beskattning av förvärvet skett i destinationslandet ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad. Reservregeln innebär inte någon valfrihet mellan beskattning av ett unionsinternt förvärv i det land där köparen är registrerad respektive beskattning i varans destinationsland. Det land där transporten avslutas har alltid beskattningsrätten för ett unionsinternt förvärv oberoende av att reservregeln tillämpats i ett annat medlemsland.

Trepartshandel

Det föreligger inte något unionsinternt förvärv i Sverige enligt reservregeln om en köpare åberopar sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i egenskap av mellanman i en trepartshandel. Det gäller under förutsättning att köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EU-land och att den till vilken omsättningen görs är skattskyldig där för omsättningen (2 a kap. 6 § tredje stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 42 i mervärdesskatte-direktivet. Se vidare avsnitt 9.5.

En efterföljande omsättning

Skatteverket anser att begreppet ”en efterföljande omsättning” ska tolkas med hänsyn till bestämmelsens syfte och avse just den efterföljande omsättning som sker i samband med en trepartshandel och inga andra omsättningar.

Bevisbördan

För att undgå beskattning enligt reservregeln när det inte är fråga om trepartshandel anser Skatteverket därför att den som förvärvar varan måste visa att han har beskattats för förvärvet i destinationslandet. Detta gäller även om det skett en omsättning av varan i destinationslandet, eller omsättning av en tjänst i samband med användningen av varan, för vilken köparen av varan eller tjänsten är skattskyldig. Detsamma gäller i de situationer där destinationslandet har infört en omsättnings-tröskel för skattskyldighet eller infört särskilda regler för små företag.

Justering av utgående skatt

Om beskattning har skett i enlighet med reservregeln och förvärvaren senare visar att han påförts mervärdesskatt i ett annat EU-land på grund av förvärvet har han rätt att göra justering av sin redovisning (13 kap. 25 a § ML).

Avdrag/återbetalning vid beskattning enligt reservregeln

När beskattning skett enligt reservregeln föreligger normalt inte avdrags- eller återbetalningsrätt för påford mervärdesskatt. Under vissa förutsättningar kan dock avdrag eller återbetalning av påford mervärdesskatt medges. För information om avdrags- eller återbetalningsrätt för mervärdesskatt när beskattning skett enligt reservregeln, se avsnitten 14.3.10 och 15.6.

9.4.3 Överföring av varor från annat EU-land till Sverige

Ett unionsinternt förvärv föreligger i vissa fall när någon för över (d.v.s. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EU-land till Sverige. Alla överföringar utlöser dock inte förvärvsbeskattning. Överföringar av varor som mera tillfälligt ska användas här i landet ska således inte beskattas (2 a kap. 2 § 3 och 4 samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 17, 21 och 23 i mervärdesskattedirektivet. Beskattningen ersätter importmervärdesskatten vid överföringar mellan EU-länder. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Ett unionsinternt förvärv i Sverige av en överföring från ett annat EU-land är en spegelbild av en fiktiv omsättning som är undantagen från skatteplikt i det EU-land från vilket varan transporteras.

Överföring från Sverige jämställs med omsättning enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 9.3.7.

Exempel

FI, som är registrerad till mervärdesskatt i Finland och saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till SE som är registrerad till mervärdesskatt här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

FI gör på grund av överföringen av varan ett unionsinternt förvärv här i landet. På grund av bestämmelsen i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta förvärv eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § ML. Han ska trots det registreras till mervärdesskatt i Sverige enligt 7 kap. 1 § första stycket 5 SFL.

Om SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir FI skattskyldig för omsättningen till denne.

Eftersom FI då är skattskyldig för omsättningen i Sverige är överföringen FI gör inte undantaget från skatteplikt (3 kap. 30 d § ML). FI har inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. ML, utan avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

Förvärvsbeskattning ska ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EU-land och överföringen görs för den verksamheten (2 a kap. 7 § första stycket ML). I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett unionsinternt förvärv dock inte ska ske om överföringen

- görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,
- utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete på eller värdering av den överförda varan i Sverige (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet eller värderingen utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EU-land som varan ursprungligen överförts från (se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
- görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
- görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige (t.ex. på en utställning), under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,
- görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller mervärdesskattefri försäljning till annat EU-land, se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
- görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4 ML, d.v.s. vid monteringsleveranser av vara och distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet,

- görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d § ML, d.v.s. omsättning av gas, el, värme eller kyla som ska beskattas i Sverige.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uttyrd vara säljs till hyrestagaren, d.v.s. varan ska således inte längre vara tillfälligt i Sverige.

Överföring till Sverige ska även beskattas om

- den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,
- han tar i anspråk varan för annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket (ovannämnda punktsatser) genom att använda den för denna verksamhet efter det att varan transporterats hit, och
- varan inte härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det EU-land från vilket varan förs över (2 a kap. 9 § ML).

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EU-land (via ett tredjeland där förädling sker) ses som ett unionsinternt förvärv och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från unionsinternt förvärv

En överföring ska inte anses som ett unionsinternt förvärv om motsvarande förvärv av varan mot ersättning inte skulle anses som ett unionsinternt förvärv för förvärvaren (2 a kap. 10 § ML). Se vidare avsnitt 9.4.4.

Överföringar i samband med arbete på vara

EU:s mervärdesskattekommitté har 1996 enhälligt godtagit en riktlinje avseende arbetsbeting och överföring av varor mellan EU-länder, se bilaga 19; Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 4. De förenklingar som beskrivs i riktlinjen är tillämpliga vid tjänster som avser såväl arbete på vara som värdering av vara. Förenklingarna innebär att en vara som transporteras ut ur det land där arbetet utförts men som i strikt mening inte återsänds till ursprungslandet ändå ska anses återsänd till ursprungslandet om de färdiga produkterna har en känd slutlig destination hos den som beställt tjänsten. Vidare

innebär förenklingarna att en vara ska anses återsänd till ursprungslandet även i de fall det sker tillfälliga uppehåll i transporten tillbaka till beställaren t.ex. på grund av att ytterligare arbete ska utföras på varan.

Skatteverket har med utgångspunkt i mervärdesskattekommitténs riktlinje, redogjort för sin bedömning av situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111).

Överföring för export m.m.

Skatteverket har även tagit ställning till i vilka fall 2 a kap. 7 § andra stycket 5 ML är tillämplig, d.v.s. överföring för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a § eller i 3 kap. 30 a § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen tillämplig i de fall då en överföring till Sverige har föregåtts av en omsättning (med äganderättsövergång) som är undantagen från skatteplikt enligt motsvarigheten till 5 kap. 3 a § eller 3 kap. 30 a § ML i det EU-land från vilket varorna överförs. Denna förutsättning är uppfylld i det fall då köparen av varan är känd vid den tidpunkt då varorna transporterats från det andra EU-landet till Sverige och där varan genom de uppgifter som säljaren lämnar i deklaration och periodisk sammanställning i ursprungslandet går att följa till slutdestinationen hos köparen (Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306899-08/111).

Överföring i stället för unionsintern försäljning

I vissa EU-länder är det möjligt för en säljare att av förenklingskäl hantera en unionsintern försäljning som en överföring av varor. Enligt Skatteverkets bedömning innebär bestämmelserna i ML och SFL att en motsvarande förenkling inte är möjlig vid försäljning till Sverige. I vissa fall är det en förutsättning för att en säljare ska kunna tillämpa det aktuella förenklingsförfarandet i destinationslandet att det land från vilket varorna transporterats intygar att förfarandet godtas. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt för verket att utfärda ett sådant intyg (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111).

9.4.4 Unionsinternt förvärv – undantag från skatteplikt

Utländska företagens förvärv i Sverige

Unionsinterna förvärv som görs av utländska företagare är i vissa fall undantagna från skatteplikt. Det gäller om den utländska företagaren under alla omständigheter hade haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ och 13–13 b §§ ML av hela mervärdesskatten med anledning av förvärvet (3 kap.

30 d § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 140 c i mervärdesskattedirektivet.

Ett unionsinternt förvärv är också undantaget om det görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 § och 7 §§ ML, t.ex. vissa förvärv av utländska beskickningar (3 kap. 30 d § andra stycket ML).

När det gäller information om rätten till återbetalning, se avsnitt 15.

**Registrerings-
skyldighet**

Även om ett unionsinternt förvärv är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske företagaren registreras till mervärdesskatt i Sverige (7 kap. 1 § första stycket 5 SFL). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 213.2 och 214.1 b i mervärdesskattedirektivet.

**Vinstmarginal-
beskattade varor**

Ett unionsinternt förvärv undantas från skatteplikt även vid förvärv av sådana varor som har beskattats i det andra EU-landet enligt det landets motsvarighet till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML (3 kap. 30 f § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 4 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 32 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

**Överföring av
begagnade varor**

Skatteverket anser att en EU-konform tolkning av undantaget från skatteplikt för unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter enligt 3 kap. 30 f § ML innebär att undantaget kan tillämpas i vissa fall när det unionsinterna förvärvet uppkommer på grund av överföring av varor från ett annat EU-land. Detta gäller under förutsättning att den som överför varorna är en skattskyldig återförsäljare samt att den omsättning som överföringen motsvarar omfattas av VMB i avgångslandet. Skatteverket anser att kravet på att överföringen ska omfattas av VMB i avgångslandet i normalfallet får anses uppfyllt om försäljningen av de varor som överförs kan omfattas av VMB i det EU-landet. Om det är så att konstverken, samlarföremålen eller antikviteterna importerats till ett annat EU-land för att därefter överföras till Sverige krävs dessutom att mervärdesskatt har tagits ut i det andra EU-landet i samband med importen och att avdrag eller återbetalning av den påförda mervärdesskatten inte har skett (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 704647-10/111). Se vidare avsnitt 32 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

9.5 Trepårtshandel inom EU

9.5.1 Inledning

Vid handel mellan EU-länder där det sker en transport av en vara mellan två EU-länder ska beskattning ske i det land där transporten avslutas. Om köparen har åberopat ett registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land än destinationslandet och inte kan visa att förvärvsbeskattning av varan har skett i destinationslandet ska beskattning ske i det land där köparen är registrerad (reservregeln), se avsnitt 9.4.2.6.

Trepårtshandel

Reservregeln ska inte tillämpas i det fall köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning till en tredje part i ett annat EU-land som är skattskyldig där för omsättningen. Detta kallas ”trepårtshandel” (2 a kap. 6 § tredje stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 42 i mervärdesskattedirektivet.

Det som kännetecknar en trepårtshandel i ML:s mening är att det är fråga om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EU-länder där tre parter som är registrerade till mervärdesskatt finns i var sitt EU-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Trepårtshandel föreligger endast när dessa exakta omständigheter är uppfyllda. Bestämmelsen syftar till att förenkla hanteringen där den slutlige köparen är känd vid tidpunkten för omsättningen och redan är registrerad i destinationslandet.

Detta innebär att trepårtshandel inte föreligger när omsättning sker mellan tre parter i olika medlemsstater, men ingen av parterna är registrerad eller har åberopat VAT-nummer i det EU-land där transporten avslutas. När fler än tre parter är inblandade i en transaktionskedja med endast en unionsintern varutransport, finns inga särskilda bestämmelser som reglerar hur dessa transaktioner ska hanteras, se vidare avsnitt 9.6. Bestämmelserna om unionsinterna förvärv innebär att beskattning som huvudregel ska ske i destinationslandet. Vid trepårtshandel skulle en tillämpning av dessa bestämmelser innebära att den i kedjan som förvärvat varan för vidareomsättning (mellanmannen) skulle ha beskattats för förvärvet i destinationslandet. Sker inte detta gäller i princip reservregeln, d.v.s. beskattning i det land mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt. Vid trepårtshandel gäller dock särskilda bestämmelser som innebär ett undantag från tillämpning av reserv-

regeln och även ett undantag från beskattning av ett unionsinternt förvärv i destinationslandet. Om mellanmannen i en trepartshandel kan visa att denne gjort förvärvet för en efterföljande omsättning i destinationslandet till en tredje part, som är skattskyldig i destinationslandet för den omsättning som sker mellan honom (mellanmannen) och den tredje parten, sker ingen beskattning av mellanmannens unionsinterna förvärv i destinationslandet. Det unionsinterna förvärv som mellanmannen gör beskattas således inte alls, vare sig i det land mellanmannen är registrerad (enligt reservregeln) eller i destinationslandet (jfr 3 kap. 30 b § ML vilken motsvaras av artikel 141 i mervärdesskattedirektivet). Den tredje parten, d.v.s. det sista ledet i transaktionskedjan, gör inget unionsinternt förvärv i destinationslandet utan beskattas för den omsättning som mellanmannen gjort till den tredje parten enligt reglerna för omvänd beskattning (jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 ML som motsvaras av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet).

Bevisbördan

Det är mellanmannen som har bevisbördan för att förutsättningarna för trepartshandel är uppfyllda, jfr 2 a kap. 6 § tredje stycket ML.

Mellanmannen ska visa att denne gjort förvärvet för en efterföljande omsättning av varan till tredje part samt att den tredje parten är skattskyldig för omsättningen i destinationslandet, d.v.s. trepartshandel, se vidare avsnitt 9.5.3. Om mellanmannen inte kan visa detta blir reservregeln tillämplig såvida inte mellanmannen visar att denne beskattats för ett unionsinternt förvärv i destinationslandet.

I avsnitten 9.5.2–9.5.5 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

9.5.2 Första ledet i kedjan

Ett svenskt företag, som är registrerat till mervärdesskatt, säljer varor till en mellanman i trepartshandel.

Det svenska företagets omsättning har skett inom landet enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML. Omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML. Mellanmannen har åberopat sitt VAT-nummer i ett annat EU-land och en gränsöverskridande transport har skett.

Redovisning i mervärdesskattedeklaration och periodisk sammanställning ska ske på samma sätt som vid en vanlig EU-försäljning.

9.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)

Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett unionsinternt förvärv i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EU-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen (2 kap. 6 § tredje stycket ML).

Mellanmannen ska visa att förutsättningarna i 2 a kap. 6 § tredje stycket ML är uppfyllda för att undgå beskattning enligt reservregeln.

Frågan om mellanmannens förvärv ska beskattas som ett unionsinternt förvärv i det land där transporten av varan avslutas avgörs av det landet (jfr 3 kap. 30 b § ML och artikel 141 i mervärdesskattedirektivet).

Viss uppgiftsskyldighet i mervärdesskattedeklarationen och i den periodiska sammanställningen åligger dock mellanmannen.

Mellanman med utländskt VAT-nummer

När en vara sänds från ett annat EU-land till Sverige och mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (d.v.s. destinationslandet) förutsatt

- att han förvärvat varan för sådan efterföljande omsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML (d.v.s. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger både sitt eget och köparens VAT-nummer samt att fråga är om trepartshandel.

En förutsättning för att undantaget i 3 kap. 30 b § ML ska vara tillämpligt är att mellanmannens faktura innehåller en hänvisning till bestämmelsen i ML, dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (artikel 141) eller att det uttryckligen står att fråga är om trepartshandel (11 kap. 8 § 12 ML). Fakturan ska vidare innehålla uppgift om köparens registreringsnummer till mervärdesskatt (11 kap. 8 § 4 ML). Mot-

svarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 226 i mervärdes-skattedirektivet.

9.5.4 Tredje ledet i kedjan

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt företag som är registrerat till mervärdesskatt gäller följande.

Mellanmannen gör ett unionsinternt förvärv i Sverige som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML, se ovan. Mellanmannens omsättning till det svenska företaget är en omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 4 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är närings-idkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige, men detta undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML på grund av att DK är en utländsk företagare. SE är enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (för den s.k. efterföljande omsättningen).

Om DK har ett fast etableringsställe i Sverige är bestämmelsen i 3 kap. 30 b § ML inte tillämplig av den anledningen att DK i så fall inte anses som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt unionsinterna förvärv i Sverige.

9.5.5 ”Oäkta” trepartshandel

Handel mellan tre parter där två av parterna är registrerade till mervärdesskatt i samma land ska inte beskattas såsom trepartshandel enligt beskrivningen ovan. Här är det fråga om en enda varutransport från säljare i ett EU-land direkt till slutkund i ett annat EU-land. Vad som skiljer sig mot vanlig trepartshandel är att både mellanman och slutkund finns i samma land. EU-domstolen har angett att när två på varandra följande omsättningar avseende samma varor, ger upphov till en enda gränsöverskridande transport av dessa varor, kan

denna transport bara hänförs till den ena av dessa omsättningar. Det är endast denna omsättning som kan utgöra en undantagen unionsintern leverans. Detta gäller oavsett vem av de tre som har förfoganderätten över varorna under transporten. EU-domstolen uttalade vidare att omsättningsland bestäms enligt artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 2 § första stycket 1 ML) för den omsättning som föranleder transport. För den omsättning som inte föranleder transport av varan (motsvaras av 5 kap. 3 § ML) bestäms omsättningsland enligt artikel 31 i mervärdesskattedirektivet (C-245/04, EMAG Handel Eder).

EU-domstolen har även angett att när två på varandra följande omsättningar av samma vara utförs mellan olika skattskyldiga personer, och det rör sig om en enda transport inom unionen, ska svaret på frågan om transporten ska hänförs till den första eller den andra omsättningen baseras på en helhetsbedömning. Hänsyn ska då tas till samtliga omsändigheter i det enskilda fallet för att klargöra vilken av de två omsättningarna som uppfyller samtliga villkor som krävs för att anses som en unionsintern omsättning. I en situation där den första förvärvaren hämtat varan, och förvärvat rätten att förfoga över varan såsom ägare i den medlemsstat där den första omsättningen ägde rum, ska den unionsinterna transporten hänförs till denna första omsättning om följande förutsättningar är uppfyllda. Den förste förvärvaren ska ha gett uttryck för en avsikt att transportera varan till en annan medlemsstat och angett sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i denna medlemsstat. Dessutom ska rätten att såsom ägare förfoga över varan ha övergått på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten. Det ankommer på den nationella medlemsstaten att kontrollera om detta villkor är uppfyllt (C-430/09, Euro Tyre Holding). Se även C-587/10, VSTR, punkterna 32–37.

Skatteverket anser att utgångspunkten vid bedömningen av en s.k. ”oäkta” trepartshandel ska vara att transporten knyts till den omsättning som sker mellan de parter som finns i olika medlemsstater såvida inte de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet talar emot detta. Med ”oäkta” trepartshandel avses endast de fall då två av tre parter finns inom samma medlemsstat (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111).

Exempel

SE1 säljer en vara till SE2. Båda är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE. Denne är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varorna skickas direkt från SE1 i Sverige till DE i Tyskland.

Transporten från Sverige till Tyskland ska, om de faktiska omständigheterna inte talar emot detta, hänföras till SE2:s försäljning till DE. SE1:s försäljning till SE2 anses ha skett före det att varorna transporterades till DE i Tyskland och ingen transport kan knytas till omsättningen mellan de båda svenska företagen. SE1:s försäljning till SE2 är då enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige eftersom varorna finns här då de omsätts till SE2. Svensk mervärdesskatt ska tas ut.

SE2:s omsättning av varan till DE i Tyskland kan ske utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

9.6 Handel med fler än tre parter inom EU

Förekommer fler parter än tre i en kedja med en transport från den förste i kedjan till den siste kan denna aldrig i sin helhet kallas ”trepårtshandel” eller ”oäkta trepårtshandel”.

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepårtshandel. Del av kedjan skulle dock kunna utgöra en trepårtshandel om förutsättningarna var uppfyllda. Det kan även vara så att det synsätt vad gäller s.k. ”oäkta” trepårtshandel som framgår ovan blir tillämpligt avseende del av kedjan, se avsnitt 9.5. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa skyldigheter för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrtipartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 37. Det finns anledning anta att det inom EU förfars olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

Det finns inte några regler för förenklade förfaranden i dessa situationer utan en bedömning måste ske utifrån varje enskilt fall. Nedan finns ett exempel där någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer. Syftet är att försöka utforma konstellationer som utgör sådan tvåparts- eller trepartshandel som regleras i 2 a kap. ML. En ledstjärna är därvid att det måste finnas en betryggande kontroll av att beskattning inte undgås i destinationslandet, vilket endast kan uppnås om samtliga parter lämnar uppgifter i en periodisk sammanställning.

Exempel 1

SE1 i Sverige säljer en vara till svenska SE2. SE2 säljer varan vidare till DE i Tyskland. Denne säljer den till BE i Belgien. Varan sänds direkt från SE1 till BE. Samtliga parter är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningen mellan SE2, DE och BE får anses uppfylla kraven för trepartshandel. Transporten får anses hänförlig till omsättningen mellan SE2 och DE eftersom DE gör ett unionsinternt förvärv i Belgien, se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

Ingen transport kan knytas till omsättningen mellan SE1 och SE2. Omsättningen är därmed gjord i Sverige (5 kap. 3 § ML) och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Som framhållits ovan så gäller i princip de allmänna reglerna i ML vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Då det inte finns några förenklingsregler så måste en bedömning göras i varje enskilt fall och grundtanken bakom dessa har redovisats ovan. Detsamma gäller i de fall varans destinationsland är Sverige. Nedan lämnas därför även exempel där varans destinationsland är Sverige.

Exempel 2

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.

SE:s redovisning styrs av den faktura han får från DK.

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, d.v.s. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer (11 kap. 8 § 4 ML) och inte debiterar någon mervärdesskatt, bör SE redovisa detta som ett unionsinternt förvärv. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § första stycket 5 och 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 ML.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en trepartshandel, d.v.s. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ML.

Exempel 3

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningarna mellan DE, DK och SE1 uppfyller kraven för trepartshandel. Detta innebär att DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 b § ML. DK:s vidareomsättning till SE1 är omsatt i Sverige som SE1 blir skattskyldig för (1 kap. 2 § första stycket 4 ML).

Transporten ska anses hänförlig till den omsättning som sker mellan DE och DK, eftersom DK gör ett unionsinternt förvärv i Sverige.

SE1:s försäljning till SE2 får därmed ses som en omsättning inom landet (5 kap. 3 § ML). SE1 ska därför debitera SE2 mervärdesskatt. Denna hantering stämmer överens med utgången i EU-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder. Se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111.

9.7 Export

9.7.1 Inledning

Exportbegreppet

Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att undantaget för export i mervärdesskattedirektivet även omfattar sådana förfaranden som innebär att varor förs ut ur unionen utan att det är fråga om en överlåtelse mot ersättning. Någon motsvarighet till ML:s definition av begreppet export finns inte i mervärdesskattedirektivet och bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om undantaget för export har enligt domstolen direkt effekt (HFD 2011 ref. 87)

Vid omsättning av varor omfattar exportbegreppet i första hand omsättningar som inte är gjorda inom landet enligt 5 kap. 2–3 §§ ML och inte heller i något annat EU-land.

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 3 a § ML räknas som export.

I båda fall som nämns ovan gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet.

Svenska företags verksamhet i ett tredjeland utgör också exportverksamhet.

EU-domstolen har uttalat att export utgör ett undantag från skatt som ska tolkas strikt vilket inte får hindra att undantaget tolkas på ett sådant sätt att det får avsedd effekt. Bestämmelserna om undantag för mervärdesskatt vid export utanför unionen, liknande transaktioner och internationella transporter syftar till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten. Export och liknade transaktioner ska således undantas från mervärdesskatt så att transaktionen inte beskattas någon annanstans än på den plats där varorna konsumeras (C-97/06, Navicon).

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående skatt som föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning (10 kap. 12 § ML). Se vidare avsnitt 15.10.

9.7.2 Leverans eller direkt utförelse till en plats utanför EU

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet, se avsnitt 9.2 om omsättning inom landet.

Varan ska ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

- Säljaren levererar varan till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1 ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet.
- Direkt utförelse av varan till en plats utanför EU ombesörjs av speditör eller fraktförare (5 kap. 3 a § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvarar till viss del både artiklarna 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är tillämplig oavsett vem som anlitar speditören eller fraktföraren.
- Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan för direkt utförelse till en plats utanför EU, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Krav på direkt utförelse

När det gäller begreppet ”direkt utförelse” i 5 kap. 3 a § första stycket 2 och 3 ML anser Skatteverket att tolkning ska ske i ljuset av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatteverkets mening innebär detta att direkt utförelse får anses ha ägt rum när transporten av varan sker eller åtminstone påbörjats i samband med att varan överlämnats till en självständig transportör eller till köparen. Detta förutsätter att konsumtion (nyttjande) av varan inte sker innan transporten ut ur EU påbörjats. Därmed anses begreppet ”direkt utförelse” enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 och 3 ML överensstämma med transportkravet vid unionsinterna varutransaktioner i t.ex. 3 kap. 30 a § ML (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111).

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EU-land till ett tredjeland.

Arbete på vara innan export

Skatteverket anser att bestämmelserna om ”direkt utförelse” i 5 kap. 3 a § första stycket 2–3 ML är tillämpliga även om varan genomgår bearbetning innan transporten ut ur EU. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att någon konsumtion av varan sker. Detta gäller även om varan genom bearbetningen ändrar karaktär innan den lämnar EU, t.ex. från tyg till kostym. En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur EU (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111). Se vidare angående dokumentationskraven i avsnitt 9.8.

**Omlastning/
Transport via
annat EU-land**

Även om en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller lagrar varorna under en kortare tid anses ändå försäljningen ha skett genom export. Att transportören använder olika transportmedel och/eller lagrar exportvarorna förtar således inte att transporten är att betrakta som ”direkt”, förutsatt att skälen till att han gör så är transporttekniska och tidsåtgången normal. Vad som är att betrakta som normal tidsåtgång kan variera mellan olika typer av varor och får bedömas från fall till fall. Som framgår ovan föreligger export även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EU-land. Beträffande dokumentation, se avsnitt 9.8.

**Leverans på
kaj m.m.**

Skatterättsnämnden har ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i svensk hamn dit varorna transporteras av en självständig fraktförare ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EU och att varorna omgående transporterats till denne genom handelshusets försorg har inte medfört någon annan bedömning. Av förhandsbeskedet framgår således att leveranser inom landet till en köpare som i sin tur avser att genom samlastning eller på annat sätt föra varorna vidare till ett land utanför EU inte kan anses som export (SRN 1996-08-29).

Leverans i Sverige till en utländsk företagare kan dock vara export om förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda. Det kan även vara export vid leverans till en svensk köpare om förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML är uppfyllda, d.v.s. en direkt utförsel av varorna till en plats utanför EU ombesörjs av en anlitad speditör eller fraktförare.

**Export endast
i sista ledet**

Enligt EU-domstolen kan export endast komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EU (C-185/89, Velker).

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det att export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1–2 ML inte kan förekomma i tidigare led i en transaktionskedja än det led då det sker en transport av varan ut ur EU, d.v.s. i det led då förutsättningarna för export enligt ML är uppfyllda. Motsvarande bedömning ska göras då en utländsk företagare hämtar varan i Sverige. Export föreligger därmed i det led i en transaktionskedja där förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda (Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111).

Exempel 1

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

Direkt utförelse av varorna till Norge sker av en speditör anlitad av SE2. Transporten av varorna ut ur EU sker i transaktionsledet mellan SE1 och SE2 eftersom det är i detta led som förutsättningarna för export är uppfyllda enligt 5 kap. 3 a § första stycket 2 ML. SE2:s efterföljande försäljning till det norska företaget är en omsättning utanför EU.

Exempel 2

Ett svenskt företag (SE2) ingår ett avtal med ett ryskt företag (RY) om försäljning av varor. Enligt överenskommelsen ska RY anlita transportören för att transportera varorna från Sverige till Ryssland. SE2 köper i sin tur de aktuella varorna från sin underleverantör (SE1) i Sverige. SE2 har meddelat SE1 om att en speditör kommer att hämta varorna hos SE1 för direkt utförelse till Ryssland. Både SE1 och SE2 har dokumentation som visar att varorna transporterats direkt ut ur EU av speditören som RY anlitat.

Förutsättningarna för export är uppfyllda i samband med att SE1 omsätter varorna till SE2. Det har ingen betydelse vem som anlitat speditören. Det avgörande är i stället i vilket led i transaktionskedjan som det sker en direkt utförelse av varorna ut ur EU av en speditör eller fraktförare, d.v.s. i vilket omsättningsled förutsättningarna för export enligt bestämmelsen är uppfyllda. Av förutsättningarna är det klarlagt att speditören kommer och hämtar varorna redan hos SE1 för direkt utförelse till Ryssland. Därmed så sker den direkta utförelsen av varorna ut ur EU redan i omsättningsledet mellan SE1 och SE2.

Hjälp-sändningar

Även för hjälp-sändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige måste leverans ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut mer-värdesskatt på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförelse. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation

finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från Skatteverket, Ludvikakontoret, återfå erlagd mervärdesskatt, se avsnitten 15 och 38.

Leveranser till Utrikesdepartementet

Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförelse till en plats utanför EU anses som exportförsäljning. Det är därmed fråga om export även om det är Utrikesdepartementet som ansvarar för transporten ut ur EU, t.ex. efter samlastning av varorna, se vidare avsnitt 38.

Olaglig export

EU-domstolen har bedömt att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att göra skillnad mellan laglig och olaglig export vid tillämpning av undantaget om export. En förutsättning är att de varor som exporteras omfattas av direktivets tillämpningsområde (se punkt 16 och 17 i domen). I det aktuella fallet hade export skett i strid mot gällande exportrestriktioner (C-111/92, Lange). Se även C-455/98, Kaupo Salumets, angående olaglig import.

Utländsk företagare hämtar varan

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan för direkt utförelse till en plats utanför EU anses som export enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 9.8 angående krav på dokumentation.

Det finns inget krav på att varan hämtas här i landet. Skatteverket anser att förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML är uppfyllda även i det fall säljaren transporterar varan till ett annat EU-land där den utländske köparen tar över ansvaret för den vidare transporten ut ur EU. Detta gäller dock endast under följande förutsättningar:

- Varornas slutdestination i ett land utanför EU måste vara känd av säljaren i Sverige vid den tidpunkt då varorna lämnar Sverige.
- Säljaren måste göra en exportanmälan till Tullverket i enlighet med de rutiner som Tullverket bestämmer.

Se vidare exempel 4 i ställningstagandet Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

Kravet ”utländsk företagare”

Köparen som hämtar varan ska vara en utländsk företagare (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Av denna artikel framgår inte uttryckligen ett krav på att det ska vara en utländsk företagare som hämtar varan. I de fall varor förts ut ur landet i personligt bagage krävs dock, enligt artikel 147, att

särskilda krav är uppfyllda för att artikel 146.1 b ska bli tillämplig.

Enligt Skatteverkets uppfattning hör dessa två artiklar (artiklarna 146.1 b och 147) ihop och ska därmed läsas tillsammans. Skatteverket anser vid tolkning av dessa artiklar att kravet i ML på att förvärvaren är en utländsk företagare överensstämmer med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111). Se även avsnitt 9.7.6.

Exempel

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

Varorna hämtas hos SE1 av SE2:s norske kund som transporterar varorna till Norge. Förutsättningarna för export i 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML är inte uppfyllda i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE1 ska därför debitera svensk mervärdesskatt i fakturan till SE2 och redovisa denna som en skattepliktig omsättning i sin mervärdesskattedeclaration. SE2:s försäljning till den norske kunden uppfyller däremot förutsättningarna för export i 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML, d.v.s. en utländsk företagare hämtar varorna här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EU. Transporten av varorna ut ur EU får därför anses ha skett i transaktionsledet mellan SE2 och det norska företaget. SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export.

Högsta förvaltningsdomstolen har avseende ett förhandsbesked, i likhet med Skatterättsnämnden, funnit att exportomsättning inte förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EU av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företags kund i utlandet. I det aktuella fallet skulle varorna säljas av ett svenskt företag (AB X) till ett brittiskt företag (Y) som i sin tur skulle vidareförsälja varorna till ett företag i tredjeland (Z). Varorna skulle avhämtas i Sverige hos AB X av slutkunden Z som skulle transportera dessa till tredjeland. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML (motsvaras numera av 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML) ansågs inte tillämplig vid försäljningen mellan AB X och Y eftersom det inte var Y, utan slutkunden Z, som skulle hämta varorna i Sverige för direkt utförsel till en plats utanför EU (RÅ 2003 not. 128). Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

**Beskickningar
m.fl. i länder
utanför EU**

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i inter-nordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till ett tredjeland och trafik mellan EU-länder, se avsnitt 9.7.3.

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas vid försäljning till beskickningar, internationella organisationer m.fl. i länder utanför EU. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår ovan. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EU och till personal vid dem.

**Krav på
dokumentation**

Den dokumentation som en säljare måste ha för att kunna sälja utan mervärdesskatt med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 9.8.

9.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

I 5 kap. 1 § tredje stycket samt 3 a § första stycket 4–5 och tredje stycket ML finns bestämmelser om omsättning av varor som levereras till eller omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 148 a–c, e och f samt artikel 37.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Omsättning av varor och tjänster som avser fartyg och luftfartyg kan även omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 21–22 §§ ML, se avsnitt 24.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats både inom och utom EU. Vad gäller flygplan i utrikes trafik, se även EU-domstolens dom i C-382/02, *Cimber Air*.

**Fartyg i utrikes
trafik**

Med fartyg i utrikes trafik avses skepp och båtar som anlöper utländsk hamn. Skepp och båtar som används för privat bruk anses inte utgöra fartyg i utrikes trafik.

Fartyg som går i utrikestrafik till ett tredjeland och som ska hämta eller lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till Tullverket. I fartygsanmälan lämnas bl.a. uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tull-

verket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

Den omständigheten att ett fartyg med utländsk destination går in i en eller flera svenska hamnar för lastning eller lossning ändrar inte resans karaktär av utrikesfart. Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Dokumentation

För att styrka att det är fråga om ett fartyg som går i utrikes trafik kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer. Vid fiske på internationellt vatten kan dokumentationen bestå av t.ex. kopia på tillstånd att fiska på internationellt vatten och/eller uppgifter i loggbok.

Omsättning av varor ombord

En omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, anses aldrig som omsättning inom landet (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML avser omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU. Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, d.v.s. den omfattar inte serverings-tjänster som tillhandahålls ombord.

Det innebär således att omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till ett tredjeland (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

Servering ombord = tjänst

Bestämmelsen innebär vidare att servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML oavsett om fartyget eller luftfartyget går i EU-trafik eller i tredjelandstrafik.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.

Leverans för bruk ombord

En vara som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord är omsatt utomlands, även om den finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas eller den finns i Sverige när den tas om hand av köparen. Detta gäller leveranser till fartyg och luftfartyg, oavsett om dessa går i EU-trafik eller i tredjelandstrafik (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML). Bestämmelsen är endast tillämplig på den omsättningen av varor som sker till den som bedriver fartygstrafiken och kan

inte utvidgas att avse även omsättning i tidigare led. Jämför även EU-domstolens avgörande i C-185/89, Velker.

Enligt EU-domstolen är en förutsättning för att undantaget i direktivet (artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet) ska vara tillämpligt att det är fråga om fartyg som används på öppna havet. Detta krav gäller såväl fartyg som fraktar passagerare som fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet (C-181/04–C-183/04, Elmeka).

Enligt Skatteverkets bedömning får leverans av varor ”för bruk ombord” anses innefatta även andra varor än sådana som behövs för fartygets egna behov eller för konsumtion ombord. En förutsättning är dock att varorna ska användas ombord på fartyg i utrikes trafik. Som exempel kan nämnas en truck som används ombord för att hantera lasten (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111).

Leverans av varor till fiskefartyg

Som framgår ovan jämföras fiske på internationellt vatten med utrikes trafik. Bestämmelsen i 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML kan därför även omfatta leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord.

Leverans för omsättning ombord

Som omsättning utomlands anses leverans av vara till

- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och ett tredjeland och varan ska säljas ombord (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML), eller
- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EU-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 (angående livsmedel, se avsnitt 13.3.3) dock inte punktskattepliktig vara (5 kap. 3 a § första stycket 4 a ML).

Direktkravet

Bestämmelserna i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML är tillämpliga endast vid den omsättning som sker direkt till den som bedriver fartygs- eller flygtrafiken. För ytterligare information om det s.k. direktkravet samt ML:s förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet hänvisas till avsnitt 24.8.

Konsumtion ombord vid resa inom EU

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EU anses som omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 5 ML).

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast försäljning av

sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i rådets förordning (EG) nr 178/2002 (se avsnitt 13.3.3) som kan säljas mervärdesskattefritt. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske mervärdesskattefritt.

Konsumtion ombord vid resa inom EU

Bestämmelserna om tax-free, beskattning av varuleveranser och varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EU behandlas närmare i en upprättad promemoria (RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100).

Automatförsäljning

Frågor om direkt konsumtion har även behandlats i följande två ställningstaganden:

- Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa (RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120).
- Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder (RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100).

Fartygstrafik till Norge o. Åland

Trots att Norge och Åland ligger utanför EU:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden (5 kap. 3 a § tredje stycket ML).

– för bruk ombord

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsätta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord.

– för försäljning ombord

Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel (KN-nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras mervärdesskattefritt till fartyg på dessa linjer i de fall avsikten är att varorna ska säljas ombord från kiosk eller liknande försäljningsställe. Vid leverans av andra varor som ska säljas ombord än de som räknats upp ovan ska mervärdesskatt debiteras eftersom omsättningen i sådana fall har skett inom landet enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan mer-

värdeskatt till fartyg på dessa linjer (6 § första stycket ovan nämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretruntrafik med betydande bil- och gods-befordran.

– **avdragsförbud**

Till bestämmelsen i 5 kap. 3 a § tredje stycket ML hör en särskild avdragsbegränsning i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML samt en särskild regel i 7 kap. 5 § tredje stycket ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall, se vidare prop. 1998/99:86 s. 49.

9.7.4 Exportbutiker

Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare. Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Den som bedriver verksamhet i exportbutik med försäljning av alkohol- eller tobaksvaror måste dock vara godkänd upplagshavare och exportbutikerna godkända skatteupplag för alkohol- och tobaksvaror (lag [1999:445] om exportbutiker).

Ansökan om godkännande som upplagshavare och skatteupplag görs hos Skatteverket enligt allmänna regler, se vidare i handledningen för punktskatt.

Leverans av vara till exportbutik när varan är avsedd för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker anses som omsättning utomlands när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag (5 kap. 3 a § första stycket 6 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 158 i mervärdesskattedirektivet.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker (5 kap. 3 a § första stycket 6 a ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 158 i mervärdesskattedirektivet. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till ett tredjeland omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i ett tredjeland, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande ställningstagande:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m. (RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100).
- Förtydligande angående exportbutiker (RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110).
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m. (RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100).
- Exportbutikers försäljning (RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100).

9.7.5 Personbilar och motorcyklar

Tillfälligt register

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering, anses som export (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML). Bestämmelserna behandlas i avsnitt 23.

9.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland

Grundförutsättningarna för att en omsättning ska anses ha skett utomlands är att det har skett en fysisk transport ut ur EU samt att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas utanför EU.

Besökare från ett tredjeland – ej Norge eller Åland

För besökare som är bosatta i ett annat tredjeland än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar (5 kap. 3 a § första stycket 8 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet.

Förutsättningarna är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EU, och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

Skatteverket anser att även en grupp av varor ska kunna godtas vid bedömningen av om beloppsgränsen 200 kr är uppfylld. Det sammanlagda värdet av flera varor får dock bara användas om alla varorna omfattas av en och samma faktura (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111). Se även artikel 48 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

**Varor för
kommersiellt bruk**

Skatteverkets anser att i det fall förutsättningarna är uppfyllda för tillämpning av 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML, saknas betydelse om de varor som förts ut ur EU är avsedda för privat bruk eller för en verksamhet. Om de varor som förts ut är för kommersiellt bruk kan det uppkomma en skyldighet att lämna en skriftlig tulldeklaration till Tullverket (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111). Se även artikel 47 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Dokumentation

För att styrka uppgifterna, i de fall köparen transporterar varorna i sitt personliga bagage, ska säljaren enligt 14 § MF i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av Skatteverket godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EU, eller
- handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EU (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111).

Kravet på dokumentation vid försäljning till besökare från tredjeland där köparen transporterar varan ut ur EU på annat sätt än genom sitt personliga bagage regleras inte genom 14 § MF. Exempel på hur export kan styrkas i sådana fall anges i avsnitt 9.8.

**Godkänd
intygsgivare**

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av Skatteverket godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom återbetalningen av mervärdesskatt. Intygsgivaren kan även genom avtal med kunden, ta på sig kontroll av bosättningsland. Det är dock säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML är uppfyllda. Intygsgivaren måste i sådant fall kunna bifoga dokumentation till säljaren som styrker köparens bosättning, t.ex. med kopia av köparens pass (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111).

För närvarande (januari 2013) är Global Blue Sverige AB den enda av Skatteverket godkända intygsgivaren.

**Intyg från
Tullverket**

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EU-land) lämnar EU. När butiken sedan återfår av Tullverket påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

Försäljning i transithall

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

Skatteverket kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförelse. Detta bör dock komma i fråga endast vid försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

Bosättning i ett tredjeland

Skatteverket anser att säljaren i sina räkenskaper även ska ha

- dokumentation som styrker att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i land utanför EU. Detta kan ske med exempelvis kopia av köparens pass.

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i ett tredjeland under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i ett tredjeland om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i ett tredjeland. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett tredjeland godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. En utländsk person, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. För sådan person godkännes inte återbetalning (Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111).

Om förutsättningarna enligt 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML inte är uppfyllda är säljaren skattskyldig för omsättningen. Det gäller dock under förutsättning att säljaren inte varit i god tro. För att säljaren ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Se vidare avsnitt 9.8.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EU. Se även avsnitt 23.5.

Kammarrätten har bedömt frågan om försäljningen i Sverige av två båtar till privatpersoner från Kanada uppfyllde förutsätt-

ningarna för att anses som export enligt 5 kap. 9 § första stycket 9 ML, i dess dåvarande lydelse (motsvaras numera av 5 kap. 3 a § första stycket 8 ML). Avsikten var att båtarna skulle seglas till Kanada för att användas där. I det aktuella fallet seglades dock båtarna till Norge för ett kort stopp (det tredjeland som låg närmast) men tullades aldrig in i Norge och seglades heller inte vidare till Kanada. Förutom det korta stoppet i Norge så var inget annat visat än att båtarna använts inom EU-området. Frågan var nu om det korta stoppet i Norge innebar att förutsättningar för export var uppfyllda. Kammarrätten ansåg att en tolkning av den aktuella bestämmelsen ska ske utifrån mervärdesskattedirektivet och de principer som uttalas av EU-domstolen i C-97/06, Navicon. Detta innebar enligt Kammarrätten att kravet på att en vara ska ha medförts vid en resa till en plats utanför EU för att omsättningen ska anses ha skett utomlands, innebär att konsumtion av varan ska äga rum utanför EU. Enligt Kammarrätten medförde inte det korta stoppet i Norge att båtarna konsumerats utanför EU. Genom det som framkommit om användningen av båtarna får konsumtionen av dessa i stället anses ha skett inom EU. Förutsättningarna för export ansågs därmed inte uppfyllda (KRNG 2009-05-15, mål nr 1649-07).

Besökare från Norge och Åland

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler enligt 5 kap. 3 a § andra stycket ML.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exklusive mervärdesskatt) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att mervärdesskatt har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exklusive mervärdesskatt får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektív.

9.8 Dokumentation vid försäljning av varor till annat land samt god tro

9.8.1 Inledning

Bevisning

Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara omständigheter får framföras och åberopas som bevis. Den grad av bevisning som ska presteras för att en omständighet ska anses styrkt är i normalfallet att omständigheten ska ha gjorts sanno-

lik. Skatteverket anser att bevisning i form av dokumentation kan bestå av flera handlingar. Även om ett enskilt dokument inte är tillräckligt för att göra det sannolikt att samtliga förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda, kan de olika dokumenten sammantaget uppnå sannolikhet (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Bevisbördan

Det bör särskilt poängteras att det är säljaren som har bevisbördan för att förutsättningar för undantag från skatteplikt eller export är uppfyllda.

EU-domstolen har uttalat att en skattemyndighet i en medlemsstat inte har rätt att neka undantag från skatteplikt avseende en leverans inom unionen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid (C-146/05, Collée).

Målet C-184/05, Twoh International, avsåg ett s.k. avhämtningsköp, d.v.s. köparen ansvarade för transporten ut ur landet. Säljaren hade själv inte företett bevis för att visa att varorna faktiskt hade transporterats till destinationslandet och yrkade att skattemyndigheten i avgångslandet skulle inhämta information i destinationslandet att leverans skett inom unionen. EU-domstolen ansåg att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån transporten av varorna avgick inte är skyldiga att inom ramen för en leverans inom unionen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten.

Transport till annat EU-land

Undantaget från skatteplikt vid en unionsintern försäljning gäller under förutsättning att varan transporteras från Sverige till ett annat EU-land (3 kap. 30 a § första stycket ML). Det saknar betydelse vem som är ansvarig för transporten. Det kan således vara säljaren, köparen eller någon annan som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara överlämnas i Sverige till köparen för transport ut ur landet. Vad gäller kravet enligt 3 kap. 30 a § ML att köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land, se avsnitt 9.8.3.

Leverans eller direkt utförelse till ett tredjeland

En förutsättning för att export ska föreligga är att varan levereras eller transporteras till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML). Det ska således vara fråga om en faktisk fysisk transport ut ur EU. Vad gäller kravet enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 ML att det är en utländsk företagare som hämtar varan, se avsnitt 9.8.4.

För att försäljningen ska anses som export i 5 kap. 3 a § första stycket 1–3 ML eller att undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket ML ska bli tillämpligt måste således säljaren styrka att varan fysiskt transporterats ut ur landet.

9.8.2 Krav på dokumentation av transporten

För att dokumentationen ska göra sannolikt att en EU-leverans eller export har skett ska dokumentationen innehålla uppgifter som visar att varan transporterats till ett annat EU-land respektive ut ur EU. En bedömning av dokumentationen ska ske i varje enskilt fall utifrån vad som rimligen kan krävas av säljaren i normala affärsförhållanden. Vid bedömningen kan, utöver fakturan, uppgifter som är av vikt vara t.ex. detaljerade uppgifter om vilka varor som avses, värdet på varorna som transporterats, leveransadressen, uppgifter om transportsätt (när, var och hur) och färdväg. Även andra uppgifter kan ha betydelse. Den omständigheten att köparen deklarerat förvärvet i destinationslandet kan utgöra ett kompletterande bevis för att visa att varorna faktiskt transporterats ut ur landet, men utgör inget sådant avgörande bevis som krävs för att omsättningen ska undantas från skatteplikt (se C-409/04, Teleos, punkt 72).

Transport av säljaren eller fristående transportör

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitan­de av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till ett annat land, bör det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet är uppfyllt eller ej. Skatteverket anser att säljaren gjort det sannolikt att transport ut ur landet skett om säljaren erhåller dokumentation, utställd av annan än köparen eller säljaren, som innehåller uppgifter som gör det sannolikt att transport skett. Därmed är förutsättningarna för att undanta tillhandahållandet från mervärdes­skatt uppfyllda. Detta gäller även om det i efterhand visar sig att varan inte lämnat landet, förutsatt att säljaren varit i god tro. Säljaren har inte varit i god tro om det finns motstridiga uppgifter som påverkar tillförlitligheten av dokumentationen som säljaren borde ha upptäckt (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111). Se avsnitt 9.8.4 angående god tro.

Om transporten sker av en fristående transportör kan en frakt­sedel från transportören tillsammans med fakturan utgöra till­räcklig dokumentation. Vid export när säljaren själv transporterar varorna kan exempelvis fakturan i kombination med exportföljedokumentet (EAD) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat unionens tullområde eller i kombination

med införselhandlingen från det land dit varan förts utgöra tillräcklig dokumentation.

Transport av köparen

Om köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) ska säljaren ombesörja att han får sådan dokumentation av köparen som utgör tillräckligt underlag som visar att transport ut ur landet skett. Om säljaren inte har sådan dokumentation kan han inte anses ha gjort tillräckligt för att undanta tillhandahållandet från mervärdesskatt.

Om säljaren är tveksam till om köparen kommer att föra ut varorna från Sverige/EU, bör mervärdesskatt debiteras i samband med att köparen hämtar varan. Möjlighet finns sedan när säljaren erhållit tillräcklig dokumentation att kreditera kunden mervärdesskatten och redovisa försäljningen som en EU-leverans eller export.

Exempel på handlingar vid transport av köparen

Exempel på handlingar som utgör tillräcklig dokumentation är transporthandlingar från fristående speditör anlitad av köparen, ovan nämnda stämplade exportföljedokument (EAD) eller tullhandlingar som visar att köparen fört in varan i ett land utanför EU. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en gränsöverskridande transport.

Intyg

Av ett intyg kan framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Enbart ett sådant intyg utställt av köparen, i kombination med fakturan, utgör normalt inte tillräckligt underlag för att tillhandahållandet ska kunna undantas från mervärdesskatt. En bedömning måste dock alltid göras i det enskilda fallet och med hänsyn till övriga omständigheter i samband med en transaktion.

Kammarrätten har ansett att intyg som saknar uppgift om när transport ut ur Sverige ska ske, vilken färdväg och vilka transportmedel som ska användas inte är tillräckligt för att göra sannolikt att transport ut ur Sverige föreligger (KRNG 2009-12-21, mål nr 5237-07).

Om köparen utfärdat ett intyg bör detta i efterhand kompletteras av köparen med handling som styrker att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet i enlighet med vad intyget anger. Exempel på kompletterande handlingar som höjer bevisvärdet på intyget kan vara kopia på olika biljetter,

kvitton som använts vid transporten eller handlingar som visar att varan anlänt till leveransadressen.

Om en säljare som är i god tro har intyg och kompletterande handlingar samt gjort vad som i övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller denna bedömning även om det i efterhand konstateras omständigheter som innebär att intyget inte överensstämmer med verkligheten, t.ex. att varan inte transporterats i enlighet med intyget (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Bearbetade varor

Som framgår i avsnitten 9.3.2 och 9.7.2 kan kravet att en gränsöverskridande transport har skett även vara uppfyllt då en vara bearbetas innan den transporteras ut ur landet/EU. I kravet på att säljaren ska kunna styrka att varan lämnat landet/EU ingår i sådant fall även att det måste vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som efter omarbetning lämnar landet/EU. Ett sätt för säljaren att visa att de sålda varorna ingår i de bearbetade varor som lämnar landet/EU kan vara t.ex. ett kontrakt avseende bearbetningen i kombination med en teknisk beskrivning av produkten där den ursprungliga varan går att identifiera. Utöver sådana bearbetade varor som transporteras ut ur landet/EU kan det förekomma att en köpare i sin verksamhet lagerhåller, och även säljer varor från lagret, i Sverige (eller i ett annat EU-land om det är fråga om export). I sådant fall måste mycket höga krav ställas på den bevisning som säljaren måste prestera för att styrka den gränsöverskridande transporten och identiteten av den sålda varan. Detta gäller i synnerhet i de fall då varorna efter bearbetning ändrat karaktär. Se avsnitt 9.8.4 angående god tro.

9.8.3 Övriga krav på dokumentation

Vid EU-leverans

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel är, förutom att en gränsöverskridande transport har skett, en förutsättning för undantaget i 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land. Enligt 11 kap. 8 § 4 ML ska köparens VAT-nummer anges i fakturan.

Köparens VAT-nummer

Det är viktigt att känna till om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk mervärdesskatt. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Säljaren bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Kontroll kan även ske

via Skatteverkets webbplats (skatteverket.se). En utskrift av svaret bör i sådant fall bevaras. Se även artikel 55 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Se dessutom avsnitt 9.3.2 vad gäller kravet på VAT-nummer och EU-domstolens dom i C-587/10, VSTR.

Identitet mellan köpare och VAT-nummer

EU-domstolen har ansett att unionsrätten inte hindrar medlemsstaterna att, i syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande, fastställa vissa krav för att undantaget för unionsinterna försäljningar ska få tillämpas. Förutsättningarna i det aktuella fallet var att företagaren R hade transporterat sålda bilar till ett annat EU-land men medvetet dolt de verkliga köparnas identitet genom att ha lämnat materiellt oriktiga uppgifter i fakturor och deklARATIONER till den lokala skattemyndigheten som bevis. I handlingarna hade R uppgett namn och VAT-nummer som inte stämde med de verkliga köparna. I en sådan situation där det visserligen skett en unionsintern leverans men där säljaren dolt den egentliga köparens identitet, för att köparen ska kunna undgå att betala mervärdesskatt, har den medlemsstat varifrån den unionsinterna leveransen skett enligt EU-domstolen rätt att neka tillämpning av undantaget från skatteplikt för en sådan transaktion (C-285/09, R).

Det innebär att det inte är tillräckligt att det VAT-nr som åberopas är giltigt. Det ska också föreligga identitet mellan köparen och innehavaren av det åberopade VAT-numret. En säljare måste därmed på lämpligt sätt säkerställa att det verkligen är fråga om den aktuella köparens VAT-nummer samt inneha dokumentation som visar på vilket sätt detta kontrollerats. Skatteverket har närmare redogjort för på vilket sätt en säljare bör kontrollera att fråga är om köparens VAT-nummer samt vilken dokumentation som bör finnas hos säljaren för att styrka detta (Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111).

Om säljaren gjort dessa kontroller av VAT-numret samt vad som övrigt rimligen kan krävas i det enskilda fallet och samtidigt är i god tro ska transaktionen undantas från mervärdesskatt. Det gäller även om det i efterhand visar sig att t.ex. köparen inte varit registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Retroaktiv avregistrering

EU-domstolen har ansett att undantaget för en unionsintern leverans inte kan nekas en säljare bara av det enda skälet att skattemyndigheterna i en annan medlemsstat efter leveransen strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt

retroaktivt från ett datum före leveransen. Domstolen konstaterar att det i artikel 138.1 bland de materiella villkoren inte omnämns något om skyldigheten att inneha ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Även om ett sådant nummer ger en upplysning om den beskattningsbara personens status så rör det sig enligt domstolen om ett formellt krav som inte kan påverka rätten till undantag om de materiella villkoren för en undantagen unionsinternförsäljning är uppfyllda. Då det åligger den nationella myndigheten att kontrollera den beskattningsbara personens egenskaper innan tilldelning av ett registreringsnummer kan en felaktighet i detta register inte få till följd att en aktör som utgått från uppgiften nekas undantag som denne skulle haft rätt till. Det skulle gå utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten och strida mot proportionalitetsprincipen (C-273/11, Mecsek – Gabona).

Vad gäller förutsättningarna för att anses vara i god tro, se avsnitt 9.8.4.

Vid export

Förutom att ha dokumentation som styrker en transport av varan ut ur EU måste en säljare vid avhämtningsköp även ha dokumentation som visar att köparen är en utländsk företagare (5 kap. 3 a § första stycket 3 ML).

Fartyg i utrikes trafik

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se avsnitt 9.7.3.

Försäljning till besökare från ett tredjeland (tax-free)

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från ett tredjeland när transporten ut ur EU sker i deras personliga bagage behandlas närmare i avsnitt 9.7.6.

9.8.4 God tro vid försäljning av varor till annat land

God tro vid EU-leverans

EU-domstolen har bedömt betydelsen av god tro vid leverans av varor där köparen skulle stå för transporten till det andra EU-landet. EU-domstolen uttalade att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för tillämpningen av undantaget från skatteplikt för leverans inom unionen. Dock ska bl.a. rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna beaktas. EU-domstolen anser att en säljare som har agerat i god tro och som företett handlingar för bevisning vilka godtagits i ett inledande skede för att styrka hans rätt att undanta leveransen från skatteplikt, inte kan åläggas att vid senare tidpunkt betala mervärdesskatt. Detta gäller även om det visar sig att denna bevisning var falsk, under förutsättning att säljaren inte har deltagit i detta skatteundrandragande. Säljaren

ska därvid ha vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom unionen han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande (C-409/04, Teleos).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse (RÅ 2004 ref. 26).

Skatteverket gör bedömningen att begreppet god tro ska tolkas i enlighet med unionsrätten. Skatteverket anser därför att det som EU-domstolen framför i C-409/04, Teleos, innebär att Högsta förvaltningsdomstolens dom ovan inte längre ska tillämpas vad gäller den delen som behandlar god tro (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

God tro vid export

EU-domstolen har med ett liknande resonemang som det som fördes i C-409/04, Teleos (se ovan), ansett att god tro även har betydelse för bedömningen vid export. I det aktuella fallet framkom, i efterhand, att de handlingar säljaren erhållit från köparen för att styrka exporten var förfalskade, och att de faktiska omständigheterna för export inte var uppfyllda. EU-domstolen ansåg att under sådana förutsättningar kunde inte en säljare åläggas att betala mervärdesskatt i efterhand om han var i god tro, och vidtagit varje rimlig åtgärd som stått i hans makt för att försäkra sig om att han inte var inblandad i ett skatteundragande (C-271/06, Netto Supermarkt).

Skatteverket anser att samma tolkning vad gäller god tro vid unionsintern leverans ska göras vid export (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

Skatteverkets bedömning av god tro

Skatteverket gör bedömningen att när säljaren genom dokumentation har gjort sannolikt att transporten till ett annat land har skett kan mervärdesskatt inte påföras i efterhand om säljaren är i god tro.

För att en säljare ska anses vara i god tro ska denne inte ha känt till eller haft anledning att misstänka att förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen inte varit uppfyllda. Vidare ska säljaren ha gjort vad som rimligen kan krävas utifrån normala affärsförhållanden för att försäkra sig om att varorna faktiskt har transporterats till det andra landet. En säljare kan aldrig anses vara i god tro i fråga om omständigheter som denne själv kunnat påverka (Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111).

10 Beskattningsland – tjänster

10.1 Inledning

Allmänt

En tjänst ska beskattas och anses omsatt på samma plats, d.v.s. omsättningsland och beskattningsland är samma plats. I detta avsnitt används genomgående begreppet beskattningsland.

En tjänst beskattas i Sverige endast om den är omsatt inom landet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). I vilka fall en omsättning görs inom landet anges i 5 kap. ML.

När Sverige är beskattningsland ska en bedömning av om svensk mervärdesskatt ska redovisas göras utifrån svenska regler. Det finns särskilda bestämmelser som undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning från skatteplikt (3 kap. 30 a tredje stycket, 30 e, 30 g, 31, 31 a och 32 §§ ML).

Om en tjänst är omsatt inom landet och inte omfattas av något undantag från skatteplikt, uppkommer frågan om vem som är skattskyldig, se vidare avsnitt 4.3.

Förskott vid ändrade regler

Ändrade regler avseende beskattningsland kan leda till att beskattningsland blir olika vid olika tidpunkter. Enligt Skatteverkets uppfattning ska frågan om beskattningsland avgöras utifrån förhållandena vid den tidpunkt då en tjänst tillhandahålls, d.v.s. vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (Skatteverket 2010-10-21, dnr 131 594230-10/111).

Det finns två olika huvudregler som avgör när en tjänst är omsatt inom landet. Kortfattat kan dessa beskrivas enligt följande. När tjänster tillhandahålls en näringsidkare är huvudregeln att beskattning sker inom landet om köparen är etablerad här och tjänsten inte tillhandahålls ett fast etableringsställe i ett annat land. När tjänster tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om säljaren är etablerad här (5 kap. 5–6 §§ ML).

Under vissa omständigheter är dock dessa huvudregler inte tillämpliga. Beskattningsland bestäms då enligt vissa undantag (5 kap. 7–16 §§ ML).

Därtill kommer att tjänsten kan anses omsatt utomlands, trots att tjänsten anses omsatt inom landet enligt huvudreglerna eller något undantag (5 kap. 19 § ML).

10.1.1 Bakgrund och syfte

Bakgrund och syfte

Syftet med bestämmelserna om beskattningsland för tjänster i mervärdesskattedirektivet är framför allt att i större utsträckning uppnå beskattning i konsumtionslandet.

Huvudprincipen är att beskattning ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Av administrativa och politiska skäl är det dock inte möjligt att generellt beskatta alla tillhandahållanden i det land där konsumtion faktiskt sker eftersom det kan vara svårt att faktiskt avgöra detta. För att uppnå syftet att beskattning ska ske där konsumtionen sker finns två huvudregler samt ett antal undantag. Den första huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person sker beskattning i det land där köparen är etablerad. För att uppnå syftet, bl.a. förenkla och minska den administrativa bördan, finns regler om obligatorisk omvänd skattskyldighet i dessa fall. Den andra huvudregeln innebär att när tjänster tillhandahålls en icke beskattningsbar person sker beskattning i det land säljaren är etablerad.

Under vissa omständigheter är dessa huvudregler inte tillämpliga utan vissa undantag ska i stället gälla. Undantagen syftar till att avspegla principen om att beskattning sker i det land där konsumtionen faktiskt sker, men får inte innebära en ökad administrativ börda.

10.1.2 ML:s uppbyggnad

Bestämmelserna om beskattningsland för tjänster i 5 kap. ML har en struktur som syftar till att i möjligaste mån följa mervärdesskattedirektivets struktur.

Bestämmelserna inleds med en samlingsparagraf som (förutom en särskild bestämmelse i tredje stycket) anger hur kapitlet är uppbyggt (5 kap. 1 § ML).

Av denna paragraf framgår att en omsättning är gjord utomlands om det inte framgår av någon annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord inom landet (5 kap. 1 § första stycket ML).

Tjänster på fartyg och luftfartyg i utrikestrafik

Vidare framgår att även om en omsättning anses gjord inom landet kan den enligt 19 § anses vara omsatt utomlands (5 kap. 1 § andra stycket ML).

Till sist framgår att en tjänst, t.ex. restaurang- och cateringtjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands. Denna regel är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om trafiken går inom EU eller utanför EU. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik (5 kap. 1 § tredje stycket ML).

Skatteverket anser att detta gäller oavsett om tillhandahållandet sker till rederiet (t.ex. underhållning ombord på fartyget) eller direkt till passagerare (t.ex. frisörtjänster). Avgörande är att tjänsten rent fysiskt har utförts ombord på fartyget eller luftfartyget (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Tillhandahållanden av tjänster som kan förekomma ombord på en turfiskebåt, t.ex. restaurangtjänster eller uthyrning av fiskeutrustning, omfattas inte av 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt Skatteverkets bedömning går en turfiskebåt inte i utrikes trafik när den utgår från svensk hamn och efter fisketuren återvänder till samma hamn utan att anlöpa någon hamn i ett annat land. Bedömningen blir densamma även om båten vid delar av transporten befinner sig i ett annat land eller på internationellt vatten (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Bestämmelserna rörande beskattningsland för tjänster finns i 5 kap. 4–19 §§ ML. Begreppet näringsidkare utvidgas vid avgörande av beskattningsland i 4 § och de båda huvudreglerna återfinns i 5 § respektive 6 §. I 7–18 §§ anges de olika undantagen från huvudreglerna och slutligen i 19 § stadgas i vilka fall omsättning har skett utomlands.

Bestämmelserna i 5 kap. 4–18 §§ ML motsvaras av artiklarna 43–59 i mervärdesskattedirektivet.

10.1.3 Metodik

Vara eller tjänst?

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som tillhandahålls är en vara eller en tjänst. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla (1 kap. 6 § ML). Allt som inte är varor ska ses som tjänster. I normalfallet är det inte några problem att avgöra om tillhandahållandet är en vara eller en tjänst. Det kan dock uppstå situationer när det kan vara svårt att avgöra om tillhandahållandet ska ses som en vara eller en

tjänst. För närmare redogörelse om gränsdragningen mellan vara och tjänst, se avsnitt 9.1.3.

Metod för läsning

När det är klarlagt att det är en tjänst som tillhandahålls ska beskattningsland avgöras. Det gäller att ta reda på om köparen är näringsidkare eller inte. Det ska även avgöras vilken typ av tjänst som tillhandahålls eftersom beskattningsland för vissa tjänster avgörs enligt speciella undantag.

Om en viss typ av tjänst inte omfattas av något undantag gäller någon av huvudreglerna. Huvudreglerna gäller även i de fall en viss typ av tjänst som i sig omfattas av något av undantagen, men där undantaget inte blir tillämpligt på grund av att undantaget är inskränkt i sitt tillämpningsområde. I flera fall omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare.

Om tjänsten enligt huvudreglerna inte är omsatt inom landet är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

I det fall något av undantagen blir tillämpligt men tjänsten inte anses omsatt inom landet enligt undantagets förutsättningar är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML. Se vidare avsnitt 10.5.1.

Skattskyldighet

För det fall en viss specifik tjänst är omsatt inom landet enligt någon av bestämmelserna i 5 kap. ML och omsättningen, som skett i yrkesmässig verksamhet, inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML uppkommer frågan vem som är skattskyldig för omsättningen – köparen eller säljaren. När det gäller frågor om skattskyldighet, se avsnitt 4.

Periodisk sammanställning

Periodisk sammanställning ska lämnas även för tjänster. Sammanställningen ska ta upp tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML som förvärvats av en näringsidkare i ett annat EU-land när köparen är skattskyldig för förvärvet i det landet. En förutsättning är således att omsättningen är skattepliktig i det land där tjänsten är omsatt. Skatteverket anser att det är de faktiska bestämmelserna om skatteplikt i det aktuella EU-landet som är avgörande för bedömningen av redovisningsskyldigheten. Om säljaren saknar kunskap om de faktiska bestämmelserna kan säljaren förutsätta att EU-landet infört de undantag från skatteplikt som är obligatoriska enligt mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111).

För vidare redogörelse för bestämmelserna kring periodisk sammanställning, se Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 35.

Enhetlig tolkning inom EU

Det är i många fall av stor vikt att bestämmelserna tolkas enhetligt inom EU. Mervärdesskattekommittén arbetar därför med att ta fram riktlinjer för tolkningen. Flera av de framtagna riktlinjerna har tagits in i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Denna förordning är direkt tillämplig i medlemsländerna och ska därmed inte genomföras i nationell lagstiftning.

10.1.4 Försäljning till EU:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EU-länder respektive i länder utanför EU

EU-institutioner och vissa EU-organ

Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av tjänster som tillhandahålls en köpare som är ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör:

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller (3 kap. 30 a § tredje stycket 1 a ML).

Andra internationella organisationer

Undantaget gäller även tjänster som tillhandahålls annan organisation, ombud vid, eller en person med tjänst eller uppdrag hos en sådan organisation (3 kap. 30 a § tredje stycket 1 b och 2 ML).

Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. Vilka som utgör EU:s institutioner och organ finns uppräknade i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EU-landet (3 kap. 30 a § femte stycket ML). När det avser någon av de organisationer som omfattas av 3 kap. 30 a § tredje stycket 1 a ML gäller undantaget endast i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrens. Se även avsnitt 38.2.

Det bör särskilt observeras att detta undantag från skatteplikt endast gäller ovan uppräknade organisationer, institutioner

eller organ som har ett stationerat kontor eller anläggning i ett annat EU-land.

Beskickningar

Omsättning av tjänster till andra mottagare, t.ex. beskickningar, undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk mervärdesskatt ska tas ut i de fall tjänsterna är omsatta inom landet enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikesrepresentation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje EU-land. Kommissionen har motsvarande representanter i EU-ländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML.

Väpnade styrkor

Omsättning av tjänster till ett annat EU-land avsedda för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet för tjänsterna är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt (3 kap. 31 § ML). Skattefriheten medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

Omsättning av tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor som är stationerade på Cypern undantas under vissa förutsättningar också från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML).

Mervärdesskattedirektivet

Undantagen i 3 kap. 30 a § tredje till femte stycket, 31 § och 31 a § ML motsvaras av artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet.

Intyg

Säljaren ska styrka skattefriheten genom att i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg som visar att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EU-land köparen är stationerad, d.v.s. där kontoret eller anläggningen är beläget. Intyget ska vara utfärdat av en behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § MF). För köpare i Sverige som vill utnyttja motsvarande undantag i andra EU-länder utföras intyg enligt blankett SKV 5929, se bilaga 18. Se vidare avsnitt 38.

För att fastställa beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster ska 5 kap. ML tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem.

10.1.5 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster

Azorerna, Madeira

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller

mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML.). Bestämmelsen motsvaras av artikel 142 i mervärdesskattedirektivet.

Posttransport-tjänster

Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 5.3.5.

Tjänst i samband med import

Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då kostnaden för denna är en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § tredje stycket ML. Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EU-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet (3 kap. 32 § ML). Även om det avser ”det landets tillämpning” av artikel 86.1 b bör det kunna presumeras att det landets tillämpning och rätt har det innehåll som framgår av artikel 86.1 b (prop. 2010/11:28 s. 55). Exempel på bikostnader är frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.5.

10.2 Begreppet näringsidkare

10.2.1 Inledning

När beskattningsland för tjänster ska avgöras är det av stor vikt att fastställa om köparen är näringsidkare eller inte. Köparens status ska fastställas på grundval av artiklarna 9–13 och 43 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Begreppet näringsidkare generellt i ML

Begreppet näringsidkare används för att beskriva att det är fråga om en person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet. Med näringsidkare förstås varje fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (prop. 1994/95:57 s. 161).

Beskattningsbar person

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att med beskattningsbar person avses den som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats och oberoende av verksamhetens syfte och resultat. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på de motsvarande ställen där näringsidkare används i ML. Begreppet beskattningsbar person har

tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar (C-32/03 I/S Fini H, C-77/01 EDM och 286/83 Rompelman).

Holdingbolag

EU-domstolen har konstaterat att ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person. Eftersom ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är det inte heller en näringsidkare generellt enligt ML (C-60/90 Polysar och C-155/94 Wellcome Trust).

Ideell förening

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en idrottsförening som betalat ut ersättning till utländska idrottsföreningar för övergång av fotbollsspelare m.m. ska ses som en näringsidkare vid bedömning av beskattningsland. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att idrottsföreningen var en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. Det saknades skäl att inte tolka begreppet näringsidkare i ML i enlighet med motsvarande begrepp, beskattningsbar person, i mervärdesskattedirektivet. Om idrottsföreningens verksamhet undantas från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML påverkar således inte denna bedömning (RÅ 2007 ref. 57).

För en utförligare redogörelse för begreppet näringsidkare, se avsnitt 7.

Registrering till mervärdesskatt

När huvudregeln för beskattningsland avseende omsättning av tjänster till näringsidkare är tillämplig är såväl köparen som säljaren skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt. Detta innebär att en näringsidkare som är etablerad inom landet och omsätter tjänster i ett annat EU-land, som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, ska vara registrerad till mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 7 SFL). Bestämmelsen motsvaras av artikel 214.1 e i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär också att en näringsidkare som är etablerad inom landet och förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, ska vara registrerad till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 eller 4 SFL, jfr artikel 214.1 d i mervärdesskattedirektivet.

10.2.2 Näringsidkare i Sverige

Vid bedömning av beskattningsland avses med en näringsidkare en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet. I de flesta fall är en näringsidkare också en mervärdesskatteregistrerad person.

Mervärdesskattefri verksamhet

Det finns fysiska och juridiska personer som är näringsidkare men som av olika anledningar inte är registrerade till mervärdesskatt. Begreppet näringsidkare innefattar dock alla som bedriver ekonomisk verksamhet oavsett om denna medför skattskyldighet eller inte. Det kan t.ex. vara fråga om ett företag som bedriver helt mervärdesskattefri verksamhet på grund av att verksamheten är undantagen från skatteplikt, t.ex. utbildning, sjukvård eller finansiella tjänster. Det kan även avse en näringsidkare som bedriver ekonomisk verksamhet som är undantagen från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML, d.v.s. allmännyttig ideell förening. Även den som bedriver sådan verksamhet är alltså en näringsidkare.

Skatteverket anser att en allmännyttig ideell förening som bedriver ekonomisk verksamhet eller en näringsidkare som bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt ska registreras till mervärdesskatt när de från en utländsk företagare förvärvar tjänster som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket ML. Dessa kategorier av näringsidkare ska dessutom vara registrerade till mervärdesskatt om de tillhandahåller sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML till en näringsidkare i ett annat EU-land och förvärvaren är skattskyldig för tjänsterna i det landet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111).

10.2.3 Näringsidkare i ett annat land

När beskattningsland för sådana tjänster som avses i huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska bedömas är det avgörande om förvärvaren är en näringsidkare.

Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning av vem som är näringsidkare i ett annat land (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111). Skatteverket anser att denna bedömning stämmer överens med artikel 18 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011.

Förvärvare inom EU

Även i andra EU-länder är en näringsidkare mervärdesskatteregistrerad i de flesta fall. Skatteverket anser att ett angivet registreringsnummer till mervärdesskatt i normalfallet är tillräckligt för att säljaren ska kunna utgå från att köparen är en näringsidkare.

Även om förvärvaren inte kan visa ett registreringsnummer till mervärdesskatt kan förvärvaren vara näringsidkare. Så kan vara fallet t.ex. när förvärvaren ansökt om ett registreringsnummer till mervärdesskatt på grund av förvärv men ännu inte

hunnit få ett av skattemyndigheten i det land där förvärvaren finns. I ett sådant fall ska förvärvaren behandlas som en näringsidkare om denne bedriver ekonomisk verksamhet. Det kan finnas fler orsaker till att förvärvaren inte är registrerad till mervärdesskatt, t.ex. att näringsidkaren bedriver verksamhet som är undantagen från skatteplikt. Det kan även vara fråga om en näringsidkare som har en omsättning som understiger den nationella omsättningströskeln för skattskyldighet och som på grund av detta inte fått något registreringsnummer till mervärdesskatt för sin ekonomiska verksamhet. Detta påverkar dock inte bedömningen av om de är näringsidkare eller inte vid avgörande av beskattningsland.

Förvärvare från land utanför EU

Vid bedömningen av om det är fråga om en näringsidkare från ett land utanför EU gäller samma principer som för en näringsidkare i Sverige. Det ska enligt Skatteverkets bedömning vara fråga om en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet utanför EU. Säljaren ska visa att förvärvaren är en näringsidkare och att denne är etablerad utanför EU. Detta kan ske t.ex. genom att näringsidkaren åberopar en mervärdesskatte- eller annan företagsregistreringshandling från skattemyndighet i det land där han är etablerad. Även en utskrift från Internet, t.ex. från köparen webbplats, kan utgöra underlag för att visa att förvärvaren är en näringsidkare som är etablerad utanför EU. Ytterligare exempel på underlag kan vara ett sådant intyg från skattemyndigheten i köparens land som används i samband med återbetalningar enligt rådets trettonde direktiv 86/560/EEG.

10.2.4 Utvidgningen av begreppet näringsidkare

Begreppet näringsidkare har utvidgats genom bestämmelserna om beskattningsland i 5 kap. 4 § ML, jfr artikel 43 i mervärdesskattedirektivet.

Näringsidkare som även bedriver icke ekonomisk verksamhet

Av denna bestämmelse framgår för det första att en näringsidkare, som förutom ekonomisk verksamhet även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. ML eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 § ML, anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärfvar (5 kap. 4 § 1 ML).

Detta innebär att om t.ex. ett företag, förutom verksamhet som medför skattskyldighet, även bedriver verksamhet finansierad genom olika former av bidrag (d.v.s. omsättningar saknas för del av verksamheten) ska företaget anses som en näringsidkare även för den del av verksamheten som inte innefattar omsättningar.

Samma bedömning ska göras om någon bedriver yrkesmässig verksamhet endast till viss del, t.ex. en myndighet. Dessa subjekt kommer, när det gäller bedömning av beskattningsland, att ses som näringsidkare för all verksamhet, d.v.s. även sådan som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, t.ex. offentligrättsliga organs myndighetsutövning.

**Kollektiv-
avtalsstiftelsen**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kollektivavtalsstiftelse är att anse som näringsidkare när stiftelsen förvärvar tjänster från ett annat EU-land för den verksamhet som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt (RÅ 2009 ref. 54).

Högsta förvaltningsdomstolen begärde i målet förhandsbesked från EU-domstolen. I förhandsbeskedet uttalade EU-domstolen att den som till någon del bedriver ekonomisk verksamhet, 5 procent i det aktuella fallet, och förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet enbart görs för den del av verksamheten som inte anses vara ekonomisk verksamhet (C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).

Praxis i målen C-291/07 och RÅ 2009 ref. 54 kan sägas ha kodifierats genom 5 kap. 4 § 1 ML.

**Offentligrättsliga
organ**

Skatteverket anser att ett offentligrättsligt organ här i landet som förvärvar t.ex. konsulttjänster från en utländsk företagare, ska förvärvsbeskattas om det offentligrättsliga organet till någon del är näringsidkare. Detta gäller oavsett om förvärvet gjorts för den yrkesmässiga delen av verksamheten eller inte.

**Mervärdesskatte-
registrerade
juridiska personer
som inte är
näringsidkare**

Dessutom ska alla juridiska personer som inte är näringsidkare men som av någon anledning är registrerade till mervärdesskatt anses vara näringsidkare oavsett om ekonomisk verksamhet bedrivs eller inte (5 kap. 4 § 2 ML).

Detta innebär att, när t.ex. ett holdingbolag blivit registrerat till mervärdesskatt på grund av att förvärvströskeln 90 000 kr vid inköp av varor från andra EU-länder har överskridits, ska detta bolag anses som en näringsidkare trots att någon ekonomisk verksamhet inte bedrivs i bolaget. Se även artikel 17.2 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011.

Exempel 1

En svensk kommun köper tjänster från ett företag i Danmark. Kommunen har viss verksamhet som medför skattskyldighet men den stora delen består av myndig-

hetsutövning (cirka 95 procent av verksamheten) som omfattas av 4 kap. 7 § ML, d.v.s. verksamhet som undantas från yrkesmässighet. Av 5 kap. 4 § 1 ML framgår att den som bedriver viss verksamhet som medför skattskyldighet ska anses vara näringsidkare även för den del som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 7 § ML. Detta innebär att den svenska kommunen är en näringsidkare även om inköpet i sin helhet är att hänföra till annan verksamhet än sådan som medför skattskyldighet.

Exempel 2

En personalstiftelse som endast förvaltar det egna kapitalet har blivit registrerat till mervärdesskatt eftersom de trodde att de skulle förvärvsbeskatta sig för kapitalförvaltningstjänster som förvärvats av en utländsk näringsidkare. Eftersom stiftelsen var registrerad till mervärdesskatt när den gjorde förvärvet anses stiftelsen vara en näringsidkare vid bedömning av beskattningsland enligt utvidgningen av begreppet näringsidkare i 5 kap. 4 § 2 ML. Det avgörande enligt 5 kap. 4 § 2 ML är att det är fråga om en juridisk person som inte är näringsidkare och att denna är registrerad till mervärdesskatt. Det finns inget i bestämmelsen som anger att det måste vara en korrekt registrering. Dock borde stiftelsen kunna bli avregistrerad och när detta har skett är stiftelsen inte längre en näringsidkare vid bedömning av beskattningsland. Från dagen för avregistreringen kommer således stiftelsen inte anses vara en näringsidkare.

10.3 Begreppet etablerad m.m.

Begreppet etablerad är ett samlingsnamn för säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse, d.v.s. de olika slags anknytningar till ett visst land som avgör bedömning av beskattningsland.

De olika begrepp som ”etablerad” är ett samlingsnamn för ska särskiljas från de liknande begrepp som används i inkomstskattesammanhang.

Det är framför allt två olika frågor som uppkommer vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första uppkommer frågan om det finns en etablering över huvud taget. För det andra, i det fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, vilken av dessa ska anses ha omsatt eller förvärvat tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 81 f.).

Inom samma företag

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag, d.v.s. samma skattesubjekt, utgör ingen omsättning (2 kap. 1 § ML). Därmed saknar bestämmelserna om beskattningsland betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolags etableringar i olika medlemsstater (C-210/04, FCE Bank, punkt 38).

Det kan emellertid bli fråga om omsättning av vara i vissa fall när en vara överförs till ett annat EU-land (2 kap. 1 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 39.4.

Dotterbolag

Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML. Skatterättsnämnden har funnit att ett utländskt moderbolags tillhandahållande av koncerngemensamma tjänster till ett dotterbolag i Sverige utgör skattepliktig omsättning av tjänster (SRN 2005-06-23).

10.3.1 Säte

Vid beskattning av tjänster är sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna.

Ett företag ska anses ha sätet för sin ekonomiska verksamhet på den plats företagets centrala administrativa funktioner utförs. Vid fastställande av platsen för sätet ska hänsyn tas till,

- platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas,
- platsen för företagets stadgeenliga säte, samt
- platsen där ledningen sammanträder.

Om dessa kriterier inte gör det möjligt att med säkerhet fastställa sätet för ett företags ekonomiska verksamhet ska platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas ha företräde.

Enbart en postadress kan inte anses vara den plats där en näringsidkare har sätet för sin ekonomiska verksamhet (artikel 10 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

EU-domstolen har gjort samma bedömning av var ett företag ska anses ha sitt säte. För att avgöra var sätet är beläget anger EU-domstolen samma kriterier som framgår av artikel 10 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 (C-73/06, Planzer Luxembourg).

**Säte enligt
Bolagsverket**

Ett företags registrering hos Bolagsverket bör anses vara en presumtion för att sätet är placerat i Sverige. Andra sakförhållanden kan dock leda till ett annat resultat i det enskilda fallet (prop. 2009/10:15 s. 82).

Vad som utgör ett säte redogörs för närmare i avsnitt 39.2.1.

10.3.2 Fast etableringsställe

Utöver sätet kan ett företag ha olika etableringar som utgör fasta etableringsställen.

Med fast etableringsställe avses en etablering som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser. Etableringsstället ska dessutom vara så självständigt att det har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster (Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111). Se även artikel 11 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011.

Det krävs således inte att det fasta etableringsstället faktiskt omsätter eller förvärvar och konsumerar varor eller tjänster utan det avgörande är om det har en potential att göra detta.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om tjänsterna eller varorna som företaget omsätter eller förvärvar är att hänföra till det fasta etableringsstället här i landet eller till en etablering utomlands.

Begreppet fast etableringsställe redogörs för närmare i avsnitt 39.2.2.

10.3.3 Bosatt eller stadigvarande vistas

Med begreppet ”bosatt” avses den adress där en fysisk person är, i svenska termer, folkbokförd, d.v.s. den adress som uppges i det aktuella landets nationella register för registrering av befolkningen. Detta gäller oavsett om personen är en näringsidkare eller inte. Adressen sammanfaller i normalfallet med den plats där personen också faktiskt vistas. Med ”stadigvarande vistas” avses den ort till vilken personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär (artiklarna 12 och 13 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011 och prop. 2009/10.15 s. 83).

Begreppen bosatt och stadigvarande vistas redogörs för närmare i avsnitt 39.2.3.

10.4 Huvudregler

10.4.1 Inledning

Bestämmelserna om beskattningsland för tjänster inleds med två olika huvudregler. Den första huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster till näringsidkare (5 kap. 5 § ML) och den andra huvudregeln behandlar tillhandahållanden av tjänster till annan än näringsidkare (5 kap. 6 § ML).

Den första huvudregeln kommer att omfatta fler tjänster än den andra eftersom flera av de olika undantagen från dessa huvudregler endast gäller tillhandahållanden till annan än näringsidkare (se avsnitt 10.5).

Syftet med bestämmelserna är att beskattning i princip ska ske i det land där konsumtion faktiskt sker. Huvudregeln som gäller tillhandahållanden av tjänster till näringsidkare återspeglar principen att beskattning ska ske i konsumtionslandet genom att destinationsprincipen införs. I huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till annan än näringsidkare behålls ursprungsprincipen, d.v.s. beskattning där säljaren är etablerad.

10.4.2 Tjänster till näringsidkare

En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Om näringsidkaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om näringsidkaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är omsatt utomlands om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har i ett annat land (5 kap. 5 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

Förvärvarens etablering avgör

Syftet med bestämmelsen är att de tjänster som inte omfattas av något särskilt undantag och som tillhandahålls en näringsidkare ska vara omsatta i det land där köparen har sitt ekonomiska säte eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsterna har tillhandahållits. Det är alltså förvärvarens anknytning till ett visst land som är det avgörande. Om förvärvaren inte har något säte eller fast etableringsställe är det köparens bosättning eller stadigvarande vistelse som ska vara avgörande.

Tjänster som inte omfattas

De tjänster som undantas från huvudregeln och ska bedömas enligt en särskild regel är restaurang- och cateringtjänster, korttidsuthyrning av transportmedel, persontransporttjänster, fastighetstjänster samt tillträde till kulturella m.m. evenemang.

10.4.2.1 Rekvisitet – i egenskap av

Huvudregeln i 5 kap. 5 § ML har, utöver krav på att köparen är näringsidkare, krav på att köparen gjort förvärvet i egenskap av näringsidkare för att omsättning ska ske inom landet.

Vid tillämpning av huvudreglerna ska en näringsidkare som förvärvar tjänster uteslutande för privat bruk, inbegripet hans personals privata bruk, anses som någon som inte är näringsidkare (artikel 19 första stycket i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Ej för personligt bruk

Att köparen agerat i egenskap av näringsidkare innebär att förvärvet inte gjorts för personligt bruk.

Syftet med begreppet ”i denna egenskap”, är att tydliggöra vad som omfattas av huvudregeln. Detta syfte framkommer redan i punkten 4 i skälen till direktiv 2008/8/EG där det anges att huvudregeln inte ska gälla tillhandahållanden som tas emot, av en beskattningsbar person eller av dennes personal, för personligt bruk.

Privat nyttjande i sin helhet

Ett tillhandahållande av en tjänst kan inte delas vid avgörande av beskattningsland. Därför ska endast förvärv som i sin helhet används för privat nyttjande, d.v.s. helt utanför näringsidkarens verksamhet, uteslutas från huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (prop. 2009/10:15 s. 95).

Blandad användning

Om det är fråga om förvärv som ska användas för blandade syften, d.v.s. både i verksamheten och privat, så ska förvärvet i sin helhet anses vara gjort av köparen i egenskap av näringsidkare (artikel 19 tredje stycket i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Endast privat nyttjande

I detta sammanhang kan noteras att en näringsidkare som bedriver ekonomisk verksamhet men även utför transaktioner som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde ska anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar på grund av det utvidgade begreppet näringsidkare. Det är då fråga om förvärv hänförliga till t.ex. bidragsfinansierad verksamhet eller myndighetsutövning. Sådana förvärv gör köparen i egenskap av näringsidkare även om de inte omfattas av den beskattningsbara verksamheten. Dessa ska

inte påverkas av uttrycket ”i denna egenskap” eftersom detta uttryck endast tar sikte på förvärv för privat nyttjande (prop. 2009/10:15 s. 91). Se avsnitt 10.2.4.

Näringsidkare som agerar i egenskap av sådan

När en svensk näringsidkare tillhandahåller tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML ska säljaren visa att köparen är näringsidkare samt att köparen gör sina inköp såsom näringsidkare, d.v.s. agerar i denna egenskap. Den centrala frågan bli hur en säljare ska avgöra detta. När det gäller bedömningen av om köparen är näringsidkare eller inte, se avsnitt 10.2.

Angivet VAT-nummer och god tro

En näringsidkare som är etablerad inom EU och som förvärvar tjänster som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska alltid vara registrerad till mervärdesskatt. När en näringsidkare agerar i egenskap av näringsidkare ska denne ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt till säljaren (11 kap. 8 § 4 ML).

Registreringsnumret till mervärdesskatt är även utgångspunkten när frågan om köparen agerar i egenskap av näringsidkare ska bedömas. Säljaren måste dock vara i god tro att så verkligen är fallet (prop. 2009/10:15 s. 95). Se även artikel 18 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

God tro föreligger när säljaren vidtagit varje rimlig åtgärd för att försäkra sig om att förvärvaren gör inköpet i egenskap av näringsidkare. Till grund för god tro kan ligga det som kunden uppger i intyg om tjänstens användning i kombination med användandet av redan existerande verifikationsprocedurer, t.ex. sådana som sammanhänger med betalningar. Skatteverket anser att endast när det är fråga om tjänster som normalt tillhandahålls till någon som inte är näringsidkare ska säljaren begära att köparen särskilt intygar att han gör förvärvet i egenskap av näringsidkare. Vid tillhandahållande av tjänster som normalt endast används i ekonomisk verksamhet är köparens registreringsnummer till mervärdesskatt tillräckligt som rimlig åtgärd för att säljaren ska anses vara i god tro. I normalfallet får därmed köparens registreringsnummer till mervärdesskatt anses tillräckligt för att säljaren ska kunna anses vara i god tro när det gäller frågan om köparen gjort förvärvet i egenskap av näringsidkare. Detta gäller under förutsättning att det inte finns omständigheter som säljaren haft kännedom om och som gör att säljaren inte kan anses vara i god tro (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111). Se även artikel 19 andra stycket i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

När en svensk näringsidkare förvärvar tjänster som avses i 5 kap. 5 § ML ska köparen anses ha gjort detta i egenskap av

näringsidkare om köparen till säljaren angett sitt registreringsnummer till mervärdesskatt och säljaren kan antas vara i god tro vad gäller avsikten med inköpet. När dessa förutsättningar är uppfyllda ska tjänsten enligt Skatteverkets bedömning anses omsatt inom landet även om det visar sig att tjänsten ska användas för privat bruk (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111). Denna bedömning stämmer överens med artikel 25 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

10.4.2.2 Rekvisitet – tillhandahålls till

För att huvudregeln i 5 kap. 5 § ML ska bli tillämplig räcker det inte att förvärvaren är etablerad inom landet. Det krävs dessutom att tjänsten tillhandahålls denna etablering för att beskattning ska ske i Sverige.

Om en tjänst tillhandahålls till ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till ett ekonomiskt säte här i landet. Detta innebär att tjänsten i sådana fall är omsatt utomlands (5 kap. 5 § andra stycket ML).

Den första bedömningen blir därmed om det över huvud taget finns en etablering i Sverige. Om en köpare har säte för sin ekonomiska verksamhet i ett land och saknar fast etableringsställe i något annat land ska tillhandahållandet anses ha skett till sätet.

Om ett tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person omfattas av huvudregeln (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet) och köparen är etablerad i mer än ett land ska tillhandahållandet beskattas i det land där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om tjänsterna tillhandahålls köparens fasta etableringsställe i ett annat land än det land där sätet finns ska detta tillhandahållande beskattas i det land där det fasta etableringsstället finns. Detta gäller under förutsättning att det fasta etableringsstället mottar tjänsten och använder den för sitt eget behov (artikel 21 första och andra stycket i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Sätet för den ekonomiska verksamheten ska således vara utgångspunkten vid bedömningen av till vilken etablering som en tjänst tillhandahålls när tjänsten omfattas av huvudregeln för tillhandahållande av tjänster till näringsidkare. Det är endast i de fall då tillhandahållandet nästan helt uteslutande sker till ett fast etableringsställe som omsättningslandet kan bli ett annat än det land där sätet finns.

Skatteverket anser därför att när en tjänst nästan helt uteslutande tillhandahålls ett fast etableringsställe inom ett företag i Sverige har tjänsten omsatts inom landet. Om det fasta etableringsstället som använder tjänsten finns i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Skatteverket anser att även om en tjänst kan vara till viss nytta för sätet så ska detta förhållande inte påverka bedömningen om användningen och konsumtionen av tjänsten nästan helt uteslutande sker vid ett fast etableringsställe i ett annat land (Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111).

När det gäller huvudregeln i 5 kap. 5 § ML kommer således begreppet fast etableringsställe ha en stor betydelse, se avsnitten 39.2.2 och 10.3.

Det övergripande målet med beskattningslandsreglerna är att beskattning så långt som möjlig ska ske i det land där konsumtionen av tjänsten sker. Utgångspunkten är då att konsumtionen sker där förvärvaren har sitt säte om inte konsumtionen i stället sker vid ett av förvärvarens fasta etableringsställen.

För att bestämma vilket av köparens fasta etableringsställe som mottagit tjänsten ska säljaren undersöka den tillhandahållna tjänstens art och användning. Om den tillhandahållna tjänstens art och användning inte gör det möjligt för säljaren att identifiera det fasta etableringsstället som mottagit tjänsten ska säljaren göra en särskild bedömning. Säljaren ska då undersöka om kontraktet, orderblanketten och det registreringsnummer som köparen meddelat identifierar det fasta etableringsställe som köpare av tjänsten och den enhet inom företaget som betalar för tjänsten (artikel 22.1 första och andra stycket i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Vid bestämmandet av om ett fast etableringsställe förvärvat och använder (konsumerar) en tjänst bör således olika faktorer beaktas. Skatteverket anser att vid denna bedömning ska utgångspunkten vara avtalet mellan parterna, order eller annan dokumentation som visar vilken etablering som nästan helt uteslutande ska få användning av den aktuella tjänsten. Vidare kan kontrolleras vilken etablering som nästan helt uteslutande ska bära kostnaden för den aktuella tjänsten (Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111).

Exempel

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Stockholm till Hamburg. Beställare är ett svenskt

företag (SE2) och transporten går direkt från SE2:s säte i Stockholm. SE2 har dessutom ett fast etableringsställe i Danmark som handhar företagets verksamhet på den danska marknaden. SE2 har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten från det svenska transportföretaget. Enligt 5 kap. 5 § första stycket ML ska tjänsten anses omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare med säte här i landet. Detta har SE2. Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ML kan dock tjänsten vara omsatt utom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe i utlandet. Det avgörande blir därför att bedöma om den aktuella tjänsten har tillhandahållits SE2:s danska fasta etableringsställe. Bedömningen av vilket etableringsställe som tjänsten är tillhandahållen till ska göras utifrån normala affärsförhållanden. I detta exempel har inte det danska fasta etableringsstället haft något med transaktionen att göra förutom att deras VAT-nummer åberopats. Transporten har gjorts från sätet i Sverige och det danska fasta etableringsstället handhar endast verksamhet som hänförs till den danska marknaden. Tjänsten är inte hänförlig till det danska fasta etableringsstället varför tjänsten får anses vara omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML.

Bosatt eller stadigvarande vistas

I det fall köparen varken har sitt säte eller ett fast etableringsställe här eller i ett annat land är tjänsten omsatt inom landet om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Med bosatt bör avse den adress där en fysisk person är folkbokförd och med stadigvarande vistas avses en ort till vilken personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär, se avsnitt 39.2.3. Med tanke på att syftet med reglerna avseende beskattningsland för tjänster är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker bör det dock inte uteslutas att i vissa fall betraktas en person stadigvarande vistas på ytterligare en ort i ett annat land. Exempelvis där denne har ett fritidshus. Detta förutsätter dock att banden med denna andra ort till sin natur är tillräckligt nära och permanenta. För att beskattning ska ske i det andra landet krävs även att konsumtionen av tjänsten också faktiskt kan hänföras dit (prop. 2009/10:15 s. 83).

Globala avtal

Företag tecknar idag ofta olika s.k. globala avtal (t.ex. ramavtal). Det finns ingen särskild definition av vad som utgör ett globalt avtal. Vilka avtal som ses som globala avtal kan variera

mellan företag och mellan länder. Av denna anledning går det inte att ge någon entydig vägledning för hur s.k. globala avtal ska hanteras mervärdesskattemässigt utan en bedömning ska göras för varje enskild situation. Normalt anses dock olika ramavtal (framework agreements) utgöra globala avtal.

När en tjänst används och konsumeras vid mer än en etablering inom ett företag anser Skatteverket att tjänsten ska anses omsatt inom landet endast om företaget har sitt säte för den ekonomiska verksamheten i Sverige. Om sätet finns i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Det gäller även om viss del av tjänsten konsumeras här i landet. Således ska ett tillhandahållande inte delas upp och bli beskattat i mer än ett land. Eftersom tjänsten inte nästan helt uteslutande har konsumerats i ett land ska omsättningsland bedömas utifrån var sätet finns. Vid bedömningen ska utgångspunkten vara etableringar i olika länder. En tjänst som används och konsumeras vid två eller flera fasta etableringsställen som alla finns i ett och samma land anses omsatta i det landet även om sätet för den ekonomiska verksamheten finns i ett annat land. Således ska två fasta etableringsställen i ett land inte ses som två olika etableringar vid avgörande av omsättningsland (Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111).

10.4.3 Tjänster till annan än näringsidkare

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här i landet från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands (5 kap. 6 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.

Säljarens etablering avgör

Syftet med bestämmelsen är att de tjänster som inte omfattas av något särskilt undantag och som tillhandahålls till annan än en näringsidkare ska vara omsatta på den plats där säljaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

”annan än en näringsidkare”

Med en annan än en näringsidkare avses samtliga personer som inte omfattas av begreppet näringsidkare enligt 5 kap. 4 § ML. En annan person än en näringsidkare är som regel en

slutkonsument, vanligtvis en privatperson. Det kan också vara fråga om en näringsidkare som inte agerar i denna egenskap.

Tillhandahålls från

Utgångspunkten är att beskattning sker i det land där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet. I det fall säljaren har minst ett fast etableringsställe i ett annat land ska bedömning ske om tjänsten faktiskt tillhandahållits från det fasta etableringsstället. Om så inte är fallet har tjänsten tillhandahållits från det land där sätet finns.

För att beskattning ska ske i Sverige är det således av avgörande betydelse att bedöma om tjänsten utifrån normala affärsförhållanden faktiskt tillhandahållits från det fasta etableringsställe som finns i Sverige alternativt att det ekonomiska sätet finns här i landet och tjänsten inte tillhandahållits från ett annat fast etableringsställe. Vid en sådan bedömning ska samtliga omständigheter beaktas. Uppgifter såsom vilket etableringsställe som ställer ut fakturan eller har hand om betalningen är inte av avgörande betydelse vid denna bedömning (prop. 2009/10:15 s. 85 f.).

Om en tjänst tillhandahållits från ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten inte anses hänförlig till sätet här i landet. Detta innebär att tjänsten i sådana fall har omsatts utomlands (5 kap. 6 § andra stycket ML).

Tjänster som inte omfattas

De tjänster som undantas från huvudregeln i 5 kap. 6 § ML och som ska bedömas enligt en särskild regel är förmedlingstjänster, transporttjänster, restaurang- och cateringtjänster, uthyrning av transportmedel, fastighetstjänster, tjänster med anknytning till transportverksamhet, arbete på vara som är lös egendom, kulturella tjänster m.m. och diverse s.k. intellektuella tjänster.

10.4.4 Exempel på tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna

Nedan följer ett antal exempel på olika typer av tjänster som omfattas av någon av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML.

Veterinärtjänster

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. EU-domstolen har ansett att även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra arbete på lös egendom (jfr 5 kap. 12 § ML). Beskattningsland för veterinärtjänster ska bestämmas utifrån huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (C-167/95, Linthorst).

**Betäcknings-
tjänster**

Ett tillhandahållande som består i betäckning av sto kan antingen ses som tillhandahållande av tjänst eller leverans av vara. När det är frågan om en tjänst omfattas denna av 5 kap. 5 eller 6 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det är frågan om en tjänst i det fall betäckning sker av ett sto på säljarens stuteri, antingen på naturligt sätt med en på stuteriet uppstallad hingst eller genom insemination av sperma från en på stuteriet uppstallad hingst. I det fall sperman levereras till en annan plats för inseminering av sto är det leverans av en vara (RÅ 2010 not. 41). Om ägaren av stoet väljer att köpa in insemineringstjänsten från annan än den som levererat sperman ska detta tillhandahållande ses som en separat tjänst och bedömas därefter.

**Kulturella
aktiviteter m.m.**

När tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m., med undantag för tillträde till evenemang, tillhandahålls någon som är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fasta etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. Tjänster som avser tillträde till ett evenemang, t.ex. entrén till en fotbollsmatch, en mäsas, en förenings deltagaravgift i en fotbollscup eller tillträde till en konferens, omfattas däremot inte av huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111, Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111, Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111 och Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.

Idrottstränare

En tränartjänst som tillhandahålls en näringsidkare omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. När en tränare tillhandahåller en tjänst direkt till någon som inte är näringsidkare kan tjänsten antingen ses som en idrottslig aktivitet som omfattas av 5 § 11 § ML eller en tjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 6 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111). Se vidare avsnitt 10.5.5.

Hästtränare

Den tjänst som en hästtränare samt dressyrtränare av andra djur tillhandahåller ska behandlas på samma sätt som en idrottstränares tillhandahållanden enligt ovan (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

**Klinisk läke-
medelsprövning**

En klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) ska ses som ett enda tillhandahållande, d.v.s. det är inte fråga om klart avskiljbara prestationer utan prestationerna ska betraktas som en helhet. Skatteverket anser att tjänsten omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, vilket innebär att tjänsten är omsatt

inom landet om förvärvaren har sitt säte eller fast etableringsställe till vilken tjänsten tillhandahålls i Sverige (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111).

Fisketurer

Skatteverket anser att betalning för att få följa med på en turfiskebåt utgör ersättning för personbefordran. Beskattningsland för persontransporten bedöms enligt 5 kap. 9 § ML. Vad gäller uthyrning av fiskeredskap som kan förekomma på turfiskebåt ska beskattningsland bedömas enligt någon av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

10.5 Undantag från huvudreglerna

10.5.1 Inledning

Undantagen från huvudreglerna avseende beskattningsland för tjänster finns i 5 kap. 7–18 §§ ML. Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 46–59 i mervärdesskattedirektivet.

Undantagen från huvudreglerna ska avspegla principen om att beskattning ska ske i det land där tjänsten konsumeras. De får dock inte innebära att någon oskälig administrativ börda läggs på företagen (punkten 6 i skälen till direktiv 2008/8/EG).

Nedan uppräknas de kategorier av tjänster som omfattas av undantagen samt lämnas hänvisning till respektive avsnitt.

- Förmedlingstjänster (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2.
- Tjänster med anknytning till fastighet (5 kap. 8 § ML), se avsnitt 10.5.3.
- Transporttjänster (5 kap. 9 och 10 §§ ML), se avsnitt 10.5.4.
- Kulturella aktiviteter m.m. och tillträden till kulturella m.m. evenemang (5 kap. 11 och 11 a §§ ML), se avsnitt 10.5.5.
- Lastning och lossning samt arbete på vara (5 kap. 12 § ML), se avsnitt 10.5.6.
- Restaurang- och cateringtjänster (5 kap. 13 och 14 §§ ML), se avsnitt 10.5.7.
- Uthyrning av transportmedel (5 kap. 15 § ML), se avsnitt 10.5.8.
- Diverse tjänster, bl.a. elektroniska tjänster (5 kap. 16–18 §§ ML), se avsnitt 10.5.9.

Metodik

Förhållandet mellan huvudreglerna, undantagen och 5 kap. 1 § första stycket ML kan kortfattat beskrivas på följande sätt.

- Huvudreglerna i 5 kap. 5–6 §§ ML gäller samtliga tjänster utom de tjänster som omfattas av undantagen i 5 kap. 7–18 §§ ML. Om en tjänst som omfattas av någon av huvudreglerna inte är omsatt inom landet enligt vad som anges i 5 kap. 5–6 §§ ML, är den omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.
- I undantagen beskrivs de tjänster som omfattas av respektive undantag, d.v.s. undantagets tillämpningsområde. Tjänsterna beskrivs utifrån vilken tjänst det rör sig om, men också utifrån vem som är förvärvare av tjänsten, varifrån den tillhandahålls m.m. I flera fall omfattas en tjänst av undantagets tillämpningsområde endast när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare. Om en tjänst inte innefattas i beskrivningen är undantaget inte tillämpligt. I stället gäller då huvudreglerna i 5 kap. 5–6 §§ ML.
- I undantagen anges också under vilka förutsättningar respektive tjänst är omsatt inom landet. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda avseende en tjänst som omfattas av ett undantags tillämpningsområde är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

10.5.2 Förmedlingstjänster**Till någon som inte är näringsidkare**

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag (5 kap. 7 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 46 i mervärdesskattedirektivet.

De förmedlingstjänster som omfattas, d.v.s. sådana som tillhandahålls annan än en näringsidkare, är omsatta inom landet om den omsättning som tjänsten avser (huvudtransaktionen) är gjord inom landet. Det spelar således inte någon roll varifrån förmedlingstjänsten tillhandahålls eller var mottagaren av förmedlingstjänsten finns. Beskattningsland för förmedlingstjänsten avgörs uteslutande av var den underliggande omsättningen är gjord. Det innebär att när förmedlingstjänster tillhandahålls någon annan än en näringsidkare och den förmedlade varan eller tjänsten, d.v.s. huvudtransaktionen, är

omsatt utomlands, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

Till näringsidkare

När en förmedlingstjänst tillhandahålls till en näringsidkare bestäms beskattningsland enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. För det fall en förmedlingstjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML kan den ändå anses omsatt utomlands om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten anses som en omsättning utanför EU enligt 5 kap. 19 § 4 ML, se vidare avsnitt 10.6.

I annans namn för annans räkning

Förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning omfattar såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal, som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt en uppdragsgivare. För det fallet att likvid erhålls för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Den ersättning förmedlaren erhåller är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vid förmedling för annans räkning i dennes namn (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758727-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Skatteverket anser att en förmedlingstjänst enligt ML endast föreligger om tjänsten avser en eller flera huvudtransaktioner. En omsättning av den vara eller tjänst som förmedlingen avser ska således äga rum. Det är inte tillräckligt att det finns ett syfte att en eller flera huvudtransaktioner ska komma till stånd utan sådana transaktioner ska faktiskt äga rum. Om en eller flera huvudtransaktioner inte kommer till stånd så kan inte heller någon förmedlingstjänst enligt ML föreligga. Under förutsättning att förmedlingsersättningen är villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner kommer till stånd ska tjänsten anses vara en tjänst som omfattas av de beskattningslandsbestämmelser som gäller för förmedling.

Förmedling föreligger oavsett om det är säljaren eller köparen av huvudtransaktionen som är huvudman och oavsett om huvudmannen är beskattningsbar person eller inte (jfr artikel 30 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011). Detta innebär att även om huvudtransaktionen sker mellan två privatpersoner och därmed inte beskattas, bestäms beskattningsland avseende förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 7 § ML när köparen av förmedlingstjänsten är någon som inte är näringsidkare.

Det föreligger inte något krav på att förmedlingsersättningen ska betalas ut i direkt anslutning till att huvudtransaktionen utförs eller att det måste finnas en specifik provisionsbetalning för varje enskild huvudtransaktion.

Hur den specifika ersättningen för förmedlingen benämns i avtalet mellan parterna, t.ex. provision, ett fast belopp eller kostnadstäckning, är inte avgörande utan det avgörande är enligt Skatteverkets uppfattning att det faktiskt kommer en eller flera huvudtransaktioner till stånd och att den ersättning som betalas ut är beroende av dessa huvudtransaktioner.

När det gäller ett tillhandahållande för annans räkning i dennes namn där ersättningen inte är villkorad av att en eller flera transaktioner kommer till stånd är det fråga om ett annat tillhandahållande än en förmedlingstjänst enligt ML.

I eget namn för annans räkning

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och får ersättning för varan eller tjänsten ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Beskattningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 8.2.6.

Förmedling av fastighetstjänster

Förmedlingstjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet omfattas av 5 kap. 5 § ML när den tillhandahålls en näringsidkare och av 5 kap. 7 § ML när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare. Som exempel på en sådan tjänst kan nämnas förmedling av logi, t.ex. hotellrum (jfr artikel 31 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011). Förmedling av en hotelltjänst kan inte anses ha anknytning till en fastighet. Förmedlaren omsätter här förmedlingen, inte login. Däremot har förmedling av en fastighet, d.v.s. fastighetsmäklartjänster, tillräckligt direkt samband med fastigheten och omfattas i stället av bestämmelsen i 5 kap. 8 § ML (prop. 2009/10:15 s. 101). Se vidare avsnitt 10.5.3.

Resetjänst

Beskattningsland för förmedling av en resetjänst bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML när förvärvaren är en näringsidkare. Det innebär att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om köparen är näringsidkare med säte eller fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige.

I vissa fall kan en del av en resetjänst anses omsatt utomlands när denna del tillhandahålls utanför EU samtidigt som en del

av samma resetjänst anses omsatt inom landet när denna del tillhandahålls inom EU. Skatteverket anser att en uppdelning inte ska ske när det gäller förmedlingstjänsten av en sådan resetjänst. Skatteverket anser att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Om förvärvaren är någon annan än en näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om den tjänst förmedlingen avser, d.v.s. huvudtjänsten, är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML). Huvudtjänsten, i detta fall en resetjänst, är omsatt inom landet om resebyrån är etablerad i Sverige och resetjänsten är tillhandahållen inom EU.

Även i de fall förmedlingstjänsten inte avser en faktisk rese-tjänst, utan enbart tjänster som har samband med en resa t.ex. en persontransport eller en hotelltjänst, ska beskattningsland bedömas enligt antingen 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 7 § ML, beroende på om förvärvaren är näringsidkare eller inte.

Se vidare avsnitten 10.6 och 31.6.

Varor eller tjänster som omsätts utanför EU

När den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt utanför EU är också förmedlingstjänsten omsatt utomlands. Detta innebär att även om förmedlingstjänsten omsätts mellan svenska företag och anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML, är dock förmedlingstjänsten att anse som omsatt utomlands (5 kap. 1 § andra stycket jfr 5 kap. 19 § 4 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

10.5.3 Fastighetstjänster

En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 8 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 47 i mervärdesskatte-direktivet.

Gäller både näringsidkare och icke näringsidkare

Bestämmelsen gäller oberoende av vem som är förvärvare av tjänsterna, d.v.s. både när den som förvärvar tjänsten är näringsidkare och när den som förvärvar tjänsten inte är näringsidkare. Det spelar inte heller någon roll varifrån tjänsten tillhandahålls. Tjänsten är alltid omsatt där den fastighet som tjänsten avser är belägen.

Direkt anknytning

För att en tjänst ska omfattas av bestämmelsen krävs dels att tjänsten ska avse en viss fast egendom, dels att det ska finnas

ett tillräckligt direkt samband mellan tjänsten och den fasta egendomen (C-166/05, Heger).

Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som har tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Bestämmelsen omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom, se avsnitt 10.5.6.

En definition avseende fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML, se även avsnitt 20.2.

Exempel på fastighetstjänst

Artikel 47 i mervärdesskattedirektivet innehåller exempel på sådana tjänster som ska omfattas av bestämmelsen, uppräkningsrätt är inte uttömmande:

- experttjänster och fastighetsmäklartjänster,
- tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, såsom semesterbyar eller områden som iordningsställts för användning som campingplatser,
- beviljande av rätten att använda fast egendom,
- tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag.

Dessa exempel har inte tagits in i ML, utan har särskilt angetts i författningskommentaren till 5 kap. 8 § ML i prop. 2009/10:15 s. 214. Av författningskommentaren framgår ytterligare exempel på tjänster som omfattas av bestämmelsen:

- mark- och bottenundersökningar,
- skogsavverkning och skördning av grödor,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- reparationer och underhåll av fastighet,
- lokalstädning och fastighetsskötsel,

- fastighetsförvaltning, såväl teknisk som kameral.

Vissa juridiska tjänster

Juridiska tjänster avseende överlåtelse av rätt till fast egendom liksom upprättande av överlåtelseavtal avseende fast egendom är exempel på tjänster som ska anses ha anknytning till fast egendom. Dessa tjänster anses ha anknytning till fast egendom även om en överlåtelse inte slutligen kommer till stånd. Allmänna juridiska tjänster som inte direkt avser överlåtelsen av rätt till fast egendom ska dock inte anses ha anknytning till fast egendom. Tjänster som avser en tvist gällande ett ingånget avtal rörande fast egendom faller inte heller inom denna kategori (riktlinje från EU:s mervärdesskattekommittés 83:e möte den 28–29 februari 2008. Se även prop. 2009/10:15 s. 214 f., författningskommentar till 5 kap. 8 § ML).

De tjänster som har angetts här utgör endast exempel på tjänster som har anknytning till en fastighet. Det innebär att även andra tjänster som har direkt anknytning till en viss fastighet ska anses vara omsatta där den fastighet som de har anknytning till är belägen. Tjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet, såsom transporter till eller från en viss fastighet och hotellförmedling, eller som inte avser någon specifik fastighet omfattas däremot inte av regeln.

Förmedling av fastighetstjänster

Förmedling av tjänster med anknytning till en fastighet omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 8 § ML om tjänsten har ett tillräckligt direkt samband med fastigheten. Fastighetsmäklar-tjänster, d.v.s. förmedling av en fastighet, anges i artikel 47 i mervärdesskattedirektivet som exempel på en fastighetstjänst. Andra förmedlingstjänster som endast har indirekt anknytning till en fastighet omfattas inte. Som exempel på en sådan tjänst som inte omfattas kan nämnas förmedling av logi, t.ex. hotellrum (jfr artikel 31 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011). I dessa fall har förmedlaren omsatt förmedlingen, och inte login. Sådan förmedling omfattas i stället av 5 kap. 5 § ML när den tillhandahålls en näringsidkare och av 5 kap. 7 § ML när den tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare (prop. 2009/10:15 s. 101). Se vidare avsnitt 10.5.2.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte utgöra tjänst avseende fastighet.

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden”.
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet.

- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal.

EU-domstolen har tolkat bestämmelsen om undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet. En upplåtelse från innehavaren av en lokal, på en plats som har valts ut av lokalinnehavaren, utgör inte uthyrning av fast egendom i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Upplåtelsen gällde rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod (C-275/01, Sinclair Collis).

**Upplåtelse
av fiskerätt**

EU-domstolen har uttalat att upplåtelse av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom. Ett av de utmärkande kännetecknen för en fast egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. Ett permanent avgränsat område kan anses utgöra fast egendom även om det är täckt av vatten. Ett vattendrag utgör en förutsättning för överlåtelsen av fiskerätten eftersom rätten endast kan utövas i anknytning till ett visst vattendrag. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster består av en upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Dessutom sammanfaller platsen för den fasta egendomen med den plats där tjänsten slutligen konsumeras (C-166/05, Heger).

**Upplåtelse
av bro eller
tunnel för trafik**

En tjänst i form av upplåtelse av bro eller tunnel för trafik anses som en tjänst som avser fastighet. Om upplåtelsen avser en bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land är omsättningen gjord inom landet till den del bron eller tunneln är belägen i Sverige (prop. 1999/2000:58 samt 1 kap. 2 c § ML).

**Immateriella
tillgångar**

Rättigheter som utgör immateriella tillgångar som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession avseende fastighet omfattas av 5 kap. 8 § ML. Andra rättigheter som uppfyller rekvisiten för en immateriell tillgång enligt gällande redovisningsstandard ska omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML (Skatteverket 2010-01-25, dnr 131 43767-10/111).

**Uthyrning
av lokal för
mässa/utställning**

Består en tjänst endast av platsupplåtelse i samband med mässa/utställning utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en tjänst med anknytning till fastighet enligt 5 kap. 8 § ML.

**Renovering av
byggnadstillbehör**

Skatterättsnämnden har ansett att en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige som i huvudsak utförs i

utlandet av en utländsk företagare utgör en tjänst avseende fastighet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML (SRN 1997-05-12).

Montering eller installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, här i landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, d.v.s. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet mot kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, d.v.s. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, ska tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.5.6.3.

10.5.4 Transporttjänster

10.5.4.1 Inledning

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. Detta gäller dock inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare. Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet (5 kap. 9 § ML).

Beskattningsland avseende varutransporttjänst som tillhandahålls näringsidkare bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. I vissa fall kan en varutransporttjänst som anses omsatt inom landet enligt huvudregeln ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 eller 5 ML. Se avsnitt 10.6.

I det fall tjänsten avser en varutransport som sker mellan två EU-länder och som tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare, ska beskattningsland bedömas enligt 5 kap. 10 § ML. En sådan tjänst är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

10.5.4.2 Persontransporttjänster

Persontransporttjänster är omsatta i Sverige om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land (5 kap. 9 § första stycket ML).

Denna bestämmelse gäller oavsett om förvärvaren är en näringsidkare eller inte.

Mervärdes- skattedirektivet

Bestämmelser om beskattningsland för persontransporttjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 48. Det finns vissa skillnader mellan artikeln och 5 kap. 9 § ML. EU har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige tills vidare får tillämpa skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av persontransporter (artikel 380 i kombination med bilaga X del B 10 i mervärdesskattedirektivet, prop. 2009/10:15 s. 103).

Inte till någon del i annat land

Det avgörande kriteriet för bedömning av beskattningsland är om persontransporttjänsten till någon del äger rum i ett annat land. Skatteverket anser att när en persontransporttjänst till någon del äger rum på internationellt vatten men inte på ett annat lands territorium är tjänsten omsatt inom landet. Däremot om persontransporttjänsten sker till någon del på ett annat lands territorium är tjänsten i sin helhet omsatt utomlands. Det ska inte göras en uppdelning av persontransporten när den genomförs både i Sverige och i ett annat land. Det gäller även om den del av transporten som sker utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl. Om persontransporten går direkt till eller från utlandet har inte någon betydelse (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750625-10/111).

Fisketurer

Skatteverket anser att betalning för att få följa med på en turfiskebåt utgör ersättning för en personbefordran. En tjänst avseende transport av personer som sportfiskar, d.v.s. en persontransporttjänst, är omsatta inom landet när fisketuren inte till någon del genomförs i något annat land. Det har ingen betydelse om båten delvis går över internationellt vatten. Genomförs fisketuren till någon del i något annat land är tjänsten i sin helhet omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Resetjänster

Resetjänster som är föremål för vinstmarginalbeskattning enligt bestämmelserna i 9 b kap. ML omfattas inte av 5 kap. 9 § första stycket ML. Sådana resetjänster är omsatta inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs (9 b kap. 4 § första stycket

ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 307 i mervärdes-skattedirektivet. Se avsnitten 31 och 10.6.

10.5.4.3 Varutransporttjänster

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I lagen definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta får begreppet varutransport anses avse transport av materiellt ting som är lös egendom.

Rendrivnings-tjänst

En tjänst som består i att driva renar mellan olika orter med hjälp av helikopter har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra en varutransporttjänst. När det gäller en tjänst som består i att förflytta en vara mellan två olika platser, oavsett vilka metoder och medel som används för förflyttningen, är det mest ändamålsenliga att hänföra tjänsten till transporttjänst för att uppnå syftet med dess bestämmelser. Begreppet ”transport” bör enligt normalt språkbruk bl.a. omfatta ”förflyttning” (SRN 2003-06-25).

Färjetransport

Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.

Resgods

Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.

Bilbärgning

Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML.

Linjefart/Stycke-godstrafik

Linjefart och styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

Befraktning

Det finns olika sorters avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraftare som inte anses som varutransport utan tjänst på fartyg. För vidare information om dessa avtal, se avsnitt 24.4.2.

Kund-korrespondens

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett uppdrag som bestod av flera olika moment såsom utskrift, kuvertering, sortering och distribution av kundkorrespondens ska ses som ett

tillhandahållande. Det som kunden huvudsakligen efterfrågade ansågs vara distributionen av kundkorrespondensen. Övriga moment var underordnade denna del. Tillhandahållandet utgjorde därmed en varutransporttjänst (HFD 2012 ref. 43).

Till näringsidkare

Beskattningsland avseende varutransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare bedöms enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Det enda undantaget är befordran av brev i postverksamhet. Sådan brevbefordran ska alltid anses omsatt inom landet (5 kap. 9 § tredje stycket ML).

En varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet om förvärvaren har sitt säte eller fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 5 § ML). Om varutransporttjänsten däremot tillhandahålls en svensk näringsidkares fasta etableringsställe i ett annat land har tjänsten omsatts utomlands. Således saknar det betydelse var transporten faktiskt genomförs (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Exempel

Ett italienskt transportföretag utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett företag med säte i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta säte. Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML, oavsett att transporten genomförs mellan två andra EU-länder.

En varutransporttjänst är omsatt utomlands om den tillhandahålls en näringsidkare i ett annat land (5 kap. 1 § första stycket ML).

Export/import

För det fall varutransporten har samband med export av varor är tjänsten omsatt utomlands även om köparen av tjänsten finns i Sverige. Detsamma gäller om varutransporten har samband med import av varor som omfattas av de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager, eller inte tullbeskattas i Sverige på grund av särskilt tullförfarande (t.ex. temporär import). Detsamma gäller också om varutransporten har samband med att varan importerats till ett annat EU-land där den lagts i särskilt skatteupplag eller undantagits på grund av särskilt tullförfarande i det landet (5 kap. 19 § 2 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Om det är frågan om en varutransport som i sin helhet genomförs utanför EU är den omsatt utomlands, trots att köparen av tjänsten finns i Sverige (5 kap. 19 § 5 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Bikostnad vid import

Det bör noteras att en tjänst inom transportområdet är undantagen från skatt enligt 3 kap. 32 § ML i det fall ersättning för tjänsten ingår i beskattningsunderlaget för import, se vidare avsnitt 11.5.

Befordran av brev

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 9 § tredje stycket ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det i mervärdesskattedirektivet saknas motsvarighet till bestämmelsen i ML. Vad gäller brevbefordran ska prövning ske av direktivets bestämmelser avseende beskattningsland för varutransporttjänster. Högsta förvaltningsdomstolen fann att brevbefordran som sker från Sverige till ett land utanför EU och köparen är en näringsidkare som har säte i Sverige är omsatt inom landet enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. En tillämpning av mervärdesskattedirektivet leder i detta fall inte till ett annat resultat än en tillämpning av 5 kap. 9 § tredje stycket ML. Dock fann Högsta förvaltningsdomstolen att tjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML, jfr artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen ska inte tolkas så att den omfattar endast tjänster i samband med att varor överläts mot ersättning. I det fall köparen är näringsidkare med säte i ett annat land är tjänsten, med tillämpning av artikel 44, omsatt utomlands. I dessa fall kan direkt effekt av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet åberopas av den skattskyldige (HFD 2011 ref. 87).

Till någon som inte är näringsidkare

En varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land (5 kap. 9 § första stycket ML).

Om varutransporten genomförs mellan två EU-länder, d.v.s. en unionsintern varutransport, är den omsatt inom landet om avgångsorten är belägen i Sverige och tillhandahålls någon som inte är näringsidkare (5 kap. 10 § första stycket ML).

Om avgångsorten är belägen i ett annat EU-land är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Andra varutransporter, d.v.s. varutransporter som genomförs till någon del i ett annat land och som inte sker mellan EU-länder, är omsatta utomlands enligt 5 kap. 1 § ML om varutransporten tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Detta gäller även om den del av varutransporten som sker

utanför Sveriges gränser är liten eller görs av transporttekniska skäl (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Bestämmelser om beskattningsland för varutransporttjänster som tillhandahålls till annan än näringsidkare finns i artiklarna 49–52 i mervärdesskattedirektivet.

Varutransporter inom EU

För att en varutransport ska anses utförd inom EU ska den avse en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EU-länder (5 kap. 10 § andra stycket ML).

Avgångs- och ankomstort

Med avgångsort avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska alltså inte påverka bedömningen av var avgångsorten är belägen.

Med ankomstort avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

Exempel

En privatperson anlitar ett åkeri i Ljungby för att köra till Köpenhamn. Där hämtar åkeriet möbler som ska transporteras till Växjö. Sådana transporter undantas från huvudregeln och regleras i 5 kap. 10 § ML. Avgångsorten är Köpenhamn eftersom transporten av möblerna påbörjas där och ankomstorten är Växjö. Transporttjänsten är enligt 5 kap. 1 § ML inte omsatt i Sverige, eftersom avgångsorten är belägen i Danmark (jfr 5 kap. 10 § ML).

Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsort och ankomstort bestämmas för varje uppdrag.

10.5.5 Kulturella tjänster m.m.

En tjänst i form av tillträde till evenemang är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här oavsett vem köparen är. Är köparen näringsidkare omfattas tillträde till evenemang av 5 kap. 11 a § ML. Är köparen någon som inte är näringsidkare omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML. För ytterligare information om vad som avses med tillträde till evenemang, se avsnitt 10.5.5.1.

Andra tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. än tillträde till evenemang som tillhandahålls näringsidkare omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Om däremot köparen

är någon som inte är näringsidkare är även andra kulturella tjänster m.m. omsatta inom landet enligt 5 kap. 11 § ML om aktiviteten faktiskt äger rum här. För ytterligare information om vad som avses med andra kulturella aktiviteter m.m., se avsnitt 10.5.5.2.

10.5.5.1 Tillträde till olika evenemang

Tjänster i form av tillträde till olika evenemang som tillhandahålls näringsidkare är omsatta inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige (5 kap. 11 a § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen i 5 kap. 11 a § ML är endast tillämplig om köparen är en näringsidkare och tjänsten avser tillträdet till olika evenemang som är kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande såsom mässor och utställningar. Även tjänster i anknytning till tillträdet, t.ex. garderobs- eller toalettavgifter på en mässa eller teater, omfattas av 5 kap. 11 a § ML.

Tillträde till evenemang som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas inte av denna bestämmelse. Tjänsten omfattas i stället av 5 kap. 11 § ML och är, eftersom olika evenemang innefattas i begreppet aktivitet, omsatt inom landet om evenemanget äger rum här.

Evenemang

Ett evenemang är något som är mer begränsat än en aktivitet. En aktivitet kan även ha ett element av kontinuitet i sig. Med evenemang avses olika arrangemang som sker på en specifik plats och är begränsade i tiden, t.ex. en mässa, en idrotts-tävling, en konferens eller en teaterföreställning. Det ska inte vara fråga om sådana aktiviteter som sker mer utsträckta i tiden utan det ska vara ett visst specifikt evenemang. Exempel på aktivitet, som inte utgör ett evenemang, är ett träningspass i veckan eller en terminskurs i drejning (prop. 2009/10:15 s. 126).

Begreppet ”tillträde till”

Tjänsten avseende tillträde till olika evenemang ska omfatta tillhandahållande av tjänster vars huvudsakliga egenskap består i att ge rätt till tillträde till ett evenemang i utbyte mot en biljett eller betalning, inklusive betalning i form av ett abonnemang, en säsongbiljett eller en periodisk avgift. Det ska gälla:

- tillträde till shower, teaterföreställningar, cirkusföreställningar, marknader, nöjesparker, konserter, utställningar och andra liknande kulturella evenemang,

- tillträde till idrottsevenemang såsom matcher eller tävlingar, och
- tillträde till pedagogiska och vetenskapliga evenemang såsom konferenser och seminarier (artikel 32 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Detta innebär att tillträde till olika evenemang kan föreligga oavsett om betalning sker direkt på plats eller om betalning för samtliga deltagare sker i förväg. Hur betalningen faktiskt går till påverkar således inte om det kan vara fråga om ett tillträde. Det spelar heller ingen roll om föransmälan är obligatorisk för att få närvara vid evenemanget eller om vem som helst kan få närvara (Skatteverket 2010-12-20, dnr 131 819379-10/111).

EU-domstolen har ansett att bestämmelsen omfattar flera olika tjänster och sker normalt till en mängd olika mottagare, d.v.s. samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av tillhandahållanden kännetecknas även av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang. Den plats där dessa sammansatta tillhandahållanden fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då de äger rum på ett visst ställe (C-114/05, Gillan Beach).

Tillträde i flera led

Ett tillträde till ett evenemang som arrangören säljer till någon annan som i sin tur i eget namn säljer tillträdet vidare till deltagarna ska bedömas som tillträde till evenemang i båda leden (jfr fråga 6 Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111).

Tillträde till ett kulturellt evenemang

Ett tillträde till ett kulturellt evenemang eller ett evenemang av underhållningskaraktär som tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här i Sverige (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Tillträde till idrottsliga evenemang

För att det ska vara ett idrottsligt evenemang ska det vara en specifik händelse som på något sätt innebär att både köparen och säljaren finns på plats för att utförandet av tjänsten ska kunna ske. Dessutom äger evenemanget rum på en klart identifierbar plats och avslutas efter det att det fysiskt utförts. Det ska således vara fråga om tjänster som utförs på en plats vid en eller flera specificerade tidpunkter. Exempel på tillträde till ett idrottsligt evenemang är entré till en fotbollsmatch. Skatteverket anser att även deltagande i den idrottsliga aktiviteten, t.ex. en förenings deltagaravgift i en fotbollscup eller

ett skidlopp är att anse som tillträde till idrottsligt evenemang. I ett sådant fall får köparen genom sin deltagaravgift anses få tillträde till det idrottsliga evenemanget genom möjligheten att delta (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111).

När köparen av en tjänst som avser ett tillträde till ett idrotts-evenemang (t.ex. entré till en fotbollsmatch) är någon som inte är näringsidkare omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML.

Idrottstränare

En näringsidkare, t.ex. ett gym, som köper en tjänst från en tränare omfattas inte av 5 kap. 11 a § ML eftersom det inte är fråga om ett tillträde till ett evenemang. Att näringsidkaren, t.ex. gymmet, i sin tur tillhandahåller en idrottslig aktivitet påverkar inte denna bedömning. Tjänsterna omfattas av huvudregeln vid avgörande av beskattningsland (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Idrottsutövare

När en idrottsutövare betalar för rätten att delta i ett idrottsligt evenemang är tjänsten omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum här i Sverige. När en idrottsutövare som bedriver yrkesmässig verksamhet däremot får ersättning för att idrotta är det aldrig fråga om ersättning för tillträde till ett evenemang. Idrottsutövarens tillhandahållande ska när denne är näringsidkare i fråga om beskattningsland bedömas enligt huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38080-11/111).

Tillträde till pedagogiskt evenemang

Vid tillhandahållande av en pedagogisk tjänst till näringsidkare gäller det att avgöra om det är fråga om tillträde till ett evenemang, d.v.s. det faktiska deltagandet i det pedagogiska evenemanget. Hur betalningen erläggs för det pedagogiska evenemanget, d.v.s. om betalning sker i samband med tillträdet eller om betalning sker i förskott, saknar betydelse vid bedömningen. Som exempel på tillträde till ett evenemang kan anges ett företag som betalar för att personalen ska kunna delta i ett tvådagars pedagogiskt seminarium. Seminariet har karaktären av ett särskilt evenemang och betalningen avser deltagandet. Om tillhandahållandet i stället avser en utbildning som varar under en längre tid så skulle detta vara ett tillhandahållande av en pedagogisk aktivitet som inte utgör ett särskilt evenemang. Andra exempel på tillhandahållanden som inte kan omfattas av tillträde till det specifika evenemanget är underleverantörers tillhandahållande till arrangören av det pedagogiska evenemanget, t.ex. föredragshållarens tillhandahållande till arrangören (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

Tillträde till pedagogiska evenemang och övriga tjänster i samband med pedagogiska aktiviteter som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas av 5 kap. 11 § ML, d.v.s. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet.

Skatteverket har lämnat svar på olika frågor avseende tillträde till evenemang. Nedan följer två exempel som berör utbildning (Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111).

Exempel 1

Ett svenskt företag tillhandahåller utbildning inom ekonomi och redovisning. Kursernas längd varierar från en till fem dagar. Kurserna är fristående från varandra och de genomförs i Frankrike. Kunderna är svenska näringsidkare.

I detta fall äger kurserna rum på en specifik plats i Frankrike och de är begränsade i tiden. Kurserna saknar till sin karaktär kontinuitet. Tjänsten ska bedömas som tillträde till ett evenemang av pedagogisk karaktär. Omsättningen är gjord utomlands, eftersom evenemanget äger rum utomlands.

Exempel 2

Ett svenskt företag sänder sin personal till Danmark på en truckförarutbildning. Utbildningen pågår under tre dagar varannan vecka under sex månader.

I detta fall har utbildningen karaktär av kontinuitet. Den är utsträckt i tiden och pågår i korta intervaller under en längre tid. Deltagande i en sådan pedagogisk aktivitet utgör inte tillträde till evenemang. Beskattningsland ska bestämmas utifrån huvudregeln, eftersom köparen är en svensk näringsidkare. Det innebär att tjänsten är omsatt inom landet.

Tillträde till mässa

Med tillträde till en mässa avses en mässarrangörs tillhandahållande av biljetter till dem som deltar som besökare på mässan. Övriga tjänster som tillhandahålls en näringsidkare och som har samband med en mässa ska bedömas med utgångspunkt i vilken typ av tjänst som faktiskt tillhandahålls. De flesta tjänster som har samband med mässa och som inte utgör tillträde till evenemang omfattas dock av huvudregeln vid bedömning av beskattningsland. Exempel på tjänst som inte utgör tillträde till mässa utan ska ses som en tjänst som

omfattas av huvudregeln är utställarens deltagaravgift. En sådan tjänst avser rätten att få delta såsom utställare på mässan. Det är inte fråga om möjligheten att få besöka mässan i allmänhet utan tjänsten är beroende av att mässarrangören tillhandahåller tillträde till olika besökare som kommer och tittar och lyssnar på utställaren i dennes monter (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111).

Om köparen är någon som inte är näringsidkare omfattas både tillträde till mäsas och övriga tjänster som har samband med en mäsas av 5 kap. 11 § ML, d.v.s. är omsatt inom landet om mässan äger rum i Sverige.

Tillträde till konferens

Konferenstjänster, d.v.s. tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende tillträde till konferenser, kongresser m.m., är sammansatta tjänster som innefattar flera underliggande tillhandahållanden.

När det gäller tillträde till en konferens så kan en sådan tjänst endast nyttjas av den som faktiskt ska delta på konferensen. När en näringsidkare köper ett tillträde till en konferens är tjänsten omsatt inom landet om konferensen äger rum i Sverige oavsett hur betalningen sker, d.v.s. oavsett om betalning sker i samband med tillträdet eller om betalning sker i förskott. En underleverantör till en konferensarrangör kan inte anses tillhandahålla ett tillträde till en konferens. Om det är fråga om en annan konferenstjänst än det faktiska tillträdet till konferensen, t.ex. en underleverantörs uppdrag att arrangera en konferens, ska beskattningsland bedömas enligt huvudregeln (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111).

När någon som inte är näringsidkare köper tillträde till en konferens omfattas tjänsten av 5 kap. 11 § ML, d.v.s. tjänsten är omsatt inom landet om konferensen äger rum i Sverige.

Skatteverket har lämnat svar på olika frågor avseende tillträde till evenemang. Nedan följer tre exempel som berör konferenser (Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111).

Exempel 1

Ett läkemedelsföretag anordnar en kongress i Sverige som vänder sig till svenska och utländska läkare. Läkarna betalar en entréavgift till företaget. På kongressen informerar ett antal föreläsare om företagens produkter. Kongressen pågår ett par dagar.

I företagets tillhandahållande till kongressbesökarna ingår ett pedagogiskt eller vetenskapligt moment. Entréavgifterna utgör ersättning för tillträde till ett evenemang av pedagogisk eller vetenskaplig karaktär. Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom evenemanget äger rum i Sverige.

Exempel 2

Ett svenskt företag tillhandahåller till en kund i Danmark en sammansatt tjänst som innefattar lokal, teknisk utrustning, diverse administrativa tjänster, fika och lunch. Tjänsterna tillhandahålls på en konferens i Sverige. Det ingår inte någon information i tillhandahållandet. Kunden köper konferenstjänsten för ett internt möte.

För att det ska vara fråga om tillträde till evenemang måste det i tillhandahållandet av konferenstjänsten ingå ett pedagogiskt eller vetenskapligt moment. I detta fall saknas ett sådant moment varför beskattningsland ska bestämmas utifrån huvudregeln. Det innebär att omsättningen av konferenstjänsten är gjord utomlands, eftersom kunden är näringsidkare i ett annat land.

Exempel 3

Det förekommer att företag mot ersättning till en konferensarrangör ges möjlighet att marknadsföra sina varor och tjänster under en konferens, t.ex. på en fonddag eller aktieträff. Ett företag som betalar en konferensarrangör för att få marknadsföra sina varor och tjänster under konferensen betalar inte för att få tillträde till evenemanget. Företaget betalar i stället för möjligheten att på bästa sätt exponera sina produkter. Det innebär att beskattningsland ska bestämmas utifrån huvudregeln. Tjänsten är omsatt inom landet om köparen av tjänsten är en svensk näringsidkare. Om köparen är en utländsk näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands.

10.5.5.2 Andra tjänster än tillträdet i samband med kulturella aktiviteter m.m.

Samtliga tjänster i samband med kulturella aktiviteter m.m. som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här.

Följande aktiviteter avses

1. kulturella,
2. konstnärliga,
3. idrottsliga,
4. vetenskapliga,
5. pedagogiska,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar (5 kap. 11 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet.

Tillträde till evenemang som tillhandahålls en näringsidkare omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 11 a § ML, d.v.s. tjänsten är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. För andra kulturella tjänster m.m. än tillträde till evenemang och som tillhandahålls en näringsidkare bedöms beskattningsland enligt huvudregeln, d.v.s. tjänsten är omsatt inom landet om köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 5 § ML).

Att en tjänst ska ske i samband med en viss aktivitet innebär att tjänsten ska vara direkt hänförlig till den aktuella aktiviteten (prop. 2009/10:15 s. 216).

Förutom tjänster i samband med dessa aktiviteter omfattar bestämmelsen även tjänster som tillhandahålls av organisatören av aktiviteten. Med en organisatör avses den person som tar det faktiska ansvaret för organiseringen av aktiviteten. Således omfattas t.ex. inte den som bara förmedlar biljetterna utan att ha något eget ansvar för aktiviteten.

Underordnade tjänster är sådana tjänster som i sig inte är direkt hänförliga till någon aktivitet som omfattas av bestämmelsen, men som är nödvändiga för att aktiviteten som sådan ska kunna genomföras (prop. 2009/10:15 s. 216). Endast i undantagsfall omfattas underordnade tjänster till en aktivitet av bestämmelsen i 5 kap. 11 § ML. Orsaken är att underordnade tjänster i normalfallet tillhandahålls till en näringsidkare.

**Kulturella,
konstnärliga och
underhållsmässiga
aktiviteter**

Exempel på kulturella och underhållningsmässiga aktiviteter är teater, cirkus, nöjesfält eller bio.

När det är fråga om ett sådant skattepliktigt tillhandahållande av rättigheter, t.ex. upphovsrätter, som omfattas av skattesatsen 6 procent är det enligt Skatteverket fråga om en tjänst som omfattas av huvudreglerna. Om det skattepliktiga tillhandahållandet avser en annan tjänst än en rättighet ska tillhandahållandet bedömas utifrån vad som faktiskt avses. Det kan t.ex. vara fråga om ett artistiskt framträdande. Tillhandahållanden som omfattas av denna bestämmelse begränsas inte av att det ska vara fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Således omfattas t.ex. jonglörer, clowner och fakirer av denna bestämmelse även om de vanligtvis inte framför något upphovsrättsligt skyddat verk. Enligt Skatteverkets uppfattning är ett artistiskt framträdande en sådan tjänst som avser en kulturell aktivitet eller en aktivitet av underhållningskaraktär (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Idrottslig aktivitet

Tjänster som avser idrottsliga aktiviteter utmärks av att de utförs vid en eller flera specificerade tidpunkter och på en plats, t.ex. på ett gym, en skidanläggning, en fotbollsplan, ett ridhus eller en simhall. Det är således enkelt att avgöra var aktiviteten faktiskt äger rum. Bestämmelsen omfattar de fall när köparen av tjänsten själv ska utöva den idrottsliga aktiviteten. Det kan också vara fråga om att någon får tillträde till ett idrottsevenemang (t.ex. entré till en fotbollsmatch) utan att själv aktivt delta i den idrottsliga aktiviteten (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111).

Idrottstränare

När en tränare tillhandahåller en tjänst direkt till någon som inte är näringsidkare kan tjänsten antingen ses som en idrottslig aktivitet eller en tjänst som omfattas av huvudregeln för tillhandahållanden till andra än näringsidkare. Det avgörande vid bedömningen av om det är fråga om en tjänst som omfattas av huvudregeln är att det är en tjänst som är utsträckt i tiden, t.ex. genom ett avtal, eller om den utförs på olika ställen. Exempel på en sådan tjänst kan vara en tränare som har kontrakt med en elitidrottsman och tränar och följer med idrottsmannen på tävlingar. En sådan tjänst ska hänföras till 5 kap. 6 § ML. En personlig tränare på ett gym, som idrottsutövaren kan anlita direkt per timme mot separat ersättning, tillhandahåller däremot en tjänst som avser en idrottslig aktivitet som omfattas av 5 kap. 11 § ML. Både köparen och säljaren finns på plats vid idrottsutövandet. Tjänsten tillhandahå-

hålls vid ett särskilt tillfälle och på en särskild plats (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111, avsnitt 4.1).

Jockey eller kusk

Den tjänst en jockey eller kusk tillhandahåller någon som inte är näringsidkare är en sådan aktivitet som omfattas av 5 kap. 11 § ML. Om tränaren själv kör hästen på tävling anser Skatteverket att tjänsten ska vara underordnad tränartjänsten, vilket innebär att hela tränarens tillhandahållande omfattas av huvudreglerna i 5 kap. 5 eller 6 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111, avsnitt 4.2).

Vetenskaplig aktivitet

Begreppet vetenskap har inte särskilt belysts i förarbeten eller praxis men det ska vara fråga om forskning eller liknande. EU-domstolen har uttalat att vetenskapliga aktiviteter normalt sett kännetecknas av en kreativ och innovativ sida. Även om en tjänst har dessa kännetecken är det dock inte uteslutet att tjänsten kan omfattas av annan bestämmelse. De aktiviteter som omfattas kännetecknas även av att de normalt tillhandahålls en mängd olika mottagare. EU-domstolen ansåg därför att tjänster som utgörs av forsknings- och utvecklingsarbete på miljö- och teknikområdet utfört av ingenjörer åt en kund inte var en vetenskaplig aktivitet (C-222/09, Kronospan Mielec).

Skatteverket anser att s.k. klinisk läkemedelsprovning inte är en vetenskaplig aktivitet (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111).

Pedagogisk aktivitet

Skatteverket anser att begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML åtminstone ska innefatta utbildningstjänster. EU-domstolens uttalande i C-445/05, Haderer, avseende undervisningstjänster kan därför även ligga till grund för bedömningen av vad som utgör pedagogisk aktivitet. Samtliga tjänster som avser pedagogiska aktiviteter och som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas av bestämmelsen, d.v.s. är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

Därmed omfattas sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet enligt 3 kap. 8 § ML. Även en tjänst som är utbildning men där förutsättningarna i övrigt inte uppfyller kraven i 3 kap. 8 § ML för skattefrihet omfattas av begreppet pedagogisk aktivitet. Det kan vara fråga om en lång utbildning men också olika enskilda seminarier.

Se även avsnitt 26.3 angående begreppet utbildning.

- Spelautomater** EU-domstolen har ansett att en tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar utgör en underhållsmässig eller liknande tjänst. Huvudsyftet med dessa aktiviteter är att ge användarna av automaterna underhållning, inte ekonomisk vinning. Själva osäkerheten kring vinstchanserna är en väsentlig del av den underhållning som användare av automaten söker (C-452/03, RAL).
- Liknande aktivitet** Liknande aktiviteter exemplifieras i lagtexten med mässor och utställningar.
- Enligt EU-domstolens praxis är begreppet ”liknande aktiviteter” ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. En aktivitet ska anses vara liknande när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i denna bestämmelse. De gemensamma dragen mellan de olika kategorierna bottenar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur, tillhandahållanden som omfattar flera olika tjänster och att nämnda tillhandahållanden normalt sker till en mängd olika mottagare, d.v.s. samtliga de personer som deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av aktiviteter tillhandahålls dessutom vid i tiden avgränsade arrangemang samt att dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe (C-114/05, Gillan Beach).
- Mässmontrar** En tjänst som består i att ta fram, tillfälligt upplåta och i förekommande fall transportera mässmontrar till kunder som presenterar sina varor eller tjänster på mässor kan bedömas som antingen reklam, kulturell aktivitet m.m. eller uthyrning av lösegendom. Tillhandahållandet utgör en reklamtjänst när montern används för förmedling av ett budskap för att informera om en varas existens och egenskaper i syfte att öka försäljningen eller den är oupplösligt förbunden med en reklamkampanj. Tjänsten anses som kulturell aktivitet m.m. när tillhandahållandet sker för viss mäsas eller när montern följer en förlaga vars form, storlek, material eller utseende bestäms av organisatören av en viss mäsas. I det fall upplåtelsen av de delar en monter består av utgör den avgörande beståndsdel i tillhandahållandet utgör tjänsten uthyrning av lösegendom (C-530/09, Inter-Mark Group).

Konferenstjänster Konferenstjänster, d.v.s. tillhandahållande av konferensarrangemang och tjänster avseende deltagande i konferenser, kongresser m.m., är sammansatta tjänster som innefattar flera underliggande tillhandahållanden.

Ett tillhandahållande av en konferenstjänst från en konferensarrangör till deltagarna på konferensen är ett sammansatt tillhandahållande som sker till flera olika deltagare vid en viss tidpunkt och på en viss plats. Tillhandahållande av tillträde till en konferens är omsatt inom landet om det faktiskt äger rum här, oavsett vem som är köpare. Tjänster som en underleverantör tillhandahåller, d.v.s. underordnade tjänster till en konferens, tillhandahålls i regel endast näringsidkare och omfattas då av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111).

10.5.6 Lastning och lossning samt arbete på vara som är lös egendom

10.5.6.1 Inledning

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon annan än en näringsidkare, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom (5 kap. 12 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 54.2 i mervärdesskattedirektivet.

Endast till någon som inte är näringsidkare

Bestämmelsen innebär att tjänsterna, när de tillhandahålls någon annan än en näringsidkare, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detta gäller oberoende av var säljaren respektive köparen av tjänsterna är etablerad eller bosatt. Vidare har det ingen betydelse om varan transporteras ut ur landet eller inte efter det att arbetet har utförts.

Till näringsidkare

Om dessa kategorier av tjänster tillhandahålls en näringsidkare omfattas de av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. I vissa fall är dessa tjänster som tillhandahålls näringsidkare dock omsatta utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 eller 5 ML. Se vidare avsnitt 10.6.

10.5.6.2 Transportanknutna tjänster

Den första kategori som anges i bestämmelsen är tjänster med anknytning till transportverksamhet. Som exempel på sådana tjänster anges lastning, lossning, godshantering och liknande

tjänster. Själva transporttjänsten omfattas däremot inte av denna bestämmelse, se avsnitt 10.5.4.2.

Bikostnad vid import

Det bör noteras att en tjänst inom transportområdet är undantagen från skatteplikt i det fall ersättning för tjänsten ingår i beskattningsunderlaget för import (3 kap. 32 § ML). Se vidare avsnitt 11.5.

10.5.6.3 Värdering av samt arbete på lös egendom

Den andra kategorin som anges i bestämmelsen är tjänster i form av värdering av eller arbeten på vara som är lös egendom.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende, och
- trimning av djur.

Kontroll och analys av en vara som är lös egendom innefattas också i denna kategori, även om kontroll och analys inte längre nämns i lagtexten (prop. 2009/10:15 s. 108).

Normalt språkbruk

För att avgöra om en tillhandahållen tjänst avser värdering av eller arbete på lös egendom ska bedömning ske enligt normalt språkbruk. EU-domstolen har ansett att begreppet ”värdering av materiell lös egendom” enligt normalt språkbruk avser en undersökning av en varas fysiska tillstånd eller äkthet i syfte att bedöma varans värde eller det arbete som måste utföras eller omfattning på skada som har uppkommit. Begreppet ”arbete på materiell lös egendom” avser enligt normalt språkbruk endast ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt (C-167/95, Linthorst).

Arbetsbeting

Bearbetning och förädling, d.v.s. tillverkning med användning av beställarens material (arbetsbeting), ska i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en

vara på beställning tillverkas och överläts mot ersättning och att förvärvaren av tjänsten tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen eller anställdas arbetsinsats.

Montering och installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, d.v.s. det ska i sådant fall inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, d.v.s. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på detta är reparations-tjänster och byggtjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitten 9.2.2.2 och 10.5.3.

Om säljarens tillhandahållande endast består i att montera olika maskindelar, som alla har tillhandahållits honom av hans kund, ska transaktionen vara ett tillhandahållande av tjänster.

Analystjänst

När en tjänst förvärvas av någon som inte är näringsidkare och tjänsten är begränsad till att endast analysera t.ex. ett visst ämnes beståndsdelar är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 12 § ML. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om t.ex. hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst.

Tillhandahållande från ett tryckeri

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara. Om kunden utöver framställning efterfrågar tilläggstjänster och dessa tilläggstjänster utgör den huvudsakliga delen anser Skatteverket att hela tillhandahållandet är omsättning av tjänst. Om framställningen utgör den huvudsakliga delen ska hela tillhandahållandet anses som omsättning av vara (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111). I det fall tillhandahållande bedöms som omsättning av en tjänst får beskattningsland avgöras från fall till fall. Tjänsten kan omfattas av 5 kap. 12 § ML men även annan bestämmelse kan bli aktuell.

10.5.7 Restaurang- och cateringtjänster

En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet om den utförs här i Sverige oavsett om köparen av tjänsten är en näringsidkare eller inte. Det avgörande är den plats där tjänsten fysiskt tillhandahålls, d.v.s. där maten och/eller drycken serveras. Bestämmelsen omfattar alla restaurang- eller cateringtjänster utom sådana som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller ombord på tåg under transporter mellan EU-länder (5 kap. 13 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 55 i mervärdesskattedirektivet.

Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg är omsatta inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige (5 kap. 14 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 57 i mervärdesskattedirektivet.

Ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikestrafik

När det gäller restaurang- och cateringtjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik finns dessa tjänster reglerade i 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Skatteverket anser att tjänster som rent faktiskt utförs ombord på ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik har omsatts utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Det gäller samtliga fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik d.v.s. både de som går till ett annat EU-land och de som går till ett land utanför EU. Det kan vara fråga om tjänster som utförs direkt åt passagerarna t.ex. restaurang- eller cateringtjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Bestämmelsen innebär att Sverige avviker från artikel 57 i mervärdesskattedirektivet eftersom all omsättning av tjänster är omsatta utomlands när fartyget eller luftfartyget går i utrikes trafik oavsett om avgångsorten finns i Sverige eller inte. Stöd för denna bestämmelse finns i stället i artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet (prop. 2009/10:15 s. 110).

Fisketurer

Skatteverket har bedömt att en turfiskebåt inte går i utrikes trafik när den utgår från svensk hamn och efter fisketuren återvänder till samma hamn utan att anlöpa någon hamn i ett annat land. När det gäller tillhandahållande av restaurangtjänster som kan förekomma ombord på turfiskebåt är därmed bestämmelsen i 5 kap. 1 § tredje stycket ML inte tillämplig. Beskattningsland ska därför bedömas enligt 5 kap. 13 § ML. Detta innebär att tjänsten är omsatt inom landet när fiskebåten finns i Sverige, d.v.s. när tjänsten fysiskt har utförts i Sverige. Tjänsten är omsatt utomlands om den fysiskt utförs när båten

befinner sig i något annat land eller på internationellt vatten (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

**Begreppet
restaurang- och
cateringtjänst**

Begreppet restaurang- och cateringtjänster bör tolkas i enlighet med vad som följer av artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Begreppet tolkas likadant i 5 kap. som i 7 kap. ML, d.v.s. tolkningen inom ML blir enhetlig (prop. 2011/12:1 s. 270). Skatteverket anser att den uppfattning av begreppet restaurang- och cateringtjänster som verket redogjort för i Skatteverkets ställningstagande 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111 överensstämmer med artikel 6 i rådets tillämpningsförordning (EU) 282/2011.

Med restaurang- och cateringtjänster förstås att mat och/eller dryck tillhandahålls tillsammans med olika tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat- och/eller dryck. Skillnaden mellan restaurang- och cateringtjänster är den plats där tillhandahållandet av tjänsten sker. Restaurangtjänster tillhandahålls i restaurangföretagets lokal, d.v.s. säljarens lokal. Cateringtjänster tillhandahålls däremot på annan plats som köparen bestämmer (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111, prop. 2009/10:15 s. 109).

För utförlig redogörelse av begreppet restaurang- och cateringtjänster se avsnitt 13.3.4.1.

Ombord på tåg

En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU är omsatt inom landet om avgångsorten för tågtransporten finns i Sverige (5 kap. 14 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 57 i mervärdesskattedirektivet.

Avgångsort i Sverige föreligger om den första platsen för påstigning av passagerare inom EU finns här i landet eller första platsen efter ett uppehåll utanför EU finns i Sverige.

Med ankomstort avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EU för passagerare som stigit på inom EU. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EU.

Bestämmelsen syftar till att förenkla och därigenom möjliggöra beskattning av restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg. Bestämmelsen har en förebild i artikel 37 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 2 b § ML) som avser ombordförsäljning av varor på vissa transportmedel (prop. 2009/10:15 s. 113).

Bestämmelsen reglerar enbart restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på tåg där avgångsort och ankomstort

befinns inom EU. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 13 § ML ska tillämpas på andra sträckor inom Sverige (prop. 2009/10:15 s. 113 f.).

10.5.8 Uthyrning av transportmedel

När beskattningsland ska bestämmas för uthyrning av transportmedel gäller olika regler för korttids- respektive långtidsuthyrning.

Begreppet transportmedel

Med transportmedel avses farkoster och anordningar som är utformade för att transportera personer eller föremål mellan olika platser. Detta gäller oberoende av om de är motordrivna eller inte. Exempel på olika transportmedel kan vara bilar, båtar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbruks-traktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Begreppet omfattar inte fordon som gjorts permanent orörliga och containers eller andra hjälpmedel som används vid frakt eftersom sådana mer är en form av packningsredskap (artikel 38 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011 och prop. 2009/10:15 s. 115).

Definitionen av nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML är inte tillämplig i detta sammanhang.

10.5.8.1 Korttidsuthyrning

En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande i Sverige (5 kap. 15 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.1 i mervärdesskatte-direktivet.

Bakgrunden till bestämmelsen är att vid korttidsuthyrning av transportmedel presumeras att transportmedlet används i det land där det ställs till kundens förfogande, d.v.s. tjänsten konsumeras där.

Bestämmelsen gäller oavsett om köparen är näringsidkare eller någon som inte är näringsidkare.

Begreppet korttidsuthyrning

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar eller 90 dagar när det gäller fartyg (5 kap. 15 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.3 i mervärdesskattedirektivet

I förarbetena har beskrivits hur en korttidsuthyrning ska bedömas när avtalet mellan parterna ändras vad gäller tiden

(prop. 2009/10:15 s. 115 f.). Nedan följer en redogörelse för detta.

När det gäller tidsgränsen för korttidsuthyrning av transportmedel, d.v.s. 30 dagar (fartyg 90 dagar), är det den faktiska tiden som ska vara avgörande för bedömningen. Om det av avtal mellan parterna framgår att kunden ska ha bilen i sin besittning under en viss tid bör det kunna presumeras att så är fallet.

Ett avtal som förlängs så att det överskrider de föreskrivna 30 eller 90 dagarna bör omklassificeras till långtidsuthyrning. Om det emellertid är uppenbart att avtalet förlängts till följd av force majeure-liknande omständigheter utanför parternas kontroll bör omklassificering inte ske.

Om det är fråga om flera olika avtal mellan uthyrare och kund avseende samma transportmedel, på samma villkor och avtalen var för sig är att betrakta som korttidsuthyrning uppstår frågan om det verkligen är fråga om två korttidsuthyrningar. Om avtalen löper med mindre än 48 timmar mellan så bör det tidigare avtalet beaktas vid avgörandet om det senare avtalet ska avse korttids- eller långtidsuthyrning. För att undvika uppkomsten av onödig administrativ börda för de berörda bör emellertid normalt det första avtalet inte omklassificeras, d.v.s. första avtalet kvarstår som korttidsuthyrning medan det andra avtalet ses som långtidsuthyrning. Om det framgår av omständigheterna i det enskilda fallet att huvudsyftet med avtalen är att uppnå skattefördelar, bör dock även det första avtalet retroaktivt anses vara långtidsuthyrning.

Om två hyresavtal efter varandra avser olika transportmedel bedöms avtalen i regel var för sig. Om däremot sakförhållandena visar att avtalens huvudsyfte är att uppnå skattefördelar bör de bedömas på det sätt som anges i föregående stycke.

Ställs till kundens förfogande

Ett transportmedel får anses vara ställt till kundens förfogande på den plats där kunden rent fysiskt tar transportmedlet, t.ex. bilen, i besittning. Det är således inte den plats där kunden får nyckeln eller disponerar transportmedlet i juridisk mening som ska vara avgörande utan den plats där bilen hämtas (prop. 2009/10:15 s. 116).

Exempel

Ett kinesiskt företag hyr en bil av ett svenskt företag under en vecka. Det svenska företaget transporterar bilen till Kastrup och överlämnar den där till kunden.

Transportmedlet har inte ställts till kundens förfogande i Sverige varför 5 kap. 15 § ML inte är tillämplig. Tjänsten har i stället omsatts utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

10.5.8.2 Långtidsuthyrning av transportmedel

Från och med den 1 januari 2013 har särskilda regler avseende långtidsuthyrning av transportmedel till annan än näringsidkare införts.

Med långtidsuthyrning av transportmedel avses en tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än sådan som utgör korttidsuthyrning av transportmedel.

Långtidsuthyrning till näringsidkare

När långtidsuthyrning av transportmedel tillhandahålls näringsidkare bestäms beskattningsland av huvudregeln (5 kap. 5 § ML). Detta gäller alla typer av transportmedel, d.v.s. även fritidsbåtar.

Långtidsuthyrning till annan än näringsidkare

Långtidsuthyrning av transportmedel som förvärfvas av någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 15 a § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Om tjänsten förvärfvas av någon som inte är näringsidkare och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i annat land är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

Fritidsbåt

Långtidsuthyrning av fritidsbåtar till annan än näringsidkare regleras särskilt fr.o.m. den 1 januari 2013.

Med fritidsbåt avses en sådan båt som inte används i en yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske (prop. 2009/10:15 s. 231).

En tjänst som avser långtidsuthyrning av fritidsbåt till någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet om fritidsbåten faktiskt levereras till förvärvaren i Sverige och uthyraren har säte eller fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige (5 kap. 15 b § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 56.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Tjänsten är omsatt utomlands om fritidsbåten faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EU-land och uthyraren har sätet eller fast etableringsställe i det EU-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället (5 kap. 15 a § andra stycket ML).

Vid bedömning av beskattningsland för långtidsuthyrning av fritidsbåtar till någon som inte är näringsidkare saknar det betydelse var kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Det avgörande är i stället till vilken plats fritidsbåten faktiskt levereras till kunden och på vilken plats uthyraren är etablerad. Är fritidsbåten levererad till samma land som där uthyraren är etablerad, är det i detta land som beskattningen ska ske. Är uthyraren etablerad i ett annat land än det land där fritidsbåten faktiskt levereras bestäms beskattningsland enligt 5 kap. 15 a § första stycket ML.

Exempel

En svensk privatperson hyr en segelbåt av ett svenskt uthyrningsföretag under ett år. Båten levereras till privatpersonen i Frankrike. Det svenska uthyrningsföretaget fraktar ner båten till Frankrike för denna uthyrning. Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom uthyrningsföretaget saknar etablering i Frankrike och privatpersonen är bosatt i Sverige (5 kap. 15 a § första stycket ML). I det fall det svenska uthyrningsföretaget har ett fast etableringsställe i Frankrike från vilket tjänsten tillhandahålls och båten faktiskt levereras i Frankrike är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 15 a § andra stycket ML).

10.5.9 Diverse tjänster

10.5.9.1 Inledning

Beskattningsland avseende de tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML regleras i 5 kap. 16–17 §§ ML. Bestämmelserna omfattar bara uppräknade tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare till eller från ett land utanför EU. Tillhandahålls uppräknade tjänster till näringsidkare bedöms beskattningsland av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Vidare bedöms beskattningsland enligt huvudregel i 5 kap. 6 § ML när uppräknade tjänster tillhandahålls från företag inom EU till någon som inte är näringsidkare inom EU.

Bestämmelserna i 5 kap. 16–18 §§ ML motsvaras av artiklarna 58, 59 och till viss del av 59a i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelserna är att uppnå beskattning i det land där konsumtion sker.

De tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling, samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. tillhandahållande av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av program och utrustning,
 - b. programvara och uppdatering av denna,
 - c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga,

idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e. distansundervisning,

13. tillträde till och överföring eller distribution genom

a. ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,

b. ett system för el, eller

c. ett nät för värme eller kyla,

14. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

EU-domstolen har konstaterat att de yrkesgrupper som finns uppräknade i katalogen inte avser yrkena som sådana utan i stället anknuter artikeln till de tjänster som normalt tillhandahålls av dessa och närstående yrkesgrupper (C-41/04, *Levob Verzekering* och *OV Bank*).

En tjänst ska anses som ”liknande” i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i artikel 59 i mervärdesskattedirektivet om båda två har samma syfte (C-145/96, *Hoffmann*).

En bedömning utifrån normalt språkbruk ska göras i varje enskilt fall för att avgöra om tjänsten är att hänföra till bestämmelsen (C-167/95, *Linthorst*).

Begreppet förvärv

Enligt artikel 59a i mervärdesskattedirektivet ges möjlighet att bestämma beskattningsland utifrån faktiskt nyttjande. Denna möjlighet finns dock inte för sådana elektroniska tjänster som anges i artikel 58 eller i artikel 59 första stycket k (motsvaras av 5 kap. 18 § 12 ML). Enligt artikel 59b i mervärdesskattedirektivet måste medlemsstaterna tillämpa bestämmelserna om faktiskt nyttjande i artikel 59a första stycket b på telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar.

Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets tolkning av 5 kap. 16–17 §§ ML (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111).

Vid tillämpning av 5 kap. 16–17 §§ ML ska platsen för den faktiska användningen av tjänsten ligga till grund för bedömning av beskattningsland. Detta gäller samtliga tjänster som anges i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, när tjänsterna förvärvs av någon som inte är närings-

idkare. Det ska alltså enligt Skatteverkets mening vara fråga om att tjänsten faktiskt används på plats i Sverige för att beskattning ska kunna ske inom landet.

Således ska tjänsten, med undantag för elektroniska tjänster, faktiskt användas i Sverige för att omsättningen ska anses ha skett inom landet. Detta kan utläsas genom att det i lagtexten anges att tjänsten ska förvärvas här (5 kap. 16 § 1 ML).

Vidare anser Skatteverket att det krävs att tjänsten, med undantag för elektroniska tjänster, som tillhandahålls från Sverige faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är näringsidkare för att tjänsten ska anses omsatt utomlands. Detta kan utläsas genom att det i lagtexten anges att tjänsten ska förvärvas i ett land utanför EU (5 kap. 17 § första stycket).

För elektroniska tjänster krävs inte att tjänsten faktiskt används i Sverige för att den ska anses omsatt inom landet. Elektroniska tjänster är omsatta inom landet om de tillhandahålls från plats utanför EU och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, oavsett var den faktiska användningen av tjänsten sker.

10.5.9.2 Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänster avses tjänster som rör överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning (5 kap. 18 § 10 ML).

Även tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter är telekommunikationstjänster. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigering och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Telekommunikationstjänster omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och inte meddelandet i sig (innehållet) som avses. Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.

EU-domstolen har bedömt att en teleoperatör som säljer telefonkort till en distributör har tillhandahållit distributören en telekommunikationstjänst. Telefonkortet gick endast att ringa telefonsamtal med och distributören sålde korten vidare i eget namn för egen räkning (C-520/10, Lebara).

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vad gäller telekommunikationstjänster och radio- televisionssändningar (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Omsättning inom landet

Telekommunikationstjänster samt radio- och televisionssändningar som tillhandahålls från ett land utanför EU till någon som inte är näringsidkare men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, är omsatta inom landet när de faktiskt används här. Detta innebär enligt Skatteverkets uppfattning att när någon som inte är näringsidkare i Sverige förvärvar telekommunikationstjänster, radio- eller televisionssändningar så är dessa tjänster omsatta inom landet. Det gäller oavsett om de tillgodogörs genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här eller inte. Eftersom det är den faktiska användningen som styr i dessa fall är även t.ex. mobiltelefonitjänster omsatta inom landet under ovan förutsättningar (5 kap. 16 § 1 ML).

Telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar är dessutom omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför EU till någon annan än en näringsidkare som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land under förutsättning att det tillgodogörs genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här (5 kap. 16 § 2 ML).

Omsättning av telekommunikationstjänster och radio- televisionssändningar till köpare bosatt i Sverige omfattas av 5 kap. 16 § 1 ML, och om köparen är bosatt i ett annat EU-land så omfattas tjänsten av 5 kap. 16 § 2 ML.

Omsättning utomlands

Telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar som tillhandahålls från Sverige och som faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är näringsidkare, är omsatta utomlands (5 kap. 17 § första stycket ML). Således krävs enligt Skatteverket att tjänsten faktiskt används i ett land utanför EU.

10.5.9.3 Elektroniska tjänster

Det karaktäristiska för de elektroniska tjänster som omfattas av 5 kap. 18 § 12 ML är att de först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk och att de till stor del är beroende av informationstekniken för att kunna tillhandahållas samt att de kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning.

Till elektroniska tjänster hänförs tillhandahållande av webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning. Dit hänförs också tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna samt tillhandahållande av databasåtkomst. Även bilder, texter och musik som tillhandahålls via Internet eller annat elektroniskt nätverk omfattas av denna bestämmelse.

Om däremot Internet eller annat elektroniskt nätverk enbart används som ett verktyg för kommunikation mellan parterna (t.ex. e-post) innebär inte detta att det är fråga om en elektronisk tjänst.

Se även artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Virtuella världar

Den som i yrkesmässig verksamhet mot ersättning tillhandahåller ett online-spel med tillgång till en virtuell värld tillhandahåller tjänster. Tjänsterna utgör sådana elektroniska tjänster som finns exemplifierade i 5 kap. 18 § 12 ML och artikel 7 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111).

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vad gäller elektroniska tjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Omsättning inom landet

Elektroniska tjänster är omsatta inom landet om förvärvaren är någon annan än en näringsidkare som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige när de tillhandahålls från en plats utanför EU. Detta gäller oavsett var tjänsten faktiskt används eftersom det av lagtexten framgår att tjänsterna kan förvärvas antingen här eller i ett annat land (5 kap. 16 § 1 ML).

Omsättning utomlands

Elektroniska tjänster är omsatta utomlands när dessa tillhandahålls från Sverige till någon annan än en näringsidkare som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU. Detta gäller således oavsett var tjänsten faktiskt används. Det avgörande för bedömningen av elektroniska tjänster är

enligt Skatteverkets uppfattning vem köparen är och var denne är etablerad (5 kap. 17 § andra stycket ML).

10.5.9.4 Övriga tjänster

Skatteverket har tagit ställning till beskattningsland vad gäller övriga tjänster, d.v.s. de som anges i 5 kap. 18 § ML förutom telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Omsättning inom landet

Sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, är omsatta i Sverige om de tillhandahålls från ett land utanför EU till någon som inte är näringsidkare men är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Detta gäller enligt Skatteverkets uppfattning under förutsättning att faktisk användning av tjänsten sker i Sverige (5 kap. 16 § 1 ML).

Omsättning utomlands

Sådana tjänster som räknas upp i 5 kap. 18 § ML, med undantag för elektroniska tjänster, som tillhandahålls från Sverige och som faktiskt används i ett land utanför EU av någon som inte är näringsidkare, är omsatta utomlands. Således krävs enligt Skatteverkets uppfattning att tjänsten faktiskt används i land utanför EU (5 kap. 17 § första stycket ML).

Om tjänsten inte används i ett land utanför EU är bestämmelsen i 5 kap. 17 § första stycket ML inte tillämplig. Beskattningsland ska i stället bedömas enligt huvudregeln i 5 kap. 6 § ML.

Exempel

Nättjänster tillhandahålls från en näringsidkare i Sverige till en norsk privatpersons sommarstuga i Sverige. Denna tjänst är omsatt inom landet även om köparen är en norsk privatperson eftersom den faktiska användningen sker här i landet och inte i ett land utanför EU.

Spelarrättigheter

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 18 § 1 ML (RÅ 2007 ref. 57). Jämför Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111.

Utsläppsrätter, elcertifikat m.m.

Skatteverket anser att utsläppsrätter avseende koldioxid samt elcertifikat och liknande rättigheter utgör sådana rättigheter som omfattas av 5 kap. 18 § 1 ML. Såväl elcertifikat som utsläppsrätter är bärare av lagreglerade rättigheter gentemot

staten att agera på ett visst sätt (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111).

Informationstjänst Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Pedagogiska aktiviteter omfattas av 5 kap. 11 § ML, se avsnitt 10.5.5. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller utgöra en elektronisk tjänst.

10.6 Omsättning utomlands i vissa fall i 5 kap. 19 § ML

Allmänt Om en tjänst är omsatt inom landet enligt någon av paragraferna 5 kap. 4–16 §§ ML kan den ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § ML.

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 146.1 d och e samt 148 c, d, f och g.

Tjänst på fartyg eller luftfartyg Omsättning av tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse i hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 19 § 1 ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses således omsatt utomlands.

Med uttrycket ”fartyg [...] i utrikes trafik” avses fartyg, dock inte sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, d.v.s. både inom och utom EU. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 9.7.3.

Uthyrning Vid tillhandahållande av tjänster som avser uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anser Skatteverket att uthyrningen undantas från beskattning endast i det fall uthyrningstjänsten tillhandahålls direkt till den som ska använda fartyget eller luftfartyget i utrikestrafik. Det gäller även vid uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Övriga tjänster För andra tjänster än uthyrning som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg är omsatta utomlands oavsett i vilket led tjänsterna tillhandahålls. Även en

Tjänster i samband med export eller viss import

underentreprenörs omsättning kan därmed ske utomlands (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

För vidare information om vad som gäller för fartyg och luftfartyg, se avsnitt 24.

Omsättning av lastning, lossning, transport eller andra tjänster som har direkt samband med export eller viss import av varor anses omsatta utomlands (5 kap. 19 § 2 ML).

Bestämmelsen omfattar tjänster i direkt samband med export av varor både från Sverige och från ett annat EU-land.

När det gäller tjänster i direkt samband med import är dessa tjänster omsatta utomlands när det gäller import av varor

- som omfattas av de särskilda bestämmelserna om varor i vissa lager,
- som inte tullbeskattats i Sverige på grund av särskilt tullförfarande, d.v.s. temporär import, extern transitering, viss intern transitering,
- som lagts i ett särskilt skatteupplag i ett annat medlemsland eller
- som undantagits i ett annat medlemsland på grund av särskilt tullförfarande.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 2 ML motsvaras av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att bestämmelsen inte ska tolkas så att den omfattar endast tjänster i samband med att varor överläts mot ersättning. Även brevbefordran till ett land utanför EU kan omfattas av 5 kap. 19 § 2 ML (HFD 2011 ref. 87). Se vidare avsnitt 10.5.4.3.

Temporär import och extern transitering är olika förfaranden som kan användas när varor förs in till unionen från ett land utanför EU. De olika förfarandena innebär att varorna kan transporteras inom EU utan att mervärdesskatt betalas i samband med införseln. Betalning av mervärdesskatt för importen sker som regel i stället i slutdestinationslandet (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Vid tillämpning av 5 kap. 19 § 2 ML är det inte avgörande till vem tjänsten tillhandahålls eller att tjänsten ska tillhandahållas på viss plats (t.ex. godsterminal).

Exempel 1

Ett svenskt lastningsföretag tillhandahåller lastningstjänster av varor till ett annat svenskt företag. Lastningstjänsterna tillhandahålls i samband med att det svenska företaget för in spannmål från Ryssland. Varorna ska direkt efter införseln läggas i skatteupplag. I och med att tjänsten tillhandahålls en näringsidkare i Sverige har den omsatts inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. Tjänsten har dock skett i samband med att varan har placerats i skatteupplag (9 c kap. 1 § ML) direkt efter importen. Lastningstjänsten har därför omsatts utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML trots att tjänsten tillhandahållits mellan två svenska företagare.

Exempel 2

En transport av varor påbörjas i Växjö för att avslutas i USA. En svensk speditör anlitas för hela transporten. Speditören anlitar i sin tur en svensk fraktförare att transportera varorna från Växjö till Göteborg för vidarefrakt med fartyg. Transporten mellan Växjö och Göteborg är enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML omsatt inom landet då köparen är en svensk näringsidkare. Eftersom den sker i samband med en export är den dock omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 2 ML. Det avgörande för bedömningen är alltså inte vem som är uppdragsgivaren utan att tjänsten har samband med export.

Exempel 3

Varor, som förts in till EU från USA, transporteras från Rotterdam till Göteborg och sedan till Helsingfors där de införtullas. Köparen av transporttjänsterna är en svensk näringsidkare. Transporttjänsterna ska dock inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom de omfattas av förfarandet om extern transitering.

Exempel 4

Varor transporteras från Rotterdam till ett skatteupplag i Hamburg. Köparen av transporttjänsten är en svensk näringsidkare. Transporttjänsten ska dock inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom den omfattas av ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet. Detta gäller även om skatteupplaget finns i Sverige.

Exempel 5

En svensk näringsidkare säljer en varustransporttjänst som har direkt samband med temporär import i Sverige. Varan som ska transporteras från Norge till Sverige ska användas tillfälligt här i landet vid en utställning. Varustransporttjänsten ska inte mervärdesbeskattas i Sverige, eftersom den hänförs till en import som omfattas av förfarandet om temporär import med fullständig befrielse från tull.

Arbete/reparation på vara

En tjänst som består av arbete på vara och som tillhandahålls någon som är näringsidkare i Sverige anses omsatt inom landet enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Är förvärvaren någon som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om arbetet fysiskt utförs här enligt 5 kap. 12 § ML, se avsnitt 10.5.6.

Även om tjänsten anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 eller 12 § ML kan den anses omsatt utomlands (5 kap. 19 § 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 146.1 d i mervärdes-skattedirektivet.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 3 ML innebär att tjänster som består av arbete på vara som utgör lös egendom anses omsatta utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EU och egendomen efter att arbetet utförts transporteras ut ur EU av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någons räkning. Skatteverket anser att bestämmelsen även är tillämplig i det fall varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar efter utfört arbete. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Reparation av bil från ett land utanför EU

För att kunna betrakta en tjänst som avser arbete på vara som utgör lös egendom som en omsättning utomlands anser Skatteverket att säljaren ska kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda. Det innebär att säljaren ska visa att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa tullförfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens

registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EU. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat (RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100).

Förmedling

En förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn och som tillhandahålls någon som är näringsidkare i Sverige anses omsatt inom landet enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML.

Även om tjänsten anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML kan den anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 4 ML innebär att om den förmedlade varan eller tjänsten anses omsatt i ett land utanför EU enligt 5 kap. 1 § första stycket, annan punkt i 19 § eller 3 a § ML, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

Är förvärvaren någon som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet om förmedlingstjänsten avser en vara eller tjänst som är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML). I det fall omsättningen av den förmedlade vara eller tjänsten är omsatt utomlands, är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML, se avsnitt 10.5.2. Detta innebär att 5 kap. 19 § 4 ML inte kan bli tillämplig när förmedlingstjänsten tillhandahålls annan än en näringsidkare.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvat varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses omsatt inom landet, om resebyrån har etablerat sätet för den ekonomiska verksamheten i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls (9 b kap. 4 § första stycket ML).

Om en resebyrå som ett led i omsättning av en resetjänst förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4 ML (9 b kap. 4 § andra stycket ML). Om förvärven avser varor och tjänster som förvärvats av näringsidkare både inom och utanför EU ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som

är tillhandahållna i ett land utanför EU anses omsatt utomlands. Skatteverket anser att begreppet utanför EU i bestämmelsen syftar på platsen för en transaktions genomförande (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Eftersom 5 kap. 19 § 4 ML avser förmedling i annans namn innebär regleringen i 9 b kap. 4 § andra stycket ML att en resebyrås tillhandahållande under angivna förutsättningar jämföras med en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4 ML. Detta trots att resebyrån agerar i eget namn (jfr artikel 309 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 31.

När t.ex. en resebyrå, som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får provision från researrangören bedöms beskattningsland enligt 5 kap. 5 § ML. Det gäller eftersom köparen av förmedlingstjänsten är en näringsidkare. I det fall resetjänsten, d.v.s. huvudtransaktionen, bedöms som omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML (jfr 9 b kap. 4 § andra stycket ML), är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML. När en resetjänst till en del anses omsatt i ett land utanför EU och till en del i ett land inom EU anser Skatteverket att samma uppdelning inte ska ske när det gäller förmedlingstjänsten av sådan resetjänst. Skatteverket anser att förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Även i det fall förmedlingstjänsten inte avser en resetjänst, utan t.ex. enbart en persontransport eller en hotelltjänst, ska beskattningsland bedömas enligt antingen 5 kap. 5 § ML eller 5 kap. 7 § ML, beroende på om förvärvaren är näringsidkare eller inte.

Exempel

En svensk resebyrå förmedlar en flygresa från Sverige till USA åt en researrangör som är näringsidkare här. Till att börja med kan konstateras att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. Därefter ska en bedömning göras utifrån 5 kap. 19 § ML. Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 4 ML. Den underliggande transaktionen, persontransporten, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML, eftersom den inte i sin helhet äger rum i Sverige. Persontransporten får anses som en

omsättning utanför EU eftersom den inte är omsatt inom landet och transporten går till ett land utanför EU.

Varutransport-tjänst, arbete på lös egendom m.m. som i sin helhet används utanför EU

Varutransporttjänst, stödtjänst vid transportverksamhet, värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom som tillhandahålls en näringsidkare ska anses omsatt utomlands om den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU (5 kap. 19 § 5 ML).

Det är endast vissa tjänster som omfattas av bestämmelsen. De aktuella tjänsterna är sådana som det är förhållandevis enkelt att konstatera om de uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs i ett land utanför EU (prop. 2009/10:15 s. 122).

De tjänster som omfattas är:

- varutransporttjänster,
- lastning, lossning eller annan stödtjänst i samband med varutransport,
- värdering av vara som är lös egendom, och
- arbete på vara som är lös egendom.

Bestämmelsen innebär att om det är fråga om t.ex. en varutransport som i sin helhet genomförs utanför EU är den omsatt utomlands trots att köparen av tjänsten finns i Sverige. Det gäller oavsett om transporten sker i ett land utanför EU eller om transporten sker mellan flera länder utanför EU. Det som avgör är således att transporten inte till någon del sker inom EU (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111).

Uteslutande nyttjas

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 5 ML saknar en direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet men har stöd i mervärdesskattedirektivets bestämmelser om faktiskt nyttjande som finns i artikel 59a i mervärdesskattedirektivet. Enligt första stycket a i denna artikel får en medlemsstat anse en tjänst omsatt utanför EU om det faktiska användandet av tjänsten äger rum i ett land utanför EU. Det gäller trots att tjänsten enligt de allmänna reglerna anses omsatt inom medlemsstaten. Denna artikel ger Sverige rätt att ha en bestämmelse som innebär att viss omsättning ska anses ha skett utomlands trots att den enligt annan bestämmelse har skett inom landet. Mot bakgrund av hur transporttjänster i övrigt beskattas enligt 5 kap. 9 § ML är det enligt regeringens mening välavvägt att sådana varutransporttjänster undantas från svensk beskattning med stöd av artikel 59a i mervärdess-

skattedirektivet om de uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs i ett land utanför EU (prop. 2009/10:15 s. 122).

Sverige avstår således från att beskatta vissa tjänster när dessa används i sin helhet i ett land utanför EU. Orsaken till att denna bestämmelse införs är att vissa tjänster kan komma att dubbelbeskattas i de fall tjänsterna i sin helhet utförs i ett land utanför EU samtidigt som de omfattas av 5 kap. 5 § ML i de fall köparen är en näringsidkare som är etablerad i Sverige.

Exempel

En varutransporttjänst som förvärvas av en näringsidkare som är etablerad i Sverige är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § ML. I det fall varutransporten utförs mellan två orter inom ett land utanför EU, är dock tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § 5 ML eftersom transporten i sin helhet uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.

11 Beskattningsunderlag

11.1 Inledning

Beskattningsunderlag är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Mervärdesskatten beräknas med 25, 12 eller 6 procent av beskattningsunderlaget, se avsnitt 13. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML.

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget framgår av avsnitt 11.2.

Beskattningsunderlag ska beräknas för omsättning och vissa förvärv. Det innebär att beskattningsunderlag ska beräknas för

- försäljning, se avsnitt 11.3,
- uttag, se avsnitt 11.4, och
- vissa förvärv av varor och tjänster, se avsnitt 11.5.

Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer, se avsnitt 11.7.

Hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid rabatt, kundförlust samt varuretur och byte framgår av avsnitten 11.8, 11.9 och 11.10.

VMB

Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitt 31 (resetjänster) och avsnitt 32 (begagnade varor).

Lager

Bestämmelser om skatteberäkning vid uttag av varor från skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager finns i 9 c kap. 6 § ML och behandlas i avsnitt 37.6.

Inklusive mervärdesskatt

I det fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller mervärdesskatt ska mervärdesskatten frånräknas. Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella

omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

- 20 procent när skattesatsen är 25 procent,
- 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent, och
- 5,66 procent när skattesatsen är 6 procent.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris)	12 000 kr
Avgår 20 % (mervärdesskatt)	2 400 kr
Beskattningsunderlag	9 600 kr

11.2 Vad som ingår i beskattningsunderlaget

Skatter, avgifter och bikostnader

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt (7 kap. 2 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 78 i mervärdesskattedirektivet.

Skatter och avgifter som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara fastighetsskatt, trängselskatt, punktskatter och tull.

Bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader samt rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget.

Det innebär att i beskattningsunderlaget ska ingå säljarens alla kostnadselement som köparen ska betala utom ränta och mervärdesskatt.

Exempel

Snickeriarbete	5 000 kr
Material	1 000 kr
Rese- och traktamentsersättning	1 000 kr
Trängselskatt	40 kr
Mervärdesskatt 25 % av 7 040 kr	1 760 kr
Att betala	8 800 kr

Trängselskatten är ett kostnadselement i snickarens verksamhet och ska tillsammans med snickarens övriga kostnader ingå i beskattningsunderlaget för snickeritjänsten.

Fraktkostnad

Bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget. I det fall den underliggande varan är skattepliktig ska således också t.ex. fraktkostnad ingå i beskattningsunderlaget för den omsatta varan. Allt under förutsättning att säljaren debiterar köparen för den tillkommande fraktkostnaden. I det fall exempelvis fraktkostnad ska debiteras i samband med tillhandahållande av olika varor som omfattas av olika skattesatser ska beskattningsunderlaget för fraktkostnaden fördelas på beskattningsunderlaget för respektive vara (RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120).

**Kredit- och
betalkortsavgifter**

De avgifter som krävs av en kund på grund av att denne betalar med kredit- eller betalkort ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållna vara eller tjänst om det totala priset för varan eller tjänsten är detsamma oavsett om betalningen görs kontant eller med sådant kort (artikel 42 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011). Denna tillämpningsföreskrift innebär ingen ändring av Skatteverkets uppfattning beträffande avgifter vid betalning med kredit- eller betalkort i det fall då priset för varan eller tjänsten blir högre på grund av att betalning görs med kort. Kortavgifterna ska ingå i beskattningsunderlaget även i dessa fall.

EU-domstolen har uttalat att de extraavgifter som en säljare av mobiltelefoni tog ut av sina kunder när dessa inte betalade nämnda tjänster via autogiro eller BACS-överföringar utan via kreditkort, betalkort, check eller kontant inte utgjorde vederlag för ett tillhandahållande av tjänster som var fristående och självständigt i förhållande till det huvudsakliga tillhandahållandet. Den omständigheten att ett uttryckligt pris för den påstådda betalningshanteringstjänsten angavs i avtalet och även separat i räkningar var inte i sig av avgörande betydelse. De påstådda betalningshanteringstjänsterna skulle därför anses som underordnade det huvudsakliga tillhandahållandet av mobiltelefoni (C-276/09, *Everything Everywhere*).

Ränta

Ränta ska inte räknas in i beskattningsunderlaget. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om ränta som är baserad på ett skuldförhållande. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om

sådan ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.

**Dröjsmålsränta
Avbetalningsränta**

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

Kreditstillägg

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till frågan om ett s.k. kreditstillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att räntan (5,26 procent) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. Högsta förvaltningsdomstolen fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kreditstillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget (RÅ 1991 ref. 105).

Kalkylränta

Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyres tagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura (RSV/FB Im 1982:5).

**Ränta vid
hyresköp**

Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrningstjänsten.

**Registrerings-
avgift för fordon**

EU-domstolen har tagit ställning till frågan om en registreringsavgift för ett fordon, som säljaren av fordonet hade erlagt före leveransen, skulle ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av fordonet enligt artikel 78 första stycket led a i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade att då registreringsavgiften hade erlagts av säljaren på grund av kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon till kunden, som var registrerat i kundens namn, skulle avgiften när den fakturerades kunden betraktas som ersättning för de utlägg som säljaren hade haft i kundens namn och för dennes räkning. Det var således inte fråga om en ersättning för överlåtelsen av fordonet. I detta fall erlade säljaren registreringsavgiften inom ramen för köpekontraktet innan fordonet levererats. Det innebär enligt EU-domstolen att säljaren inte gjorde det i eget intresse utan i kundens intresse. Visserligen var säljaren ansvarig gentemot de behöriga myndigheterna för att registre-

ringsavgiften betalades men det var den kund som köpte fordonet som var avgiftsskyldig då säljaren sedan krävde tillbaka det utlagda beloppet av kunden. Registreringsavgiften ansågs därmed inte utgöra en sådan avgift som skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-98/05, De Danske Bilimportörer).

Avgifter till Bolagsverket

Den ändringsavgift som ett bolag betalade till Bolagsverket i samband med försäljning av ett s.k. lagerbolag skulle enligt Skatterättsnämnden inte ingå i beskattningsunderlaget. Ändringsavgiften ansågs utgöra ett utlägg för den eller dem som förvärvat lagerbolaget. Skatterättsnämnden ansåg däremot att den ersättning sökanden uppbar för erlagd avgift till Bolagsverket vid nyregistrering av lagerbolag skulle ingå i beskattningsunderlaget (SRN 2009-07-06, dnr 42-08/I).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet i den del som överklagats och som avsåg avgifter vid nyregistrering. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att betalningen av registreringsavgiften var en förutsättning för lagerbolagets existens. Vid tidpunkten för betalningen var lagerbolaget fortfarande under bildande. Avgiften för nyregistrering kunde därför inte ses som ett utlägg för lagerbolagets räkning utan var en kostnad i bolagets egen verksamhet (RÅ 2009 not. 175).

Frekvensavgifter

Den som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation har tillstånd att på vissa frekvenser använda radiosändare är skyldig att betala en frekvensavgift till Post- och Telestyrelsen. Frekvensavgiften utgör en utgift i verksamheten för den som erhållit tillståndet, varför den ska ingå i beskattningsunderlaget. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det belopp avseende frekvensavgifter som ett bolag uppbar från den person för vilkens räkning program sändes, ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna sändningstjänsten (RÅ 2007 not. 105).

Inkassoavgifter

Inkassoavgifter som en gäldenär, på grund av betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning ska inte ingå i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadestånds- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären (prop. 1993/94:99 s. 194). Enligt Skatteverket ska samma bedömning gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om

borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud.

Ett anlitat inkassoföretag utför mervärdesskattepliktiga tjänster och ska följaktligen redovisa mervärdesskatt på ersättning som erhålls för uppdraget. Detta gäller även till den del ersättningen helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

Skatterättsnämnden har prövat frågan om skattskyldighet för andel av lagstadgad inkassoavgift. Ett företag (X) hade träffat avtal med ett inkassobolag om att detta skulle utföra indrivningsuppdrag åt X. Gäldenären skulle för aktiva ärenden betala lagstadgad inkassoavgift till inkassobolaget som i sin tur skulle betala fyrtio procent av avgiften till X. Det som skulle betalas till X betecknades ärendebonus. Nämnden gjorde följande bedömning. Enligt lagen (1981:739) om ersättning för inkassokostnader m.m. är gäldenären skyldig att ersätta en borgenärs kostnader för vissa i lagen angivna åtgärder som syftar till att förmå gäldenären att erlägga betalning. En sådan inkassoavgift ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten (prop. 1993/94 s. 194). Den del av avgiften som inkassobolaget enligt avtalet skulle utbetalas till X medförde således inte skattskyldighet till mervärdesskatt för X. Det förhållandet att avgiften i avtalet hade benämnts ärendebonus saknade betydelse (SRN 2005-06-16).

Försäkringsavgift/ auktionsuppdrag

En auktionsförrättares debitering av försäkringsavgift i samband med debitering avseende själva försäljningsuppdraget har av Skatterättsnämnden inte ansetts som ersättning för en av bolaget särskilt tillhandahållen tjänst. Att hålla den till försäljning inlämnade egendomen försäkrad i enlighet med villkoren för försäljningsuppdraget och i enlighet med den skyldighet om vård av mottagen egendom som åvilade bolaget enligt allmänna regler, innebar inte att bolaget hade tillhandahållit uppdragsgivaren någon särskild tjänst vid sidan av försäljningstjänsten. Den som ”försäkringsavgift” betecknade ersättningen utgjorde en del av försäljningsprovisionen och fick anses innefatta endast en upplysning om att bolaget hade egna kostnader för att försäkra den inlämnade och försålda egendomen. Avgiften utgjorde således inte ersättning för någon försäkringstjänst eller annat särskilt tillhandahållande till uppdragsgivaren (SRN 2004-11-16).

Självrisk- försäkring – vitvaruförsäljning

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan. I samband med försäljningen av

varan kunde köparen på ett särskilt formulär teckna en försäkring avseende ersättning för självrisk och eventuella värdeminskningsskador som köparen fick vidkännas när det försäkringsbolag, i vilket han tecknat en hemförsäkring, reglerade uppkomna skador på varan. Försäkringen ansågs vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och det var också omöjligt att förvärva varan till ett reducerat pris om något avtal om försäkring inte tecknades. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet (RÅ 2004 not. 46).

**Försäkrings-
tjänster
– biluthyrning**

Kammarrätten har uttalat att ett biluthyrningsföretags tillhandahållande av försäkringstjänster (självriskreducering, självriskeliminering och stödförsäkring) skulle anses som underordnade biluthyrningstjänsten. Kunden hade möjlighet att mot ersättning teckna avtal om dessa försäkringstjänster. Det var enligt kammarrätten uppenbart att bolagets kunder huvudsakligen efterfrågade bolagets biluthyrningstjänst. Försäkringstjänsterna efterfrågades endast som ett komplement till biluthyrningstjänsten och var endast ett medel för att på bästa sätt uppnå huvudtjänsten (KRNS 2009-09-29, mål nr 2980–2985-09). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten har även i ett annat mål uttalat att den försäkring som avsåg reducere av självrisk vid skada (benämnd skadekostnadsreducering) som kunden betalade för, i samband med hyra av bil, skulle ingå i beskattningsunderlaget för den skattepliktiga biluthyrningstjänsten (KRNS 2010-06-07, mål nr 3903–3908-09). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten ansåg i ett liknande fall att olika typer av tilläggsförsäkringar skulle anses underordnade biluthyrningstjänsten. Tilläggsförsäkringarna som hyrestagaren kunde välja att köpa avsåg att reducera eller eliminera kostnader för vissa skador eller stölder i samband med biluthyrningen (KRNG 2012-02-06, mål nr 6706–6709-10). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

**Snöförsäkring –
skidarrangemang**

Ett bolag tillhandahöll en s.k. snöförsäkring mot ersättning i samband med tillhandahållande av skidarrangemang. Tillhandahållandet av snöförsäkringen har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra ersättning för en kostnadskomponent i bolagets tillhandahållande av arrangemanget. Det var således inte fråga

om ett separat tillhandahållande av en försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt (3 kap. 10 § ML). Kunderna hade inte någon möjlighet att avstå från snöförsäkringen. Den skada som snöförsäkringen var avsedd att täcka var en skada till följd av att bolaget inte hade möjlighet att tillhandahålla en av kunden förväntad prestation, d.v.s. skidåkning av viss omfattning på en viss anläggning under en viss tid. Skatterättsnämnden ansåg att åtagandet gentemot kunden närmast var av garantikaraktär (SRN 2009-12-08, dnr 6-09/I).

Plusgaranti

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att den ersättning som en säljare tar ut för en s.k. plusgaranti i samband med försäljning av varor och som innebär att garantitiden förlängs med fem år och som ersätter tillverkningsfel utgör ett skattepliktigt komplement till försäljningen av varan. Ersättningen skulle därmed ingå i beskattningsunderlaget för varan (HFD 2011 not. 97).

Avbeställnings- skydd – hotelltjänst

Skatteverket anser att den avgift som ett hotell- och stuguthyrningsföretag tar ut av kunden för att denne, under vissa förutsättningar ska kunna frånträda ett avtal om tillhandahållande av hotell- och stugtjänster, utgör ett underordnat led till uthyrningstjänsten. Ersättningen för avbeställningsskyddet ska därför ingå i beskattningsunderlaget för uthyrningstjänsten (Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111).

Beträffande avboknings- eller expeditonsavgifter, se avsnitt 6.3.

Följerätt

En konstnär har i vissa fall rätt till ersättning s.k. följerätt, även benämnt *droit de suite* (26 n § lagen [1960:729] om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk). Upphovsmannen erhåller en sådan ersättning när en näringsidkare vidareförsäljer konstverket. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Det belopp som säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlagga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget såsom bikostnad för försäljningen av konstverket (prop. 1996/97:10 s. 32). Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta när förmedlingen sker i eget namn.

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ersättning för *droit de suite* ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i det fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). Skatterättsnämnden ansåg att ersättning avseende *droit de suite* ska ingå i ersättningen för konstverket och inte i ersättningen för en tillhandahållande

hållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn (SRN 1998-12-22).

Vad gäller frågan om den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen, utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tjänst, se avsnitt 6.4.

11.3 Beskattningsunderlag vid försäljning

11.3.1 Ersättning

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML). Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 73 i mervärdesskatte-direktivet.

Tredjemans- betalningar

I ersättning ingår betalningar från tredje part. Det får anses följa av principerna för mervärdesskatten, som är en transaktionsbaserad skatt som tas ut på betalningen och som ska träffa konsumtionen av varan eller tjänsten, att skatt ska tas ut även om betalningen för transaktionen görs helt eller delvis av en annan person än den som är avtalspart eller den som konsumerar varan eller tjänsten (prop. 2002/03:5 s. 56). Se även avsnitt 11.3.2.

EU-domstolen har uttalat att betalningar som en samordnare i ett lojalitetsprogram erlade till leverantörer som levererade lojalitetspremier till kunder skulle betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder eller för tillhandahållande av tjänster till dessa.

Betalningar som en sponsor i ett annat lojalitetsprogram erlade till samordnaren av programmet som levererade lojalitetspremier till kunder skulle enligt EU-domstolen till viss del anses utgöra vederlag betalt av tredje part för en leverans av varor till nämnda kunder och till viss del utgöra vederlag för

tjänster som tillhandahållits av samordnaren till denna sponsor (C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK).

Tillhandahållande till närstående

För det fall en vara eller en tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet finns, då vissa förhållanden är uppfyllda, regler om omvärdering av beskattningsunderlaget. Se avsnitt 11.6.

Bytesvara

Ersättningen ska inte minskas med värdet av en vara som lämnas i byte. Se avsnitt 11.10.3.

Rättelse i efterhand

Högsta förvaltningsdomstolen har i två fall av rättelse i efterhand konstaterat att beskattningsunderlaget skulle bestämmas till den ersättning som bolagen hade fått minskat med 20 procent. Bolagen hade bedömt att omsättningen av de aktuella tjänsterna var undantagen från skatteplikt och fakturerat utan mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock att omsättningen var skattepliktig. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening var det vid en sådan rättelse i efterhand mest förenligt med principen att mervärdesskatten inte ska belasta den skattskyldige själv, och med bestämmelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i beskattningsunderlaget, att det belopp som åtgick för att betala skatten inte belades med mervärdesskatt. Detta belopp skulle därför inte räknas in i beskattningsunderlaget (HFD 2012 ref. 56 och HFD 2012-09-05, mål nr 753–757-11).

Skatteverket anser att samma bedömning gäller för omsättning av varor och tjänster inom landet men som felaktigt har hanterats som en omsättning utomlands och som fått till följd att mervärdesskatt inte har tagits ut på omsättningen. Det innebär att beskattningsunderlaget även i dessa fall ska bestämmas till den ersättning som säljaren har fått minskat med 20 procent om skattesatsen är 25 procent.

Serveringsavgift

En obligatorisk serveringsavgift som ingick i det totala belopp som kunden fick betala för en serveringstjänst skulle enligt EU-domstolen ingå i beskattningsunderlaget (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

Medlemsavgift, rabattkort

Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning, se avsnitt 6.3.

Kupong med rabatt

EU-domstolen har konstaterat att om en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris med löfte om att senare till det nominella värdet ta emot denna kupong som betalning och en kund använder denna kupong som betalning för en vara är vederlaget det belopp som leverantören faktiskt uppbar när han sålde kupongen (C-288/94, Argos Distributors).

Räntefri kredit

EU-domstolen har uttalat sig om vad som ska utgöra beskattningsunderlaget i ett fall där en kund, vid en möbelhandlars försäljning av vara, erbjöds köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan skulle vid tolkning av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (jfr 7 kap. 3 c första stycket ML) utgöras av hela det belopp som köparen betalade (C-34/99, Primback).

Samarbetsavtal avseende reseservice

Skatterättsnämnden har behandlat frågan om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i ett samarbetsavtal avseende reseservice. Skatterättsnämnden ansåg att det enligt samarbetsavtalet förelåg två skilda omsättningar för resebyrå, vilka i mervärdesskattehänseende skulle behandlas var för sig. Omsättningarna utgjordes dels av resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt kunden.

Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse var att resebyråns ersättning skulle utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt kunden, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrå skulle erhålla men som enligt avtalet skulle tillfalla kunden. Skillnaden mellan vad resebyrå erhöll i ersättning från kunden och de aktuella provisionerna ansågs utgöra det avtalade priset för tjänsterna (SRN 1997-06-19).

Försäljningslikvid bortskänkes

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upplystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. Till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlagga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbar. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnades av den skatt-

skyldige som en gåva till stiftelserna var inte en omständighet som skulle anses minska ersättningen (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget skulle således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlade (RÅ 2002 ref. 112).

Spelvinster

EU-domstolen har uttalat att en säljare av bingobrickor inte har för egen räkning förfogat över den del av priset för bingobrickorna som enligt nationell lag skulle gå till vinster till spelarna. Den delen av priset ingick därför inte i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av bingobrickorna (C-377/11, International Bingo Technology, punkt 33).

11.3.2 Bidrag

Under vissa förutsättningar ska mervärdesskatt tas ut på bidrag. Så ska ske när bidraget utgör hela ersättningen eller del därav för tillhandahållen vara eller tjänst (7 kap. 3 c § första stycket ML).

Tredjemans- betalning

EU-domstolen har uttalat att beskattningsunderlaget utgörs av allt det som mottagits som vederlag för tjänsten. Ett offentligt organ hade betalat ersättning till ett bolag som vederlag för tjänster avseende energirådgivning som bolaget tillhandahöll vissa kunder. Då detta vederlag utgjorde en del av vederlaget för leveranserna ingick det i beskattningsunderlaget (C-353/00, Keeping Newcastle Warm, punkterna 25–28).

Koncernbidrag

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att koncernbidraget i ett fall utgjorde ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Koncernbidraget skulle betalas ut av moderbolaget till dotterbolaget. Dotterbolaget skulle utföra koncernens ADB-tjänster som skulle tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Tjänsterna skulle tillhandahållas utan ersättning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utfördes direkt åt detta bolag inte hade någon betydelse i detta fall (RÅ 1989 ref. 86).

Skatterättsnämnden har i ett fall ansett att det inte fanns erforderlig direkt koppling mellan de tjänster ett moderbolag tillhandahöll ett dotterbolag och de koncernbidrag som dotterbolaget avsåg att lämna sitt moderbolag. Koncernbidraget ansågs därför i det fallet inte utgöra ersättning för tillhandahållna tjänster (SRN 2011-09-26, dnr 53-10/I).

**Bidrag direkt
kopplade till priset**

Mervärdesskatt ska även tas ut när bidrag, utan att kunna anses utgöra en direkt ersättning, har en sådan inverkan på priset för en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § ML).

Dessa fall avser situationer där tre parter är inblandade; den som beviljar bidraget, den som kommer i åtnjutande av bidraget och köparen av de varor och tjänster som levereras av bidragsmottagaren. Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrensnedvridningar.

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till en person som omsätter en vara eller en tjänst som tillhandahålls en tredje person ska om bidraget kan anses direkt kopplat till priset för varan/tjänsten, d.v.s. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren, ingå i ersättningen för tillhandahållen vara eller tjänst. Vem som utbetalar bidraget saknar betydelse. Det innebär att även EU-bidrag och bidrag från privatpersoner kan omfattas av denna bestämmelse om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Två mål i EU-domstolen kan tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet ”bidrag direkt kopplat till priset”.

I det första fallet uttalade EU-domstolen att uttrycket subventioner som är direkt kopplade till priset ska tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller del av vederlag för ett tillhandahållande, d.v.s. subventioner som kan ha en inverkan på priset. För att subventionen ska vara direkt kopplad till priset krävs dessutom att bidraget utbetalas av en tredje part till säljaren (C-184/00, Office des produits wallons).

Följande förutsättningar måste enligt domstolen vara uppfyllda för att bidraget ska anses kopplat till priset (punkterna 12–14 i domen):

- Bidraget ska utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att denne ska leverera en bestämd vara eller tjänst.
- Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det ska konstateras att ett åtagande att utbetala bidraget som gjorts av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att motta bidraget när denne har genomfört en skattepliktig transaktion.

- För att fastställa en direkt koppling mellan bidraget och den ifrågavarande varan eller tjänsten är det nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsten. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

I det andra fallet uttalade EU-domstolen att de bidrag som utbetalas till förädlingsföretag i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95, avseende torkat foder, inte är direkt kopplade till priset på den skattepliktiga transaktionen eftersom bidraget inte särskilt utbetalats för att förädlingsföretaget ska tillhandahålla torkat foder till en köpare och inte heller utbetalats till förmån för förädlingsföretaget för att denne ska utföra torkningstjänster på uppdrag av en foderproducent. Bidragen skulle därför inte ingå i beskattningsunderlaget för leverans av torkningstjänster (C-463/02, kommissionen mot Sverige).

**Stöd till
interregional
persontrafik**

Skatteverket anser att de medel som Rikstrafiken utbetalar till trafikoperatörer efter en s.k. upphandling av Rikstrafiken och som fastställs till ett visst belopp per år varken utgör bidrag direkt kopplat till biljettpriset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken (RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120).

**Bidrag/kompe-
tensutveckling
inom jordbruk
och biodling**

Skatteverket har behandlat frågan om bidrag, som Statens jordbruksverk (SJV) betalar ut till lantbrukare för kompetensutveckling inom miljöområdet (KULM) och de bidrag som betalas ut för utbildning inom biodlingsområdet, utgör ersättning för tillhandahållen tjänst eller om bidragen kan anses kopplade till priset på omsättning till en tredje part. Skatteverket har också belyst vad som gäller om bidrag betalas ut till organ som inte bedriver yrkesmässig verksamhet och vad som gäller då bidrag betalas ut för produktion av skattefri medlemstidning (Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152).

EU-bidrag

Skatteverket anser vad gäller mottagande av bidrag från EU:s strukturfonder att det måste finnas ett klart samband mellan å ena sidan priset för de tillhandahållna varorna och tjänsterna och å andra sidan det bidrag som erhållits från tredje part för att det ska vara fråga om ett bidrag direkt kopplat till priset. Det innebär att priset på varan eller tjänsten ska fastställas på sådant

sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

11.3.3 Omräkning av utländsk valuta

Mervärdesskatten ska redovisas i svenska kronor (22 kap. 2 § SFF). Om betalning görs i annan valuta än svenska kronor ska beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv bestämmas på visst sätt. Bestämmelserna i ML om omräkning av utländsk valuta trädde i kraft den 1 januari 2013.

Två alternativ

Omräkningen till svenska kronor ska göras antingen enligt

- den senaste genomsnittliga växelkursen som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige, eller
- den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken.

Omräkningen ska göras vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (7 kap. 7 a § första stycket ML).

De svenska bankerna beräknar varje svensk bankdag en fixkurs enligt formeln: (köp + sälj) / 2. Genom att beräkna medelvärdet av bankernas fixkurser fastställer Nasdaq OMX Stockholm AB en gemensam mittkurs som bl.a. publiceras på Riksbankens webbplats (prop. 2011/12:94 s. 67).

Exempel

Bankens köpkurs	116.25 SEK mot 100 NOK
Bankens säljkurs	119.90
Officiell fixkurs	118.60
Butikskurs mot kund	114.00

En handlare med en butik nära norska gränsen säljer kläder till norska kunder. Värdet på varorna uppgår för en försäljningsdag till 1 000 000 SEK. Kunderna betalar i norsk valuta, 877 193 NOK. Handlaren växlar in dagskassen till svenska kronor hos banken och erhåller 1 019 737 (877 193 x 1,1625).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska ersättningen omräknas till 1 040 351 kr (877 193 x 1,186), vilket med 20 614 kr överstiger den ersättning som faktiskt har erhållits. Handlarens beskattningsunderlag uppgår till 832 280 kr (1 040 351 x 0,8).

Euro som redovisningsvaluta

Om den skattskyldige har sin redovisning i euro och beskattningsunderlaget uttrycks i annan valuta än euro ska omräkningen till euro göras enligt något av de två ovannämnda alternativen (7 kap. 7 b § första stycket ML).

Omräkningen från euro till svenska kronor ska dock göras enligt reglerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk företagare som har sin redovisning i euro (7 kap. 7 b § andra stycket ML).

Hur omräkning ska göras vid import av varor framgår av avsnitt 11.5.

Skatteverket har i ett ställningstagande behandlat frågan om valuta i faktura och omräkning av mervärdesskattebeloppet (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111). Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 17.9.

11.4 Beskattningsunderlag vid uttag

11.4.1 Inledning

Skattskyldig som tar ut en vara ur en verksamhet eller utför en tjänst för annat ändamål än för verksamheten gör ett uttag enligt ML om varan eller tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Uttag föreligger också då rörelsetillgång används bl.a. för privat ändamål och för vissa tjänster på fastighetsområdet. Uttagsreglerna finns i 2 kap. ML och behandlas i avsnitten 6.6, 21.4 och 21.5.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML.

Utgångspunkten för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag är olika beroende på om uttaget avser vara eller tjänst. Särskilda regler finns för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag som avser användande av personbil för privat bruk och vid uttag av vissa tjänster som avser fastighet.

Vid uttag av vara respektive tjänst beräknas beskattningsunderlaget – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

För det fall en vara eller tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet föreligger inget uttag av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML. Däremot finns

särskilda regler om omvärdering av beskattningsunderlaget i dessa situationer. Se vidare avsnitt 11.6.

11.4.2 Uttag av varor

Vid uttag av varor beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 2 a ML. Beskattningsunderlaget utgörs av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelserna motsvaras av artikel 74 i mervärdesskattedirektivet.

Inköpspris

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpspriset i ML:s mening. Skatteverkets uppfattning är att det historiska inköpspriset ska ligga till grund för uttagsbeskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde.

Beräkning av värde som ska utgöra beskattningsunderlag vid uttag av vara kan belysas med följande exempel.

Exempel

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive mervärdesskatt 3 000 kr.

Mervärdesskatt 750 kr. Avdrag för ingående skatt görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Alternativ 1

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 5 000 kr, varav mervärdesskatt 1 000 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 3 000 kr. Utgående skatt redovisas med 750 kr.

Alternativ 2

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 2 000 kr, varav mervärdesskatt 400 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 1 600 kr. Utgående skatt redovisas med 400 kr.

11.4.3 Uttag av tjänster

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § första stycket, 7 kap. 3 § 2 b och 4 § samt 7 kap. 5 § ML. Här framgår att vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar samt vid tillhandahållande av tjänster utan ersättning utgörs beskattningsunderlaget av den totala kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna. Bestämmelserna motsvaras av artikel 75 i mervärdesskattedirektivet.

11.4.3.1 Utfört arbete

Uttag av tjänst föreligger då skattskyldig utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten utan ersättning (2 kap. 5 § första stycket 1 ML).

Beskattningsunderlaget beräknas med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML). I beskattningsunderlaget ska ingå kostnader för förvärv som den skattskyldige gjort oavsett om de är belagda med mervärdesskatt eller inte.

Lönekostnader

I dessa kostnader ska därför t.ex. även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med mervärdesskatt. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktieföretag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget består av fasta och rörliga kostnader som belöper på tjänsten samt inköpsvärdet på de varor som behövs för tjänstens utförande. Mervärdesskatt inräknas inte.

Fri kost

Uttag anses i vissa fall ha skett när en arbetsgivare tillhandahåller kost åt sin personal utan ersättning (se vidare avsnitt 6.6.2.1). Beskattningsunderlaget utgörs då av den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla måltiden.

11.4.3.2 Användning av rörelsetillgång

Uttag av tjänst föreligger då rörelsetillgång, för vilken avdragsrätt för ingående skatt förelegat, används för annat ändamål än den egna verksamheten (2 kap. 5 § första stycket 2 ML). Vad som avses med användning av rörelsetillgång framgår av avsnitt 6.6.2.1.

Kostnaden för att utföra tjänsten

Beskattningsunderlaget beräknas i dessa fall med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML).

EU-domstolen har uttalat sig om tolkningen av ”den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna” i artikel 75 i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade att detta begrepp förekommer i en unionsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas rättsordningar för avgörande av dess betydelse och räckvidd. I allmänhet motsvarar begreppet de kostnader som belöper på tillgången. Det omfattar kostnader för tillgången i fråga som medfört avdragsrätt för ingående skatt och utan vilka användningen för privat bruk inte hade kunnat äga rum (C-72/05, Wollny, punkterna 26–27).

EU-domstolen konstaterade vidare att direktivet inte innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning (punkterna 28 och 32). Medlemsländerna har därför ett visst handlingsutrymme för skönsässig bedömning av hur kostnaderna ska beräknas så länge syftet med avdragsrätt respektive uttagsbeskattning är att säkerställa en jämlig behandling av skattskyldig och slutkonsument.

EU-domstolen har i ett annat fall uttalat att beskattningsunderlaget omfattar samtliga kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för ändamål som inte har något samband med rörelsen och som har samband med själva tillgången eller som medför att den skattskyldige har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den del av dessa kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget ska vara proportionell till förhållandet mellan den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen (C-230/94, Renate Enkler, punkt 38).

EU-domstolen har i ytterligare domar uttalat sig om beskattningsunderlagets bestämmande vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar bl.a. C-193/91 Mohsche punkterna 13 och 14, C-269/00 Seeling punkt 42 och C-594/10 van Laarhoven.

Skatteverket har bedömt hur uttagsbeskattning ska ske vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten (Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att till grund för uttagsbeskattning ska i första hand ligga den skattskyldiges eller personalens faktiska användning av tillgången för ändamål som faller utanför den ekonomiska verksamheten. Vid beräkningen av det belopp varmed uttagsbeskattning ska ske framgår det av C-230/94, Renate Enkler, punkt 38, att hänsyn ska tas till kostnaderna under den tid tillgången inte används alls. I underlaget ska således ingå kostnader som belöper på den tid under vilken tillgången faktiskt nyttjas för ändamål utanför den ekonomiska verksamheten samt motsvarande andel av kostnaderna för tillgången under den tid som den inte används alls.

I det fall den faktiska användningen av en tillgång i den ekonomiska verksamheten respektive utanför denna inte är klarlagd anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska grundas på en uppskattad privat användning av tillgången. Allt under förutsättning att avdrag har skett för all ingående skatt vid anskaffningen av tillgången och att privat användning av denna visats ha varit möjlig.

Härvid beaktas dels de kostnader som avser den uppskattade privata användningen, dels motsvarande andel av de totala kostnaderna för tillgången som avser sådan tid som den inte nyttjas alls. Med användning bör i detta sammanhang inte endast förstås den tid eller den sträcka som en tillgång framförs utan också den tid som tillgången är upptagen uteslutande för verksamheten respektive för privat bruk.

Vilka kostnader ingår i underlaget?

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av vilka kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Vid privat användning av en tillgång som tillhör en verksamhet ska beskattningsunderlaget, förutom kostnaden för själva tillgången, även innefatta samtliga kostnader som är direkt

hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag har medgivits för ingående skatt som belöper på kostnaderna. Kostnader som uppkommer vid användningen av tillgången såsom exempelvis bränslekostnad ska, om avdrag för ingående skatt har skett, också ingå i beskattningsunderlaget.

Kostnaden som avser själva tillgången ska utgöras av det plan- enliga värdeminskingsavdrag som enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet ska beaktas i företagets redovisning. De kostnader som uppkommer under den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande ska också beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

För omsättningstillgång sker inte någon avskrivning i företags redovisning. I de fall sådan tillgång används för privat bruk bör den värdenedgång som det privata användandet medfört ingå som kostnad i beskattningsunderlaget. Denna kostnad måste beräknas utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Skatteverket anser att nämnda beräkning av kostnader för värdeminskning överensstämmer med unionsrätten (jfr C-72/05, Wollny).

11.4.3.3 Privat användning av personbil

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i det fall som anges i 2 kap. 5 § första stycket 3 ML. Beskattningsunderlaget utgörs av det värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 a och 10 b §§ socialavgiftslagen (2000:980) för anställds bilförmån (7 kap. 4 § ML). Ifrågasvarande värde inkluderar mervärdesskatt. Värdet minskat med 20 procent utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlag (prop. 1993/94:99 s. 195).

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till socialavgiftslagen i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån ska det jämkade värdet minskat med 20 procent utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

Betalning

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolag skulle uttagsbeskattas när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använde bolagets bilar för privat bruk (SRN 2007-01-19). Skatteverket överklagade

förhandsbeskedet för fastställelse. Sedan Skatterättsnämnden meddelat beslutet har nya regler om omvärdering av beskattningsunderlaget införts i ML. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde därför förhandsbeskedet (RÅ 2008 not. 21).

Uttagsbeskattning av anställdas privata användning av personbilar ska ske när den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet eller hela den ingående skatten vid förhyring (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). Utmärkande för bestämmelsen är att det är den privata användningen som sådan av tillgången som är grunden för uttagsbeskattningen. Uttagsbeskattning av förmånen ska enligt Skatteverkets uppfattning ske med utgångspunkt i värdet av denna oavsett om en betalning görs till arbetsgivaren. En sådan betalning, vilken närmast framstår som en reglering av löneförmånens värde, ska dock beaktas och reducera värdet vid beräkning av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111).

Fritt drivmedel

Frågan om förmån av fritt drivmedel behandlas i avsnitt 23.4.5.2.

11.4.3.4 Vissa tjänster på fastighetsområdet

I 2 kap. 7 och 8 §§ ML finns bestämmelser om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet. Beskattningsunderlaget för sådana uttag beräknas med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

Reglerna om uttagsbeskattning och hur beskattningsunderlaget ska beräknas i dessa fall behandlas utförligt i avsnitten 21.4 och 21.5.

11.5 Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den mervärdesskatt som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för mervärdesskatt. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar mervärdesskatt. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan mervärdesskatten beräknas.

**Vissa tjänste-
och varuförvärv**

Vid förvärv av vissa tjänster och varor som är omsatta inom landet av utländsk företagare och för vilka förvärvaren ska betala skatten utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (1 kap. 2 § första stycket 2, 3 och 4 c ML samt 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML).

**Unionsinternt
förvärv**

När det gäller unionsinterna förvärv av varor vid tvåparts-handel utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 3 ML). Detsamma gäller den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför lydelsen i 7 kap. 2 § första stycket ML att även punktskatt som påförs köparen i Sverige ska ingå i beskattningsunderlaget.

Om betalningen görs i annan valuta än svenska kronor, eller euro för näringsidkare som har sin redovisning i euro, ska omräkning göras till svenska kronor. Se avsnitt 11.3.3.

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EU-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett unionsinternt förvärv här. Det innebär att beskattningsunderlaget vid unionsinternt förvärv även ska inkludera eventuell utländsk mervärdesskatt som säljaren har debiterat köparen. Rättelse av denna skatt får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se avsnitt 9.4.1 angående artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk mervärdesskatt för förvärvet. Beskattningsunderlaget ska beräknas på hela fakturabeloppet inklusive den tyska mervärdesskatten. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående skatten (8 kap. 15 § ML).

Kammarrätten har uttalat att den av säljaren debiterade utländska mervärdesskatten ska exkluderas från beskattningsunderlaget (KRNJ 2007-10-15, mål nr 50-07). Skatteverket överklagade domen. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd. Domen ändrar inte Skatteverkets upp-

fattning att hela ersättningen, inklusive belopp som rubricerats som utländsk mervärdesskatt, ska ingå i beskattningsunderlaget.

Varuöverföring

I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 ML från ett annat EU-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna (7 kap. 3 § 4 ML).

Import

Vid import, d.v.s. varuleveranser från ett tredjeland, tas mervärdesskatt ut av Tullverket. Beskattningsunderlaget utgörs av varans värde för tulländamål med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt. Sådant tillägg ska inte göras om tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde (7 kap. 8 § första stycket ML).

I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport-, och försäkringskostnader som uppkommer till första bestämmelseorten här i landet.

Om det är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller i ett annat EU-land, ska även bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget (7 kap. 8 § tredje stycket ML). Tullverket har i sina allmänna råd lämnat information om vad som ska ingå i beskattningsunderlaget.

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige (13 b § MF). Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde om en sådan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen.

I den internationella frakthandlingen ska det vid import till Sverige finnas angivet en svensk ort. Den svenska ort som finns angiven och dit varan först ska anlända är den första bestämmelseorten. Skatteverket anser att om det finns ytterligare svenska orter angivna i den internationella frakthandlingen ska den ort dit varan slutligen anländer anses utgöra annan känd ort enligt 13 b § MF. Detsamma gäller om en annan efterföljande ort i ett annat medlemsland anges i frakthandlingen. Motsvarande tillämpning ska ske när varorna importerats till ett annat EU-land än Sverige. Alla bikostnader där tjänsten avser den importerade varan och utförs innan och fram till att varan anländer till den sista ort som framgår av en

internationell frakthandling ska ingå. Utförs tjänsten först när varan kommit fram och finns på den sista bestämmelseorten ska kostnaden inte ingå (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768607-10/111).

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster.

Återimport efter bearbetning

Vid återimport av unionsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredjeland kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredjeland endast beskattas för förädlingsvärdet (7 kap. 9 § ML).

Med unionsvaror förstås enligt tullkodexen varor som har sitt ursprung i EU eller varor som har förtullats i EU och därmed övergått till fri omsättning (1 kap. 2 § tredje stycket och 7 kap. 9 § tredje stycket ML).

Återimport efter reparation

När unionsvaror återimporteras efter reparation utanför EU utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av importen (7 kap. 11 § ML). Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.

11.6 Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner

Beskattningsunderlaget ska vid vissa transaktioner mellan närstående parter, under särskilda omständigheter, beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för ersättningen som säljaren har erhållit eller ska erhålla. Reglerna har införts i preventivt syfte för att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter.

Reglerna omfattar tre olika fall. Bestämmelserna finns i 7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§ ML och motsvaras av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har uttalat att reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget utgör ett undantag från huvudregeln som innebär att beskattningsunderlaget utgörs av det faktiska vederlaget som den skattskyldige erhåller. Reglerna ska därför tolkas restriktivt. De tillämpningsvillkor som framgår av artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet är uttömmande. Det är därför inte möjligt för en medlemsstat att föreskriva att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde i andra fall än dem som framgår av bestämmelsen (C-621/10 och C-129/11, *Balkan and Sea Properties*).

11.6.1 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1

För att motverka att den utgående skatten minskar på grund av underpristransaktioner ska beskattningsunderlaget omvärderas vid omsättning och unionsinternt förvärv om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 a § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner där köparen inte har full avdragsrätt, transaktioner mellan fämansbolag och dess ägare samt transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstigare.

11.6.2 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till underpris ska omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,

3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 b § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner när säljaren har underprissatt skattefria omsättningar för att minska värdet av sin skattefria årsomsättning i relation till den skattepliktiga och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.3 Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till överpris ska omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 b § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner när säljaren har överprissatt skattepliktiga omsättningar för att öka värdet av sin skattepliktiga årsomsättning i relation till den skattefria och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.4 Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.

Förbundna med varandra

Säljare och köpare ska anses vara förbundna med varandra om det föreligger

- familjeband eller andra nära personliga band,
- organisatoriska band,
- äganderättsliga band,
- finansiella band,
- band på grund av medlemskap,
- band på grund av anställning eller andra juridiska band (7 kap. 3 d § ML).

Skatteverket anser att reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget ska beaktas när en bredbandsförening tillhandahåller tjänster till en medlem (Skatteverket 2012-05-23, dnr 131 367424-12/111).

Ersättning

Vad som förstås med ersättning framgår av 7 kap. 3 c § ML, se avsnitt 11.3.

Marknadsvärde

Begreppet marknadsvärde definieras som det belopp som köparen skulle få betala till en oberoende säljare inom landet vid en jämförbar omsättning. Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster finns utgörs marknadsvärdet av kostnaderna. Definitionen finns i 1 kap. 9 § ML, se avsnitt 1.

Marknadsmässigt betingad

Omvärdering av beskattningsunderlaget bör inte ske vid underpristransaktioner om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Vid bedömning härav kan förhållandena i varje enskilt fall beaktas. I princip är en ersättning marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. I det fall en arbetsgivare lämnar sedvanliga rabatter till sina anställda får det anses vara fråga om ersättning som är marknadsmässigt betingad. I de fall arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad (prop. 2007/08:25 s. 136 och 254).

Personalmåltider

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att beskattningsunderlaget vid tillhandhållande av personalmåltider i det aktuella fallet var den ersättning som erhöles från de anställda. I ärendet var förhållandena sådana att restaurangföretaget tog ett pris på 34 kr för måltiderna till personalen som bl.a.

plockade ihop sin mat själva. Detta pris motsvarade eller översteg företagets kostnad för att tillhandahålla måltiden. Vid försäljning av motsvarande måltid till företagets kunder var priset 55 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det kunde ifrågasättas om full jämförbarhet fanns mellan den serverings-tjänst som de anställda erhöll och de tjänster som tillhandahölls kunderna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att oavsett om det var fråga om full jämförbarhet eller inte skulle omvärdering inte ske om det gjorts sannolikt att prissättningen av personalmåltider var marknadsmässigt betingad. I detta fall hade det inte framkommit skäl för att betrakta prissättningen för personalmåltider som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. Prissättningen kunde inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från företagets sida. Den ersättning som de anställda betalade för måltiderna ansågs därmed vara marknadsmässigt betingad i den mening som bestämmelserna ska förstås mot bakgrund av bl.a. hur mervärdesskattedirektivet är utformat. Någon omvärdering av beskattningsunderlaget för personalmåltiderna skulle därför inte ske (RÅ 2010 ref. 76).

Inom restaurangbranschen är det vanligt att anställda får köpa måltider till förmånliga priser enligt gällande kollektivavtal. Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning av omvärdering av beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av måltider till restauranganställda (Skatteverket 2010-12-13, dnr 131 812006-10/111).

Skatteverket anser att beskattningsunderlaget vid ett restaurangföretags tillhandahållande av personalmåltider ska beräknas med utgångspunkt i den faktiska ersättningen om ersättningen motsvarar eller överstiger företagets kostnader för att tillhandahålla måltiden.

Om ersättningen däremot understiger restaurangföretagets kostnader för tillhandahållandet av personalmåltiden bör ersättningen inte anses som marknadsmässigt betingad. Skatteverket anser att marknadsvärdet för personalmåltiden i sådana fall får fastställas till restaurangföretagets kostnader för att tillhandahålla måltiden. Omvärdering ska därför ske vid sådana tillhandahållanden av måltider till personalen. Vid omvärdering kan beskattningsunderlaget för personalmåltiderna beräknas utifrån ett belopp som motsvarar företagets fasta och rörliga kostnader för tillhandahållandet av personalmåltiderna.

11.7 Uppdelning av beskattningsunderlaget

En transaktion kan innefatta flera prestationer i form av varor och/eller tjänster. För att kunna fastställa ett beskattningsunderlag måste en bedömning göras om det rör sig om ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst eller flera separata tillhandahållanden. Hur en transaktion som består av flera delar ska behandlas i mervärdesskattehänseende får betydelse vid bedömning av beskattningsland, skatteplikt och skattesats.

En grundprincip inom mervärdesskattesystemet är att varje transaktion ska i regel anses som separat och självständig. En transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande får däremot inte delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs.

Vid bedömningen av om det är fråga om ett enda tillhandahållande eller flera separata tillhandahållanden har det normalt inte någon avgörande betydelse om parterna har avtalat om ett enhetspris eller separata priser.

När en transaktion består av flera prestationer ska först en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar transaktionen.

Bikostnader

Om ett tillhandahållande innefattar bikostnader, såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen, ska de ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av varan eller tjänsten (7 kap. 2 § första stycket ML). Se avsnitt 11.2.

Led i ett tillhandahållande

I ML finns särskilda bestämmelser som anger när en viss prestation utgör ett led i ett tillhandahållande av en tjänst. Ett exempel på detta är varor och tjänster som omsätts som ett led i en utbildning som är undantagen från skatteplikt. Omsättning av sådana varor och tjänster är också undantagna från skatteplikt (3 kap. 8 § andra stycket ML). Se avsnitt 26.4.

Ett enda tillhandahållande

Om det varken är fråga om bikostnader eller ett led i ett tillhandahållande enligt särskilda bestämmelser i ML kan de ingående prestationerna i form av varor och/eller tjänster ändå utgöra ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst.

Så är fallet om någon av de ingående prestationerna utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan de andra prestationerna utgör en eller flera underordnade tillhandahållanden som

mervärdeskattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. En prestation ska anses som underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den är endast ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga vara eller tjänst som tillhandahålls. Ett exempel på detta är framställning och leverans av tryckta produkter utifrån en kunds originaldokument. Se avsnitt 11.7.1.

Ett enda tillhandahållande föreligger också om de ingående prestationerna i form av varor och tjänster har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda tillhandahållande. Det finns ett nära samband när de ingående prestationerna är nödvändiga för genomförandet av transaktionen och det därför skulle vara konstlat att försöka skilja dem åt. Här måste en bedömning göras vilken av de ingående prestationerna som är den bestämmande. Faktorer som kan beaktas är vilken av prestationerna som är av stor vikt och har en avgörande betydelse för köparen. Ett exempel på detta är anpassning av standardprogramvara efter en kunds specifika behov. Se avsnitt 11.7.1.

Om det i transaktionen finns ett nära samband mellan prestationerna men ingen är bestämmande utan alla prestationer har lika stor betydelse för köparen kan det också vara fråga om ett enda tillhandahållande. Ett exempel på detta är konferensarrangemang. Begreppet konferensarrangemang används för att beteckna en sammansatt tjänst som innefattar tillgång till lokaler och stödtjänster som gör det möjligt för kunden att genomföra en konferens. Se avsnitt 11.7.1.

Flera separata tillhandahållanden

Först när det kan konstateras att transaktionen inte utgör ett enda tillhandahållande enligt resonemanget ovan ska de ingående prestationerna bedömas var för sig. Se avsnitt 11.7.2.

EU-domstolen har i ett antal domar uttalat sig om hur en transaktion som innefattar flera prestationer ska behandlas i mervärdesskattelhänseende, se bl.a. C-349/96 Card Protection Plan, C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank, C-111/05 AB NN, C-276/09 Everything Everywhere, C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl. och C-44/11 Deutsche Bank.

Vad som gäller för t.ex. uthyrning av inventarier i samband med en skattefri fastighetsupplåtelse framgår av avsnitt 20.3.

Hur tjänster som utförs på fastighet (byggverksamhet) ska behandlas i det fall varor ingår i tillhandahållandet framgår av avsnitten 21.2 och 21.7.2.

Transaktioner som består av både skattepliktiga tjänster och skattefria finansiella tjänster har varit föremål för bedömning i ett antal mål och förhandsbesked, se avsnitt 33.

11.7.1 Ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst

Nedan ges exempel på transaktioner som innefattar flera prestationer och som i mervärdesskattehänseende utgör ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst.

Optiker

Anpassning och justering av glasögon som utförs av optiker i samband med att kunden hämtar beställda glasögon är inte en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

Elcertifikat

Ersättning som elleverantör tar ut av elanvändare i samband med tillhandahållande av el – på grund av kvotplikt som ålagts denne genom införandet av ett system för elcertifikat enligt lag (2011:1200) om elcertifikat – ska ingå i beskattningsunderlaget för elleveransen. Hanteringen av kvotplikten anses underordnad elleveransen (RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100).

Handel med elcertifikat behandlas även i Skatteverkets ställningstagande 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111. Detta ställningstagande förändrar inte Skatteverkets uppfattning beträffande kvotplikten och beskattningsunderlaget.

Fakturaservice

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags distribution av fakturor, hantering av betalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för den som fakturaservice benämnda verksamheten ska behandlas som en enda tjänst. De olika delmomenten syftade sammantaget till att tillse att kundföretaget fick betalning av sina kunder för tillhandahållna varor och tjänster. Distributionen av fakturor, hantering av inbetalningar m.m. kunde således inte anses vara tillhandahållanden som efterfrågades i sig (RÅ 2006 not. 60).

Hantering av kundkorrespondens

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett uppdrag som bestod i att hantera en uppdragsgivares kundkorrespondens utgjorde ett enda tillhandahållande i form av en transporttjänst. I uppdraget ingick ett flertal olika moment såsom utskrift och

kuvertering av korrespondensen samt sortering och distribution av den till uppdragsgivarens kunder. För att kunna utföra uppdraget användes varor i form av papper och kuvert (HFD 2012 ref. 43).

**Marknadsföring
av produkter med
grupprabatt**

Skatteverket har uttalat att ett s.k. dealföretags exponering av en leverantörs rabatterade varor eller tjänster innebär att dealföretaget tillhandahåller leverantören en marknadsföringstjänst. Dealföretagets administration kring hanteringen av värdebevis ingår som ett led i den marknadsföring som dealföretaget utför åt leverantören (Skatteverket 2012-06-11, dnr 131 251945-12/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett bolags tillhandahållande som bestod av marknadsföring, förmedling av kunder, överföring av betalning för presentkort samt uppgifter av administrativ karaktär utgjorde ett enda tillhandahållande i form av marknadsföring. Bolaget åtog sig att på uppdrag av sina samarbetspartner sammanföra kunder med samarbetspartnerna. Det som samarbetspartnerna efterfrågade primärt var marknadsföringen av sina produkter (HFD 2012-11-23, mål nr 1232-12).

**Anpassning
av standard-
programvara**

En skattskyldig person tillhandahöll en konsument en standardprogramvara som den skattskyldige utvecklat och marknadsfört och som fanns lagrad på ett datamedium och som därefter hade anpassats till köparens särskilda behov. Parterna hade avtalat om separata ersättningar för de två leden. EU-domstolen ansåg att de ingående delarna hade ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgjorde en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt. Det var fråga om ett enda tillhandahållande av tjänster då den berörda anpassningen varken var bagatellartad eller underordnad utan snarare var av stor vikt (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank).

**Parkerings-
verksamhet**

EU-domstolen har uttalat att ett bolag som tillhandahöll parkeringsplatser i närheten av en flygplats och som erbjöd kunderna busstransport från parkeringsplatsen till flygterminalen utgjorde ett enda tillhandahållande. EU-domstolen ansåg att parkeringen var den dominerande delen i detta tillhandahållande (C-117/11, Purple Parking).

**Kopierings-
verksamhet**

EU-domstolen har uttalat att en kopieringsverksamhet som bestod i att framställa kopior av originaldokument, valet och programmering av kopieringsmaskin, sammanställning, hophäftning och sortering av kopiorna utgjorde ett enda odelbart

ekonomiskt tillhandahållande vilket vore konstlat att dela upp. Att sammanställa och sortera kopiorna innan de överlämnades till kunden var endast ett medel för kopieringsbyrån att låta kunderna åtnjuta den vara som omsattes på bästa sätt. En kopieringsverksamhet kan även innefatta diverse tilläggstjänster såsom rådgivning, omarbetning och ändring av originalet i enlighet med kundens önskemål i syfte att skapa kopior som mer eller mindre skiljer sig från det original som kunden har försett kopieringsbyrån med. En bedömning ska då göras om dessa tilläggstjänster ska anses vara huvudsakliga i förhållande till leveransen av kopiorna och att de därför utgör de tjänster som kunden efterfrågar i sig (C-88/09, *Graphic Procédé*). Se avsnitt 13.4.1.1.

Framkallning av fotografier

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att framkallning av fotografisk film respektive framkallning av digitala filer via automatisk fotokorrigerings utgör ett enda tillhandahållande i form av leverans av varor. Bolaget framställde på beställning papperskopior av fotografiska filmer samt digitala filer som kunderna lämnade över till bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att kunden efterfrågade i första hand slutprodukten, d.v.s. fysiska fotografier av tekniskt god kvalitet. Framkallningen och de övriga tjänsterna ansågs underordnade denna slutprodukt (HFD 2012-12-21, mål nr 2414-12).

”Modell för en dag”

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett tillhandahållande som bestod i att erbjuda kunder att bli ”Modell för en dag” skulle anses som en enda sammansatt transaktion. Kunden fick besöka bolagets lokaler för att bli sminkad av en makeupartist och fotograferad av en modiefotograf. Kunden erbjöds köpa de fotografier som tagits sammanhållna i form av vara som antingen var inbunden eller hade spiralrygg. Varan tillhandahölls i tre olika prisklasser. I marknadsföringssyfte ingick en cd-skiva med motsvarande innehåll som varan. De delar som ingick i transaktionen ansågs dels nödvändiga för transaktionens fullgörande, dels ha ett nära inbördes samband. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att eftersom tillhandahållandena av tjänsterna utgjorde en större del av transaktionen än leveransen av varan och att produktionskostnaden för varan endast utgjorde en mindre andel av priset för transaktionen skulle denna klassificeras som ett tillhandahållande av tjänster (RÅ 2010 not. 87).

Konferensarrangemang

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur tillhandahållande av konferensarrangemang ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en

redogörelse för denna (Skatteverket 2012-03-29, dnr 131 193650-12/111).

Konferensarrangemang utgör en sammansatt tjänst som innefattar tillgång till lokaler och stödtjänster som gör det möjligt för kunden att genomföra en konferens. Stödtjänster som kan ingå i arrangemanget är normalt personal, teknisk utrustning och olika slags förtäring såsom förfriskningar, kaffe och måltider. Ett konferensarrangemang utgör ett enda tillhandahållande av tjänst som ska beskattas med 25 procent.

Tillhandahållande av tjänster som inte direkt syftar till att göra det möjligt för kunden att genomföra konferensen, t.ex. logi, resor och fritidsaktiviteter, ska ses som fristående i förhållande till konferensarrangemanget.

Restaurang- och cateringtjänster som ingår i konferensarrangemanget ska beskattas med samma skattesats som arrangemanget i dess helhet, 25 procent. Som regel får lunch som tillhandahålls i ett konferenspaket anses ingå i konferensarrangemanget. Detsamma gäller kaffe, smörgåsar, mineralvatten och liknande. Andra måltider såsom frukost, kvällsmåltider och banketter ingår däremot i normalfallet inte i ett konferensarrangemang utan ska beskattas separat.

11.7.2 Flera separata tillhandahållanden

Nedan ges exempel på transaktioner som innefattar flera prestationer och som i mervärdesskattehänseende utgör två eller flera separata tillhandahållanden av varor och/eller tjänster.

Om gemensam ersättning tagits ut och beskattningsunderlaget inte kan fastställas ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML). Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för de avskiljbara prestationerna.

EU-domstolen har uttalat att enklast möjliga beräknings- eller bedömningsmetod ska användas i det fall beskattningsunderlaget ska bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (C-349/96, Card Protection Plan, punkt 31).

EU-domstolen ansåg i ett fall att en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras enligt marknadsvärdemetoden under förutsättning att resebyrån inte kunde visa att en metod baserad på faktiska kostnader gav en riktig bild (C-291/03, MyTravel, punkt 41).

Kammarrätten har uttalat att en uppdelning av beskattningsunderlaget baserad på produktionskostnaderna inte var skälig i ett fall eftersom bolaget endast tagit med de direkta kostnaderna. En uppdelning av beskattningsunderlaget skulle i stället göras efter en marknadsvärdesmetod utifrån vad som efterfrågades av kunden (KRNS 2012-11-29, mål nr 2639-12).

**Begravnings-
tjänster**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravningar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar (RÅ 2003 ref. 90).

Skatteverket anser att varje tillhandahållande ska bedömas utifrån den skattesats som gäller för varje delprestation. Samma sak gäller vid bedömning av omsättningsland. Synen på utlägg förändras inte av domen. Till utlägg för en begravningsbyrå hänförs bl.a. utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus m.m. (Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152). Utlägg i ML:s mening behandlas utförligt i avsnitt 12.

**Tidning med
ibladning**

Skatterättsnämnden har uttalat att tillhandahållande av dels tryckning av en tidning, dels ibladning av externa bilagor skulle bedömas som två separata tillhandahållanden. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut på tryckningen av tidningen och skattesatsen 25 procent på ibladningen (SRN 2012-11-09, dnr 51-10/I). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

**Tidskrift med
medföljande vara**

Gemensam ersättning kan ibland tas ut när tidningar (6 procent) säljs tillsammans med varor som omfattas av normalskattesatsen 25 procent, se avsnitt 13.4.1.2.

**Försäkring av
leasingobjekt**

EU-domstolen har uttalat att tillhandahållandet av en försäkring av ett leasingobjekt och tillhandahållandet av leasingen ska i princip behandlas som fristående och självständiga tillhandahållanden (C-224/11, BGZ Leasing).

Fisketurer

Skatteverket anser att beskattningsunderlaget ska delas upp då ett enhetspris tas ut för t.ex. båtutrustning, hyra av fiskeutrustning och serveringstjänst för vilka olika skattesatser gäller (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111). Se avsnitt 13.

**Entréavgift till
parkanläggning**

Kammarrätten har uttalat att en uppdelning av beskattningsunderlaget avseende entréavgift till en park skulle ske. Parken var uppbyggd av olika miljöer tagna ur Astrid Lindgrens berättelser. Kammarrätten ansåg att besökarna inte enbart efterfrågade teaterverksamhet (6 procent) utan även de övriga attraktionerna (25 procent) parken erbjöd. I det aktuella fallet

ansågs 50 procent av ersättningen för entréavgift vara hänförlig till teaterverksamheten. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd (KRNJ 2009-01-21, mål nr 1919–1922-08).

Kammarrätten har i ett annat fall konstaterat att uppdelning skulle ske av beskattningsunderlaget. Kammarrätten ansåg att teaterverksamheten utgjorde en klart avskiljbar prestation i förhållande till de övriga tjänster som bolaget tillhandahöll besökarna (KRNS 2009-09-17, mål nr 8564-08).

Digital festival

Kammarrätten ansåg att en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle ske avseende entrébiljetter till en digital festival. Det ansågs inte osannolikt att deltagarna kunde efterfråga endast vissa tjänster såsom konserter, filmvisning och scenuppträdande utan att efterfråga någon typ av datoraktivitet (KRNS 2011-09-08, mål nr 4250-10).

Paketförsäljningar

Skatteverket anser att av förenklingsskäl bör vid s.k. paketförsäljningar godtas att en uppdelning inte sker när det föreligger svårigheter för säljaren att dela upp prestationer som avser mindre belopp. Som exempel anges försäljning av en förpackning innehållande en flaska alkoholfri cider (skattesats 12 procent) och två glas (skattesats 25 procent). En förutsättning är att säljaren tillämpar en enhetlig skattesats och därvid använder den högsta skattesatsen på de varor som ingår i förpackningen. Med mindre belopp avses i detta sammanhang belopp som inte överstiger 500 kr inklusive mervärdesskatt (RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120).

11.8 Rabatter m.m.

Betalning före förfallodagen

Rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter, ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § första stycket 1 ML). Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 79 första stycket a och 87 a.

Nedsättning vid eller efter tillhandahållandet

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som ges vid tillhandahållandet eller som lämnas i efterhand ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § första stycket 2–3 ML). Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 79 första stycket b, 87 b och 90.1.

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i det fall prisnedsättningen sker efter tillhandahållandet, om den skatt-

skyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § andra stycket ML).

Kreditnota

Lämnas prisnedsättning vid betalning före förfallodagen eller efter tillhandahållandet ska kreditnota utfärdas (11 kap. 10 § ML). Detta gäller även för prisnedsättningar och rabatter som ges vid tidpunkten för tillhandahållandet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. Kreditnota beträffande mervärdesskatten ska dock inte utfärdas vid prisnedsättningar som ges i efterhand om den skattskyldige och hans kund avtalat om att mervärdesskattebeloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget, d.v.s. de har avtalat om att mervärdesskatten inte ska justeras. Se vidare avsnitt 17.8.

EU-domstolen har uttalat att vid prisnedsättning efter tillhandahållandet får medlemsstaterna föreskriva nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för den beskattningsbara personen att återfå den skatt som felaktigt har fakturerats (C-588/10, Kraft Foods Polska).

11.8.1 Exempel på rabatt som lämnas vid betalning före förfallodagen

Kreditränta

Kreditränta har i ett fall hänförs till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § fjärde stycket GML. Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som bl.a. innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen. Räntekrediteringen skedde vid nästkommande faktureringsstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen. Beträffande rabatten skulle bolaget enligt bestämmelserna i GML utfärda kreditnota eller motsvarande handling (RSV/FB Im 1977:3).

11.8.2 Exempel på rabatter som lämnas vid tillhandahållandet

Rabattkuponger – tillverkare

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har behandlats av EU-domstolen. Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av ett belopp som motsvarar det pris för vilket han sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med av honom inlösta rabattkupongers värde. Domstolen uttalade vidare att det inte är nödvändigt att justera beskattningsunder-

laget vad beträffar mellanliggande transaktioner (C-317/94, Elida Gibbs).

Frågan om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig tillverkare som lämnat återbetalning till detaljhandlare av ett belopp som motsvarar rabattkupongers värde har även prövats av EU-domstolen i ett annat ärende. Domstolen konstaterade i punkt 64 att i det fall kupongvärdet på grund av ett undantag från skatteplikt inte kan beskattas i den medlemsstat från vilken varorna avsänts innehåller priserna i detta led inte någon mervärdesskatt. Det innebär att en minskning av detta pris inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av tillverkarens mervärdesskatt (C-427/98, kommissionen mot Tyskland).

Rabattkuponger – detaljist

Värdet på rabattkupong som tas emot av detaljhandlare vid försäljning av en vara ska, då detaljhandlaren accepterar att betalning sker med både kontanter och rabattkupong och då den som ställt ut kupongen ersätter detaljhandlaren med kupongens värde, ingå i beskattningsunderlaget för den sålda varan (C-398/99, Yorkshire).

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget.

11.8.3 Exempel på rabatt m.m. som lämnas efter tillhandahållandet

Marknadsförings- aktiviteter

Skatteverket har bedömt hur ersättning som erhålls i samband med marknadsföringsaktiviteter ska behandlas mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter normalt är av två slag.

Antingen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller så utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. Se vidare avsnitt 6.4.

Om det inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare t.ex. en leverans av varor. Reduceringen kan ske i form av rabatt, bonus eller annan prisreduktion som ofta baseras på uppnådda kvantiteter men också kan utgå om andra mål uppnås. Vid en nedsättning av priset i efterhand ska leverantörens beskattningsunderlag minskas med den ersättning som utgår till återförsäljaren om parterna inte har avtalat om annat.

Bonus

Skatterättsnämnden har ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt stod kostnaden för bonusen. Inom en kedja av butiker, som sålde sportartiklar, fanns ett bonus-system som kund fick bli medlem i mot en viss avgift. Medlemskapet innebar i princip att kund som under en viss tid gjorde inköp för visst belopp erhöll en bonus. Denna bonus kunde nyttjas i alla butiker som ingick i kedjan. Genom att ett särskilt utarbetat datorsystem hade utformats kunde kostnaden för bonusen belasta resultatet i den butik där det bonusgrundande inköpet hade gjorts (SRN 2001-04-27).

Bonusförskott

Förskott på bonus som en leverantör lämnar för framtida leveranser till en kund ska, i takt med att kunden intjänar bonusen, reducera beskattningsunderlaget för leverantören (Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111). Se avsnitt 6.4.

Prisjustering eller skadestånd

Skatteverket har bedömt hur skadestånd och liknande ersättningar ska hanteras vid bestämmandet av beskattningsunderlag (Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att i det fall en leverans eller ett tillhandahållande har skett och köparen inte är nöjd med säljarens prestation kan parterna avtala om att ersättningen ska sättas ned i förhållande till vad som ursprungligen avtalats. En sådan överenskommelse utgör enligt Skatteverkets uppfattning en ändring av villkoren i det ingångna avtalet, d.v.s. en justering i priset som ska minska beskattningsunderlaget såvida inte parterna har avtalat om annat. Utmärkande för en sådan prisjustering är att ersättningen vanligen inte utgår från köparens faktiska merkostnader.

Exempel

AB har beställt ett bord i ekfaner för 100 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Efter leveransen visar det sig att faneret har spruckit. Säljaren beräknar kostnaden för att reparation till 3 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Säljaren föreslår att han ersätter köparen med den beräknade kostnaden mot att köparen själv ser till att bordet blir reparerat. Köparen accepterar säljarens förslag.

Överenskommelsen utgör en ändring av villkoren i det ingångna avtalet. AB kan efter prissänkningen inte åberopa att det är fel i leveransen med anledning av sprickorna i faneret. Justeringen av priset ska minska beskattningsunderlaget för bordet eftersom parterna inte avtalat om annat.

Beträffande prisjustering och ersättning av skadeståndslignade karaktär i samband med byggtreprenader, se avsnitt 21.3.2.2.

I det fall en mottagare av en ersättning erhåller ersättningen utan att det är förenat med villkor om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst föreligger det inte någon omsättning. Se avsnitt 6.

**Oljebolagens
kontokorts-
rabatter**

Kunder träffar avtal med oljebolag om användning av kontokort (betalkort eller kreditkort). I regel faktureras kunden en gång per månad. I samband med faktureringen avräknas överenskomna rabatter och bonus. Fråga var om oljebolaget hade rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande mervärdesskatten mot den utgående skatten, d.v.s. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning. I det fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning. I det fall slutkunden gör inköpen vid bensinstation som drivs av oljebolagets återförsäljare och betalar med kontokort övertar oljebolaget kundfordringarna från återförsäljaren. Oljebolaget kompenserar återförsäljaren och får i sin tur betalt från slutkunden. Även i dessa fall har oljebolagen rätt att reducera den utgående skatten som belöper på lämnad bonus/rabatt (KRNS 2005-12-22, mål nr 4072-03, 4074-03).

Beroende på rabattsystemets utformning kan C-317/94, Elida Gibbs, bli tillämplig, se avsnitt 11.8.2.

Avbrottsersättning till elanvändare Den som har koncession för elnät (nätföretaget) är enligt reglering i lag skyldig att utge avbrottsersättning till elanvändare som är direkt ansluten till nätföretaget, om överföring av el avbryts. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att betalning av en avbrottsersättning till en elanvändare enligt reglerna om ersättning i ellagen (1997:857) inte medförde att beskattningsunderlaget ska minska med motsvarande belopp (RÅ 2007 ref. 24).

Fri bensin till bilkund Det förekommer att bilhandlare erbjuder sina kunder fri bensin i samband med försäljning av bil. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt, t.ex. att kunden erhåller ett presentkort att köpa bensin för eller en kreditcheck. Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Bilhandlaren tillhandahållande av fri bensin utgör ingen rabatt till kunden. Kostnaden för bensinen får i stället ses som en försäljningskostnad för bilhandlaren.

Tidpunkt för nedsättning Kammarrätten har ansett att bonuskuponger som beräknades på en kunds tidigare inköp och som gav kunden rätt till rabatt på framtida inköp får minska beskattningsunderlaget i den redovisningsperiod under vilken bonuskupongerna faktiskt nyttjas. Det var först i den redovisningsperioden som den faktiska kostnaden uppstod för bolaget (KRNJ 2009-09-11, mål nr 495–497-09).

Fråga om tidpunkten för nedsättning av beskattningsunderlaget vid utgivande av rabatt som krediterats en kunds konto har behandlats av EU-domstolen. Vid försäljning på postorder lämnade säljaren en rabatt till kunder som hade köpt varor för eget bruk. Rabatten erhöles då kunden lämnade månatliga avbetalningar för varan. Rabatten tillgodofördes kunden genom att kundens konto hos leverantören krediterades. Beskattningsunderlaget utgjordes av katalogpriset minus rabatten när denna togs ut från kontot eller på annat sätt användes av kunden (C-86/99, Freemans).

11.9 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Det belopp som den utgående skatten ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats (7 kap. 6 § fjärde stycket ML och

13 kap. 24 och 25 §§ ML). Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet handlar bl.a. om nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.

Osäkra fordringar

Skatteverket anser att det inte finns något utrymme i ML eller mervärdesskattedirektivet att minska beskattningsunderlaget endast på grund av att det finns en osäkerhet om betalning kommer att ske för en fordran avseende en vara eller en tjänst. Beskattningsunderlaget ska påverkas först när förlusten har uppkommit, d.v.s. det ska vara en konstaterad förlust.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas.

För att säljaren ska kunna visa att en konstaterad kundförlust föreligger ska han ha uppgifter som visar att köparen saknar ekonomiska möjligheter att betala skulden, t.ex. vid konkurs, ackord eller resultatlost utmätningsförsök. Vid konkurs är det i normalfallet tillräckligt att det finns ett konkursbeslut.

Med en konstaterad kundförlust jämföras en osäker fordran om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder, t.ex. inkasso, har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar.

Vid bedömningen av om gäldenären saknar tillgångar kan en omständighet vara att en kontrollbalansräkning finns som visar att gäldenären saknar tillgångar eller att gäldenären har skulder hos kronofogdemyndigheten. Även andra omständigheter kan ha betydelse.

Det föreligger inte en kundförlust endast av den anledningen att säljaren och köparen är oense om betalningens storlek, s.k. tvistig fordran.

Kollektiv nedskrivning

Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående skatt på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående skatt på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Det krävs alltså att alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen har vidtagits. Enligt Skatteverket måste det föreligga en förlust på en fordran avseende en specifik transaktion för att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska kunna minskas. Beskattningsunderlaget får därför inte minskas vid kollektiv nedskrivning av kundfordringar (Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111).

Kreditnota	Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigerings av kundförlust ska grundas på kreditnota.
Betalning exklusive mervärdesskatt	Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva mervärdesskattebeloppet i en faktura. Hela utgående skatten kan i sådana fall inte reduceras, eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera mervärdesskatt. Nedsättning av tidigare redovisad utgående skatt får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad mervärdesskatt på den konstaterade kundförlusten.
Betalning erhålls efter korrigerings	Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden (13 kap. 24 § första stycket ML).
Konkurs	I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet, d.v.s. konkursboet har en motfordran. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli aktuellt att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. Se Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitten 5.3.1.2 och 22.
Överlåtelse av fordringar	<p>Kammarrätten har ansett att ett bolag som avyttrat fordringar för en krona inte vidtagit tillräckliga indrivningsåtgärder för att konstaterade förluster skulle anses föreligga. Kammarrätten ansåg härvid att utredningen i målet inte gav stöd för att avyttringen av fordringarna för en krona berott på att dessa i praktiken var värdelösa (KRNG 1999-06-23, mål nr 8162-1998).</p> <p>Ett bolag överlät sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den mervärdesskatt som belöpte på de aktuella kundförlusterna. Det förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts utgjorde enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § tredje stycket ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga. Bestämmelsen i 7 kap. 6 § tredje stycket ML finns numera i 7 kap. 6 § fjärde stycket ML (RÅ 2000 ref. 63).</p> <p>Kammarrätten har konstaterat att den i målet aktuella fordran sedan den överlåtits utan avtal om återförvärv efter återförvärvet inte längre har ett tillräckligt samband med den mer-</p>

värdesskattepliktiga omsättningen hos den som ursprungligen innehade fordringen. Den kunde därför inte betraktas som en avdragsgill kundförlust utan som en finansiell förlust utan mervärdesskattepliktiga konsekvenser (KRNS 2008-12-01, mål nr 3561-07).

Överlåtelse av nedskrivna kundfordran

Ett bolag överlät kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och mervärdesskatt till följd härav justerats – till bolag inom och utanför koncernen. Priset för en sådan fordran låg långt under det nominella värdet med hänsyn till den risk som förvärvaren tar. Ersättningen var definitiv. Någon ytterligare ersättning beroende på om köparen lyckas driva in fordringen helt eller delvis skulle inte erhållas. Fråga var om överlåtelsen av fordringen mot ersättning medförde att förlusten endast skulle anses konstaterad till den del ersättning inte erhöles vid överlåtelsen av fordringen och att bolaget därmed i mervärdesskattehänseende på nytt måste ta upp ersättningen enligt bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolaget inte behövde ta upp ersättningen till beskattning (RÅ 2002 ref. 41).

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående skatten på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditnota, d.v.s. justering av gäldenärens ingående skatt, eller annan utredning krävs.

Vid underhandsackord krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga för att borgenären ska få reducera den utgående skatten utan att utfärda kreditnota. Ackordet får inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan om justering ska kunna ske av borgenärens utgående skatt för kundförlust.

Se vidare om ackord i avsnitt 40.4.

Auktionsföretag

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angivits i auktionsprotokoll eller liknande. Betalar sedan köparen inte full likvid uppkommer en förlust för auktionsföretaget. I detta fall har auktionsföretaget inte rätt att korrigera den utgående skatten för kundförlusten, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet.

Försäkring

Det förekommer att företag försäkras sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning på grund av kundförlust,

påverkar dock inte företagets rätt att korrigera den utgående skatten som tidigare redovisats. Se även avsnitt 6.1.

I det fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående skatt. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

Byggbranschen

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 40.2.4.5.

11.10 Varuretur och byte

11.10.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten motsvarande mervärdesskatten på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML för ingående skatt för den inköpta varan (7 kap. 6 § tredje stycket ML). En förutsättning för att dessa regler ska bli tillämpliga är emellertid att det verkligen är fråga om ett återtagande. Om säljaren förmår köparen till en frivillig uppgörelse och avräkningen görs i form av ett köp ska transaktionen behandlas som ett köp (RÅ 1986 ref. 86).

Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

Avräkning

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exklusive mervärdesskatt när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt värderas den återtagna varan inklusive mervärdesskatt.

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående skatten som belöper på

det förlorade beloppet. Se avsnitt 11.9 om när en förlust anses konstaterad.

Köparen har avdragsrätt

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående skatt. Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exklusive mervärdesskatt). Säljaren har då rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet (konstaterad kundförlust). Mervärdesskatten beräknas till 30 000 kr = 20 procent x 150 000 kr. Jämför avsnitt 32.4.

Köparen saknar avdragsrätt

Exempel

Ett dataföretag säljer en avancerad datautrustning till en tandläkarpraktik på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen. Köparen saknar dock avdragsrätt för den ingående skatten. Efter ett antal år går tandläkarpraktiken i konkurs. Restskulden till dataföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Dataföretaget återtar datautrustningen och värderar den till 62 500 kr (inklusive mervärdesskatt). Dataföretaget har rätt att reducera den utgående skatten med 12 500 kr (20 % x 62 500) med stöd av 7 kap. 6 § tredje stycket ML samt 27 500 kr som belöper på det förlorade beloppet (20 % x 137 500 kr). Sammanlagt får den utgående skatten reduceras med 40 000 kr.

Försäljning

Det förekommer, främst inom åkeribranschen, att ett åkeriföretag, som har köpt en lastbil på avbetalning med förbehåll om återtaganderätt säljer lastbilen innan skulden är slutbetald. I avtalet mellan åkeriföretaget och köparen brukar överlåtelseobjektet benämnas ”rättigheter och skyldigheter enligt avbetalningskontrakt”. Överlåtelsen måste godkännas av den ursprunglige säljaren eller annan, t.ex. ett finansieringsföretag, som har trätt i säljarens ställe.

För åkeriföretaget får överlåtelsen anses innebära försäljning av lastbilen med betalning helt eller delvis genom att köparen tar över betalningsansvaret för skulder enligt det ursprungliga avbetalningskontraktet. Åkeriföretaget ska redovisa utgående skatt på lastbilens hela värde enligt avtalet utan avdrag för restskuld och efter den skattesats som gäller vid den nya överlåtelsen.

För den ursprunglige säljaren innebär uppgörelsen normalt inte någon ny omsättning och hans redovisning av mervärdesskatt påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överläts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed mervärdesskattefri. Se avsnitt 36.

11.10.2 Varuretur

Öppet köp

I det fall en vara återlämnas inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen, d.v.s. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen.

Varuretur efter överlåtelse av kundfordran

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag, inom samma koncern som säljarbolaget, förvärvade, förvaltade och uppbar betalning för kundfordringar. Det säljande bolaget åtog sig att återköpa kundfordringar som visade sig vara osäkra och det köprättsliga ansvaret gentemot kunden låg kvar hos det säljande bolaget. Skatterättsnämnden ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget (SRN 2001-06-18).

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt Skatteverket behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returemballage, se avsnitt 13.3.3.

11.10.3 Byte

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid bytestransaktioner mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska mervärdesskattekonsekvenserna bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt för omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Vid en bytestransaktion där en vara byts mot en tjänst utgör tjänsten ersättning för varan vid bedömning av överlåtelsen av varan medan varan utgör ersättning för tjänsten vid bedömning av överlåtelsen av tjänsten. För det fall det föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst ska ett beskattningsunderlag fastställas.

Subjektivt värde

Skatteverket har bedömt hur beskattningsunderlaget ska fastställas vid bytestransaktioner (Skatteverket 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Beskattningsunderlaget är ett subjektivt värde som ska baseras på den verkliga ersättning som erhållits och inte på ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier. När ersättningen utgörs av en vara eller tjänst måste det verkliga värdet på ersättningen fastställas i pengar för att få fram ett beskattningsunderlag. En ersättning kan fastställas i pengar när den utgår i form av en vara eller tjänst. Av unionsrättslig praxis framgår att det finns två olika sätt att komma fram till det verkliga värdet på motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som också normalt säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de intäkter som tillhandahållaren avstår ifrån för att erhålla motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som normalt inte säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de utgifter som tillhandahållaren har för att förvärva de varor och tjänster som utges för att erhålla motprestationen.

Homeparty

En detaljist fick köpa en produkt av sin grossist till ett lägre pris än normalt under förutsättning att detaljisten ordnade någon som var villig att arrangera en sammankomst, s.k. homeparty. Produkten skulle ges som gåva till den värdinna som arrangerade den privata sammankomsten. EU-domstolen

ansåg att detaljisten tillhandahöll grossisten en tjänst mot vederlag under förutsättning att det lägre priset endast erhöles för produkter som gavs bort till värdinnan. Ersättningen kunde uttryckas i pengar eftersom det var den skillnad i pris som avtalats. Om det lägre priset endast erhöles när detaljisten ordnade en värdinna ansåg domstolen att det fanns ett omedelbart samband mellan den tillhandahållna tjänsten och ersättningen (230/87, Naturally Yours Cosmetics).

Värvning av nya kunder

I ett annat fall var det fråga om ett postorderföretags kampanjer för att skaffa nya kunder. Den som introducerade sig själv eller någon annan som en potentiell ny kund hos företaget erhöles varor utan kostnad. Värvarn kunde bl.a. välja varor från en speciell lista med varor som normalt inte såldes av företaget. EU-domstolen ansåg att företaget gav ut gratisvarorna som en motprestation för en introduktion av en ny potentiell kund och inte för att denne potentielle kund köpte varor. Det fanns därmed ett direkt samband mellan tjänsten och ersättningen, eftersom företaget inte var skyldigt att ge ut några varor om inte en ny kund introducerades.

EU-domstolen uttalade följande vad gäller fastställandet av beskattningsunderlaget. Om värdet inte är en summa pengar så måste värdet för att vara subjektivt utgöras av det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha och det ska motsvara den summa han är villig att betala för den. Beskattningsunderlaget utgjordes därmed av varans inköpspris, eftersom det är detta pris mottagaren av tjänsten var villig att betala (C-33/93, Empire Stores).

EU-domstolen har i ett liknande fall behandlat frågan om befintliga kunders förmedling av nya kunder mot ersättning i form av olika produkter. Frågan gällde om kostnaden för utskicket, förutom inköpspriset för varan, skulle ingå i beskattningsunderlaget. EU-domstolen ansåg att den som förmedlat nya kunder hade rätt till såväl premien som utskicket av den och att premien och utskicket ersattes genom den tjänst som förmedlingen av nya kunder innebar. I beskattningsunderlaget skulle ingå alla utgifter som mottagaren hade för att få tjänsten i fråga, inklusive kostnader för underordnade tjänster som hade samband med leveransen av varor. Det innebar att även försändelsekostnaderna för leveransen av varorna skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-380/99, Bertelsmann).

Kammarrätten har ansett att det inte föreligger ett byte av transaktioner i ett fall där en näringsidkare hade ingått en

uppgörelse med Vägverket om en förändrad sträckning av vägen över sin näringsfastighet. Näringsidkaren hade bekostat den nya vägsträckningen och upplåtit den för allmän trafik samtidigt som han hade blivit av med den belastande nyttjanderätten till den gamla vägen samt att Vägverket stod för underhåll av den nya vägen. Frågan var om det förelåg ett direkt samband mellan prestationerna. Kammarrätten konstaterade att det inte gick att fastställa något värde på den motprestation som näringsidkaren erhållit av Vägverket genom att han fick tillbaka nyttjanderätten till den gamla vägen. Det kunde också ifrågasättas om det fanns någon direkt koppling mellan det som näringsidkaren tillhandahållit Vägverket och det möjliga motvärde han kunde ha fått (KRNG 2010-06-22, mål nr 4902-09).

Öppet köp

I det fall en vara byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen, d.v.s. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid mervärdesskatt ska debiteras enligt gällande skattesats.

Julklappsbyten, garantibyten

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlägga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

Byte efter sex månader av ett piano, värt 7 000 kr, mot en orgel, värd 9 500 kr, har ansetts som en ny omsättning (RSV/FB Im 1977:2).

Kedjeköp av diamantringar

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli tillämpliga, se avsnitt 32.

Byte av guld

Hur byte av guld ska hanteras i mervärdesskattehänseende framgår av avsnitt 34.4.

**Bytesmotorer
och liknande**

Det förekommer att en ny eller renoverad bilmotor säljs till ett pris som förutsätter att en renoveringsbar motor lämnas i byte. Motsvarande bytessystem förekommer för t.ex. växellådor och andra varor. Den sålda varans hela värde utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska renoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli tillämpliga, se avsnitt 32.2.

12 Utlägg och vidarefakturering

12.1 Inledning

Sådana utgifter som en säljare bekostar för en köparens räkning i dennes namn och som ligger utanför en säljares egna kostnadselement, är i allmänhet att se som utlägg i ML:s mening. Ofta är förhållandena sådana att affärshändelsen i stället utgör inköp och vidareförsäljning och då ska mervärdesskatt tas ut i varje led. Detta brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning. På vilket sätt det hela bokförs är i sig inte direkt avgörande för bedömningen av frågan.

12.2 Utlägg

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten. För att avgöra om ett förvärv föreligger kan de civilrättsliga reglerna vara vägledande, d.v.s. vem som slutligen bör ses som betalningsskyldig gentemot tredje man för utgiften i fråga.

Om kunden är betalningsskyldig gentemot tredje man vid kreditaffärer talar detta för att det är ett utlägg. I motsatt fall, d.v.s. om säljaren är betalningsskyldig mot tredje man, talar detta för att det är en kostnad för säljaren.

När det slutliga betalningsansvaret framgår av lag kan det vara fråga om en utläggssituation. Detta trots att det inte framgår av fakturan eller avtal att det slutliga betalningsansvaret ligger på någon annan än mottagaren av fakturan (Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111).

En förutsättning för att en debitering som säljaren gör ska kunna betraktas som ett utlägg är vidare att debiteringen motsvarar säljarens självkostnad utan vinstpålägg. Ytterligare en förutsättning för att ett belopp ska behandlas som ett utlägg i ML:s mening är att detta står i överensstämmelse med god redovisningssed. Utlägget ska i bokföringen behandlas som utlägg för köpare och inte som säljarens egen kostnad. Bok-

föring ska rätteligen göras på ett avräkningskonto eller ett liknande ej resultatpåverkande konto.

För en utgift, som för säljaren är att anse som ett utlägg i denna mening, innebär detta att säljaren inte kan tillgodoräkna sig avdrag för ingående skatt, då utlägget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för mervärdesskatt på utlägg tillfaller alltså köparen och inte säljaren. Fakturakopia avseende utlägget bifogas säljarens faktura för att verifiera köparens avdrag för ingående skatt. Ovan beskrivna situationer ska skiljas från de fall när det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på mottagaren på grund av ett rent förbiseende eller på att fakturamottagaren har bytt namn. Skatteverket har uttalat att avdragsrätt föreligger om felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. En förutsättning är dock att den som gjort förvärvet kan visa att denna är den rätte köparen (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113). Se vidare avsnitt 14.8.

Mervärdes- skattedirektivet

Artikel 79 c i mervärdesskattedirektivet reglerar ersättning för utlägg. Av bestämmelsen framgår bl.a. att beskattningsunderlag inte får innefatta belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på avräkningskonto.

12.3 Vidarefakturerings och kostnadsfördelning

När fråga är om utlägg för kunds räkning utgör förvärvet inte ett kostnadselement i säljarens verksamhet. Ofta förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller enbart avsedda för den egna verksamheten. Bolaget samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer. En anledning kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på detta sätt även kommer de andra bolagen till godo. De bolag som ska stå för inköpen, får sedan kostnaden överförd till sig. Förfarandet brukar benämnas vidarefakturerings eller kostnadsfördelning.

Skatteverket anser att ett inköpande bolag normalt bör hantera sådana affärshändelser som inköp och vidareförsäljning och då ska mervärdesskatt tas ut i varje omsättningsled. Om det inköpande bolaget endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad mervärdesskatt bör avdragsrätt inte

anses föreligga för mervärdesskatten hos de slutliga förvärvarna (RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120).

Skatteverket anser att ett bolag som samordnar inköp inom en koncern och som gör inköp av vara eller tjänst med avsikt att sälja den vidare till en kund normalt borde behandla detta som en kostnad och en intäkt i bokföringen. Principiellt är bokföringen inte avgörande för om avdragsrätt föreligger. När syftet med förvärvet är att det ska användas för att fullgöra ett avtal om försäljning av skattepliktiga varor eller tjänster bör detta normalt avspegla sig i bokföringen, d.v.s. förvärvet bokförs som en kostnad i verksamheten (RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120).

Samordnade inköp i koncern

Skatterättsnämnden har ansett att den ersättning ett bolag erhöll för samordnade inköp i en koncern utgjorde ersättning för av bolaget omsatta tjänster. Bolaget utförde centralt vissa tjänster i koncernen och stod för samtliga kostnader för detta. Därefter fördelade bolaget ut kostnaderna till de andra bolagen utan något vinstpåslag. Enligt sökandebolagets mening var de kostnader som bolaget fördelade att anse som utlägg för de andra koncernbolagens räkning och inte utförande av tjänster mot ersättning. Skatterättsnämnden ansåg att vad sökandebolaget erlagt betalning för utgjorde kostnadselement i dess verksamhet (SRN 1995-10-16).

Kredit, vidareförsäljning eller utlägg

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av gränsdragningen mellan kreditgivning, utlägg och inköp/vidareförsäljning (Skatteverket 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att i de fall det finns avtal mellan parterna i en transaktionskedja om inköp och vidareförsäljning av specifika varor och tjänster, ska utgångspunkten vara att parterna i varje led har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varor respektive anses som förvärvare av tjänster. Det är under sådana förhållanden fråga om inköp och vidareförsäljning i varje led.

Vidare är det fråga om att tillhandahålla en kredit när, ett företag betalar för en vara eller tjänst utan att vid något tillfälle ha befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad varan eller tjänsten ska användas och utan att kunna påverka omständigheterna vid förvärvet, såsom tid, plats, kvantitet, kvalitet etc. Dessa förutsättningar är att anse som uppfyllda när företaget och säljaren inte har avtalat om inköp av en specifik vara eller tjänst för vidareförsäljning till nästa part i kedjan.

Slutligen anser Skatteverket att det är fråga om utlägg när ett företag för någon annans räkning i dennes namn ingår ett avtal om förvärv av en vara eller tjänst samt betalar för varan eller tjänsten. Den som gör utlägget kan ofta påverka omständigheterna vid förvärvet såsom tid, plats, kvantitet, kvalitet etc. men avtalet har ingåtts för någon annans räkning.

Samverkansavtal för kanslitjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked när det gäller frågan om ett samverkansavtal för kanslitjänster. Tjänster utfördes av anställd personal i ett förbund till andra förbund med vilka de delade kansli. Förbundet köpte också in olika tjänster genom att ingå avtal med leverantörer och var som beställare mottagare av fakturorna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att förbundet avseende de tjänster som fanns att tillgå på den öppna marknaden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning, tillhandahöll tjänster till de övriga förbunden och var skattskyldig för dessa (RÅ 2001 ref. 34 [I]).

12.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement

Ett antal exempel på vad som inom olika områden kan anses som utlägg respektive kostnadselement i säljarens verksamhet lämnas nedan.

Advokater

En advokat betalar regelmässigt utgifter för verksamheten, antingen ur rörelsens kassa eller ur klientmedel. Här kan vara fråga om advokatens egna resekostnader och andra utgifter han har för uppdraget eller kostnader som egentligen åvilar klienten. Rent allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att kunna fullgöra sitt uppdrag ska ingå i hans skattepliktiga omsättning. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Det finns en rätt till avdrag för den ingående skatten på dessa förvärv. Sådant som i själva verket är en klients kostnad, och därför inte ska ses som en utgift hos advokaten, bör vara ett utlägg för en klients räkning. Ansökningsavgifter eller avgifter för kopior och dylikt vid domstolar och andra myndigheter kan i vissa fall vara att räkna som utlägg. Allt i den mån dessa utgifter avser kopior och dylikt på det aktuella målet. Om däremot en advokat beställer en dom och betalar en avgift för det, är detta inte att anse som utlägg, utan det får ingå som ett naturligt kostnadselement i en

advokatverksamhet. Även arvoden och ersättningar till läkare, vittnen och tolkar kan vara att betrakta som utlägg, allt under förutsättning att betalningarna grundas på avtal som dessa ingått med klienten. Har en advokat t.ex. anlitat en tolk, för att advokaten ska kunna utföra sitt uppdrag, blir utgiften att se som en kostnad i advokatens verksamhet.

**Inkasso-
verksamhet**

Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet ingår inte i beskattningsunderlaget.

Patentbyrå

Ett exempel på en utläggssituation kan vara när en patentbyrå åtar sig att bevakas att årsavgiften (för patent) till PRV betalas in i tid. Den avgift som byrån betalar till PRV för klientens räkning kan utgöra ett utlägg för klientens räkning, varför detta inte ska ingå i byråns beskattningsunderlag. Att byrån betalar avgiften är inte att se som ett förvärv för dess verksamhet. Det är endast patenthavaren som kan förvärva eller bibehålla patentet.

Lokaluthyrning

För hyresvärd som inte är skattskyldig för lokaluthyrningen får mervärdesskatten behandlas som en kostnad vilken måste täckas av hyresintäkterna.

En fastighetsägare, som inte är skattskyldig, kan inte med stöd av t.ex. elverkets räkning ”rulla skatten vidare” till hyresgästen för att denne ska få avdragsrätten. Han gör med andra ord inte ett utlägg för hyresgästens räkning avseende el och VA-avgifter. I ordet ”utlägg” ligger att någon för annans räkning betalar ett belopp som den andre har att utge enligt lag eller avtal. I detta fall är det fastighetsägaren som har abonnemanget och det är mellan honom och leverantören som rättsförhållandet föreligger. Se även avsnitt 20 om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

Avhysning

Skatteverket har uttalat att den betalning som Kronofogdemyndigheten gör till en transportör som medverkar vid avhysning av hyresgäst utgör utlägg för svarandens/sökandens räkning. I ett sådant fall ligger det slutliga betalningsansvaret enligt lag på sökanden/svaranden och inte på Kronofogdemyndigheten, som är mottagare av fakturan (Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111).

**Bygg-
entreprenörer**

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med bygg- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande

markanskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildningskostnad, lagfarts- och inteckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Det är möjligt att bryta ut sådana direkta utlägg under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg är inte möjligt att godta. Det måste med andra ord finnas en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna beloppet. Att bryta ut räntor och kreditivkostnader går endast att göra om beställaren står som låntagare. Det går inte att bryta ut räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden.

Begravnings- entreprenörer

De varor och tjänster som församling m.fl. genom särskild lagstiftning är skyldig att hålla, är vad som utgör en byrås utlägg för dödsboets räkning. Genom denna lagstiftning kan ett rättsförhållande sägas råda mellan huvudman för begravningsplats m.m. och dödsboet. Utlägg för en begravningsbyrå bör vara utgifter till en församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus, kremation, bisättning, gravöppning, gravsättning samt återställande av grav därefter. Erlagda avgifter till allmän domstol i samband med bouppteckningen bör vara ett utlägg.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att de olika varor och tjänster en begravningsbyrå tillhandahåller dödsboet inte utgör tillhandahållande av en enda tjänst utan av separata tjänster och varor (RÅ 2003 ref. 90).

Skatteverket har uttalat att hanteringen av sång- och/eller musikframträdanden när begravningsbyrån uppträder som dödsboets ombud ska behandlas som utlägg om villkoren för detta är uppfyllda (Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152). Se vidare om begravningsuppdrag i avsnitt 11.7.1.

Skeppsklarerare

Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erlaggs för redares eller befraktares räkning, kan under förutsättning att vidarefakturering sker utan vinstpålägg, betraktas som utlägg.

Speditörer

Importmoms som en speditör tar upp i sin faktura utgör ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande för importören (köparen). Se vidare avsnitten 14.5.4 och 19.4.7.

- Import av vara** Om en utländsk leverantör är tullskyldig och den svenske köparen har betalt importmomsen för leverantörens räkning gäller att köparen har avdragsrätt som om han själv hade varit tullskyldig för importen (8 kap. 4 § första stycket 3 ML).
- Samfälligheter** Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får enligt 8 kap. 4 § första stycket 2 ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot delägarens andel. Någon vidarefakturerings ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om ”samma person”. Se vidare avsnitt 14.5.2.
- Anställds utlägg** Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin, motion, friskvård m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren, se avsnitten 14.8 och 23.3.4.
- Registreringsavgift för fordon** EU-domstolen har tagit upp frågan om en registreringsavgift för ett fordon, som en försäljare av fordonet hade betalat före leveransen, skulle ingå i beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som försäljaren tog ut vid försäljningen av fordonet. Domstolen framförde att försäljaren hade betalat registreringsavgiften på grund av en kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon till kunden och fordonet var registrerat i kundens namn. När försäljaren senare skulle fakturera avgiften, var avgiften att se som ersättning för de utlägg som försäljaren hade haft i kundens namn och för dennes räkning. Det var inte ett vederlag för den levererade varan.
- Domstolen betonade att när försäljaren betalade registreringsavgiften så gjorde han inte det i eget intresse, utan i kundens intresse vars önskan var att äga ett nytt fordon som registrerats i dennes namn. Visserligen var det försäljaren som var ansvarig för att betala registreringsavgiften gentemot behöriga myndigheter, men det var kunden som köpte fordonet som var avgiftsskyldig. Detta framgick av att försäljaren sedan krävde tillbaka det utlagda beloppet av kunden. Registreringsavgiften som försäljaren hade betalat före leveransen var inte att se som en avgift som skulle ingå i beskattningsunderlaget. Avgiften var i stället att se som en ersättning för ett utlägg som gjorts i kundens namn och för dennes räkning (C-98/05, De Danske Bilimportörer).
- Fordonsskatt** I ett annat mål har EU-domstolen funnit att en fordonsskatt som lagts ut i leverantörens namn och som saknade direkt samband med registreringen av fordonet skulle ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (C-106/10, Lidl & Companhia).

Frekvensavgifter

Den som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation har tillstånd att på vissa frekvenser använda radiosändare är skyldig att betala en frekvensavgift till Post- och Telestyrelsen. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att frekvensavgiften utgjorde en utgift i verksamheten för det bolag som hade erhållit tillståndet, varför den skulle ingå i beskattningsunderlaget. Avgiften var inte att betrakta som ett utlägg för kundens räkning, som var den som hade tillstånd till sändning enligt Radio- och TV-lagen (1996:844) (RÅ 2007 not. 105).

Avgifter till Bolagsverket

Ändringsavgifter som ett bolag betalade till Bolagsverket i samband med försäljning av ett s.k. lagerbolag skulle enligt Skatterättsnämnden inte ingå i beskattningsunderlaget. Ändringsavgiften utgjorde ett utlägg för de eller dem som förvärvat lagerbolaget. Skatterättsnämnden ansåg däremot att den ersättning sökanden uppbar för erlagd avgift till Bolagsverket vid nyregistrering av lagerbolag skulle ingå i beskattningsunderlaget (SRN 2009-07-06, dnr 42-08/I).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet i den del det överklagats avseende avgifter vid nyregistrering. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att betalningen av registreringsavgifter var en förutsättning för lagerbolagets existens. Vid tidpunkten för betalningen var lagerbolaget fortfarande under bildande. Avgiften för nyregistrering var därför inte se som ett utlägg för lagerbolagets räkning, utan var en kostnad i bolaget egen verksamhet (RÅ 2009 not. 175).

13 Skattesatser

13.1 Inledning

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Samma skattesatser ska tillämpas för omsättning, unionsinterna förvärv och import om inte annat anges. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, d.v.s. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Detta innebär att mervärdesskatten utgör 20 procent av priset inklusive mervärdesskatt när skattesatsen är 25 procent.

Följande tre skattesatser finns:

25 procent

- normalskattesats.

12 procent

- rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och dylikt,
- konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk,
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,
- omsättning, unionsinternt förvärv och import av livsmedel, och
- restaurang- och cateringtjänster.

6 procent

- omsättning, unionsinternt förvärv och import av böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker, m.m.,
- tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,
- viss biblioteksverksamhet,
- viss museiverksamhet,

- tillträde till och förevisning av djurpark,
- upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk,
- upplåtelse och överlåtelse av rättighet till vissa ljud- och bildupptagning,
- upplåtelse av vissa tjänster på idrottsområdet, och
- persontransporter.

Tidigare gällande skattesatser

I bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Mervärdesskattedirektivet

Artiklarna 93–105 i mervärdesskattedirektivet behandlar skattesatser. Av artiklarna 96–103 framgår vilka nivåer som gäller. I artikel 97 anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 procent och i artikel 98 att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser, som enligt artikel 99 inte får vara lägre än 5 procent. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör (C-109/02, kommissionen mot Tyskland).

I bilaga 15 redovisas tillämpliga skattesatser inom EU samt Norge och Schweiz.

13.2 Normalskattesats 25 procent

Mervärdesskatten är 25 procent på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt unionsinterna förvärv och import av varor (7 kap. 1 § första stycket ML).

13.3 Skattesats 12 procent

13.3.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 1 ML).

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Hotellcheckar

Skatterättsnämnden har tagit ställning till vilken skattesats som ska tillämpas vid försäljning av s.k. hotellcheckar som berättigar innehavaren till rabatt på priset för hotellrum. Frågan gällde ett bolag som sålde sådana hotellcheckar till kunder vilka själva valde och kontaktade hotell som var anslutet till systemet med sådana checkar. Kunden bokade och betalade hotellrummet själv. Det bolag som sålde hotellcheckarna fick provision från den organisation som gav ut checkarna. Nämnden fann att det bolag som mot provision sålde hotellcheckarna inte kunde anses bedriva rumsuthyrning i hotellrörelse. Bolagets tillhandahållande avsåg i stället en rättighet för vilken skattesatsen 25 procent skulle gälla (SRN 1999-06-18).

Giltighetsmärken

Skatteverket anser att omsättning av s.k. giltighetsmärken för camping utgör en rättighet som ska beskattas med 25 procent.

Giltighetsmärke tillsammans med campingkort ger innehavare av sådant kort rätt att, mot särskild betalning, övernatta på vissa campingplatser. Campingkortet är gratis. För att dessa ska vara giltiga måste de förses med ett giltighetsmärke. För dessa giltighetsmärken tas en viss avgift ut. En separat avgift tas därutöver ut för varje övernattningsnatt som görs på campinganläggningen. Det med giltighetsmärke försedda campingkortet medför, förutom rätten att övernatta, en snabbare in- och utcheckning, rätt att avvakta med betalning för campingvistelsen, olycksfallsförsäkring, campingkatalog samt ett antal olika förmåner. Det kunden får anses ha efterfrågat vid förvärv av giltighetsmärken är en möjlighet att få övernatta på olika campingplatser. Övriga tillhandahållanden som kunden erhåller vid förvärv av giltighetsmärket får anses vara underordnade den huvudsakliga tjänsten, möjlighet till övernattningsnatt.

Denna tjänst är en tjänst som är skild från själva övernattningen, för vilken en separat avgift ska erläggas (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111).

Se närmare om hotellrumsuthyrning och upplåtelse av campingplats i avsnitt 20.4.4. Beträffande upplåtelse av hamn, se avsnitt 20.4.6.

13.3.2 Konstverk

Vid konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av konstverk, vid import av konstverk och vid försäljning av konstverk där reglerna om vinstmarginalmetoden tillämpas gäller den definition av konstverk som finns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 eller 25 procent. Även vinstmarginalmetoden kan bli tillämplig vid försäljning av konstverk. Se avsnitt 32.

För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandels eller ett konstgalleris försäljning beskattas enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden.

Upphovsmans/ dennes dödsbos försäljning av konstverk

Omsättning av konstverk, som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns reglerad i 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 4.5.

Mervärdesskatt tas ut med 12 procent för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk om omsättningen medför skattskyldighet enligt ML (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML). Om beskattningsunderlagen för beskattningsåret understiger 300 000 kr och beslut om frivillig skattskyldighet saknas sker ingen beskattning.

I ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked har Skatterättsnämnden förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent vid bolagets försäljning av konstverket (RÅ 2000 not. 65). Se avsnitten 32.5 och 29.4.1.2.

Konsthandlares/ galleris försäljning av konstverk

För en konsthandel eller ett galleri som säljer inköpta konstverk sker beskattning enligt ML:s allmänna regler med skattesatsen 25 procent enligt 7 kap. 1 § första stycket ML eller enligt vinstmarginalmetoden. Vid förmedling av konstverk för

konstnårs räkning, d.v.s. förmedling i annans namn, ska konsthandlaren redovisa mervärdesskatt med 25 procent på provisionen. I avsnitt 29.4.1.2. redogörs för ett galleris förmedling i eget namn av konstverk.

Import av konstverk m.m.

Mervärdesskatt tas ut med 12 procent vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML).

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Se avsnitt 32.

13.3.3 Livsmedel

Skatt utgår med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 med undantag för

- annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning,
- spritdrycker, vin och starköl (7 kap. 1 § andra stycket 4 ML).

Definition

Med livsmedel avses enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Livsmedel inbegriper vatten fr.o.m. den punkt där värdena ska iakttas enligt artikel 6 i direktiv 98/83/EG och utan att kraven i direktiv 80/778/EEG och 98/83/EG åsidosätts.

Livsmedel inbegriper inte

- foder,
- levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,
- växter före skörd,
- läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG,
- kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG,

- tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG,
- narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,
- restsubstanser och främmande ämnen.

Förändring av begreppet livsmedel

Begreppet livsmedel i gamla livsmedelslagen och det unionsrättsliga begreppet har i stort sett samma innebörd. Vissa skillnader finns dock. I prop. 2005/06:128 s. 349 framgår följande:

”Av avsnitt 11.2.1 framgår att det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet i stort sett motsvarar begreppet livsmedel i livsmedelslagen. En skillnad är dock att en vara generellt sett kan komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede i produktionskedjan enligt det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet. Vegetabilier kan t.ex. anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda exkluderas uttryckligt från livsmedelsbegreppet. Till skillnad från vad som gäller enligt livsmedelslagen betraktas dock ett djur enligt EG:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Undantaget är djur som är avsedda att förtäras levande, såsom ostron. Avgörande för bedömningen av vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli ett livsmedel är, i likhet med vad som gäller enligt livsmedelslagen, om varan är avsedd att förtäras eller – vilket är nytt i förhållande till livsmedelslagens definition – om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.”

Gränsdragning mot läkemedel

När det gäller gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel finns i artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 178/2002 en hänvisning till läkemedelsdefinitionen i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG. Skatteverket anser att produkter som säljs under benämningarna naturmedel, frilistade naturmedel, naturläkemedel, traditionellt växtbaserade läkemedel, homeopatiska och frilistad homeopatika inte utgör livsmedel enligt ML. Skatt ska därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111).

Gränsdragning mot råvara

Definitionen av begreppet livsmedel gör att det inte är möjligt att klart fastställa vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli livsmedel. Vissa svårigheter kan därför uppstå när det gäller att avgöra detta. Avgörande för bedömning är – som framgår ovan – om varan är avsedd att förtäras eller om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Djur bör i normalfallet anses utgöra livsmedel först efter slakt.

Skaldjur som säljs levande till konsument i en fiskhandel får anses vara behandlade för att släppas ut på marknaden som livsmedel och kan därför anses utgöra livsmedel.

Ostron är avsedda att förtäras levande och är därmed livsmedel redan vid fiskarens omsättning.

Mjök är livsmedel direkt efter mjölkning.

Skatteverket anser att jordbruksgrödor utgör livsmedel efter det att de är skördade om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om grödorna är avsedda för utfodring av djur eller exempelvis för energiproduktion faller de utanför definitionen av livsmedel. En bedömning måste göras vid varje försäljning som sker, både från odlaren och i senare led. Skattesatsen kan därför bli olika på samma varuparti beroende på vilken information säljaren har om den framtida användningen. Rågvete, blandsäd, foderärtor och åkerbönor är exempel på sådana grödor som huvudsakligen används som foder och som inte rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vete, korn, råg, havre, oljeväxter och sockerbetor är grödor som kan användas både i livsmedelsproduktion, energiproduktion och som foder. Vid odlarens omsättning av sådana produkter till en uppköpare får det, i avsaknad av annan information, presumeras att de är avsedda eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om odlaren, vid försäljningen, har information om att grödorna är avsedda för annat än förtäring av människor ska grödorna inte definieras som livsmedel.

Grödor som säljs till exempelvis en kvarn, ett mälteri, en sprit-tillverkare eller till ett sockerbruk utgör livsmedel (Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111).

Det förekommer att jägare säljer vilt. Försäljningen kan ske både till konsument och till uppköpare. Om jägaren vid försäljningen har information om att djuren är avsedda för förtäring eller rimligen kan anta att djuren är avsedda för förtäring ska

djuren definieras som livsmedel och beskattas efter en skattesats på 12 procent. Notera att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 procent.

Fiskodlares försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 procent.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 procent. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 procent. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som först klassats som livsmedel men sedan säljs som exempelvis djurfoder är vid denna försäljning inte att anse som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 procent.

Spritdrycker, vin och öl

Spritdrycker, vin och starköl räknas som livsmedel. Dessa drycker omfattas däremot inte av den lägre skattesatsen för livsmedel.

Skatteverket har tagit ställning till vad som avses med spritdrycker, vin och starköl. Nedan följer en redogörelse för detta (Skatteverket 2012-06-15, dnr 131 335485-12/111).

Med spritdryck avses en vara som är avsedd att förtäras som dryck och som har en alkoholhalt som överstiger 2,25 volymprocent. Vin eller maltdryck anses inte som spritdryck.

Med vin avses dryck som är framställd genom saft från druvor, bär, frukt eller rabarber och som har en alkoholhalt som överstiger 2,25 volymprocent men uppgår högst till 22 volymprocent.

Med starköl avses maltdryck som har en alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent. Med maltdryck avses jäst, odestillerad dryck som är framställd med torkat eller rostat malt som huvudsakligt extraktgivande ämne.

Detta innebär att endast folköl och lättöl som får säljas i vanliga livsmedelsbutiker omfattas av skattesatsen 12 procent. Skatteverkets uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 procent.

Snus och tuggtobak

Snus och tuggtobak räknas inte som livsmedel.

Vatten

Vatten räknas som livsmedel. Det gäller även dricksvatten från vattenkran. Den lägre skattesatsen 12 procent gäller emellertid

Returemballage

endast dricksvatten som tappats på flaska eller annan förpackning som är avsedda för försäljning.

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 procent om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 procent i förpackningen, annars 25 procent.

Beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage, se avsnitt 11.10.2.

13.3.4 Restaurang- och cateringtjänster

Restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl omfattas fr.o.m. den 1 januari 2012 av skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 5 ML).

13.3.4.1 Begreppet restaurang- och cateringtjänster

Begreppet restaurang- och cateringtjänster bör tolkas i enlighet med vad som följer av artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Begreppet tolkas likadant i 5 kap. som i 7 kap. ML, d.v.s. tolkningen inom ML blir enhetlig (prop. 2011/12:1 s. 270). Skatteverket anser att den uppfattning av begreppet restaurang- och cateringtjänster som verket redogjort för i ställningstagande 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111 överensstämmer med artikel 6 i rådets tillämpningsförförordning (EU) 282/2011.

Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stöd-tjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i

tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler (artikel 6.1 i rådets tillämpningsförfordning (EU) 282/2011).

En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stöd-tjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1 (artikel 6.2 i rådets tillämpningsförfordning (EU) 282/2011).

Skatteverket anser att t.ex. dukning, servering, avdukning, diskning och rätten att nyttja en särskild lokal och utrustning i form av bord, stolar m.m. är sådana tjänster som har direkt anknytning till tillhandahållandet av mat och/eller dryck och medför att det blir en restaurang- och cateringtjänst (Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/11).

Cateringtjänst

Skatteverket anser att med begreppet cateringtjänst menas tillhandahållande av mat och/eller dryck i annans lokal tillsammans med andra tjänster såsom dukning, servering, diskning m.m.

I allmänt språkbruk uppfattas däremot catering ofta som avhämtning eller leverans av färdiglagad mat. Det handlar i dessa fall om leverans av livsmedel. Genom att skattesatsen 12 procent nu även gäller för restaurang- och cateringtjänster beskattas dessa två olika slags catering enligt samma skattesats.

Dricks, serveringsavgift

Skatteverket anser att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften inte ingår i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av restaurangtjänsten. Det är en ersättning som faller utanför ML:s regler (C-16/93, Tolsma).

Serveringsavgift däremot inkluderas vanligtvis i priset. Om serveringsavgiften i stället debiteras särskilt ska den ändå ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten (RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120).

EU-domstolen har uttalat att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala, d.v.s. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

Spritdrycker, vin och starköl

Spritdrycker, vin och starköl omfattas inte av skattesatsen 12 procent utan ska beskattas med den generella skattesatsen

25 procent. Se avsnitt 13.3.3 vad som avses med spritdrycker, vin och starköl.

Det är inte enbart själva spritdrycken, vinet och starkölet som ska beskattas med den generella skattesatsen utan hela tillhandahållandet. Även de kringtjänster som hör ihop med tillhandahållandet ingår således i beskattningsunderlaget för spritdrycker, vin och starköl. Om vin serveras till en middag på restaurang ska hela den del av tjänsten som avser vinet beskattas med den generella skattesatsen. Om en restaurang eller ett cateringföretag väljer att ta ut ett separat pris för mat respektive dryck uppkommer inga problem med att fastställa beskattningsunderlaget för den del av tjänsten som ska beskattas med 12 procent respektive 25 procent. I de fall gemensamt pris tas ut för en tjänst i vilket ingår både mat och spritdrycker, vin och starköl blir det dock nödvändigt att göra en uppdelning av beskattningsunderlaget. Hur en sådan uppdelning ska göras i det enskilda fallet måste avgöras från fall till fall och får i sista hand bli en fråga för rättstillämpningen (prop. 2011/12:1 s. 270).

Måltidskuponger

Måltidskuponger är en slags voucher, d.v.s. ett slags värdebevis, som möjliggör en kommande konsumtion. Om måltidskupongen säljs av den som tillhandahåller kosten får kupongen anses vara en sådan enfunktionsvoucher för vilken skattskyldighet inträder i samband med att betalning erläggs.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som för annan förtäring i ett antal restauranger, utgör inte ett skattepliktigt tillhandahållande av kost. Dessa måltidskuponger är sådana flerfunktionsvouchers för vilka skattskyldighet inträder först i samband med att den framtida konsumtionen sker. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Se avsnitt 4.8.3.

Gränsdragning mot varuförsäljning

Omsättning av livsmedel beskattas också enligt skattesatsen 12 procent. Hur livsmedel definieras framgår av 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML, se avsnitt 13.3.3. Livsmedel har beskattas med skattesatsen 12 procent även för tid före den 1 januari 2012. Det medförde då gränsdragningsproblem av vad som var livsmedel kontra restaurang- och cateringtjänster.

EU-domstolen har ansett att tillhandahållande av måltider eller livsmedel på ett visst sätt från gatukök, gatuköksvagnar och i biograffoajéer utgjorde leverans av vara, d.v.s. tillhandahållandena utgjorde inte restaurangtjänster (förenande målen

C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.). Skatteverket anser att även om tillagningen av maten är enkel och standardiserad kan det vara fråga om en tjänst när det ingår andra tjänstemoment i tillhandahållet. Det har inte framkommit något i den angivna EU-domen som gör att det finns anledning att ändra uppfattning av vad som omfattas av begreppet restaurangtjänst (Skatteverket 2011-11-24, dnr 131 736849-11/111).

13.3.4.2 Ett eller flera tillhandahållanden

När restaurang- och cateringtjänster tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster måste det avgöras om restaurang- och cateringtjänsten ska beskattas separat eller om den ingår i ett annat tillhandahållande. Om restaurang- och cateringtjänsten ska beskattas separat och gemensam ersättning tagits ut ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras, se avsnitt 11.7.2.

Konferensarrangemang

Skatteverket har tagit ställning till hur restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls i samband med konferenser m.m. ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för detta (Skatteverket 2012-03-29, dnr 131 193650-12/111).

Restaurang- och cateringtjänster som ingår i ett konferensarrangemang ska beskattas med samma skattesats som arrangemanget i dess helhet, d.v.s. med 25 procent. Som regel får lunch som tillhandahålls i ett konferenspaket anses ingå i konferensarrangemanget. Detsamma gäller kaffe, smörgåsar, mineralvatten och liknande. Andra måltider, såsom frukost, kvällsmåltider och banketter får däremot i normalfallet inte anses ingå i ett konferensarrangemang utan de ska beskattas separat.

I ställningstagandet ges exempel på tillhandahållanden där restaurang- och cateringtjänster ingår som en del.

Se avsnitt 20.3.4 om beskattning av konferensarrangemang.

Konserter m.m.

Vid gemensam ersättning för restaurang- eller cateringtjänst och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 procent, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska mervärdesskatt för konserten redovisas med 6 procent. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

- Entré till musikrestaurang** Frågan hur en musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har bedömts i ett förhandsbesked 1992. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. Skatterättsnämnden uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgjorde något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 procent. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.
- Personbefordran** Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske.
- Skatteverket anser att en uppdelning inte behöver göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.
- Förtäring ingår i paketpris** Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt har bedömts i ett förhandsbesked. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med 12 procent som motsvarade skattesatsen för hotellrumsuthyrning och den skattesats som då även gällde för personbefordran. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatt skulle tas ut med 21 procent, d.v.s. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen (SRN 1994-06-23).
- Vinprovning m.m.** Aktiviteter som vin-, whisky-, ost- och chokladprovning bedömer Skatteverket vara ett tillhandahållande som ska beskattas med 25 procent. Föredragshållningen bedöms vara det huvudsakliga tillhandahållandet. Provsbakningen av produkterna är underordnat det tillhandahållandet. Även i det fall provsmakningen av produkterna kombineras med smakbitar av annan mat för att framhäva smakerna på produkterna är detta underordnat föredragshållningen.
- Fisketurer** Skatteverket anser att restaurangtjänster som tillhandahålls inom ramen för verksamhet med turfiskebåtar ska ses som en separat tjänst (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111).

Servicehus

Kammarrätten har ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Kammarrätten ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. Kammarrätten ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten (KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998).

13.4 Skattesats 6 procent**13.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m.****13.4.1.1 Inledning**

Skattesatsen 6 procent gäller för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. (7 kap. 1 § tredje stycket 1 och 2 ML). Den svenska lagstiftningen har i denna del utformats utifrån det faktum att den yttersta gränsen för vad som får omfattas av reducerad skattesats framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam omfattas därför inte av någon reducerad skattesats.

Digitaliserade produkter

Tillhandahållanden som sker elektroniskt utgör tjänster. Med undantag för tillhandahållande av radiotidningar gäller den reducerade skattesatsen enbart varor. Digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 procent mervärdesskatt, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan fås genom en vara som beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 procent mervärdesskatt. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara.

E-bok

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för tillhandahållande av datorfiler i form av elektroniska böcker (s.k. e-böcker). Böckerna kunde laddas ner antingen på kundens dator eller på en s.k. läsplatta (SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I).

**Utskrift av text
och bild m.m.**

Skatterättsnämnden har bedömt ett bolags tillhandhållande av ett internetbaserat verktyg. Genom att med hjälp av verktyget besvara frågor, skriva texter och ladda upp egna fotografier på bolagets webbplats framställer kunden en digital produkt i ett format som kunden sedan kan skriva ut på egen hand. Kunden kan också beställa produkten utskrivnen och inbunden från bolaget. Nämnden ansåg att transaktionen främst kännetecknas av den tjänst som består i att bolaget tillhandahåller kunden internetverktyget vilket möjliggör för kunden att på digital väg skapa produkten. Den av bolaget framtagna varan har närmast karaktären av en fysisk dokumentation av den digitala produkt som kunden skapat med hjälp av verktyget. Transaktionen ansågs därför som en enda sammansatt tjänst som ska beskattas med 25 procent (SRN 2010-12-22, dnr 14-10/I).

**Framställning av
tryckta produkter**

Enligt Skatteverkets uppfattning ska framställning och leverans av tryckta produkter anses som omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens dom i målet C-88/09, *Graphic Procédé*. Detta gäller i det fall framställningen, d.v.s. tryckningen, utgör den huvudsakliga delen. Om tillhandahållandet inte enbart består av själva mångfaldigandet av produkten utan det dessutom finns tilläggstjänster kan hela tillhandahållandet anses vara ett tillhandahållande av tjänster. För att så ska vara fallet ska kunden efterfråga både mångfaldigandet och tilläggstjänsterna men det är tilläggstjänsterna som kunden i huvudsak efterfrågar. Tilläggstjänsterna ska således vara huvudsakliga i förhållande till varorna (d.v.s. tryckningen) för att det ska kunna vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till tjänsternas betydelse för köparen, i vilken omfattning köparens originaldokument behöver bearbetas, den tid som krävs för att utföra tjänsterna och hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som dessa tjänster utgör (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111).

Angående periodiska publikationer, se avsnitt 30.1.4.

13.4.1.2 Böcker, tidningar m.m.**Reducerad
skattesats**

Den reducerade skattesatsen, 6 procent, gäller enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML, vid omsättning, unionsinterna förvärv och import av följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML.

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.

- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

Denna reducerade skattesats ska tillämpas i alla led och alltså inte enbart i konsumentledet.

Ej reducerad skattesats

I proposition 2001/02:45 s. 44–45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 procent mervärdesskatt.

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flyg fotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Utseende/allmänt språkbruk

Skatteverket har tagit ställning till när den lägre skattesatsen 6 procent ska gälla (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111). Som bilaga till detta ställningstagande finns en sammanställning över ett antal tryckta produkter där skattesatsen enligt Skatteverket ska vara 6 procent respektive 25 procent. Se bilaga 2. Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning.

En vara som har samma form och utseende som en bok och dessutom rubriceras som en bok enligt allmänt språkbruk omfattas av den lägre skattesatsen 6 procent. Detsamma gäller t.ex. broschyrer, häften m.m. enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Om en vara har samma form och utseende som t.ex. en bok men på grund av sin funktion inte rubriceras som en bok i

allmänt språkbruk måste, enligt Skatteverkets uppfattning, en tolkning göras med ledning av Tullverkets tulltaxa (rådets förordning [EEG] nr 2658/87) för att avgöra om varan omfattas av den lägre skattesatsen. Vid en sådan tolkning är utgångspunkten att den lägre skattesatsen presumeras gälla för vara som ingår i tulltaxenummer (KN-nummer) 4901–4905. Om varan ingår i ett annat tulltaxenummer presumeras att den inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Ovanstående innebär enligt Skatteverkets uppfattning att s.k. kompisböcker med titlar såsom ”Mina vänner”, ”Mina klasskamrater”, om de har samma form och utseende som en bok, får anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker.

Skatteverket anser att samma resonemang ska gälla för olika trycksaker som innehåller matrecept eller stick-, virk- och byggbeskrivningar. När de har samma form och utseende som en bok, ett häfte eller ett enstaka blad får de anses omfattas av den lägre skattesatsen eftersom de i allmänt språkbruk rubriceras som böcker, häften och blad. Om trycksaken ingår i ett köp tillsammans med det material som ska användas vid tillverkningen av den produkt som trycksaken beskriver ingår i normalfallet trycksaken som ett underordnat led i tillhandahållandet av produkten.

Almanackor, kalendrar, album (även babyalbum) och anteckningsböcker är exempel på varor som kan ha samma form och utseende som en bok men som på grund av sin funktion inte rubriceras som böcker i allmänt språkbruk. En tolkning måste då göras med ledning av tulltaxan. Av tulltaxan framgår att exempelvis skolkalendrar och almanackor omfattas av tulltaxenummer 4910. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen.

Reklam

En förutsättning för att en bok, en broschyr, ett häfte och övriga uppräknade tryckta alster eller ett program och en katalog som kan omfattas av den reducerade skattesatsen är att varan inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser att begreppet reklam ska ges en vid tolkning och avse meddelanden som har till avsikt att främja avsättningen för varor och tjänster i kommersiell verksamhet. Rättspraxis avseende reklamskatt kan ge vägledning om vad som avses med reklam. Vid bedömning av tillämpningsområdet för skattesatsen 6 procent är dock begreppet reklam vidare än vad som gäller för reklamskatt.

Reklam i vid tolkning enligt ML innefattar också sådant innehåll i en trycksak som har till syfte att göra kunderna medvetna om företagets existens, få kunderna intresserade av företaget, skapa PR och goodwill för företaget etc. Trycksaker där t.ex. högskolor och vårdcentraler marknadsför sin verksamhet genom att beskriva verksamheten i syfte att studenter och vårdtagare ska välja just deras tjänster utgör reklam enligt ML. Syftet är att främja avsättningen av skolans eller vårdcentralens tjänster. Detta sker i en kommersiell verksamhet när ersättning utgår för tjänsterna men också när verksamheterna konkurrerar om kunderna med andra aktörer på marknaden inom respektive område. Detta medför en restriktiv tolkning av vilka produkter som kan omfattas av den lägre skattesatsen 6 procent.

Om innehållet i den tryckta produkten till minst 75 procent utgörs av reklam anser Skatteverket att denna huvudsakligen är ägnad åt reklam.

**Trycksak
innehållande
annonser**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent vid försäljning av trycksaker som till största delen består av annonser. Ärendena avsåg produkter som till formaten liknade tidningar och som till största delen innehöll annonser. De tre publikationerna innehöll annonser från näringsidkare med 20–30 procent, 50 procent respektive 33 procent medan privatpersoner stod för resterande annonser. Högsta förvaltningsdomstolen fann att publikationen genom den förekommande, omfattande annonseringen huvudsakligen var ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket ML. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen saknas anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudande (RÅ 2004 ref. 7).

**Tidning
innehållande
annonser**

Skatterättsnämnden har ansett att en publikation som utgör en tidning/tidskrift som skulle komma att innehålla annonser till 45 procent inte kan anses helt eller delvis ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 procent (SRN 2005-06-17).

**Publikation med
bildreportage**

Skatterättsnämnden har ansett att bildreportage i en publikation inte ska anses som reklam. Publikationen bestod till 70 procent av bildreportage och 30 procent av reklam. Bildreportagen innehöll bilder med kort information. Skatterättsnämnden fann vid en samlad bedömning av ett antal förutsättningar som gällde för bildreportagens tillkomst och innehåll, att de inte skulle anses ha till ändamål att främja avsättningen av det som

reportagen avsåg. Publikationen ansågs därför inte, med den fördelning av annonser och bildreportage som gällde i ärendet, som huvudsakligen ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 procent (SRN 2008-04-07, dnr 44-06/I).

Skolfotokataloger

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked beträffande skolfotokataloger. Skolfotokataloger som förutom klassfotografier innehåller text i varierande omfattning ansågs av nämnden hänförliga till sådana alster som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen ML. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 procent för de aktuella skolfotokatalogerna. Enligt nämnden utgör skolfotokatalogerna inte kataloger i normalt språkbruk. Skolfotokatalogerna kan inte ses som substitut för vanliga skolfotografier. Syftet med utgivningen är enligt nämnden att katalogerna med tiden ska få karaktären av minnesbok eller liknande och att de utan text förlorar mycket av sitt värde för köparen. Två av de tre katalogerna som var föremål för Skatterättsnämndens bedömning innehåller förutom namnen på eleverna en inte ringa mängd annan text (RÅ 2005 ref. 6).

Fotobok

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att ett tillhandahållande bestående av dels datorprogram för att utforma en fotobok liksom tryckning och bindning av densamma utgjorde en sammansatt transaktion. Enligt domstolens mening framstod slutprodukten, den fysiska fotoboken som mer betydelsefull för att tillgodose kundernas behov än tillgången till datorprogrammet. Detta tillsammans med att materialkostnaden storlek (60–80 procent) av den totala framställningskostnaden gjorde att den sammansatta transaktionen bedömdes som en leverans av en vara. Slutprodukten, som har samma form och utseende som en bok och som enligt allmänt språkbruk betecknas som en bok, ansågs vara en bok även om kunden själv producerat innehållet i boken. Tillhandahållandet av fotoboken omfattas därför av den reducerade skattesatsen (HFD 2011 not. 66).

Sudokuböcker

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av böcker med sudokupussel. Avgörande för om en trycksak ska omfattas av den lägre skattesatsen är, enligt nämnden, om trycksaken enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som räknas upp i det aktuella lagrummet. De ingivna varorna hade samma form och utseende som en bok och torde i allmänt språkbruk också rubriceras som en bok. Det förhållandet att merparten av varornas innehåll utgjordes av diverse pussel

förtog inte detta intryck. Nämnden fann därför att varorna redan på den grunden omfattades av bestämmelserna i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen ML (RÅ 2006 not. 209).

- Almanackor** Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kunde hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 procent. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen (RÅ 2002 ref. 51).
- Flerårsalmanacka** Skatterättsnämnden har ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen (SRN 2002-03-05).
- Kort med aforismer** I samma förhandsbesked har Skatterättsnämnden även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. Skatterättsnämnden ansåg att trycksakerna inte omfattas av 6 procent mervärdesskatt (SRN 2002-03-05).
- Anatomikortlek** Skatterättsnämnden har bedömt att en s.k. anatomikortlek inte omfattas av den reducerade skattesatsen. Kortleken innehöll kort av normal spelkortsstorlek med texter och bilder avsedda att underlätta läsande om anatomi (SRN 2011-10-05, dnr 16-11/I).
- Tryckning av tidning och ibladning** Skatterättsnämnden har uttalat att ett tillhandahållande som bestod i att bolaget tog emot ett färdigt original från kunden för tryckning utgjorde omsättning av varor. Uppdraget bestod i att bolaget, förutom tryckningen, skulle anpassa det erhållna originalet för tryckningen, tillhandahålla papper och annat produktionsmaterial, häfta tidningen och slutligen leverera den i buntar till lastkaj. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut då tidningen inte var helt eller huvudsakligen ägnad åt reklam.
- Tillhandahållande av dels tryckning av en tidning, dels ibladning av externa bilagor skulle enligt Skatterättsnämnden bedömas som två separata tillhandahållanden. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut på tryckningen av tidningen och skattesatsen 25 procent på ibladningen (SRN 2012-11-09, dnr 51-10/I). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.
- Tidning med medföljande vara** Det förekommer att tidningar för vilka 6 procent skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av normalskattesatsen, 25 procent. Det kan t.ex. gälla en datatidskrift vars förpackning även innehåller en CD-skiva. Fråga kan då uppkomma vilken skattesats som ska användas.

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste dock göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. Se avsnitt 11.7.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur försäljning av tidningar med medföljande vara ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för denna (RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120).

Skatteverket anser att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 procent så bör normalt en uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat.

Under vissa omständigheter bör det dock kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att mervärdesskatt ska kunna tas ut med 6 procent på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.
2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.
3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 procent av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr, exklusive mervärdesskatt.

**Tidskrift
med CD-skivor**

Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 procent av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av

olika program. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (ca 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (ca 50–59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran (SRN 2002-05-03).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att en tidning och en CD-skiva med samma tema och som endast såldes tillsammans till ett paketpris skulle behandlas som omsättning av två separata varor. Det var fullt möjligt att tillgodogöra sig tidningens innehåll utan att lyssna på CD-skivan och omvänt. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut på den del av priset som avsåg tidningen och 25 procent på den del som avsåg skivan (HFD 2012 ref. 30).

Kammarrätten har uttalat att en tidning som innehöll artiklar om en musikgrupp och en CD-skiva med av gruppen nyutgiven musik och som såldes tillsammans till ett paketpris utgjorde omsättning av två separata varor (KRNS 2012-11-29, mål nr 2639-12).

Tidning med DVD-skiva

Ett bolag som säljer tidningar erbjuder tidningsköpare att köpa en DVD-skiva för viss summa i samband med tidningsköp. DVD-skivorna kan inte köpas separat. Skatterättsnämnden ansåg att det förhållandet att en förutsättning för rätten att få köpa DVD-skivan är att ett köp av tidning sker inte innebär att tillhandahållandet av tidning och skiva ska ses som ett enda tillhandahållande. Tillhandahållandet av DVD-skivan ska beskattas med normalskattesatsen 25 procent (SRN 2007-06-20).

13.4.1.3 Program och kataloger

Omsättning, unionsinterna förvärv och import av program och kataloger ska beskattas med 6 procent om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML). Sådana verksamheter är

- Konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balett-föreställningar eller andra jämförliga föreställningar.
- Biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt.

- Tillträde till eller förevisning av djurpark.
- Idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Skattesatsen 6 procent ska också i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML). I dessa fall är skattesatsen 6 procent vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid unionsinterna förvärv och import. Det innebär t.ex. att omsättning av kataloger i en av det allmänna bedriven museiverksamhet är undantagen från skatteplikt medan omsättning i annat sammanhang av en sådan vara, exempelvis från ett tryckeri, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 procent mervärdesskatt.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten – innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 procent mervärdesskatt går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas.

Med program och kataloger avses i detta sammanhang publikationer som till sin typ är ägnade att förmedla information om den aktivitet inom de angivna områden, som en kund har för avsikt att besöka. Andra typer av program och kataloger än de som behandlats ovan ska enligt Skatteverkets mening bedömas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. Det kan vara varor som har samma form och utseende som t.ex. böcker och häften, men på grund av sin funktion rubriceras de inte som böcker eller häften enligt allmänt språkbruk. I dessa fall måste en tolkning göras med ledning av tulltaxan (Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111).

13.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

Omsättning av radiotidningar, kassettidningar och talböcker ska beläggas med 6 procent mervärdesskatt. Detta gäller även vid unionsinterna förvärv och import av kassettidningar och talböcker (7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML). Unionsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i mervärdeskattehänseende.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar, vissa periodiska publikationer, ska någon mervärdesskatt givetvis inte tas ut vid omsättning m.m.

Radiotidning

Med radiotidning förstås för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning. Det avgörande är att förlagan är allmän nyhetstidning. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställningar av flera sådana tidningar som nyss angivits. Innebörden av uttrycket radiotidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Kassettidning

Med kassettidning förstås en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är allmän nyhetstidning och som sprids i form av kassetband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel. Även här är det avgörande att förlagan är allmän nyhetstidning. Skattesatsen omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämföra med allmän nyhetstidning. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Talböcker m.m.

Den reducerade skattesatsen 6 procent gäller även vid omsättning, unionsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – återger det skrivna innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker, ljudböcker och kassetböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 procent mervärdesskatt. Skatteverket anser att den reducerade skattesatsen är tillämplig på dessa produkter även om det också förekommer enstaka ljudeffekter vilka har direkt samband med den upplästa texten. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. En restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende (prop. 2001/02:45 s. 48).

13.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

För omsättning, unionsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller skatte-

satsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML). Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas (prop. 2001/02:45 s. 47 f.). Dock ska inte reducerad skattesats tillämpas för t.ex. en CD-skiva som innehåller text och som är avsedd att säljas till personer utan läshandikapp.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 procent är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

CD-skiva med text som kan fås uppläst

Skatterättsnämnden har ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. Skatterättsnämnden bedömde att CD-skivans text och övrig information inte särskilt gjorts tillgänglig för läshandikappade. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med att produkten var avsedd för många olika kundkategorier att användas i utbildning och information även av andra än läshandikappade (SRN 2003-01-22).

13.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

Tillträde till biografföreställningar samt tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara tillställningar är skattepliktigt. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML). Se vidare avsnitt 29.4.2.

13.4.3 Biblioteksverksamhet

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För tillhandahållande i biblioteksverksamhet som inte är undantagen från skatteplikt är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). Skattesatsen gäller för utlåning i en sådan verksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt för tillhandahållande av

bibliografiska upplysningar. För andra tillhandahållanden i en sådan biblioteksverksamhet, t.ex. försäljning av böcker eller kaffe m.m., gäller skattesatsen 6 procent respektive 12 procent. Se vidare avsnitt 29.3.2.

13.4.4 Museiverksamhet

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet som inte är undantagen från skatteplikt är skattesatsen, 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML). Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. gäller skattesatsen 25 procent. Beträffande försäljning av program och kataloger, se avsnitt 13.4.1.3. Se vidare avsnitt 29.3.4.

13.4.5 Djurparker

Mervärdesskatt ska tas ut med 6 procent för tillträde till och förevisning av djurpark (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML). Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, restaurangtjänster inom området, ridning mot särskild avgift m.m. ska därför beskattas efter den för dessa tjänster gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för förevisning av djurpark ska den reducerade skattesatsen tillämpas både när ersättningen ingår i inträdesbiljetten och när ersättning betalas separat för tjänsten.

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. De saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning. Se vidare avsnitt 29.4.4.

13.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

Omsättning vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) är skattepliktig och skattesatsen är enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML 6 procent. Skattesatsen 25 procent gäller om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Skatteverket anser att en bedömning måste ske i det enskilda fallet när det gäller skattesatsen vid utbetalning av royalty till formgivare, om överlåtelsen avser rätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 procent är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) gäller i stället 25 procent skattesats (RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120).

Musik online

Skatteverket anser att tillhandahållande av musik online omfattas av skattesatsen 25 procent (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120). I skrivelsen berörs också tolkningen av URL. Se vidare avsnitt 29.4.1.3.

13.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML). Se vidare avsnitt 29.4.3.

13.4.8 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML). Se vidare avsnitt 27.

13.4.9 Persontransporter

För tjänst som utgör personbefordran, exempelvis taxi, tåg och bussresor, är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML).

Skatteverket anser att som personbefordran ska räknas transport av passagerare och det bagage som dessa medför. Även motorfordon som passagerare medför ingår i persontransporten. Vidare ingår hyttplats eller sittplats i personbefordran. Syftet med transporten är avgörande för om transport av ett motorfordon ska beskattas som persontransport eller som varutransport. I de fall transporten av motorfordonet fyller ett eget syfte räknas transporten som en varutransport (RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100).

Hemkörning i egen bil

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där hemkörning av kund i kundens egen bil har ansetts vara en transport av bilen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den av bolaget tillhandahållna tjänsten anges i det kundavtal som ingetts i samband med ansökan som ”hemkörning av kunden med chaufför samt kundens bil till en förutbestämd

adress”. Som en förutsättning för ansökan om förhandsbesked måste det därför antas att kunden medfört sin bil till den adress från vilket bolaget tillhandahåller sin tjänst. Att kunden väljer att utnyttja bolagets tjänst och inte sådana tjänster som tillhandahålls genom kollektivtrafik eller taxi beror på behovet att transportera bilen. Den tjänst som kunden huvudsakligen efterfrågar får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses avse denna transporttjänst. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 procent (RÅ 2009 not. 160).

**Transport
i skidliftar/
Liftkort**

I det fall en transport i skidlift inte anses utgöra tillträde till skidanläggning kan det vara fråga om en transporttjänst, t.ex. om en liftanläggning är öppen sommartid. I båda dessa fall är skattesatsen 6 procent (prop. 2006/07:01 s. 160).

**Resemoment
av underordnad
betydelse**

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normal-skattesatsen.

I prop. 1991/92:50 s. 14 görs följande uttalande avseende personbefordran:

”Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse, t.ex. hissar i utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse.”

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen, 25 procent.

**Hundspans-
åkning, skoter-
och forsfärder**

Skatterättsnämnden har bedömt frågan om hundspansåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransport. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skoterfärderna ansågs inte kunde betraktas som

persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspanssäkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet (SRN 1995-06-08).

Luftballong

Kammarrätten har ansett att flygning med luftballong i sightseeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 procent ska gälla (KRNS 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998).

Bergbana

Skatterättsnämnden har ansett att transporter med en bergbana är att betrakta som tjänst avseende personbefordran, varvid skattesatsen 6 procent ska tillämpas. Omständigheterna i ärendet var sammanfattningsvis följande.

Ett bolag äger en bergbana som leder till ett friluftsmuseum vilket är beläget på en platå. Bergbanan har anlagts för att erbjuda en bekväm uppfart till friluftsmuseet och därigenom öka museets besöksfrekvens. Bergbanans längd är 300 meter och trafikerar med en vagn som rymmer 47 personer.

Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökande 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd, och att därvid i mervärdesskattehänseende fråga får anses vara om personbefordran (SRN 2001-04-26).

Vildmarksritter

Kammarrätten har ansett att vildmarksritter inte är att anse som personbefordran i mervärdesskattehänseende och därför ska beskattas med 25 procent mervärdesskatt. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fåbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna innehållsmässigt till stor del får anses bestå av upplevelse av spänning och äventyr, att transportmomentet är av underordnad betydelse och att ritterna därför inte är att anse som personbefordran. Beskattningen ska ske efter skattesatsen 25 procent med uppdelning för mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen (KRSU 1999-09-02, mål nr 1476-1998).

- Fiskeplats** Betalning för att få följa med en turfiskebåt utgör enligt Skatteverkets mening en sådan personbefordran som ska beskattas med skattesatsen 6 procent. Den ersättning som betalas vid försäljning och uthyrning av fiskeutrustning samt för tillhandahållande av en restaurangtjänst ska beskattas med 25 procent*. Även skattesatsen 12 procent kan bli aktuell vid försäljning av livsmedel som godis, kaffe, kakor och läsk som sker ombord på båten. Om ersättningen för dessa tillhandahållande tas ut i form av ett paketpris ska beskattningsunderlaget delas upp på respektive del såsom båttur, hyra av utrustning och restaurangtjänst. (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111). * Notera att fr.o.m. den 1 januari 2012 utgör skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster 12 procent i stället för 25 procent.
- Museijärnväg** En allmännyttig ideell förening drev en museijärnväg där de efter en ordinarie tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser. Skatterättsnämnden har bedömt att de järnvägsresor som tillhandahålls utgör personbefordran (SRN 2004-03-11).
- Bårtransporter** Transport av avlidna är att anse som personbefordran, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen.
Ambulanstransporter och andra sjuktransporter är undantagna från skatteplikt, se avsnitt 25.2.7.
- Slussning** I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella skattesatsen.
- Guidning** Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 procent) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 procent). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 procent när guiden fakturerar sin uppdragsgivare. I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör ersättningen i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

14 Avdrag för ingående skatt

14.1 Inledning

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående skatt som är hänförlig till s.k. investeringsvaror, se avsnitt 16. Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, se avsnitt 22. Avdragsbestämmelserna i 8 kap. ML ligger också till grund för den återbetalningsrätt som i vissa fall kan föreligga för den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet. Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt återfinns i 10 kap. ML, se avsnitt 15.

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 19.

14.2 Definition av ingående skatt

Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § andra stycket ML). I 8 kap. 2 § ML anges vilka slags förvärv som ger upphov till ingående skatt. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående skatt i enlighet med definitionerna.

Omsättning av varor och tjänster

I det första fallet beskrivs den situationen när en skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående skatten hos köparen utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varorna eller tjänsterna. Skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren debiterat. Eventuell utgående skatt som påförts på grund av uttagsbeskattning utgör således inte ingående skatt hos förvärvaren med undantag av i vissa särskilt reglerade fall inom byggbranschen. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse mervärdesskatt utgör inte heller ingående skatt enligt ML:s definition, jfr avsnitt 14.8.

Varor och tjänster från annat land m.m.	Ingående skatt utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående skatt på unionsinterna förvärv, på efterföljande omsättning vid trepartshandel, på förvärv i vissa fall av investeringsguld samt på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående skatt definieras också skatt som hänför sig till import.
Varor i särskilda lager	Bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager finns i 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående skatt utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.
Övertagna investeringsvaror	När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning, utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna, se avsnitt 16.8.
Uttagsbeskattade byggtjänster	Som ingående skatt hos köpare av fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet räknas den skatt som en säljare har redovisat eller ska redovisa på grund av uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten eller lägenheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk. Även den utgående skatt som en skattskyldig redovisat eller ska redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster i sin byggnadsrörelse utgör ingående skatt för en skattskyldig om denne övergår till att använda fastigheten eller lägenheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.
Retroaktivt avdrag	Sådant avdrag för ingående skatt avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse utgör ingående skatt för fastighetsägaren, se vidare avsnitt 22.8.2.

14.3 Generell avdragsrätt

ML	Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen är tillämplig också för den som inte är skattskyldig men som med stöd av 10 kap. ML har rätt till återbetalning av skatt. Till skillnad mot vad som gäller vid inkomstbeskattningen inträder avdragsrätten alltid vid ett tillfälle med hela det avdragsgilla beloppet. Någon motsvarighet till inkomst-
-----------	--

beskattningens värdeminskingsavdrag finns således inte. Jämför dock vad som sägs i avsnitt 16 om jämkning av ingående skatt. Avdragsrätten är i det närmaste generell, d.v.s. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att det ytterst är mervärdesskattedirektivet som avgör om rätt till avdrag för ingående skatt föreligger. Vidare har domstolen ansett att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet, d.v.s. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. Om dessa grundförutsättningar är uppfyllda är avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karakteras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler (RÅ 1999 not. 282).

Mervärdesskattedirektivet

Huvudregeln för avdragsrätt finns i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Där framgår att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner har han rätt till avdrag för mervärdesskatt avseende varor eller tjänster som tillhandahållits honom av en annan beskattningsbar person i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet oberoende av dess syfte och resultat (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Se vidare avsnitt 7.

EU-domstolen har slagit fast att bestämmelserna om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående skatt ska tillerkännas den skattskyldige (se C-240/05 Eurodental punkt 58, C-98/98 Midland Bank punkt 24 och C-408/98 Abbey National punkt 26). Vidare framgår av dessa domar att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.

EU-domstolen har anfört att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående skatt inom

ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag (C-408/98, *Abbey National*, punkt 35).

Enligt EU-domstolen föreligger avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på en beskattningsbar persons allmänna omkostnader då sådana kostnader utgör en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Tjänsterna har i dessa fall i princip ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet (C-16/00, *Cibo*, punkt 33).

Rätt till avdrag för ingående skatt som avser en beskattningsbar persons kostnader kan inte medges om mervärdesskatten avser verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet på grund av att den inte utgör ekonomisk verksamhet. Se vidare EU-domstolens dom i mål C-437/06, *Securenta*.

EU-domstolen har i domarna C-435/05 *Investrand* och C-77/01 *EDM* ytterligare belyst frågor kring avdragsrätten i förhållande till transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet samt i C-137/02 *Faxworld* och C-280/10 *Polski Trawertyn* berört frågor kring avdragsrätten för förvärv före det att ett bolag bildats.

Bevisbördan

När det gäller bevisbördan för att avdragsrätt föreligger och för att förvärvaren är en beskattningsbar person har EU-domstolen slagit fast att det är den som begär avdrag för ingående skatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda och särskilt att han är en beskattningsbar person (se mål 268/83, *Rompelman*, punkt 24).

14.3.1 Förvärv i verksamheten

En vara eller en tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten (se prop. 1993/94:99 s. 209).

I ett mål vid Högsta förvaltningsdomstolen, som avsåg frågan om anskaffningar av persondatorer skett för ett bolags verksamhet som medför skattskyldighet, beskrivs EU-domstolens praxis avseende förvärv i verksamheten (RÅ 2004 ref. 112). I det följande lämnas en redogörelse för denna praxis.

Bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige. Eftersom avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet är det endast i den egenskap i vilken en person uppträder vid detta tillfälle som avgör om avdragsrätt föreligger (C-97/90, *Lennartz*, punkt 8). Huruvida en beskattningsbar person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att

använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs (C-97/90 Lennartz punkt 21, C-415/98 Bakcsi punkt 29 och C-118/11 Eon Aset Menidjunt punkt 58). Om en vara med hänsyn till sin karaktär lämpar sig för såväl privat användning som användning i en ekonomisk verksamhet, måste alla omständigheter undersökas för att avgöra om varan faktiskt används med avsikt att erhålla inkomster (C-230/94, Renate Enkler, punkt 27).

Högsta förvaltningsdomstolen anger vidare i samma mål att avdragsrätten förutsätter att de anskaffade varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till den skattskyldiges utgående skattepliktiga transaktioner (C-4/94 BLP Group punkt 19 och C-98/98 Midland Bank punkt 24). Även om det inte föreligger något sådant direkt och omedelbart samband mellan förvärven och särskilda utgående transaktioner kan kostnaderna för förvärvaren – som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i denna egenskap – utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Förvärven har då ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet och rätt till avdrag föreligger på denna grund (C-98/98, Midland Bank, punkt 31).

Egen verksamhet

Skatteverket anser att ett moderbolag endast under en förutsättning har avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärv av projekteringstjänster avseende ett dotterbolags fastighet. Så är fallet när moderbolaget visat att förvärvet ska användas till moderbolagets skattepliktiga omsättningar. Om bolaget genom objektiva omständigheter styrker att de förvärvade tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med en skattepliktig omsättning i bolaget eller att tjänsterna ingår i de allmänna omkostnaderna för den verksamhet som medför skattskyldighet för bolaget medges avdrag. Bedömningen av om avdragsrätt föreligger ska göras vid förvärvstillfället. Ett moderbolag kan i egenskap av ägare till andra bolag också ha andra ekonomiska intressen än att omsätta varor och tjänster i sin egen verksamhet. Om ett moderbolag köper in en tjänst åt ett dotterbolag och tar på sig kostnaden för detta uppkommer ingen rätt till avdrag för ingående skatt (Skatteverket 2010-06-02, dnr 131 367278-10/111).

Kammarrätten har ansett att ett bolag som inte haft andra transaktioner än kostnader för att stödja sina dotterbolag och som inte heller har vidarefakturerat dessa, saknar avdragsrätt. Åtgärderna hade närmast karaktär av normala ägardispo-

sitioner och enligt kammarrätten var det inte visat att bolaget bedrivit en ekonomisk verksamhet, eller att transaktionerna varit investeringar för en framtida verksamhet. Det förhållandet att bolaget i redovisningsperioder efter de i målet aktuella kommit att bedriva en ekonomisk verksamhet medförde ingen annan bedömning (KRNS 2010-04-14, mål nr 1290-09 m.fl.).

Icke-ekonomisk verksamhet

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om avdragsrätt föreligger när en skattskyldig person även sysslar med sådant som inte utgör omsättning i ML:s mening och som därmed faller utanför mervärdesskattesystemet. Målet gällde ett bolag som dels tillhandahöll forskningstjänster mot ersättning, dels bedrev forskningsprojekt till förmån för allmännyttan utan att ta ut någon ersättning. Domstolen konstaterade att avdragsrätt saknas för ingående skatt hänförlig till forskningsprojekt som inte genererar några skattepliktiga utgående transaktioner till vilka respektive förvärv kan knytas. Enligt domstolens mening var det heller inte visat att förvärven hade sådant samband med verksamheten i övrigt att det av det skälet förelåg avdragsrätt (RÅ 2010 ref. 98). Se vidare avsnitt 14.3.8.

EU-domstolen har uttalat att direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan kostnaderna för de konsulttjänster som en beskattningsbar person har använt vid fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagens förmögenhet och som avser en aktieförsäljning som ägde rum då företaget ännu inte var skattskyldigt och å andra sidan den ekonomiska verksamhet som den skattskyldige bedriver, om det inte föreligger omständigheter som visar att det uteslutande är denna ekonomiska verksamhet som har föranlett köpet av nämnda tjänster. EU-domstolen ansåg därför att det inte förelåg någon rätt till avdrag för den ingående skatt som har erlagts för de aktuella tjänsterna (C-435/05, Investrand).

Kammarrätten har uttalat att anskaffning av en dyrbar tavla (550 000 kr) till ett vandrarhem och konferensanläggning inte syftat till att erhålla inkomster till verksamheten eller varit en del av verksamhetens allmänna omkostnader varför det saknades förutsättningar att medge det yrkade avdraget (KRNJ 2007-04-05, mål nr 4361-06).

Kammarrätten har ansett att ett företag som uppgav sig ha påbörjat en ny verksamhet, utöver den sedan tidigare bedrivna, inte kunnat styrka att den nya verksamheten medförde skatt-

skyldighet. Till följd härav medgavs inte avdrag för ingående skatt för förvärv som uppgivits avse den nya verksamheten (KRNS 2005-09-16, mål nr 2638-05).

14.3.2 Tillgångar som nyttjas privat m.m.

14.3.2.1 Tillgångar som enbart nyttjas privat

Den som gör ett förvärv som är för privat bruk eller mer generellt för andra ändamål än verksamheten, kan inte vid förvärvstidpunkten anses agera i egenskap av en beskattningsbar person vilket är en förutsättning för avdragsrätt. Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående skatt. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk.

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av frågan om avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse (RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. Skatteverkets uppfattning avser såväl de fall byggnaden, båten etc. i ett senare skede överläts till en personalstiftelse som de fall tillgången blir kvar i AB:s ägo. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte mot bakgrund av att den ingående skatten inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående skatten är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. Skatteverket anser vidare att avdragsrätten inte påverkas av om ägaren eller den anställde får nyttja tillgången kostnadsfritt, mot särskild avgift eller mot ett brutto- eller nettolöneavdrag eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet, jfr RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176.

För det fall att ett AB i stället låter en personalstiftelse i eget namn uppföra byggnaden eller förvärva tillgången och/eller ansvara för driftkostnader m.m. gäller följande beträffande avdragsrätten. Skatteverket anser att personalstiftelsen inte har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärven eftersom den är direkt hänförlig till en tillgång som ska användas av AB:s anställda. Någon direkt och omedelbar koppling mellan den ingående skatten på förvärven och skattepliktiga transaktioner finns således inte (jfr även RSV/FB Im 1986:7).

Som framgår nedan kan dock ingående skatt avseende kostnader av personalvårdskaraktär under vissa förutsättningar vara avdragsgill, se avsnitt 14.3.4.

14.3.2.2 Delvis för verksamheten

Skatteverket har uttalat sig om vad som gäller vid gemensamma förvärv som delvis ska nyttjas i verksamhet som medför skattskyldighet och som delvis ska nyttjas privat eller för annat rörelsefrämmande ändamål (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111). Nedan följer en redogörelse för detta.

Enligt EU-rättslig praxis gäller att om en investeringsvara används såväl i verksamheten som privat, kan den skattskyldige i mervärdesskattehänseende välja att behandla denna vara i sin helhet som en tillgång i rörelsen, behandla den i sin helhet som en privat tillgång, vilket innebär att den helt utesluts från mervärdesskattesystemet, eller låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (C-291/92 Armbrrecht punkt 20, C-415/98 Bakcsi punkterna 24–34, C-269/00 Seeling punkterna 40–41 och C-434/03 Tijmens punkt 23. Motsvarande som gäller vid delvis privat bruk får anses gälla även vid delvis användning för annat rörelsefrämmande ändamål.

Med investeringsvaror ska i detta avseende förstås varor som normalt används över längre tid och som bokföringsmässigt i normalfallet utgör anläggningstillgångar på vilka avskrivningar görs.

Om den skattskyldige väljer att behandla investeringsvaror, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående skatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 25, C-269/00 Seeling punkt 41 och C-460/07 Puffer punkt 40).

Det framgår av artiklarna 26.1 a och 75 i mervärdesskattedirektivet att om den ingående skatten på en vara som hänförs till rörelsen kan dras av helt eller delvis ska användningen av varan för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål jämföras med tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Uttagsbeskattning ska då ske och underlaget utgör hela kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 30, C-269/00 Seeling punkt 42, C-434/03 Tijmens punkt 25 och C-460/07 Puffer punkt 41).

Ovanstående innebär att vid förvärv av investeringsvaror, exempelvis maskiner, datorutrustning och andra fordon än motorcyklar och personbilar i ML:s mening, får den nämnda valfriheten att tillföra hela varan till den ekonomiska verksamheten anses gälla. Detta innebär att om verksamheten fullt ut medför skattskyldighet kan en skattskyldig göra avdrag för hela den ingående skatten på varan, trots att den till viss del används privat. Den användning som sker för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten av den beskattningsbara personen eller av personalen ska sedan uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelsen i 2 kap. 5 § första stycket 2 ML som motsvaras av artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller dock inte om den ingående skatten är hänförlig till en fastighet (se nedan under kantrubrik Nya regler avseende fastigheter).

Om en skattskyldig väljer att i stället endast delvis hänföra investeringsvaran till verksamheten ska den ingående skatten på förvärvet proportioneras. Fördelningen mellan den del som används i verksamheten och den del som används för privat bruk eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska då ske på grundval av användningen under förvärvsåret (C-291/92, Armbrrecht, punkt 21). Användningen för andra ändamål än rörelsen medför då inte uttagsbeskattning. Möjligheterna till jämkning är begränsade till den del av varan som hänförs till verksamheten, se vidare avsnitt 16.2. Vid avyttring av investeringsvaran behöver utgående skatt debiteras och redovisas enbart på den del av varan som hänförs till verksamheten.

Den skattskyldige har också möjlighet att vid förvärvet helt hänföra investeringsvaran till de privata tillgångarna. Eftersom varan i sådana fall ligger helt utanför verksamheten saknas rätt till avdrag för någon del av den ingående skatten på förvärvet (jfr C-415/98, Bakcsi, punkterna 26–27). Någon möjlighet till att senare jämka den ingående skatten finns inte heller

(jfr C-460/07, Puffer, punkterna 43–44). Vid avyttring av varan behöver då inte utgående skatt betalas.

Att ett förvärv av en investeringsvara som ska användas för privat bruk också till viss del ska användas för den ekonomiska verksamheten är en bevisfråga som får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det är den skattskyldige som yrkar avdraget som har bevisbördan för att varan ska användas för den ekonomiska verksamheten.

Fastigheter

Vid förvärv som avser en fastighet, som används både i verksamheten och för eget eller personalens privata bruk eller annat ändamål än den egna verksamheten, ska den ingående skatten proportioneras och avdrag kan endast medges till den del fastigheten används i verksamheten (artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 4 a–c §§ ML). Någon möjlighet till fullt avdrag och uttagsbeskattning kan således inte bli aktuell för ingående skatt som avser fastighet. Det gäller vid förvärv av både varor och tjänster som hänför sig till en fastighet. Det gäller även för tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad och andra värdehöjande åtgärder på fastigheter. Bestämmelsen gäller dock inte en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§, eller ingående skatt som är avdragsgill enligt 10 § ML.

Förbrukningsvaror

För förbrukningsvaror såsom drivmedel, foder, papper m.m. ska i stället en uppdelning av den ingående skatten på förvärvet göras. När det gäller drivmedel för personbilar, se vidare avsnitt 23. Denna fördelning ska göras med utgångspunkt i användningen av varan för den verksamhet som medför skattskyldighet respektive användningen för andra ändamål. Kan andelen inte fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Icke-ekonomisk verksamhet

Den ovan nämnda valfriheten avseende investeringsvaror är inte tillämplig om en investeringsvara förvärvas för att användas för både en ekonomisk verksamhet och en icke-ekonomisk verksamhet (C-515/07, VNLTO). Ett exempel på en icke-ekonomisk verksamhet kan vara en helt bidragsfinansierad verksamhet (se RÅ 2010 ref. 98 samt avsnitt 14.3.8). När varor eller tjänster förvärvas för att användas både för omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet och för en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt har den skattskyldige enbart rätt till avdrag för den ingående skatten till den del varorna och tjänsterna ska användas för omsättningar som medför skatt-

skyldighet. I sådana situationer finns därför inte någon valfrihet till fullt avdrag och uttagsbeskattning. Vid ändrad användning av investeringsvaran kan dock reglerna om jämkning av ingående skatt bli aktuella, se Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 599911-10/11, och avsnitt 16.2.

Tjänster

Vid förvärv av tjänster föreligger normalt inte skäl att ur neutralitetssynpunkt låta den skattskyldige få göra fullt avdrag och uttagsbeskatta en del av förbrukningen. När tjänster förvärvas är det ofta klart redan vid tidpunkten för förvärvet i vilken omfattning förbrukningen avser verksamhet för vilken avdragsrätt föreligger. Några avgöranden från EU-domstolen som innebär att det skulle finnas en valfrihet vid förvärv av tjänster i allmänhet finns inte. Uttagsbeskattning för användande av vara på det sätt som avses i artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet kan inte heller komma ifråga och en avdragsrätt grundad på en sådan uttagsbeskattning blir då inte aktuell. Vid förvärv av tjänster som exempelvis telefoni-tjänster, resor, hyra etc., ska därför den ingående skatten på förvärvet proportioneras. Avdragsrätt föreligger för den del av den ingående skatten som avser förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet. Ett sådant synsätt ligger i linje med bestämmelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken avdrag endast ska medges i den mån en vara eller tjänst ska användas för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner. Kan den del av användningen som avser verksamhet som medför skattskyldighet inte fastställas får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Tjänster som gäller värdehöjande åtgärder på fastighet kan anses vara jämförliga med förvärv av en investeringsvara. Av bestämmelsen i 8 kap. 4 a § ML följer emellertid att avdrag enbart kan medges i proportion till användningen för den egna verksamheten. Någon möjlighet att göra fullt avdrag för att sedan uttagsbeskatta den privata användningen finns därför inte för ingående skatt som avser fastigheter. Någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 ML ska inte ske om användningen för verksamheten minskar (8 kap. 4 c § ML). Om användningen i verksamheten ändras i förhållande till den som gällde vid inköpet av en ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd kan i stället jämkning enligt 8 a kap. ML bli aktuell vid såväl minskad som ökad användning i verksamheten.

Mot bakgrund av ovanstående bedömning om tjänster i allmänhet samt de särskilda bestämmelserna i 8 kap. 4–4 c §§ ML om fastigheter finns det enligt Skatteverkets uppfattning

inte någon valfrihet vid inköp av tjänster. Avdrag för ingående skatt på förvärvet kan därför medges endast för den del av den ingående skatten som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet.

Avdragsförbud

Vad som ovan sagts om möjlighet att få fullt avdrag genom att tillföra en investeringsvara helt till rörelsen och sedan uttagsbeskatta den användning som inte omfattas av mervärdesskattesystemet gäller inte i det fall ett avdragsförbud är tillämpligt, såsom avdragsförbudet för personbilar. Om avdrag till följd av ML:s avdragsförbud inte medges vid förvärvet av investeringsvaran ska användningen för privat bruk eller rörelsefrämmande ändamål inte uttagsbeskattas.

Blandad verksamhet

Valfriheten gäller inte heller vid förvärv som är gemensamma för verksamhet som medför skattskyldighet och verksamhet som består i från skatteplikt undantagna transaktioner, s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 14.4. En fördelning av den ingående skatten ska då göras vid förvärvet i enlighet med 8 kap. 13 § ML. Vid senare förändringar av användningens omfattning kan avdraget i stället korrigeras genom jämkning enligt 8 a kap. ML.

14.3.3 Organisationskostnader m.m.

Transaktioner rörande aktier som genomförs av en beskattningsbar person i denna egenskap omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatten (se C-77/01 EDM punkt 59, C-155/94 Wellcome Trust punkt 35 och C-29/08 AB SKF punkt 31 samt nedan avsnitt 14.3.3.2).

Blotta innehavet, köp och försäljning av aktier omfattas däremot inte av beskattningsområdet enligt EU-domstolens fasta rättspraxis så som denna är beskriven i bl.a. målen C-80/95 Harnas & Helm punkt 15 och C-77/01 EDM.

14.3.3.1 Förvärv av dotterbolag

EU-domstolen har uttalat att de kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader. Det finns således i princip ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet. Om holdingbolaget samtidigt genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger en sådan rätt, framgår det följaktligen av artikel 173.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet att det endast är den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda

transaktionerna som är avdragsgill. Som en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet räknas ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar, i den utsträckning som denna innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2.1 c i detta direktiv, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag (C-16/00, *Cibo*).

Skatteverket har tolkat innebörden av EU-domstolens uttalande i målet C-16/00, *Cibo* (RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets uppfattning.

Domen innebär att ett bolag har avdragsrätt för ingående skatt på kostnader i samband med förvärv av dotterbolag eller andelar därav endast under förutsättning att

- moderbolaget utför en ekonomisk verksamhet som helt eller delvis består i mervärdesskattepliktig omsättning av varor eller tjänster,
- förvärvet av dotterbolaget har ett direkt och omedelbart samband med denna bolagets skattepliktiga verksamhet, exempelvis så att den skattepliktiga omsättningen sker till dotterbolaget eller så att inköp av dotterbolaget sker i expanderande syfte såsom uppköp av underleverantör, samt att
- kostnaderna har ett sådant direkt och omedelbart samband med förvärvet att de har karaktär av allmänna omkostnader.

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör enligt Skatteverkets mening anses sådana kostnader som ska bokföras hos moderbolaget och som utgör t.ex. advokat- och konsultarvoden.

Om den ekonomiska verksamheten endast delvis består i en verksamhet som medför skattskyldighet, d.v.s. blandad verksamhet bedrivs, ska avdraget minskas i motsvarande mån.

För avdragsrätt förutsätts att förvärvet av dotterbolaget är ett led i utförandet av moderbolagets ekonomiska verksamhet. Om anskaffningen har kapitalplaceringssyfte eller i övrigt enbart är ett led i en finansiell transaktion föreligger inte avdragsrätt.

Skatteverket anser vidare att ovan nämnd bedömning även kan tillämpas på ingående skatt i samband med kostnader för ej genomförda förvärv. Detta innebär att avsikten med förvärvet

får bedömas, och avdragsrätten avgörs i enlighet med ovan angivna principer.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett aktiebolag har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för förvärv av andelar i ett bolag vars enda tillgång är ett vid inkomstbeskattningen outnyttjat underskott. Kostnaderna avsåg skatterådgivning, s.k. due diligence och kostnader för att finna ett lämpligt bolag att förvärva. I sin motivering har domstolen bl.a. anfört följande. Bolagets förvärv och innehav av andelar i ett underskottsbolag utgör i sig inte en ekonomisk verksamhet och faller därmed utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den ingående skatt som är hänförlig till de tjänster som bolaget ska förvärva i samband med anskaffningen kan dock ändå vara avdragsgill om kostnaderna är sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset för bolagets skattepliktiga omsättningar. Som sådana allmänna omkostnader anses exempelvis kostnader som syftar till att stärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet. Bolagets förvärv av andelar i ett underskottsbolag görs i syfte att vid inkomstbeskattningen utnyttja det förvärvade bolagets outnyttjade underskott av näringsverksamhet. Syftet är således att minska bolagets inkomstskatt och därmed öka verksamhetens resultat efter skatt. I och med detta får förvärvet anses vara av betydelse för bolagets hela ekonomiska verksamhet, vilken enligt vad som uppgetts i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt (RÅ 2009 not. 76).

14.3.3.2 Försäljning av aktier

Ekonomisk verksamhet

EU-domstolen har slagit fast att ett moderbolags försäljning av aktier i dotterbolag till vilka moderbolaget tillhandahållit skattepliktiga tjänster utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. I målet har dock EU-domstolen samtidigt funnit att i den mån avyttringen av aktierna kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet, utgör inte denna transaktion en ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt (C-29/08, AB SKF, punkt 41).

Avdragsrätt

EU-domstolen har anfört att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig.

Avdrag kan inte medges för ingående skatt som har ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion som är undantagen från skatteplikt. Om ett sådant samband saknas får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (C-29/08, AB SKF, punkt 71).

Högsta förvaltningsdomstolen har tolkat EU-domstolens avgörande som att det i ett första steg ska prövas om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som förvärvats och aktieavyttringarna. Om så är fallet kan avdrag inte komma i fråga. Domstolen fann att tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna samt advokattjänster i samband med avtalsskrivning har ett sådant direkt och omedelbart samband med försäljningen av dotterbolagsaktierna att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt hänförlig till dessa tjänster. Vad gäller övriga tjänster som var aktuella i målet ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det inte på det befintliga underlaget gick att avgöra i vilken mån avdragsrätt förelåg (RÅ 2010 ref. 56).

Verksamhetsöverlåtelse?

Kammarrätten har, i ett fall där varuförsäljningar hade skett mellan ett moderbolag och ett dotterbolag, och förvaltnings-tjänster hade tillhandahållits dotterbolaget, ansett att moderbolagets försäljning av dotterbolagets aktier utgjorde verksamhetsöverlåtelse (KRNG 2010-11-08, mål nr 6856-08). Domen har överklagats av Skatteverket och Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att meddela prövningstillstånd.

Skatteverket har behandlat frågan om avdragsrätt för ingående skatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet (Skatteverket 2011-01-19, dnr 131 780946-10/111). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets uppfattning.

Skatteverket anser att EU-domstolens uttalande i målet C-29/08, AB SKF, (punkt 41) inte kan tolkas på så sätt att tillämpningsområdet avseende verksamhetsöverlåtelse har utvidgats till att i vissa fall även kunna avse ett moderbolags överlåtelse av samtliga aktier i ett dotterbolag. Skatteverkets uppfattning grundas bl.a. på att ett moderbolag och ett dotterbolag enligt svensk nationell rätt utgör skilda juridiska personer och skattesubjekt. Verksamheten i ett dotterbolag kan inte anses bedriven av moderbolaget. Moderbolagets försäljning av enbart aktierna kan därför inte likställas med sådan

överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav som förstås i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet eller 3 kap. 25 § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör ett moderbolags försäljning av aktier i ett dotterbolag till vilket koncern-gemensamma tjänster tillhandahållits i stället en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och som är undantagen från skatteplikt enligt 135.1 f i mervärdesskattedirektivet och 3 kap. 9 § ML.

Avdragsrätt

Vid avgörandet av om avdragsrätt föreligger för ingående skatt på tjänster som förvärvats i samband med en försäljning av aktier i ett dotterbolag anser Skatteverket att det som ett första steg ska bedömas om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärven och försäljningen av aktierna. Det är först för det fall ett sådant samband saknas som det i ett andra steg ska prövas om kostnaderna för förvärven ingår i de allmänna omkostnaderna för den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet.

Ett moderbolag som är skattskyldigt till mervärdesskatt har inte rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på tjänster som har ett direkt och omedelbart samband med försäljning av dotterbolagsaktier. Skatteverket anser att samtliga tjänster som objektivt sett förvärvas för att genomföra en försäljning av aktier i ett dotterbolag har ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna aktieförsäljningen.

Blandad verksamhet

Eftersom en försäljning av dotterbolagsaktier utgör en ekonomisk verksamhet som är undantagen från skatteplikt bedriver den som i övrigt är skattskyldig till mervärdesskatt s.k. blandad verksamhet. Avdrag för ingående skatt som belöper på allmänna omkostnader kan då enligt Skatteverkets mening endast medges i förhållande till den del av den skattskyldiges verksamhet som är skattepliktig. Den ingående skatten ska fördelas efter skälig grund. Skatteverket anser att aktieförsäljningen inte kan anses utgöra en sådan bitransaktion som det ska bortses från vid beräkningen av den avdragsgilla delen. Se vidare avsnitt 14.4.2.

Utanför mervärdesskattesystemet

Köp, innehav och försäljning av aktier som sker enbart med avseende på erhållande av utdelning och annan avkastning utgör inte en ekonomisk verksamhet, se bl.a. EU-domstolens domar i målen C-80/95 Harnas & Helm och C-77/01 EDM. Den som uteslutande ägnar sig åt sådan verksamhet omfattas därför inte av mervärdesskattesystemet. Detta medför i sin tur att avdragsrätt saknas för kostnader i samband med inköp och

försäljning av aktier i en sådan verksamhet (C-155/94, Wellcome Trust). Se vidare avsnitt 14.3.3.

14.3.3.3 Nyemissionskostnader

EU-domstolen har konstaterat att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet kan hänföras till företagets allmänna omkostnader. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger därför vid förvärv av tjänster i samband med företagens nyemission och börsintroduktion (C-465/03, Kretztechnik, punkterna 36–38).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolag hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för nyemission av aktier och börsintroduktion. Domstolen uttalade att de kostnader bolaget haft för börsintroduktionen måste anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller (RR 2006-05-16, mål nr 1337-04).

Högsta förvaltningsdomstolen har även fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden bedömt att den mervärdesskatt som belöpte på ett bolags kostnader för nyemission av aktier och för utgivning av konvertibla skuldebrev var avdragsgill, eftersom kostnaderna ansågs utgöra allmänna omkostnader i verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Kostnaderna utgjordes bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster i anknytning till kapitalanskaffningen. De konvertibla skuldebreven utgjordes inte av s.k. personalkonvertibler och inte heller avsåg ansökan om förhandsbesked mervärdesskatt på kostnader för att omvandla skuldebreven till aktier (RÅ 2004 ref. 60).

14.3.3.4 Övrigt

Bolags ägandefunktion

Ingående skatt avseende avgifter till Stockholms fondbörs får, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Domstolen medgav därför avdragsrätt för den ingående skatten (RÅ 2006 ref. 19 [I]).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att ett bolags ingående skatt hänförlig till konsultkostnader i samband med ett offentligt uppköpserbjudande är avdragsgill. Kostnaderna, som avsåg rådgivning (bl.a. i form av värdering) till styrelsen

och information till bolagets aktieägare, har av domstolen ansetts vara sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller (RÅ 2006 ref. 19 [II]).

Med ledning av ovanstående domar från Högsta förvaltningsdomstolen har Skatteverket bedömt att avdrag ska medges för ingående skatt på andra jämförbara kostnader som avser ett bolags aktiekapital m.m. Exempel på detta är kostnader vid inlösen av aktier och nedsättning av aktiekapitalet. Avdrag ska också medges avseende framtagande av årsredovisning, genomförande av bolagsstämma, förande av aktiebok samt för kallelser och meddelanden till aktieägare och liknande åtgärder. Avdragsrätt föreligger även vid kostnader i bolaget som avser administration av vinstutdelning och genomförande av fondemission (Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 224115-07/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att avdragsrätt föreligger för ingående skatt hänförlig till kostnader för administration av aktier som betalas till central värdepappersförvarare (RÅ 2009 ref. 6).

Förvaltning av kommanditbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden har uttalat sig om avdragsrätten för ingående skatt belöpande på allmänna omkostnader i ett fall där sökanden dels bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet, dels deltog i förvaltningen av ett kommanditbolag under sådana förhållanden att sökanden inte kunde anses omsätta några tjänster i den delen. De allmänna omkostnaderna hänförde sig såväl till den del av sökandens verksamhet som medförde skattskyldighet som till de aktiviteter som inte innebar någon omsättning av varor eller tjänster. Skatterättsnämnden uttalade, mot bakgrund av EU-domstolens praxis, att sökanden endast hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på de allmänna omkostnader som kunde anses hänförliga till den del av verksamheten som medförde skattskyldighet. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning att sökanden inte var berättigad till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till förvärv avseende allmänna omkostnader för deltagande i förvaltningen av kommanditbolaget (RÅ 2004 not. 6).

14.3.4 Personalvårdskostnader

Hemtjänster

Det förekommer att en arbetsgivare, för de anställdas räkning, köper s.k. hemtjänster, d.v.s. städning i hemmet etc. Arbetsgivaren står för kostnaden medan de anställda utnyttjar tjänsten

som en personalförmån. Arbetsgivarens ingående skatt som belöper på anskaffning av sådana hemtjänster är inte avdragsgill eftersom det inte är fråga om förvärv i verksamheten utan för privat bruk hos den anställde (RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlagga till företag som tillhandahåller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående skatten föreligger därför inte.

Personalvårdsförmåner

Skatteverket anser att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående skatt som avser personalvårdskostnader och gåvor av personavårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställde vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen, d.v.s. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (11 kap. 11 och 14 §§ IL). Se Skatteverkets meddelande SKV M 2007:32, avsnitten 3.5 och 3.7. Anledningen till detta synsätt beträffande avdragsrätten är att den här typen av kostnader utgör ett naturligt inslag i ett företags verksamhet samt att marknadsvärdet är begränsat (RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100).

Motion och friskvård

En arbetsgivare har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för sådan motion och annan friskvård som är skattefri för anställda vid inkomstbeskattningen. Detta gäller både om arbetsgivaren betalar kostnaden direkt till den som tillhandahållit tjänsterna och om den anställde gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning, se vidare Skatteverket 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111.

För avdragsrätt krävs alltid att den faktiska utgiften kan styrkas genom en faktura från den som har tillhandahållit tjänsterna. Kvittot eller handlingen som utgör faktura måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven på faktura enligt 11 kap. ML, med undantag av att den anställdes namn får stå på fakturan i stället för arbetsgivarens namn. Någon tvekan får inte finnas om att det är ett sådant förvärv som medför avdragsrätt i arbetsgivarens verksamhet. Om den anställde själv ska stå för en del av kostnaden räknas denna del inte som något förvärv för arbetsgivarens verksamhet.

I det fall arbetsgivaren lämnar en kostnadsersättning som ska täcka den anställdes kostnader för t.ex. deltagande i motion har

arbetsgivaren inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på den anställdes utgift.

Hemdatorer

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Av förutsättningarna för förhandsbeskeden fick det enligt Skatterättsnämnden anses underförstått att de anställda fick använda datorutrustningarna på samma sätt som om de själva hade hyrt utrustningarna. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående skatt på sådan datorutrustning. Skatterättsnämnden har vidare gjort den bedömningen att utlåning av hemdatorer till anställda mot bruttolöneavdrag får anses utgöra en del i avlöningsförmånerna och inte till någon del ett tillhandahållande mot vederlag i en yrkesmässig verksamhet (RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176).

I ytterligare ett avgörande har Högsta förvaltningsdomstolen bedömt avdragsrätten för den ingående skatt som belöpte på anskaffning av persondatorer m.m. som en arbetsgivare tillhandahöll sina anställda för användning främst i deras hem, mot att de avstod från övertidsersättning. I domskälen uttalar domstolen att när en persondator anskaffas för att placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för den ingående skatten, nämligen om det kan visas att den anställda ska använda datorn i sitt arbete. Mot bakgrund av att bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige och att denne i det aktuella målet inte kunde anses ha visat att den ingående skatt som dragits av avsåg anskaffningar för bolagets skattepliktiga verksamhet fann Högsta förvaltningsdomstolen att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatten (RÅ 2004 ref. 112).

Skatteverket har uttalat sig om vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk (RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900). Nedan följer en redogörelse för detta.

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående skatt. Denna får i stället rekvireras i särskild ordning från Skatteverket, skattekontor Jönköping (se förordning [2002:831] om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt). Ekonomistyrningsverket (ESV) har rätt att meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av nämnda förordning. Enligt meddelade tillämpningsföre-

skrifter till förordningen ska rätten till kompensation för ingående skatt bedömas enligt mervärdesskattereglerna, med beaktande av de särskilda regler som gäller för statlig verksamhet. Då det i detta fall inte finns särskilda bestämmelser för statlig verksamhet har statliga myndigheter inte rätt att återfå mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

I det fall en kommun bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML gäller ML:s allmänna regler för denna verksamhet.

Därutöver har en kommun efter ansökan rätt till ersättning för ingående skatt som inte dragits av enligt ML, se lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk. Ärenden som avser utbetalning av ersättning handläggs av Skatteverket, skattekontor Jönköping.

Skatteverket anser att en arbetsgivare inte är skattskyldig vid försäljning av sådana hemdatorer där avdragsrätt inte funnits vid anskaffningen. Undantag från skatteplikt gäller i dessa fall enligt bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML (RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100).

När det gäller datorer som arbetsgivaren hyrt under låneperioden och sedan köper från uthyrningsföretaget för att sälja dessa vidare är skattskyldigheten beroende av om försäljningen sker till marknadsvärdet eller inte. Sker försäljningen till ett pris som uppgår till lägst marknadsvärdet föreligger skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser och arbetsgivaren har då också rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på anskaffningen av datorerna. Om försäljningspriset är lägre än marknadsvärdet får arbetsgivarens avsikt med förvärv och försäljning av datorerna anses vara att tillhandahålla personalen eller någon annan annan en förmån. Under sådana omständigheter kan försäljningarna inte anses ske inom ramen för arbetsgivarens yrkesmässiga verksamhet varför skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger. I dessa fall föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på inköp av datorerna från uthyrningsföretaget.

**Fastighets-
försäljning****14.3.5 Mäklararvode**

Skatteverket har uttalat sig om vad som gäller angående avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning (Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets uppfattning.

I det fall en fastighet överläts utan samband med en från skatteplikt undantagen verksamhetsöverlåtelse är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Den förvärvade mäklartjänsten används för att genomföra en från skatteplikt undantagen omsättning. Mäklartjänster får, på motsvarande sätt som advokatjänster vid avtalsskrivning och tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna vid en aktieöverlåtelse (se RÅ 2010 ref. 56), anses ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av fastigheten. Skatteverket anser därför att kostnaden för mäklararvode i detta fall har ett direkt och omedelbart samband med en från skatteplikt undantagen omsättning av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML. Därmed föreligger inte rätt till avdrag för ingående skatt på mäklararvodet.

Av EU-rättslig praxis framgår att förvärv som är hänförliga till överlåtelse av tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse får anses som allmänna omkostnader i den bedrivna ekonomiska verksamheten (C-408/98, *Abbey National*). Enligt ML undantas en omsättning av fastighet, i samband med en verksamhetsöverlåtelse, från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Med hänsyn till unionsrätten får en kostnad hänförlig till en verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML anses som en allmän omkostnad fastän att kostnaden avser en omsättning som enligt ML är undantagen från skatteplikt. Avdragsrätt för den på mäklararvodet belöpande mervärdesskatten kan då föreligga enligt 8 kap. 3 § ML.

Om den ingående skatten delvis är hänförlig till stadigvarande bostad eller om verksamheten endast delvis medför skattskyldighet ska skatten delas upp i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 9, 13 och 14 §§ ML. Avdrag kan således inte medges till den del arvodet avser stadigvarande bostad, t.ex. mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet, eller till den del fastigheten har använts i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Skatterättsnämnden har ansett att en försäljning av en jordbruksfastighet utgjorde en sådan verksamhetsöverlåtelse som avses i 3 kap. 25 § ML. Mäklararvodet ansågs därmed som en

allmän omkostnad i verksamheten. Nämnden konstaterade att avdragsrätt kunde medges i den utsträckning verksamheten medfört skattskyldighet, under förutsättning att arvodet inte avsåg avyttring av en stadigvarande bostad. Motsvarande bedömning gjordes i ett förhandsbesked avseende en skogsfastighet (SRN 2012-12-03, dnr 47-11/I och dnr 46-11/I).

Fastighetsförvärv

När det gäller en köparens avdragsrätt för ingående skatt på mäklararvode vid förvärv av fastighet får fördelning ske efter fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Härvid bör beaktas att en ej färdigställd del av en byggnad som avses att hyras ut inte ingår i sådan verksamhet som medför skattskyldighet (Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111).

14.3.6 Verksamhetsöverlåtelser

Verksamhetsöverlåtelser är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML. Undantaget från skatteplikt ska tolkas EU-konformt. Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 19 och 29, innebär att överlåtelse av tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse ska likställas med transaktioner som inte utgör omsättning av varor eller tjänster. Sådana transaktioner faller alltså utanför direktivets tillämpningsområde. Detta har framför allt betydelse vid bedömningen av avdragsrätten för ingående skatt på kringkostnader vid en verksamhetsöverlåtelse (Skatteverket 2010-12-28, dnr 131 623316-08/111). Se vidare avsnitt 36.2.

Med hänsyn till unionsrätten får en kostnad hänförlig till en verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML anses som en allmän omkostnad fastän att kostnaden avser en omsättning som enligt ML är undantagen från skatteplikt (se bl.a. EU-domstolens dom i mål C-408/98, *Abbey National*). Detta innebär att ingående skatt på kostnader hänförliga till verksamhetsöverlåtelser är avdragsgill (Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111).

I sådana fall där överlåtelse av s.k. blandad verksamhet omfattas av 3 kap. 25 § ML föreligger avdragsrätt för skälig andel av den ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 kap. 13 § ML.

14.3.7 Rättegångskostnader

Om en rättegångspart är skattskyldig till mervärdesskatt och målet rör en verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för den mervärdesskatt som han blir debiterad av sitt ombud. Mervärdesskatten blir därmed inte en kostnad för

honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte mervärdesskatt.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för mervärdesskatt utgör mervärdesskatten på ombudskostnaden en del av hans rättegångskostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta honom för hans rättegångskostnader bör vid beräkning av beloppet hänsyn tas till att mervärdesskatten är en kostnad för den vinnande parten i detta fall. Den förlorande part som har att utge ersättning till en ej skattskyldig vinnande part har inte rätt till avdrag för ingående skatt eftersom ersättningen inte grundar sig på något avtal mellan dessa parter om att tillhandahålla tjänster.

Skatteverkets mervärdesskatterättsliga bedömning vid ersättning för rättegångskostnader har belysts ytterligare i ett ställningstagande (RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120).

Processkostnader i skatteärenden

Ingående skatt som hänför sig till ombuds- och övriga kostnader i samband med skatteprocesser avseende en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med företagets hela verksamhet att avdragsrätt föreligger. Dessa kostnader är av sådan karaktär att de kan uppstå oberoende av företagets eget initiativ och de kan ytterst leda såväl till att företaget kan behålla rörelsekapital som till att ytterligare skatt ska betalas eller möjligen återfås. Avdragsrätt gäller oavsett om kostnaderna avser mål eller ärende om mervärdesskatt eller andra indirekta skatter eller om de avser direkta skatter eller arbetsgivaravgifter. Som förutsättning för denna avdragsrätt gäller dock att skatteprocessen avser skatt som den skattskyldige har att betala med anledning av den verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. Skatteverket anser att avdragsrätt för ingående skatt också bör gälla för ett företags andra kostnader avseende hanteringen av verksamhetens skatter, såsom kostnader i samband med deklaration eller betalning av skatt (RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110). Se även RÅ 2002 not. 200.

Kammarrätten har ansett att de kostnader för advokattjänster som ett bolag haft i en skatteprocess får anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör en del av kostnadskomponenterna för bolagets produktion. I målet hade inte framkommit annat än att den verksamhet som bolaget bedrev var fullt ut skattepliktig. Under dessa förhållanden hade bolaget rätt att dra av hela den ingående skatt som belöpte på advokatarvodet (KRSU 2006-06-19, mål nr 2729-05).

14.3.8 Bidragsfinansierade verksamheter

Avdragsrätten för ingående skatt begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. Exempel på detta är när stöd lämnas för kostnadstäckning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller för att ett företag lokaliseras till en viss ort.

Ytterligare ett exempel ges i en dom från Högsta förvaltningsdomstolen. Domen avsåg kostnader för uppförande av en hotellanläggning som delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde ingen begränsning av avdragsrätten (RÅ 1973 A13 [RSV Im 1973:13]).

Icke ekonomisk verksamhet

Om de aktiviteter för vilka bidrag erhålls utgör en särskild verksamhet i vilken omsättning saknas uppkommer emellertid andra förutsättningar för avdragsrätten. En sådan särskild verksamhet kan vara ett bidragsfinansierat projekt som bedrivs av ett eller flera skattesubjekt i ett s.k. samlingsprojekt.

Skatteverket anser att frågan om en särskild verksamhet eller del av verksamhet föreligger får avgöras genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Exempel på omständigheter som vid denna bedömning talar för att det är fråga om en särskild verksamhet eller verksamhetsdel är förekomsten av egen finansiering, personal, resultatuppföljning och budget. Enbart det faktum att en aktivitet är bidragsfinansierad medför inte i sig att det är fråga om en särskild verksamhet (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsrätt saknas för ingående skatt hänförlig till forskningsprojekt som inte genererar några skattepliktiga utgående transaktioner till vilka respektive förvärv kan knytas. Målet gällde ett bolag som dels tillhandahöll forskningstjänster mot ersättning, dels bedrev forskningsprojekt till förmån för allmännyttan utan att ta någon ersättning. Forskningsprojekten finansierades genom bidrag. Det var ostridigt i målet att bidragen inte utgjorde ersättning för varor och tjänster och att det inte förekom någon omsättning i ML:s mening i projekten. Domstolen konstaterade att rätten till avdrag gäller oavsett hur förvärvet finansierats. En skattskyldig person kan dock även syssla med sådant som inte utgör omsättning i ML:s mening och som därmed faller utanför

mervärdesskattesystemet. I så fall måste en fördelning av den ingående skatten göras. EU-domstolen har i målet C-437/06, *Secureta*, för den situationen uttalat att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa lämpliga metoder och kriterier som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående skatt. Eftersom projekten inte genererar några skattepliktiga utgående transaktioner till vilka de aktuella förvärven kan knytas så saknas avdragsrätt på den grunden. Enligt domstolens mening har bolaget heller inte visat att förvärven har sådant samband med verksamheten i övrigt att det av det skälet föreligger avdragsrätt (RÅ 2010 ref. 98).

I ett flertal avgöranden har kammarrätten ansett att de aktiviteter som bedrivs i bidragsfinansierade projekt där omsättningar saknas utgör en särskild verksamhet, se bl.a. KRNG 2001-06-11, mål nr 8366-1998. Kammarrätten har i den här nämnda domen bedömt avdragsrätten för ingående skatt för ett bolag där intäkterna i huvudsak bestod av bidrag från ägarna, staten och landstinget, och från andra offentliga organ. Dessa bidrag utgjorde en förutsättning för att bolaget skulle kunna fullgöra sitt s.k. ägaruppdrag som innebar tillhandahållande av tjänster utan ersättning. Kammarrätten menade att denna del av bolagets verksamhet var klart särskiljbar från övrig verksamhet – konsulttjänster mot ersättning – och att den därför skulle brytas ut och ses som en särskild ”icke ekonomisk aktivitet” som inte omfattas av mervärdesbeskattningen. Kammarrätten ansåg att innebörden av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är, i ett sådant här fall, att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser anskaffningar direkt hänförliga till tillhandahållande av tjänster utan ersättning och att avdragsrätten för ingående skatt som avser anskaffningar som är gemensamma för bolagets alla aktiviteter är begränsad till den andel av den ingående skatt som kan hänföras till aktiviteten konsulttjänster mot ersättning.

Att avdragsrätt inte ansetts föreligga för den ingående skatt som belöper på allmänna omkostnader hänförliga till aktiviteter som inte omfattas av mervärdesskattesystemet framgår även av RÅ 2004 not. 6 samt av EU-domstolens domar C-437/06 *Secureta* och C-496/11 *PortugalTelecom*.

EU-bidrag

Skatteverket har behandlat frågan om avdragsrätt för ingående skatt vid mottagande av bidrag (stöd) från strukturfonderna och offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU (Skatteverket

2009-06-23, dnr 131 568530-09/111). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets syn.

Bidragen utgör i normalfallet inte någon omsättning för mottagaren. Bidragens storlek bestäms av bl.a. avdragsrätten för ingående skatt på förvärv som är hänförliga till de aktiviteter som ska utföras inom det projekt som bidraget avser.

Intäkter som inte utgör ersättning för omsättning enligt ML, exempelvis EU-bidrag, och mot dem svarande aktiviteter faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och saknar primärt samband med systemet för avdragsrätt jfr bl.a. EU-domarna 89/81 Hong Kong Trade, C-333/91 Sofitam punkt 13 samt C-142/99 Floridienne och Berginvest, punkt 21. Ett bidragsfinansierat projekt utan omsättning ger således i sig inte upphov till avdragsrätt hos projektägaren eller deltagare däri. En bedömning av avdragsrätten måste därför göras hos de skattesubjekt som är med i projektet utifrån projektets samband med omsättningarna i de verksamheter som de är skattskyldiga för.

Avdragsrätt föreligger om det i ett projekt, som helt eller delvis finansieras med bidrag från strukturfonderna, görs förvärv och dessa förvärv ger upphov till eller annars har ett direkt och omedelbart samband med omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet i projektet eller i annat fall hos en deltagare i detta.

När varor eller tjänster förvärvas för att användas både för omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet och för en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt har den skattskyldige enbart rätt till avdrag för den ingående skatten till den del varorna och tjänsterna ska användas för omsättningar som medför skattskyldighet. Detta får i nu aktuellt avseende anses gälla oavsett vilket slags varor eller tjänster som förvärvas (jfr C-515/07, VNLTO).

Om en mottagare av bidrag till ett projekt i sin tur utger bidrag åt annan eller om projektdeltagare gör insatser i projektet får på motsvarande sätt i de enskilda fallen bedömas om omsättningar föreligger i dessa led. Ovan angivet ställningstagande innehåller också ett antal exempel där bl.a. avdragsrätten för ingående skatt i EU-bidragsfinansierade verksamheter belyses.

Stimulans av nyföretagande

Det finns ett antal stiftelser, föreningar, bolag m.fl. som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av nya företag genom att erbjuda gratis information och rådgivning till nya

företagare. Verksamheterna finansieras i regel med bl.a. sponsorintäkter och avgifter. Skatteverket har belyst vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för dessa företag (Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111).

Skatteverket anser att skattskyldigheten och avdragsrätten avseende mervärdesskatt ska bedömas för varje sådan förening, stiftelse m.m. för sig.

Om omsättning sker av t.ex. reklamtjänster åt sponsorerna eller om konsulttjänster, undervisning m.m. tillhandahålls mot ersättning uppkommer skattskyldighet till mervärdesskatt i verksamheten. Motsvarande avdragsrätt för ingående skatt erhålls då.

I vissa fall bedrivs härutöver rådgivning, projektverksamhet m.m. utan andra inkomster än särskilda bidrag från staten, kommuner eller EU så att någon omsättning inte uppkommer. Avgörande för avdragsrättens omfattning är då om det som på detta sätt finansieras genom bidrag ingår i den övriga verksamheten eller utgör en särskild verksamhet eller del av verksamhet som inte omfattas av mervärdesbeskattningen.

14.3.9 Avveckling av verksamheten

För den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet upphör skattskyldigheten när verksamheten läggs ner eller överläts. När verksamheten upphör uppkommer normalt kostnader, som är hänförliga till den tidigare bedrivna verksamheten. Avdragsrätten kvarstår till dess att verksamheten helt har avvecklats. Det ska därvid föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och avvecklingen av verksamheten som medfört skattskyldighet. Däremot föreligger inte avdragsrätt i den mån förvärven är hänförliga till från skatteplikt undantagna transaktioner eller för att påbörja en sådan verksamhet (Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111).

Konkursförvaltararvode

Ett konkursbos kostnader för att avveckla gäldenärens verksamhet kan normalt räknas som allmänna omkostnader för denna verksamhet, eftersom konkursboet träder i gäldenärens ställe. Detta gäller även om kostnaderna avser åtgärder som enbart blir aktuella när verksamheten avvecklas i en konkurs-situation, exempelvis konkursbouppteckning och edgångssammanträde. Avser konkursförvaltarens arvode sådana åtgärder kan arvodet utgöra en allmän omkostnad. Kostnader för åtgärder som konkursförvaltarens vidtar mot tidigare

revisorer och mot tidigare styrelseledamöter för olovlig vinstutdelning utgör också allmänna omkostnader.

För den ingående skatten på sådana allmänna omkostnader finns avdragsrätt, om gäldenärens verksamhet i sin helhet medfört skattskyldighet till mervärdesskatt. Har verksamheten endast delvis medfört skattskyldighet måste en uppdelning av den ingående skatten göras. Avdrag får endast göras för den del av skatten som hänför sig till verksamhet som medfört skattskyldighet.

Som allmänna omkostnader räknas däremot inte kostnader som direkt avser omsättning av olika tillgångar i verksamheten. Avdragsrätten för ingående skatt på sådana kostnader bestäms av om omsättningen medför avdragsrätt eller inte. Är omsättningen av tillgången skattepliktig kan fullt avdrag göras för den ingående skatten. Är omsättningen däremot undantagen från skatteplikt saknas avdragsrätt. Avser en del av arvodet åtgärder som direkt går att hänföra till en undantagen omsättning av en tillgång i verksamheten saknas således avdragsrätt för den ingående skatten på denna del. Om tillgångarna ingår i en överlåtelse av hel verksamhet eller del av verksamhet som omfattas av 3 kap. 25 § ML, anses dock kostnaderna i samband med överlåtelsen utgöra allmänna omkostnader.

Avdragsrätten för mervärdesskatt på konkursförvaltararvode belyses ytterligare i Skatteverkets ställningstagande 2012-06-01, dnr 131 393807-12/111.

Rivning, sanering

Skatteverket har uttalat att avdragsrätt kvarstår till dess en verksamhet helt har avvecklats. Detta gäller även för den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet (Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111).

Rivning och sanering av en fastighet sker ibland genom ett föreläggande från en kommun som ägaren ska följa. När fastighetsägaren måste vidta dessa åtgärder tar denne inte fastigheten i bruk för annan verksamhet utan åtgärderna blir ett led i att avveckla den tidigare bedrivna verksamheten. Har fastighetsägaren i ett sådant fall använt fastigheten i verksamhet som medfört skattskyldighet anser Skatteverket att avdragsrätten därför omfattar även mervärdesskatt som avser kostnader för avslutande av denna genom rivning av byggnaden och sanering av marken. Kostnaderna härför är konsumerade i den bedrivna verksamheten.

Byte av hyresgäst

Ett byte av hyresgäst kan enligt Skatteverkets uppfattning jämföras med en övergång till en ny uthyrningsverksamhet i de fall då bytet innebär att en tidigare beslutad frivillig skattskyldighet ska upphöra. Motsvarande gäller om den tidigare uthyrningen varit undantagen från skatteplikt och den nya uthyrningen kommer att omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet.

Skatteverket anser att förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad i samband med byte av hyresgäst i normalfallet ska hänföras till inledandet av en ny uthyrningsverksamhet. Detsamma gäller i regel reparation och underhåll. Avdragsrätt föreligger därför inte för ingående skatt avseende sådana byggåtgärder, om det redan då åtgärderna påbörjas står klart att verksamhetslokalen ska användas för uthyrning som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. I undantagsfall kan kostnader för vissa renoveringsåtgärder i samband med byte av hyresgäst anses strikt nödvändiga för att avveckla den tidigare uthyrningsverksamheten (Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 824926-10/111). Se vidare avsnitt 22.8.1.

14.3.10 Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln

Vid unionsinterna förvärv av varor gäller som huvudregel att beskattning ska ske i det land varan befinner sig i då transporten avslutas. Förvärvsbeskattning kan dock i vissa fall ske i Sverige även om den unionsinterna varutransporten inte medför att varan transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML). Se vidare avsnitt 9.4.2.6.

EU-domstolen har tolkat direktivet så att det inte föreligger rätt till omedelbart avdrag för den skatt som med tillämpning av reservregeln påförts ett företag i medlemsstaten när det inte hade visats att förvärven beskattats i det uppgivna destinationslandet vid s.k. trepartshandel (C-536/08 och C-539/08, X).

När beskattning har skett i Sverige enligt reservregeln föreligger normalt inte avdrags- eller återbetalningsrätt för den skatt som då påförts. Kan det dock med objektiva omständigheter visas att de förvärv som skatten avser har samband med transaktioner som beskattas antingen i Sverige eller i något annat EU-land föreligger rätt till avdrag eller återbetalning av den påförda skatten. Om beskattning sker hos den som påförts skatt enligt reservregeln eller hos dennes kund genom att omvänd skattskyldighet tillämpas saknar avgörande betydelse

(Skatteverket 2010-06-23, dnr 131 393060-10/111).
Beträffande återbetalning, se avsnitt 15.6.

14.3.11 Övrigt

Jordbruks- fastighet

Kammarrätten har ansett att en företagare (ägare till en jordbruksfastighet) inte visat att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som nedlagts i en dammanläggning och den eventuella omsättning som medför skattskyldighet i jord- och skogsbruket. Rätt till avdrag för ingående skatt förelåg därför inte (KRNJ 2007-08-29, mål nr 2169-06).

Skatteverket har lämnat sin syn på avdragsrätt vid innehav av näringsfastighet, se Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111. Se vidare avsnitt 7.3.1.

Tredimensionell fastighet

Det är möjligt att bilda fastighet genom s.k. tredimensionell fastighetsindelning. Skatteverket har redogjort för hur avdragsrätten för mervärdesskatt som belöper på kostnader för gemensamhetsanläggning eller avser servitutsrätter ska bedömas (Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111).

En gemensamhetsanläggning är en form av samfällighet vars kostnader fördelas på fastighetsägarna efter andelstal. Lantmäterimyndigheten fastställer ett andelstal för denna fördelning. Avdragsrätt föreligger för den andel av samfällighetens mervärdesskatt som belöper på fastigheten och till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Upplåtelse av servitutsrätt är en från skatteplikt undantagen omsättning. Till den del fastighetsägarens kostnader avser tillgångar, som helt eller delvis tjänar en annan fastighet föreligger av denna anledning inte rätt till avdrag för mervärdesskatten.

Arbetsgivar- organisation

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer (16 kap. 13 § IL). Anledningen till förbudet är att en likformighet med vad som gäller för löntagare eftersträvas. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är belagd med mervärdesskatt bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Parkerings- verksamhet

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter (RÅ 1996 not. 281 och RÅ 1998 not. 172). Se vidare avsnitt 20.4.5.

- Myndighets-
utövning** Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som innebär att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga (RÅ 2003 not. 3).
- Ideella föreningar
– spelarförvärv
m.m.** En ideell förening kan bli skyldig att betala utgående skatt för förvärv av tjänster från utlandet i vissa fall, även om verksamheten inte är yrkesmässig enligt bestämmelserna i 4 kap. 8 § ML, se vidare avsnitt 7.3.5. Rätt till avdrag för motsvarande belopp som ingående skatt föreligger dock endast i de fall förvärvet görs för en yrkesmässig verksamhet som föreningen bedriver och som medför skattskyldighet. Se vidare RÅ 2007 ref. 57 och Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-03-30, dnr 2-08/I.
- Frikraft** Skatterättsnämnden har uttalat att ett elproducerande företag har rätt till avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för leverans av s.k. frikraft. Avdragsrätten gäller enligt Skatterättsnämnden oavsett om kraften är egenproducerad eller förvärvad från en utomstående leverantör (SRN 2004-06-24).
- Utlägg m.m.** Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten varför rätt till avdrag inte föreligger för den eventuella ingående skatt som ingår i utlägget. Av avsnitt 12 framgår vad som förstås med ett utlägg i ML:s mening samt vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för mervärdesskatt vid vidarefakturerings, kostnadsfördelning och liknande transaktioner.
- Bidrag kopplat
till priset** Köparens avdragsrätt när bidrag är direkt kopplat till priset på en leverans och bidraget därför ska ingå i beskattningsunderlaget belyses i Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111. Se även avsnitt 17.7.

14.4 Blandad verksamhet m.m.

14.4.1 Inledning

Blandad verksamhet innebär att det både görs skattepliktiga och undantagna omsättningar i en ekonomisk verksamhet. Utgående skatt ska dock enbart redovisas för den del av verksamheten som är skattepliktig och som i övrigt medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Avdragsrätten för ingående skatt, som regleras i 8 kap. 13–14 §§ ML, är begränsad till vad

som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9 eller 11–12 §§ ML jämställs här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Vid förvärv av varor och tjänster som endast delvis ska användas inom ramen för den ekonomiska verksamheten, d.v.s. inte i en s.k. blandad verksamhet, gäller i vissa delar andra principer för att fastställa avdragsrätten än vad som framgår av detta avsnitt. Se vad som sägs om förvärv delvis för verksamheten i avsnitt 14.3.2.

Beträffande den utgående skatten gäller att, om ett åtagande innehåller både prestationer som medför skattskyldighet och prestationer som inte medför skattskyldighet, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Av artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Huvudregeln enligt mervärdesskattedirektivet är att använda årsomsättningen som fördelningsgrund för samtliga transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen (artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna tillåts dock att använda andra fördelningsgrunder, bl.a. fördelning på grundval av användningen av samtliga eller en del av varorna och tjänsterna (artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet).

EU-domstolen har konstaterat att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att en fördelning avseende en viss transaktion i första hand ska ske enligt en annan fördelningsnyckel än den som grundar sig på omsättningsmetoden i artikel 174, under förutsättning att den valda metoden garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen (C-511/10, BLC Baumarkt, punkt 24).

Enligt EU-domstolen ankommer det på medlemsstaterna att fastställa metoder och regler för beräkningen av den avdragsgilla andelen när omsättningsmetoden frångås. Medlemsstaterna ska då se till att beräkningen är så exakt som möjligt, med beaktande

av syftet med regeln, systematiken och principen om skatte-neutralitet (C-511/10, BLC Baumarkt, punkterna 22 och 23).

14.4.2 Avdragsrätten

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t.ex. hos ett utbildningsföretag med omsättning av tjänster som är både skattepliktiga och skattefria, ska avdraget för ingående skatt delas upp enligt följande.

- Fullt avdrag** – Fullt avdrag medges för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall (8 kap. 3 § ML).
- Inget avdrag** – Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).
- Gemensamma förvärv**
- För gemensamma förvärv, d.v.s. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).
 - Ingående skatt avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 procent ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § första stycket 1 ML).
 - Om mer än 95 procent av verksamhetens totala omsättning medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får ingående skatt som inte överstiger 1 000 kr för ett visst gemensamt förvärv dras av i sin helhet (8 kap. 14 § första stycket 2 ML).
- Blandade förvärv** Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående skatt efter skälig grund kan komma i fråga. Den första tar sikte på det fallet att förvärvet i sig inte berättigar till avdrag. Om t.ex. en lantbrukare förvärvar ett parti takplåt avsedd för såväl bostadsbyggnad som ekonomibygnader måste den ingående skatten på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jämför avsnitt 14.3.2.

Fördelningsgrunder

Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgren. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgren, ianspråktaga utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jämför avsnitt 16 om jämkning av ingående skatt.

Fördelning avseende byggnad

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående skatt som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggkostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår byggkostnadernas fördelning på olika byggnadsdelar av verifikationsunderlaget. I undantagsfall kan det tänkas att verifikationerna är otillräckliga som underlag för fördelningen. I sådana fall kan den skattskyldige beredas tillfälle att inkomma med intyg från bygmästare eller annan byggsakkunnig.

Exempel

En optiker låter renovera butikslokal och synundersökningsrum. Kostnaderna presenteras på en gemensam faktura. Vidare betalas elräkning för lokalerna, en faktura avseende en annonskampanj samt en faktura från Stadshotellet avseende invigningsfest för personalen. Mervärdesskatten avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Mervärdesskatten på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 22.8.1.

Omsättning som fördelningsgrund

Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte

utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning av exempelvis föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till Skatteverket som en rättelse. Detta förfarande är tillämpligt för att bestämma avdragets storlek vid förvärvstillfället. När det gäller anskaffningar i blandad verksamhet kan bestämmelserna i 8 a kap. ML om jämkning av ingående skatt bli aktuella att tillämpa. Jämkning kan komma i fråga efter anskaffningsåret om avdragsprocenten ändras på grund av ändrad användning av investeringsvaror eller vid försäljning. Se avsnitt 16 om jämkning av ingående skatt.

När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive mervärdesskatt som bör användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ingående skatt.

Två verksamheter

Kammarrätten har bedömt att hänsyn ska tas till bidrag till mervärdesskattefria verksamheter vid beräkning av avdragsgill andel ingående skatt enligt 8 kap. 13 § ML. Målet gällde ett företag som i huvudsak bedrev en bidragsfinansierad och från skatteplikt undantagen verksamhet samt dessutom hade en mindre verksamhet som medförde skattskyldighet. Kammarrätten bedömde att företagets verksamheter var särskiljbara från varandra och ansåg därför att erhållna bidrag till den skattefria verksamheten skulle medräknas i nämnaren vid beräkning av avdrag för ingående skatt med omsättningen som fördelningsgrund (KRNS 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande ansett att erhållna bidrag skulle beaktas vid en fördelning mellan en ekonomisk och en icke-ekonomisk verksamhet (RÅ 2010 ref. 98). Se vidare avsnitt 14.3.8.

Idrottsföreningar

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till mervärdesskatt, se avsnitt 7. Emellertid kan flera verksamheter förekomma i en förening. Den idrottsliga verksamheten medför inte skattskyldighet medan t.ex. en servering medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger då inte för ingående skatt på anskaffningar för den idrottsliga verksamheten eller för spelarnas och funktionärernas privata bruk, men för anskaffningar till serveringsverksamheten.

Banker

Banker är en företagskategori som har blandad verksamhet. Bankfaksuthyrning, depåverksamhet, inkassoverksamhet m.m. medför skattskyldighet medan in- och utlåningsverksamhet

samt betalningsförmedling och värdepappershandel (omsättning och förmedling av aktier m.m.) är verksamhet som inte medför skattskyldighet.

I ett avgörande från kammarrätten har domstolen inte godtagit en ökad avdragsrätt för ingående skatt, då en bank i efterhand ville justera avdragsrätten. Banken använde en fördelningsgrund som utgick ifrån antal anställda som arbetar i den verksamhet som medför skattskyldighet i förhållande till totalt antal anställda i banken. Kammarrätten ansåg att det inte gick att fastställa hur kostnaderna fördelar sig mellan de olika verksamhetsdelarna med den valda beräkningsmodellen (KRNS 2009-03-05, mål nr 6443-07).

Skatterättsnämnden har konstaterat att om det i en in- och utlåningsverksamhet ska göras en fördelning av ingående skatt efter skälig grund, och omsättningen anses ge bäst resultat, ska den årliga omsättningen av uppburna räntor vid utlåningen (bruttobeloppet), anses tillämplig. Vid beräkningen av omsättningsbeloppet ska således ingen hänsyn tas till räntekostnader hänförliga till inlåningen (SRN 2012-11-21, dnr 2-12/I). Förhandsbeskedet är överklagat av den skattskyldige.

Utbildningsföretag

Företag som sysslar med både utbildning och information kan ha blandad verksamhet. Vissa av deras tillhandahållanden kan vara undantagna från skatteplikt, t.ex. om de deltar i utbildning inom gymnasieskolan. Jämför avsnitt 26.

Företagsförmedling

Företagsförmedlingstjänster kan antingen vara undantagna från skatteplikt, om uppdraget resulterar i en överlåtelse av aktierna i företaget, eller skattepliktiga, om uppdraget resulterar i en överlåtelse av inkråmet i företaget (se vidare Skatteverket 2011-08-23, dnr 131 569884-11/111).

Många företag som sysslar med företagsförmedling kan således ha blandad verksamhet. Avdragsrätt föreligger för ingående skatt på förvärv som används för skattepliktiga tjänster. Däremot föreligger inte avdragsrätt för ingående skatt på förvärv som används för skattefria förmedlingstjänster.

Om ett uppdrag formuleras som ett öppet avtal kan resultatet antingen bli en skattepliktig eller en skattefri förmedlingstjänst. Det är vad som slutligen överläts, aktier eller inkråm, som avgör om förmedlingstjänsten är skattepliktig eller inte.

Avdragsrätten för ingående skatt inträder i princip när förvärvet görs och det är vid detta tillfälle avdragsrättens räckvidd

ska bedömas. Förmedlaren har bevisbördan för att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda. I princip föreligger rätt till omedelbart avdrag för den ingående skatten. Detta förutsätter dock att förmedlaren med faktiska omständigheter åtminstone kan göra det sannolikt att förvärvet ska användas för en skattepliktig förmedlingstjänst. Om användningen är oklar och förvärvet lika gärna kan användas för en skattepliktig förmedlingstjänst som en skattefri förmedlingstjänst, får däremot avdraget inte göras. Avdrag för ingående skatt kan därför normalt inte göras om ett förvärv ska användas för ett förmedlingsuppdrag som formulerats som ett öppet avtal. Justering kan dock ske i den ursprungliga redovisningsperioden om det senare visar sig att förmedlingen resulterar i en skattepliktig tjänst (se vidare Skatteverket 2012-02-21, dnr 131 78171-12/111).

På motsvarande sätt ska avdraget korrigeras om avdrag för ingående skatt har gjorts vid förvärvet och det senare visar sig att uppdraget resulterar i en skattefri förmedlingstjänst.

Bitransaktioner

Skatteverket anser att en försäljning av aktier i ett dotterbolag som omfattas av bolagets ekonomiska verksamhet inte kan anses utgöra en sådan bitransaktion som det ska bortses från vid beräkningen av den avdragsgilla delen (jfr C-29/08, AB SKF, punkt 33). En sådan undantagen aktieförsäljning ska därför beaktas vid fördelningen av ingående skatt på den skattskyldiges allmänna omkostnader (Skatteverket 2011-01-19, dnr 131 780946-10/111). Se vidare avsnitt 14.3.3.2.

Bokföring

Den fördelning på avdragsgill respektive ej avdragsgill ingående skatt som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av mervärdesskatten ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Den som är deklARATIONSSKYLDIG måste i skälig omfattning föra räkenskaper, göra anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att underlag finns för att han ska kunna fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN och för att Skatteverket ska kunna kontrollera och fatta beskattningsbeslut (39 kap. 3 § SFL).

14.5 Särskilda avdragsregler

Huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML är kompletterad med flera specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11 och 13–16 §§ samt i 10 kap. 12 § ML.

14.5.1 Övertagen verksamhet

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten. För avdragsrätt krävs att den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten (8 kap. 4 § första stycket 1 ML).

14.5.2 Delägare i samfällighet

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående skatt. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet, t.ex. jord- och skogsbruk. Avdraget får göras för den del av samfällighetens ingående skatt som motsvarar fastighetens andel av samfällighetens förvärv (8 kap. 4 § första stycket 2 ML). Detta gäller enbart om det finns någon avdragsrätt för fastighetens användning i verksamheten. Avdrag för ingående skatt får inte göras om fastigheten är en stadigvarande bostad. I övrigt gäller allmänna regler för avdragsrätt.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 2 ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående skatt. Anledningen är att föreningen vill att kostnaden för väghållning etc. relativt sett ska bli lika hög för de olika delägarna, oavsett om de är skattskyldiga enligt ML eller ej. En sådan inbetalning till föreningen utgör ingen omsättning enligt ML.

14.5.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning

Rätten till avdrag för ingående skatt tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för importhanteringen, antingen direkt eller via speditör. Om den svenske kunden i dessa fall har betalat importmomsen, utan att själv ha varit skattskyldig för importen, har han avdragsrätt för denna. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om kunden själv hade varit skattskyldig för importen och att leverantören inte är skattskyldig

enligt ML för annat än för importen (8 kap. 4 § första stycket 3 ML). Motsvarande avdragsrätt har den kund som har betalat ersättning för importmoms till den leverantör som varit skattskyldig för importen. Även i dessa fall förutsätts för avdragsrätt att den som betalat ersättningen hade haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen samt att leverantören inte är skattskyldig för annat än importen.

Exempel

SE som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige köper en vara från NO i Norge. NO levererar varan till Sverige och är tullskyldig för importmomsen. Enligt 5 kap. 2 § första stycket 3 ML är varuomsättningen gjord i Sverige. Vid försäljning till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt, är köparen skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML när säljaren är en utländsk företagare. NO är således inte skattskyldig för varuomsättningen. Om SE betalar den importmoms som NO påförts, direkt till Tullverket eller till NO, är bestämmelsen i 8 kap. 4 § första stycket 3 ML tillämplig. SE kan således dra av importmomsen, under förutsättning att SE ska använda varan i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Om NO är skattskyldig enligt ML för annat än importen, t.ex. om NO begärt att vara skattskyldig enligt 1 kap. 2 d § ML, kan dock SE inte dra av skatten.

14.5.4 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för mervärdesskatt på förvärv inom landet, se avsnitt 15.

En speditör som för kunds räkning gör ett utlägg för ingående skatt i samband med import har inte avdragsrätt för ett sådant belopp eftersom det inte är fråga om skatt som belöper på ett förvärv i speditörens verksamhet. Avdragsrätt kan i stället föreligga hos speditörens uppdragsgivare.

Skatteverket anser att en skattskyldig uppdragsgivare som anlitar ett indirekt ombud för att hos Tullverket införtulla förvärvade varor har avdragsrätt för den, i tullräkning till ombudet, påförda mervärdesskatten. Detta gäller under förut-

sättning att förvärven avser en verksamhet hos uppdragsgivaren som medför skattskyldighet och att såväl avdragsrätten för skatten som det indirekta ombudskapet kan styrkas (Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att auktionsförrättare inte är berättigad till avdrag för importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten (RÅ 1988 ref. 144).

Skatterättsnämnden har ansett att återbetalningsrätt för importmoms förelåg för ett företag som importerade varor för reparation. Som förutsättning i ärendet gällde att företaget var skyldigt att erlagga mervärdesskatt till Tullverket på grund av import av varor för att företaget i sin reparationsverksamhet skulle utföra vissa reparationer och därefter skicka varorna tillbaka till kunden. Skatterättsnämnden ansåg att importen av varorna under de angivna förutsättningarna var grundläggande för reparationsverksamheten och en förutsättning för att den skulle kunna bedrivas. Vid en tolkning utifrån allmänt språkbruk kunde de importerade varorna anses använda i företagets reparationsverksamhet. Den ingående skatten vid importen fick vidare anses ha ett direkt och omedelbart samband med de genom export omsatta reparationstjänsterna. Skatterättsnämnden ansåg därför att företaget hade rätt till återbetalning av den ingående skatt som hänförde sig till importen av varorna (SRN 2011-03-03, dnr 35-08/I).

Skatteverket anser att rätt till avdrag eller återbetalning föreligger för den vid importen påförda ingående skatten under förutsättning att varorna importerats uteslutande för att repareras här i landet, för att därefter återsändas till tredjeland. Skatten på importen av varorna anses då hänförlig till reparationsverksamheten. Motsvarande bedömning som sker av avdrags- och återbetalningsrätten vid import för utförande av reparationstjänster kan göras även beträffande import för utförande av övriga tjänster som består av arbete på lös egendom (Skatteverket 2011-06-13, dnr 131 388032-11/111).

Särskilda frågor om avdragsrätt för importmoms vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter behandlas i avsnitt 32.5.

**För högt påförd
importmoms**

Det kan förekomma att det i efterhand visar sig att den importmoms som Tullverket debiterat i samband med import av varor till landet blivit påförd med för högt belopp. Fråga om återbetalning från Tullverket av den för högt inbetalda mervärdesskatten kan då uppkomma. Av 5 kap. 13 § tullagen (2000:1281) framgår emellertid att återbetalning inte sker av belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML eller som medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML. Avdragsrätt föreligger enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML för ingående skatt som hänför sig till import i verksamheten. Detta gäller även om sådan mervärdesskatt betalats till Tullverket med för högt belopp. Motsvarande gäller även då importmoms kommit att påföras med för högt belopp på grund av att importen av varan felaktigt behandlats som skattepliktig av Tullverket.

**Dubbelbetalning
pga. en speditörs
konkurs**

Om en skattskyldig köpare anlitar en speditör som betalningsansvarigt ombud och om speditören på grund av konkurs inte betalar importmomsen till Tullverket kan Tullverket kräva köparen på skatten. Om köparen då redan har betalat speditören leder detta till att köparen tvingas betala ett belopp motsvarande importmomsen två gånger.

Det förhållandet att Tullverket på grund av att skatten är obetald riktar sitt krav på köparen får endast anses innebära en påminnelse om att skatten är obetald. Det underlag, som den skattskyldige erhåller i samband med Tullverkets krav på betalning, medför inte förnyad avdragsrätt för importmoms. Kravet får i stället i sin helhet beaktas som en kostnad vid inkomstbeskattningen.

Högsta förvaltningsdomstolen har haft att bedöma avdragsrätten för den importmoms som ett bolag på grund av en speditörs konkurs varit tvunget att betala dubbelt, nämligen först till speditören och sedan till Tullverket. Domstolen fann att då bolaget haft rätt att dra av skatten redan vid den första betalningen och i enlighet härmed yrkat och medgetts avdrag kan inte ytterligare avdrag komma i fråga avseende samma import (RÅ 2004 not. 196).

14.5.5 Köp av fastighet

En fastighet, hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML, jfr avsnitt 6.6.2.2. Om en sådan fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som

köper fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående skatt (8 kap. 4 § första stycket 4 ML). Jämför 8 kap. 19 § ML.

14.5.6 Koncerner

Slussningsregel

Inom en koncern förekommer det att verksamheten delas upp så att ett av företagen tillhandahåller skattefria tjänster, exempelvis finansieringstjänster eller lokaluthyrning, åt de andra företagen. Ingående skatt som avser inköp hänförliga till de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan, enligt 8 kap. 4 § första stycket 5 ML, föras över till de skattskyldiga företag inom koncernen som förvärvar de skattefria tjänsterna (s.k. slussningsregel).

Tillämpning av slussningsregeln kan vara ett alternativ till att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, se vidare avsnitt 22.12.

Överföring är tillåten mellan ett svenskt moderföretag och helägda svenska dotterföretag samt mellan dotterföretagen. Med ett helägt dotterföretag förstås ett aktiebolag, vars aktier till mer än 90 procent ägs av ett annat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag.

Storleken av det avdrag som får föras över till ett visst företag inom en koncern ska beräknas utifrån värdet av de tjänster som har tillhandahållits företaget. Om tjänster har tillhandahållits flera företag inom en koncern, får således inte hela avdraget flyttas över till endast ett av företagen.

Bestämmelsen om koncernslussning kan under vissa förutsättningar tillämpas redan innan en mervärdesskattefri fastighetsupplåtelse påbörjas. Det måste för en sådan tillämpning kunna styrkas att den avsedda upplåtelsen kommer att ske till ett koncernföretag och att övriga villkor för att tillämpa regeln föreligger. Se vidare Skatteverket 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111.

Skatteverket anser att slussningsregeln bara är tillämplig inom en svensk koncern (d.v.s. mellan ett svenskt moderföretag och ett svenskt dotterföretag eller mellan två svenska dotterföretag). Kammarrätten har däremot ansett att slussningsregeln är tillämplig mellan ett svenskt koncernföretag och ett koncernföretag hemmahörande i Polen (KRSU 2012-02-06, mål nr 2965-09). Skatteverket har överklagat domen och HFD har meddelat prövningstillstånd.

Kammarrätten har även ansett att slussning inom en koncern kunde ske trots att ett mellanliggande dotterbolag inte var ett svenskt aktiebolag (KRNS 2011-06-09, mål nr 7940–7942-09). Domen är överklagad och HFD har meddelat prövnings-tillstånd.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska mervärdesskatt tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Mervärdesskatt ska därför inte tas ut (5 kap. 1 § jämfört med 5 kap. 5 § ML).

14.5.7 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

Det förekommer att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse och uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML för uttag av skattepliktiga tjänster därefter tar fastigheten eller lägenheten i anspråk för verksamhet som medför skattskyldighet. En sådan skattskyldig har rätt till avdrag för den utgående skatt som denne redovisat eller ska redovisa för uttag av nämnda tjänster (8 kap. 4 § första stycket 6 ML). Avdragets storlek bestäms av i vilken omfattning fastigheten eller lägenheten kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

Om avdrag erhållits enligt ovan för den s.k. uttagmomsen och den skattskyldige senare kommer att använda fastigheten eller lägenheten, eller den del som berättigat till avdrag, i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, kan jämkning till den skattskyldiges nackdel av det medgivna avdraget komma att aktualiseras. I det fallet avdrag erhållits endast delvis för den s.k. uttagmomsen på grund av delvis användning i skattefri verksamhet, och fastigheten eller lägenheten senare kommer att användas i större utsträckning i verksamhet som medför skattskyldighet, kan eventuellt ytterligare avdrag erhållas inom ramen för jämningsreglerna.

14.5.8 Avdragsrätt hänförlig till fastigheter

Vid förvärv som avser en fastighet, som används både i verksamheten och för eget eller personalens privata bruk eller annat ändamål än den egna verksamheten, ska den ingående skatten proportioneras och avdrag endast medges till den del fastigheten används i verksamheten (artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 4 a–c §§ ML). Bestäm-

melserna gäller dock inte för en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet som följer av 8 kap. 9 och 10 §§ eller ingående skatt som är avdragsgill enligt 8 kap. 10 §. Se vidare avsnitt 14.3.2.2.

14.5.9 Avdragsrätt i samband med kost åt personal

Personalservering

Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför enligt 4 kap. 2 § ML skattskyldighet om värdet av kosten överstiger 30 000 kr. Driver arbetsgivaren serveringsrörelse eller annan skattepliktig verksamhet är han alltid skattskyldig för personalserveringen. Eftersom arbetsgivaren är skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror.

Avdragsrätt föreligger dock inte om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till en utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag och ingen omsättning. Arbetsgivaren har inte avdragsrätt för ingående skatt avseende kostnader för lokalen eller inventarierna då kostnaderna inte kan anses som förvärv för arbetsgivarens verksamhet, jfr 8 kap. 3 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende i likhet med Skatterättsnämnden ansett att sökandebolaget inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till förvärv för personalmatsalar. Bolaget hade personalmatsalar för anställda inom sin arbetsplats. Personalserveringen drevs av en fristående entreprenör. Bolaget hade kostnader för de lokaler som inrymmer personalmatsalarna. Sökanden anförde att området inte kan beträdas av utomstående. Vidare anfördes att verksamheten som bolaget bedriver kräver att personal finns tillgänglig dygnet runt och bolaget måste av denna anledning tillhandahålla personalen möjlighet att äta. Bolaget hänvisade bl.a. till domen i mål C-258/95, Fillibeck. Skatterättsnämnden ansåg att bolagets verksamhet inte kan anses bedriven under sådana särskilda förhållanden att det fordras att bolaget självt ombesörjer att de anställda har tillgång till personalmatsalar. Förvärven är därför enligt nämndens mening inte hänförliga till den av bolaget bedrivna verksamheten för att användas eller förbrukas i denna utan får i allt väsentligt

anses tillgodose de anställdas privata konsumtion. Rätt till avdrag ansågs därför inte föreligga (RÅ 2008 not. 76).

Kammarrätten har prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående skatt avseende utbetald ersättning till entreprenör som bedriver företagsrestaurang i arbetsgivarens lokaler. Ersättningen utgjordes av en kostnadsersättning för entreprenörens direkta kostnader och en månatlig ledningsersättning. Kammarrätten fann att utgivna belopp i allt väsentligt rörde sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion och därför inte avser bolagets skattepliktiga verksamhet. Kammarrätten menade vidare att ersättningen, som utbetalas på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst, inte kan anses ingå i entreprenörens skattepliktiga omsättning och att arbetsgivaren därmed saknar avdragsrätt (KRNS 1997-11-20, mål nr 813–814-1996).

Anställds kost vid tjänsteresor

Avdragsrätt föreligger inte för den ingående skatt som belöper på en arbetsgivares kostnad för en anställds kost i samband med endagsförrättningar eftersom en sådan kostnad är arbetstagarens personliga levnadskostnad. Detta gäller även om måltidskostnaden är avdragsgill vid inkomstbeskattningen. När det gäller motsvarande kostnad i samband med flerdygnsförrättningar föreligger avdragsrätt för den ingående skatt som kan anses belöpa på den anställdes ökning av levnadskostnaderna på grund av förrättningen. Detta under förutsättning att det är fråga om arbetsgivarens kostnad och att arbetsgivaren kan styrka avdragsrätten enligt vad som framgår av 8 kap. 5 § ML, se vidare avsnitt 14.8. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställda bör de av Skatteverket fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst kunna tillämpas. Detta innebär att det enbart är den ingående skatten på kostnaden utöver schablonvärdet som medför avdragsrätt.

14.5.10 Finansieringsföretag

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långgivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående skatt för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid sitt förvärv av varan (8 kap. 11 § ML). Denna avdragsrätt förutsätter att varan ursprungligen inte sålts med tillämpning av bestämmel-

serna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock dessa särskilda bestämmelser om VMB i 9 a kap. ML bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jämför avsnitt 32 och 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Vid köp av fordringar har finansieringsföretaget inte någon avdragsrätt.

I fråga om handel med s.k. leasingstockar föreligger skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt för förvärvaren i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

14.5.11 Avdragsrätt vid skada

Båda skattskyldiga

I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser en verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälpes skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för mervärdesskatten avseende detta (8 kap. 3 § andra stycket ML). Avdrag får då göras antingen för den mervärdesskatt som belöper på kostnader för materialinköp, d.v.s. ej för värdet av eget arbete, eller för den mervärdesskatt som debiteras av den anlitate uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för mervärdesskatten till kostnaden exklusive mervärdesskatt för skadans avhjälpande. Den ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive mervärdesskatt.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälpes skadan, får han göra avdrag för mervärdesskatten som belöper på kostnaden för avhjälpandet. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpas skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska faktiskt avhjälpas skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive mervärdesskatt.

Skadevållande skattskyldig

I det fall endast den skadevållande är skattskyldig har han samma avdragsrätt som beskrivits i föregående stycke när han själv eller genom annan avhjälpes skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan mervärdesskatt.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpas skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta mervärdesskatt. Den skadelidandes kostnad omfattar ju här även mervärdesskatten.

Skadelidande skattskyldig

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälpes skadan, har han avdragsrätt för mervärdesskatten belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan mervärdesskatt.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpas skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta mervärdesskatten, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

Självrisk vid säljares reparation

Det förekommer att säljare avtalar med ett försäkringsbolag om försäkring för varje såld vara. Premien ingår i försäljningspriset, men utgör inte någon synlig del för kunden. Vid skadefall reparerar säljaren varan mot att kunden betalar en självrisk. Försäkringsbolaget ersätter säljaren för kostnaden för det material som går åt vid reparationen. Säljaren har rätt till avdrag för mervärdesskatten på materialet. Säljaren ska redovisa utgående skatt på självriskbeloppet (RSV/FB Im 1985:5).

Personbil

Om ett försäkringsbolag ska betala ut en ersättning till en skadelidande för inköp av en personbil, och den skadelidande inte har avdragsrätt för mervärdesskatten, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket anser att en bilverkstad ska ta ut mervärdesskatt på ersättning som den erhåller för reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av annan bil. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras till den som ägde bilen vid skadetillfället eller till dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs.

Om den som ägde bilen vid skadetillfället inte är skattskyldig till mervärdesskatt och därför saknar avdragsrätt för ingående skatt uppgår dennes kostnad för att avhjälpas skadan till ett belopp inklusive mervärdesskatt (Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111).

I samband med biluthyrning kan det inträffa att hyresmannen orsakar en kollision. Genom trafikförsäkringen ersätts reparationen av skadorna på motpartens bil. Uthyraren har därvid inte någon avdragsrätt för mervärdesskatten på reparationskostnaderna. Det är alltså hyresmannen som varit vållande gentemot tredje part. Däremot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

Öresundsbron

14.5.12 Broavgiften vid Öresundsbron

Genom ett särskilt avtal mellan Danmark och Sverige regleras bl.a. avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på passageavgiften vid överfart över Öresundsbron (SFS 2000:142).

Den mervärdesskatt som tas ut på broavgiften ska fördelas lika mellan Danmark och Sverige.

Företagare som är skattskyldiga för mervärdesskatt i Sverige har enligt avtalet och i överensstämmelse med de svenska mervärdesskattereglerna avdragsrätt för hela den på broavgiften belöpande mervärdesskatten, detta trots att hälften av den utgående skatten tillfaller Danmark. På motsvarande sätt har företagare som är skattskyldiga i Danmark avdragsrätt i enlighet med de danska reglerna.

För utländska företagare som varken är skattskyldiga för mervärdesskatt i Danmark eller i Sverige gäller att återbetalning av såväl dansk som svensk mervärdesskatt avseende broavgiften kan ske efter ansökan hos Skatteverkets skattekontor 9 Stockholm och utlandsskattekontoret Malmö.

14.6 Avdragsförbud

14.6.1 Personbilar

Den som driver annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran, transport av avlidna, återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller körkortsutbildning som medför skattskyldighet har inte rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av en personbil (8 kap. 15 § ML). Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig personbefordran (jfr 3 kap. 5 § andra stycket ML).

Rätten till avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 procent (8 kap. 16 § första stycket 2 ML).

Rätt till avdrag föreligger för all ingående skatt på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten (8 kap. 16 § första stycket 1 ML).

Se närmare om personbilar i avsnitt 23.

14.6.2 Stadigvarande bostad

Ingående skatt som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av (8 kap. 9 § första stycket 1 ML).

Avdragsförbudet gäller dock inte för skatt hänförlig till förvärv eller import för att utföra sådana tjänster som uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 eller 8 §§ ML även om fråga är om stadigvarande bostad (8 kap. 10 § ML). Avdragsförbudet gäller inte heller skatt på jordbruksarrende, även till den del arrendet avser värde av bostad.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. i de fall mervärdesskattepliktig verksamhet bedrivs helt eller delvis i en byggnad som anses utgöra stadigvarande bostad och för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder (se dock jordbruksarrende ovan). Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer och dylikt, utan även sådant som har en anknytning till det stadigvarande boendet. Som exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

Kammarrätten har prövat avdragsförbudet när det gäller kostnader för installation av bergvärme i en villafastighet. Bolagets ägare med familj bodde i byggnaden och på det nedre planet fanns även en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Verksamheten bedrevs i en klart avskild och anpassad del av fastigheten. Kammarrätten ansåg dock att installationen av bergvärme hade ett sådant samband med byggnadens funktion som bostad, att avdragsrätt inte medgavs till någon del (KRNS 2009-03-10, mål nr 3541-08).

Inventarier

Skatteverket har behandlat frågan om avdragsrätt hänförlig till inventarier i en stadigvarande bostad (Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 602507-10/111). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets syn.

Avdragsförbudet gäller även anskaffning av sådan lös egendom som kan hänföras till bostaden. Lös egendom som kan hänföras till bostaden är sådan inredning eller inventarier som kan anses vara typiska för boende i en normal bostad. Detta innebär att oavsett vilken slags verksamhet som bedrivs i en byggnad eller del därav som omfattas av avdragsförbudet gäller detta även sådana tillgångar i byggnaden som exempelvis möbler, köksutrustning, TV-apparater och andra för boende typiska tillgångar. Även om sådana tillgångar, exempelvis

kontorsmöbler, används i verksamhet som medför skattskyldighet gäller avdragsförbudet när de är placerade i en byggnad eller del därav som omfattas av avdragsförbudet.

I verksamhetslokaler som omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad kan det finnas inredning eller inventarier som är anskaffade för verksamheten och inte är sådana för boende typiska tillgångar som nämnts i det föregående. Sådan lös egendom bör inte hänföras till bostaden varför avdragsförbudet enligt Skatteverkets mening inte blir tillämpligt enbart på den grunden att egendomen finns i en byggnad eller del därav som omfattas av avdragsförbudet (se även KRNG 2010-04-27, mål nr 5622–5624-09 och KRNS 2010-06-16, mål nr 6982-09 och 7077-09).

**Byggnadens
karaktär**

Det kan i många fall uppkomma tveksamheter om vad som förstås med en stadigvarande bostad. Som regel avses därmed en fastighet eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. Detta innebär att en mangårdsbyggnad som används som fritidshus inte berättigar till avdrag. Det är byggnadens karaktär som i första hand är avgörande. Det måste härvid ske en helhetsbedömning av karaktären på byggnaden med avseende bl.a. på dess konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

**Byggnadens
användning**

Att även en byggnads användning i vissa fall kan ha betydelse vid bedömningen av om den omfattas av avdragsförbudet eller ej framgår också av några av nedan återgivna domar. Av avgöranden i Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen framgår att en stuga respektive lägenheter som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Så kan också vara fallet, enligt nedanstående domar från Högsta förvaltningsdomstolen, när en del av en stadigvarande bostad används i en verksamhet och den delen är klart avskild från bostadsdelen i övrigt och dessutom är särskilt anpassad för den bedrivna verksamheten.

**Anpassad
och avskild**

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål, bedömt att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även om den aktuella byggnadens karaktär är en bostad (RÅ 2003 ref. 100 I och II). Av domskälen framgår följande:

”Enligt Regeringsrättens mening måste avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad i vissa fall kunna medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta bör

vara fallet då byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende bör inte medföra ett annat synsätt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste vara avgörande.”

Det första målet gällde ett bolag som uppförde ett småhus i två våningar. I byggnaden skulle fyra kontorsarbetsplatser inredas och bolaget skulle disponera möteslokaler. Det skulle vidare finnas ett pentry i byggnaden och en videokonferensanläggning skulle installeras. Bolaget uppskattade att 30 procent av bostadsytan skulle användas för kontorets räkning. En för bostad och kontor gemensam entré skulle användas. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att några specialarrangemang i form av särskild utrustning eller anpassning inte planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten samt att det inte heller framstod som klart vilka delar av bostaden som skulle användas för verksamheten. Då några utrymmen i byggnaden inte inrättats och klart avskilts för något annat ändamål än stadigvarande bostad ansåg domstolen att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket ML var tillämpligt för hela byggnaden (RÅ 2003 ref. 100 [I]).

Högsta förvaltningsdomstolen anger dessutom i domskälen i detta mål att enbart det förhållandet att utrymmen i en byggnad inrättad som stadigvarande bostad används som arbetsrum i en näringsverksamhet inte kan medföra att dessa utrymmen i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra annat än del av den stadigvarande bostaden.

Det andra målet avsåg ett bolag som genomfört en renovering av ett småhus i tre plan. Bolagets ägare med familj bodde i byggnaden. På det nedre planet i byggnaden fanns en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Denna del, som hade egen entré, bestod av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Teknisk utrustning hade installerats för en kostnad av ungefär 100 000 kr. Då det inte framkommit att denna del av byggnaden användes för annat än kontorsverksamheten och då den var helt avskild från byggnaden i övrigt fann Högsta förvaltningsdomstolen att den delen av byggnaden inte skulle anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Rätt till avdrag förelåg därför för den ingående skatt som hänförde sig till den del av byggnaden där verksamheten bedrevs (RÅ 2003 ref. 100 [II]).

Mot bakgrund av innehållet i dessa båda avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen har Skatteverket redogjort för sin syn på tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Den ”anpassning för verksamheten” som krävs för avdragsrätt är att den byggnad eller byggnadsdel där verksamhet bedrivs tillförts sådan utrustning, tekniska och sanitära installationer, inredning m.m. som är normalt för den typ av verksamhet som bedrivs. För att kravet på ”klart avskild” verksamhetsdel dessutom ska vara uppfyllt får inte verksamhetsdelen vara en del av bostadsutrymmet exempelvis genom att det finns en gemensam entré eller det i övrigt framstår som om bostads- och verksamhetsdelarna är integrerade med varandra i den meningen att de kan användas som en enhet (Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111).

I det följande lämnas några exempel på avgöranden från kammarrätterna som, mot bakgrund av de refererade domarna från Högsta förvaltningsdomstolen, belyser tillämpningen av avdragsförbudet i olika situationer då en byggnad används såväl för bostadsändamål som i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

**Frisersalong
i källare**

Kammarrätten ansåg att en frisersalong som var inrymd i en källare inte omfattades av avdragsförbudet, eftersom den anpassats för verksamheten samt att den klart avskiljts från bostadshusets bostadsdel. Källarlokalen uppgavs vara specialinredd för frisörverksamheten och hade separat ingång, särskild ventilationsanläggning samt en särskild branddörr som avskiljde lokalen från den övriga källaren. Vatten och avlopp hade dragits till schamponeringsstolar (KRNG 2004-09-09, mål nr 3824-04).

**Lägenhet med
kontorsinredning**

En ombyggd lägenhet som användes som kontor har av kammarrätten ansetts utgöra stadigvarande bostad i ML:s mening. Lägenheten bestod av tre rum, dusch, toalett och ett normalkök och var inredd med kontorsmöbler. Källaren i byggnaden användes som lager, förråd och verkstad för verksamheten. Anpassning av lokalerna för verksamheten hade skett genom dragning av extra el- och dataledningar samt genom förbättrad belysning. Företagsledaren hade varit folkbokförd på lägenhetens adress under viss tid. Kammarrätten fann vid en samlad bedömning att lägenheten var att betrakta som stadigvarande bostad (KRSU 2004-10-27, mål nr 1110-03).

**Gemensamma
utrymmen**

Kammarrätten ansåg att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatt som avsåg en byggnad där ett bolag för sin verksamhet disponerade större delen av bottenvåningen i en

tvåvåningsbyggnad. I övrigt beboddes byggnaden av en styrelseledamot i bolaget. Av omständigheterna i ärendet framgick dessutom att vissa utrymmen i byggnaden var gemensamma för verksamheten och för det privata boendet (KRNS 2005-05-30, mål nr 2592-04).

Avskild vindslokal

I ett avgörande från kammarrätten har en ombyggd vindslokal ansetts vara helt avskild från byggnaden i övrigt. Lokalen var belägen på ett eget våningsplan och hade en separat ingång från trapphuset utan någon övrig förbindelse med någon annan del av huset. Fyra personer hade sin permanenta arbetsplats i lokalen som saknade kök men var utrustad med ett pentry på ca 1 kvm. I övrigt var lokalen anpassad för verksamheten med tre arbetsstationer med datorer och bredbandsuppkoppling samt hade förvaringssystem för kontor och konferensutrustning. Kammarrätten ansåg att vindslokalen inte omfattades av avdragsförbudet (KRNS 2005-09-02, mål nr 7079-03).

SPA

Kammarrätten har bedömt att ett ombyggt förråd, bastu och garage som låg cirka två meter från bostadshuset inte var så klart avskilt eller så särskilt anpassat att avdragsrätt förelåg. Förrådet byggdes om till en SPA-del med bastu, bubbelpool, dusch, wc och omklädningsrum. Vid sidan av den ursprungliga byggnaden, närmast garagedelen, byggdes en carport med en sådan takkonstruktion att en övervåning med konferensdel rymdes. Kammarrätten anförde att det förhållandet att vissa utrymmen användes i näringsverksamheten inte medförde att de i mervärdesskattehänseende skulle anses utgöra annat än en del av den stadigvarande bostaden (KRSU 2007-08-29, mål nr 960-06 och 962-06).

**Samlad
bedömning**

Av redovisad praxis från kammarrätterna framgår att domstolarna, för att avgöra om en byggnadsdel omfattas av avdragsförbudet eller inte, gjort en samlad bedömning av samtliga omständigheter i de enskilda fallen. Vid denna bedömning har omständigheter såsom byggnadens karaktär, verksamhetsdelens avskildhet, omfattningen av särskild verksamhetsanpassning samt byggnadens användning haft särskild betydelse.

**Servicevägenheter
Gruppboendestäder**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en kommun inte hade avdragsrätt för ingående skatt som belöpte på servicevägenheter och gruppboendestäder. De aktuella boendena uppläts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som vägenheter på den allmänna bostadsmarknaden och bedömdes därför omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (RÅ 1993 ref. 30).

Äldreboende i lägenheter

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked angående fråga om vad som är att anse som stadigvarande bostad (RÅ 1997 not. 245). Ansökan gällde ombyggnaden av ett ålderdomshem till lägenheter. I byggnaden skulle även ingå t.ex. trapputrymmen, vindskontor, förråd, personalutrymmen och lokaler för gemensamma aktiviteter. Elva av lägenheterna skulle användas för s.k. korttids- och växelboende. Skatterättsnämndens majoritet anförde följande:

”Samtliga de bostäder som avses i ärendet och förhållandena i övrigt är, såvitt är av betydelse för den nu aktuella prövningen, enligt nämndens mening så likartade med dem som förelåg i det tidigare förhandsbeskedet (anm. RÅ 1993 ref. 30) att det inte finns skäl att i det aktuella ärendet göra en annan bedömning. Den omständigheten att elva lägenheter ska användas för korttidsboende bör enligt nämndens mening inte ha någon betydelse för bedömningen av dessa lägenheters karaktär, eftersom de synes inrättade på samma sätt som de lägenheter som ska användas för mer permanent boende. Samtliga de med ansökningen avsedda lägenheterna och de utrymmen som får anses höra till lägenheterna får därför anses som stadigvarande bostäder för vilka den ovannämnda inskränkningen i rätten till avdrag för ingående skatt gäller.”

Övrigt äldreboende

Kammarrätten har bedömt att vid äldreboende, i vad som tidigare benämndes sjukhem eller ålderdomshem, bör utgångspunkten vid bedömningen av om äldreboendet sker i en stadigvarande bostad eller inte vara den standard som ifrågavarande boende har. Härvid bör enligt kammarrätten beaktas om det finns tillgång till för en stadigvarande bostad normala funktioner såsom kokmöjligheter och sanitär utrustning. Kammarrätten hänförde också i förekommande fall en viss del av s.k. gemensamma ytor till stadigvarande bostad (KRUNG 2001-10-18, mål nr 636-2000 och 6711-6714-2000).

En lägenhet kan dock i vissa fall omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad trots att det saknas kokmöjligheter. Vid en bedömning av om ett boende omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i ML får en samlad prövning göras avseende lägenhetens karaktär, användning och övriga omständigheter, se bl.a. RÅ 2005 not. 78.

Gemensamma ytor vid gruppboende

Frivillig skattskyldighet kan medges endast för uthyrningsbara ytor. Till ytor som inte är uthyrningsbara hör t.ex. trapphus och korridorer eller ytor som används för service eller underhåll av övriga lokaler i fastigheten. Ytor som är gemensamma såväl för uthyrning för vilken skatteplikt föreligger som för uthyrning som inte omfattas av skatteplikten (d.v.s. ytor som används både av vårdpersonal och av boende) bör enligt Skatteverkets uppfattning behandlas på motsvarande sätt.

Frivillig skattskyldighet, avseende gruppboende, kan därför endast medges för uthyrning av vårdytor och personalutrymmen. För uthyrning av bostäder och gemensamma ytor som används både av de boende och vårdpersonal medges inte frivillig skattskyldighet. Den andel av de gemensamma ytorna som kan anses hänförlig till bedriven vård får i stället anses som underordnad den skattepliktiga uthyrningen av vårdlokaler. Den del av de gemensamma ytorna som kan hänföras till stadigvarande bostad får anses som underordnad den från skatteplikt undantagna uthyrningen av stadigvarande bostad. Se vidare avsnitt 22.3.1.

Ovanstående innebär inte att det helt saknas avdragsrätt för ingående skatt för fastighetsägaren avseende de gemensamma ytorna. Avdragsrätt föreligger för den del som kan anses vara hänförlig till bedriven vård. En skälig fördelningsgrund för avdragsrätten kan vara förhållandet mellan de ytor som omfattas av frivillig skattskyldighet och den totala ytan minskad med de gemensamma ytorna (Skatteverket 2010-11-25, dnr 131 682627-10/111).

Elevhem

Kammarrätten har bl.a. bedömt om ett elevhem var att betrakta som stadigvarande bostad eller ej. Rummen på elevhemmet saknade såväl matlagningsmöjligheter som sanitär utrustning och hade således en lägre standard än vad bostäder på den öppna bostadsmarknaden har. Kammarrätten yttrade i domskälen att när det gäller boende på elevhem får standarden anses underordnad användningssättet vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad eller ej. Eftersom eleverna stadigvarande bodde på elevhemmet fann domstolen att boendet var att hänföra till begreppet stadigvarande bostad och medgav således inte avdrag för den på elevhemmet belöpande ingående skatten (KRNJ 2002-10-11, mål nr 540-1999). Skatterättsnämnden har ansett att ett elevhem som hyrdes ut till en kommun inte utgjorde stadigvarande bostad utan hade en sådan anknytning till den av kommunen bedrivna

undervisningsverksamheten att byggnaden ansågs utgöra en integrerad del i verksamheten (SRN 2004-05-11).

Skatteverket har belyst skatteplikten för mervärdesskatt vid tillhandahållande av logi i elevhem och vid uthyrning av elevhem till en kommun, se Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111.

Uthyrningsstuga

Skatterättsnämnden har bedömt avdragsrätten för ingående skatt avseende anskaffning av en sommarstuga som ett bolag avsåg att hyra ut (SRN 2000-10-04). Det var fråga om två olika uthyrningssituationer. Den första situationen avsåg långtidsuthyrning av stugan till andra företag som i sin tur skulle nyttja stugan för att bedriva korttidsuthyrning. Nämnden ansåg här att bolaget hade avdragsrätt för ingående skatt på anskaffnings- och driftkostnader avseende stugan under förutsättning att bolaget av skattemyndigheten förklarats frivilligt skattskyldigt för mervärdesskatt för den aktuella uthyrningen.

Den andra situationen som Skatterättsnämnden tog ställning till gällde korttidsuthyrning som avsågs bedrivas av sökandebolaget i egen regi. Först konstaterade nämnden att stugan i detta fall skulle anses använd i verksamhet som enligt ML utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Även här ansåg sedan Skatterättsnämnden att bolaget hade avdragsrätt för den ingående skatt som belöpte på anskaffnings- och driftkostnader för stugan.

I sin motivering beträffande avdragsrätten yttrade nämnden att en fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör en stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtidsuthyrning att enbart det förhållandet att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten inte bör medföra att stugans mervärdesskatterättsliga karaktär bör vara en annan än i det fall bolaget självt hyr ut stugan för korttidsboende.

En uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet har således av Skatterättsnämnden inte ansetts utgöra stadigvarande bostad.

Skatteverket har belyst flera mervärdesskatterättsliga frågor i samband med uthyrning av tillfällig bostad i rum och stugor, se Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111.

Lägenheter

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende bedömt frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen, som fastställde förhandsbeskedet, angav att fastighetsägaren hade avdragsrätt för den ingående skatt som belöpte på kostnader för anskaffning och drift av de aktuella lägenheterna under förutsättning att denne var frivilligt skattskyldig enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. En lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet används inte för permanent boende och utgör därmed inte stadigvarande bostad i ML:s mening (RÅ 2002 not. 174).

Skatteverket anser att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som avser en bostadsrättsförenings upplåtelse av en bostadsrättslägenhet som nyttjas av bostadsrättshavaren enligt vissa samägarvillkor under en vecka varje år på obegränsad tid, eftersom denna upplåtelse är en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML (Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111). Se vidare avsnitt 20.3.1.

Företagsbostäder

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på bl.a. ombyggnad av lokaler till lägenheter för användning i en hotellliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelser av s.k. företagsbostäder. Domstolen bedömde att verksamheten var skattepliktig eftersom det var fråga om rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Därmed förelåg avdragsrätt för den ingående skatt som hänförde sig till utgifter för ombyggnad och drift till den del fastigheten användes för denna verksamhet (RÅ 2002 not. 175). Se även RÅ 2002 ref. 67 med samma utgång.

Tröskelboende

Ett företags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning som s.k. tröskelboende utgjorde enligt ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked en ej skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Av motiveringen i förhandsbeskedet framgår att Skatterättsnämnden ansåg att bostadsmodulerna utgjorde stadigvarande bostäder, trots att vissa bostäder saknade kök/hygienutrymmen. Det primära i verksamheten var i detta fall att erbjuda bostad till de hemlösa. Bostäderna skulle användas för ett mer eller mindre permanent boende där inslaget av omsorg ansågs begränsat (RÅ 2005 not. 78).

Tillfälligt boende

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt utgången i ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden bedömt att ett företag, som hyr en byggnad för användning som tillfällig bostad åt sina anställda när de genomgår internutbildning, har avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv för byggnaden. Av skälen för domstolens avgörande framgår bl.a. följande: ”Den av bolaget förhyrda fastigheten innehåller, förutom vissa gemensamhetsutrymmen, 18 bostadslägenheter som används för korttidsboende i samband med personalutbildning. Ingen del av fastigheten används på ett sådant sätt att personalen därigenom bereds ett boende som för dem kan ersätta en stadigvarande bostad. Den nuvarande användningen uppges vara av mer permanent karaktär, och vissa ombyggnader av fastigheten har skett för att anpassa denna till verksamheten. Mot den nu angivna bakgrunden finner Regeringsrätten att bolagets förvärv för det aktuella korttidsboendet inte kan anses avse sådan stadigvarande bostad som enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML utesluter avdragsrätt.” (RÅ 2005 ref. 34).

Uthyrning till staten

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad kan vara tillämpligt på en uthyrning till staten, även för det fall frivillig skattskyldighet har medgetts. I målet var det frågan om en uthyrning av gästforskarbostäder till en statlig institution som i sin tur skulle hyra ut bostäderna till forskare. Bostäderna var till sin karaktär stadigvarande bostäder och skulle även användas på detta sätt av gästforskarna. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § ML är tillämpligt på uthyrningen till staten. Det förhållande att det saknas möjlighet att begränsa den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning till staten innebär inte att avdragsförbudet inskränks (RÅ 2010 ref. 43).

Bostadsanpassningsbidrag

I flera kammarrättsdomar har den mervärdesskatt som belöper på kommunernas kostnader för s.k. bostadsanpassningsbidrag bedömts omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (se bl.a. KRNG 2001-10-18, mål nr 6711–6714-2000). Kammarrätten anger i den här nämnda domen att oavsett om det är kommunen genom en entreprenör eller den enskilde som i praktiken utför åtgärden är det fråga om åtgärder som vidtas i enskilda personers privatbostäder. De aktuella åtgärderna omfattas därför av avdragsförbudet.

14.6.3 Representationskostnader

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål för vilken den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § IL (8 kap. 9 § första stycket 2 ML).

Förenlighet med EU-rätten

EU-domstolen har bedömt om ett antal nederländska avdragsförbud var tillräckligt specificerade för att vara förenliga med EU-rätten. De avdragsförbud som bedömdes var avdragsförbud som bl.a. avsåg tillhandahållande av måltider, drycker, avkopplingsaktiviteter till personal, affärsgåvor, eller andra gåvor. Domstolen angav att den möjligheten som finns för medlemsstaterna att bibehålla avdragsförbud förutsätter att de i tillräcklig utsträckning preciserar arten av och föremålet för de varor och tjänster som ska undantas från avdragssystemet. På så sätt garanteras att möjligheten inte utnyttjas till att införa generella undantag från avdragssystemet. EU-domstolen fann att samtliga de avdragsförbud som bedömdes i avgörandena var tillräckligt begränsade för att kunna identifieras (C-538/08 och C-33/09, X Holding).

Av domen framgår också att en tolkning av detta slag finner stöd i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatt, inom ramen för ett rådsbeslut på området, under inga förhållanden ska vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Mervärdesskattelagens avdragsbegränsning för ingående skatt som avser representation och liknande ändamål innehåller enligt Skatteverkets uppfattning en tillräcklig precisering av arten eller föremålet för de varor och tjänster som omfattas av avdragsförbudet för att uppfylla de krav på precisering som följer av unionsrätten. När det gäller utgifter för lunch, middag och supé framgår dessutom uttryckligen av 16 kap. 2 § IL att utgifter av detta slag omfattas av avdragsförbudet när den angivna beloppsramen överskrids. Avdragsbegränsningen i 8 kap. 9 § första stycket 2 ML avser ingående skatt på varor och tjänster som har anskaffats för representation eller liknande ändamål. Avdragsbegränsningen är därför inte hänförlig till alla förvärv av varor och tjänster, oberoende av deras art eller föremål. En avdragsbegränsning som avser representation eller liknande ändamål utgör därför enligt Skatteverkets uppfattning inte en enligt unionsrätten otillåten generell begränsning av avdragsrätten (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 477095-10/111).

Avdragsram

Vid inkomstbeskattningen ska utgifter för representation och liknande ändamål dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid. Ett företag som i sin verksamhet har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt kan i samband med representation högst få avdrag för mervärdesskatten på avdragsramen 90 kr per person och måltid. Om ett sådant företag har haft kostnader för en restaurangtjänst som avser olika skattesatser, d.v.s. både mat och spritdrycker, vin eller starköl, kan företaget få avdrag för ingående skatt med skäligen 14 kr per person och måltid. Detta gäller under förutsättning att kostnaderna är minst 90 kr exklusive mervärdesskatt per person och måltid och har ett omedelbart samband med näringsverksamheten. Företaget kan dock i stället välja att beräkna sitt avdrag för mervärdesskatt utifrån faktiska kostnader för mat respektive spritdrycker, vin eller starköl. Den andel av 90 kr som ska anses avse mat ska då beräknas genom en proportionering utifrån de faktiska kostnaderna exklusive mervärdesskatt för mat respektive spritdrycker, vin och starköl vid varje representationstillfälle (Skatteverket 2012-05-31, dnr 131 210591-12/111).

14.6.4 Vissa varuleveranser till fartyg

Enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket ML. Avdragsförbudet gäller leverans av vissa slags varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland. Se vidare avsnitt 9.7.3.

14.7 Korrigering**14.7.1 Bonus, rabatt eller återbäring**

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand, se avsnitt 11.8.

14.7.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Hur mervärdesskatt ska redovisas då en vara som sålts på avbetalning återtas framgår av avsnitt 11.10.1.

14.7.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående skatt ska hanteras när det uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 11.9 och 19.4.5.

14.8 Underlag för avdragsrätt

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML (8 kap. 5 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 178 i mervärdesskattedirektivet.

Rätt till avdrag för ingående skatt förutsätter också att den som debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Av bestämmelsen i 8 kap. 2 § första stycket ML framgår att definitionen av ingående skatt, när det är fråga om ett förvärv av varor eller tjänster inom landet, utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Den som debiterat skatten ska således ha gjort detta i en yrkesmässig verksamhet eller i en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförbara med näringsverksamhet och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet. Se vidare avsnitten 14.2 och 14.8.3.

14.8.1 Faktura

Avdragsrätten ska normalt styrkas genom faktura (8 kap. 17 § ML). Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående skatt kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringsskyldigheten fullgörs. Jämför avsnitt 17.

Om det finns särskilda skäl behövs ingen faktura, om förvärvaren är skattskyldig och kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte när förvärvaren är skattskyldig för ett unionsinternt förvärv. Exempel på när fakturakravet kan frångås finns i prop. 2007/08:25 s. 221. Kravet kan t.ex. frångås då det kan styrkas med ett avtal mellan parterna.

Fel fakturamottagare

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser Skatteverket, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående skatten föreligger om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde.

Om fel fakturamottagare angivits men köparen ändå kan identifieras med ledning av andra uppgifter i fakturan kan

köparen själv ersätta det felaktiga namnet med det korrekta. I andra fall kan köparen behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett av leverantören utfärdat intyg som utvisar vem som är den rätte fakturamottagaren (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Kostnads- ersättning

Det förekommer att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättningar till anställda som haft kostnader för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Även om det i den anställdes kostnader skulle ingå erlagd mervärdesskatt har inte arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående skatt med anledning av utbetald kostnadsersättning. Detta eftersom den anställda inte är skattskyldig för mervärdesskatt och således inte ska påföra någon mervärdesskatt i sitt krav till arbetsgivaren.

Faktura utställd på en anställd

Om det kan anses naturligt att arbetsgivaren står för ett inköp kan den ersättning arbetstagaren erhåller från arbetsgivaren för ett inköp anses vara ersättning för ett utlägg för arbetsgivarens räkning i stället för en kostnadsersättning. När det är ett utlägg, har arbetsgivaren avdragsrätt för mervärdesskatten enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

Skatteverket har godtagit att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående skatt avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom. Den skattskyldige måste dock kunna visa att det är fråga om en anställds utlägg för hans räkning. Kvittot eller handlingen måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven i 11 kap. 8 § ML med undantag för att den anställdes namn står på underlaget i stället för arbetsgivarens namn (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Bensin

En skattskyldig har avdragsrätt för driftkostnader för personbil som utgör inventarium i verksamheten eller som förhyrts för användning i verksamheten även om bilen till viss del används privat eller till viss del används i en undantagen verksamhet. I övriga fall gäller de vanliga reglerna om avdragsrätt, d.v.s. avdragsrätt föreligger endast om det verkligen är ett förvärv och om förvärvet avser den verksamhet som medför skattskyldighet. Se även avsnitt 23.

Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställda betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan

också vara så att den anställde betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

Arbetsstagarens utlägg

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår utlägget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven enligt 11 kap. ML. I de fall den anställde inte gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning utan får en kostnadsersättning från denne föreligger som nämnts ovan inte avdragsrätt för ingående skatt hos arbetsgivaren.

Arbetsgivarens kostnad

I det fall bensinen betalas med arbetsgivarens kontokort och även om det inte är fråga om något förvärv för en av arbetsgivaren ägd eller hyrd bil, bör arbetsgivaren medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser tjänstekörningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Enskild firma

Om en egen företagare använder sin bil i verksamheten och bilen inte är bokförd som inventarium gäller motsvarande regler som redovisats ovan. Det innebär att om utgiften för bensinen inte bokförs i företaget medges inget avdrag, och om utgiften bokförs i företaget medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Auktionsinköp

Även vid inköp genom auktion gäller att avdragsrätten för ingående skatt ska styrkas med faktura. Ofta är det begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som säljs vid auktioner. För dessa varor kan de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning (VMB) i 9 a kap. ML ofta vara tillämpliga, se avsnitt 32. Då dessa bestämmelser tillämpas, av inlämnaren i de fall auktionsförrättaren enbart uppträder som förmedlare eller av auktionsförrättaren i de fall denne förmedlar i eget namn, får något mervärdesskattebelopp inte anges i fakturan och förvärvaren har därför inte någon avdragsrätt. När allmänna bestämmelser tillämpas i stället för VMB ska avdrag för ingående skatt styrkas med en faktura som uppfyller de krav som anges i 11 kap. ML. Om auktionsförrättaren tar ut särskild provision av säljaren eller köparen ska också avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på sådan provision

styrkas på motsvarande sätt. Se vidare avsnitt 17.11 angående fakturering i samband med auktionsförsäljning.

Exekutiv försäljning

Skatteverket anser att ett av Kronofogdemyndigheten upprättat protokoll jämte eventuella särskilda kvitenser i enlighet med ML:s faktureringskrav kan användas som underlag för en köparens avdragsrätt för ingående skatt i samband med exekutiv försäljning (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

14.8.2 Övriga handlingar

Förvärv av fastighet

Vid förvärv av en fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML, ska den ingående skatten styrkas med en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form (8 kap. 19 § ML). Överlåtaren ska utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid förvärv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående skatt belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § andra stycket 2 ML. Se vidare avsnitt 22.8.2.

Övertagen investeringsvara

Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt ska enligt 8 kap. 20 § ML som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 16.10.

Importdokument

Importdokument ska godtas som underlag för avdragsrätt för ingående skatt oavsett om detta förekommer elektroniskt eller i pappersform. Elektroniskt dokument ska dock endast godtas om den importerande medlemsstaten har infört ett elektroniskt system för fullgörande av tullformaliteter och om det elektroniska dokumentet kan kontrolleras (artikel 52 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

14.8.3 Skatt enligt gällande lag

EU-domstolen har fastslagit att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet inte omfattar sådan skatt som ska betalas endast för att den angivits på fakturan. Utnyttjandet av avdragsrätten är enligt EU-domstolen begränsat till att endast gälla skatt som ska betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en mer-

värdesskattepliktig transaktion eller skatt som betalats inom ramen för skattskyldigheten (C-342/87, Genius Holding).

EU-domstolen har åberopat den princip beträffande utnyttjande av avdragsrätten som fastslagits i mål C-342/87, Genius Holding, och yttrat att skattebedrägerier skulle kunna underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen ska betalas (C-454/98, Schmeink & Cofreth).

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att avdragsrätt inte föreligger för mervärdesskatt som felaktigt debiterats av en säljare (RÅ 2004 ref. 65). Den i målet aktuella omsättningen hade inte skett inom landet. Domstolen angav att ML:s bestämmelser om avdragsrätt ska tolkas mot bakgrund av direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) och åberopade EU-domstolens uttalande att rätten till avdrag för ingående skatt är begränsad till att endast gälla skatt som ska betalas enligt gällande lag, d.v.s. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten (mål C-454/98, Schmeink & Cofreth, punkt 53). Av ovanstående domar framgår att avdragsrätt inte föreligger för felaktigt debiterad mervärdesskatt utan det måste vara fråga om ingående skatt enligt 8 kap. 2 § ML. Det gäller även om den som ställt ut fakturan blir skyldig att betala in beloppet. Rätt till avdrag föreligger således inte för skatt som felaktigt angivits i en faktura trots att utställaren är betalningsskyldig för beloppet enligt 1 kap. 1 § tredje stycket samt 1 kap. 2 e § ML. Se avsnitten 4.7, 14.2 och 14.8.

14.8.3.1 God tro

Definitionen av ingående skatt i 8 kap. 2 § första stycket ML utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats, se vidare avsnitt 14.2. Skatteverket anser att en skattskyldig som tar emot en faktura från en på fakturan angiven säljare som inte är skattskyldig för den fakturerade omsättningen inte har rätt att göra avdrag för det belopp som betecknats som mervärdesskatt i fakturan. När någon omsättning som medför skattskyldighet inte har ägt rum från den på fakturan angivne säljaren saknar frågan om god tro betydelse för fakturamottagarens avdragsrätt. Skatteverkets bedömning grundas bl.a. på EU-domstolens uttalanden i målen C-354/03 Optigen, C-439/04 och C-440/04 Kittel, C-454/98 Schmeink & Cofreth, C-342/87 Genius

Holding, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken samt RÅ 2004 ref. 65 (Skatteverket 2008-06-12, dnr 131 382472-08/111).

Betydelsen av god tro vid avdrag för ingående skatt har prövats av kammarrätten. Enligt kammarrättens bedömning var utgångspunkten i målet C-354/03 Optigen och de förenade målen C-439/04 och 440/04 Kittel att de objektiva kriterierna måste vara uppfyllda för att mervärdesskatt ska betalas och för att rätt till avdrag för ingående skatt ska föreligga. I såväl Optigen som i Kitteldomen var de objektiva kriterierna för skattskyldighet uppfyllda men missbruk hade förekommit i ett tidigare led. I det aktuella målet konstaterades att någon omsättning inte ägt rum mellan parterna. Kammarrätten ansåg därför att de objektiva kriterierna för avdrag för ingående skatt enligt den i målet aktuella fakturan inte var uppfyllda, varför frågan om god tro saknade betydelse för köparens avdragsrätt. Domen har överklagats av den skattskyldige, men Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd (KRNS 2008-04-29, mål nr 1139-07 och 1141-07).

I ett annat avgörande har kammarrätten ansett att avdragsrätt föreligger trots att de personer som uppträtt som säljare i själva verket inte kunnat bedriva någon skattepliktig verksamhet och alltså objektivt sett inte kunnat debitera någon mervärdesskatt. Kammarrätten anförde, med bl.a. hänvisning till C-409/04 Teleos och de förenade målen C-439/04 och C-440/04 Kittel, att avdrag för ingående skatt kan komma ifråga trots att villkoren objektivt sett inte är uppfyllda. En förutsättning är dock att förvärvaren inte har och inte heller borde ha insett att den debiterade mervärdesskatten var oriktig (KRNG 2009-12-04, mål nr 1059–1060-09). Skatteverket har överklagat domen, men Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd. Kammarrätten har dock kommit till motsatt slutsats i ett flertal andra avgöranden och ansett att avdragsrätt inte föreligger om de objektiva kriterierna för avdragsrätt inte är uppfyllda samt uttalat att god tro inte kan läka detta faktum (se bl.a. KRNS 2009-09-25, mål nr 6415-08 m.fl. och KRNG 2010-12-30, mål nr 3266-10).

14.8.3.2 Bedrägerifall

EU-domstolen har behandlat frågan om avdragsrätt vid olika transaktioner som har ansetts utgöra s.k. karusellbedrägerier. Frågan var bl.a. om avdragsrätt kan vägras, trots att de objektiva kriterierna för avdragsrätt är uppfyllda, när säljaren

utfört ett mervärdesskattebedrägeri (förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel).

Av domen framgår att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående skatt (punkt 51).

Avdrag för ingående skatt kan däremot vägras, trots att ett förvärv uppfyller de objektiva kriterierna för avdragsrätt, om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri (punkt 56–59).

EU-domstolen har även kommit till motsvarande resultat i ett flertal senare mål (de förenade målen C-80/11 och C-142/11 Mahagében, C-324/11 Gábor Tóth och C-285/11 Bonik).

Ond tro

Kammarrätten har prövat om rätten till avdrag för ingående skatt kan förloras, även om skatten avser en formellt sett mervärdesskatterättsligt korrekt transaktion, i sådana fall där köparen kände till eller borde ha känt till att han genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri (s.k. ond tro). Domstolen konstaterade att om Skatteverket med objektiva omständigheter kan göra det sannolikt att bolaget känt till eller borde ha känt till att det genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri så saknas avdragsrätt (KRNS 2011-05-12, mål nr 5856-09 samt KRSU 2011-07-01, mål nr 1457–1459-10).

Kammarrätten har dock kommit till motsatt slutsats i ett annat avgörande och ansett att i ett fall där det inte är fråga om skentransaktioner samt övriga förutsättningar för avdragsrätt inte har ifrågasatts, inte är lagligen möjligt att vägra företaget avdrag för ingående skatt. Det gäller oavsett om företaget varit i ond tro eller inte beträffande ett mervärdesskattebedrägeri (KRNG 2011-06-27, mål nr 834–835-09). Domen har överklagats och Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att meddela prövningstillstånd.

15 Rätt till återbetalning

15.1 Inledning

10 kap. ML

Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt saknar rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML. Den som bedriver en verksamhet i vilken omsättningen inte medför skattskyldighet har i vissa särskilda fall i stället rätt till återbetalning av skatt. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning som utgör s.k. kvalificerade undantag från skatteplikt samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Se närmare beskrivning i avsnitten 15.5, 15.6 och 15.10. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML och de inskränkningar i avdragsrätten som framgår av 8 kap. ML, se avsnitt 14. Rätten till återbetalning omfattar endast sådan ingående skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet (10 kap. 13 § ML).

Ingående skatt för den som på detta sätt är återbetalningsberättigad redovisas i mervärdesskattedeklarationen, alternativt i självdeklarationen, på raden för ingående skatt.

Rätt till återbetalning av ingående skatt kan under vissa förutsättningar föreligga även för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar. Se avsnitten 15.2 och 15.4.

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 34.

Unionsinterna förvärv

Den som beskattas i Sverige för unionsinternt förvärv har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för ingående skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för ingående skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i mervärdesskattefri verksamhet.

Den ingående skatten uppgår vid ett unionsinternt förvärv till ett belopp motsvarande den utgående skatt som ska redovisas med anledning av förvärvet (8 kap. 2 § andra stycket ML).

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om rätt till avdrag eller återbetalning vid unionsinterna förvärv finns i artikel 168 c i mervärdesskattedirektivet. I artiklarna 169–171 finns mervärdesskattedirektivets övriga bestämmelser om återbetalning.

15.2 Återbetalning till utländska företagare

15.2.1 Rätt till återbetalning

Definition

Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i 10 kap. 1–3 §§ ML. En förutsättning för återbetalning är att det är fråga om en utländsk företagare enligt definitionen i 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. Se vidare avsnitt 39.

EU:s direktiv

EU:s bestämmelser om återbetalning av ingående skatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat finns i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelserna som avser återbetalning till skattskyldiga som inte är etablerade inom unionen finns i trettonde direktivet (85/560/EEG).

Företagare från annat land vid bedömning av återbetalningsrätt

EU-domstolen har prövat om en beskattningsbar person med säte i en medlemsstat och som i en annan medlemsstat endast bedriver test- eller forskningsverksamhet, utan att utföra några beskattningsbara transaktioner, kan anses ha ett ”fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts” i den andra medlemsstaten i den mening som avses i artikel 3 a i direktiv 2008/9/EG (och tidigare åttonde direktivet). Domstolen uttalar att återbetalningsrätt föreligger om en beskattningsbar person i den återbetalande medlemsstaten saknar säte och fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförs. När det gäller uttrycket ”fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförs” konstaterar EU-domstolen att det finns två kumulativa villkor, dels att det ska finnas ett fast etableringsställe och dels att affärstransaktioner ska genomföras därifrån. Detta innebär att ett företag från annat land som har ett fast etableringsställe här i landet från

vilket inga affärstransaktioner genomförs kan ansöka om återbetalning enligt direktiv 2008/9/EG. Ett företag som har ett fast etableringsställe i Sverige men som inte utför några affärstransaktioner från etableringsstället är alltså inte diskvalificerat från återbetalning enligt direktivet (C-318/11 och C319/11, Daimler).

Elektroniskt förfarande

Som en följd av direktiv 2008/9/EG har reglerna i ML om återbetalning till utländska företagare kompletterats och ändrats. Det gäller framför allt förfarandereglerna i 19 kap. ML. Det har bl.a. införts ett nytt elektroniskt förfarande för återbetalning till utländska företagare som är etablerade inom unionen. I 19 kap. ML regleras dels förfarandet för utländska företagens ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt i Sverige, dels hur företagare som är etablerade i Sverige ska ansöka om återbetalning av mervärdesskatt i andra EU-länder, se vidare avsnitt 15.3.

Förutsättningar för rätt till återbetalning

För rätt till återbetalning krävs att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänförs till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen, i det fall den görs inom EU, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs, och
3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML om omsättningen gjorts här i landet.

En utländsk företagare har också rätt till återbetalning för ingående skatt som hänförs till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c ML, s.k. omvänd skattskyldighet (10 kap. 1 § ML).

Elektroniska tjänster

En särskild ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt får tillämpas av utländska företagare, som inte är etablerade inom EU, och som till icke näringsidkare inom EU tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 18 § 12 ML (lag [2011:1245] om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster). Se vidare avsnitt 43. En sådan utländsk företagare har rätt till återbetalning av den ingående skatt som hänförs till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige (10 kap. 4 a § ML). Ansökan om återbetalning får göras på det sätt som gäller för

utländska företagare som inte är etablerade inom EU, se avsnitt 15.2.2.2.

Återbetalningsrättens inträde

Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller när en tjänst har tillhandahållits. Vid förskottsbetalning inträder rätten till återbetalning när förskottet har betalats (10 kap. 3 § ML).

Begränsningar

Rätten till återbetalning omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet (10 kap. 13 § ML). Avdragsförbuden i 8 kap. 9, 15 och 16 §§ ML måste alltså beaktas vid återbetalningen. Detsamma gäller reglerna om blandad verksamhet i 8 kap. 13 § ML. För den utländske företagare som är etablerad i ett annat EU-land begränsas rätten till återbetalning även av reglerna för blandad verksamhet i det EU-land där företagen är etablerad (10 kap. 13 a § ML).

Återbetalning sker inte heller av belopp som felaktigt angetts som mervärdesskatt i en faktura. Det kan exempelvis röra sig om en felaktig skattedebitering vid sådan försäljning av varor till andra EU-länder som är undantagen från skatteplikt eller när mervärdesskatt felaktigt debiterats på transaktioner som är omsatta utomlands (10 kap. 13 b § ML). I dessa fall får i stället den utländske företagaren söka rättelse hos säljaren.

EU-domstolen har ansett att mervärdesskatt som enligt gällande bestämmelser egentligen inte skulle ha betalats, men som felaktigt fakturerats och betalats in, inte kunde återbetalas med stöd av åttonde direktivet. Det är, bortsett från i särskilt angivna fall, endast säljaren som är betalningsskyldig till skattemyndigheterna i omsättningslandet. Det föreligger inte något hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken endast säljaren kan begära återbetalning av mervärdesskatt som betalats till skattemyndigheterna. Domstolen tillägger dock att om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt från säljaren, måste medlemsstaterna föreskriva ”nödvändiga instrument” för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats (C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken). Numera framgår det uttryckligen av direktiv 2008/9/EG att en utländsk företagare endast har rätt till återbetalning enligt direktivet av belopp som utgör mervärdesskatt enligt den återbetalande medlemsstatens lagstiftning.

En svensk säljare som exempelvis felaktigt debiterat mervärdesskatt vid en försäljning av varor till ett företag i ett annat EU-land bör rätta detta genom att rätta sin försäljning och i

stället tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML. Ett krav är dock att det vid rättelsen finns handlingar som styrker att köparen vid förvärvstillfället var registrerad som skattskyldig i ett annat EU-land. För ändring av säljarens betalningsskyldighet för det som mervärdesskatt angivna beloppet krävs att denne utfärdar en kreditnota. Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota (13 kap. 28 § ML).

ML:s regler om felaktigt uttagen mervärdesskatt innebär att en utländsk företagare inte själv kan begära återbetalning från Skatteverket av en felaktigt uttagen mervärdesskatt. Företagaren får i stället vända sig till säljaren för att återfå det felaktigt uttagna beloppet. Om säljaren inte frivilligt betalar tillbaka beloppet får den utländske företagaren vända sig till allmän domstol för att enligt civilrättsliga regler återkräva beloppet av säljaren. I samband med införandet av de nya reglerna om återbetalning har Regeringen uttalat att ett sådant förfarande uppfyller den unionsrättsliga effektivitetsprincipen, d.v.s. det är inte omöjligt eller orimligt svårt för den utländske företagaren att återfå beloppet (prop. 2009/10:15 s. 154).

En utländsk företagare saknar rätt till återbetalning avseende förvärv som innebär att han förmedlar en vara eller en tjänst på uppdrag av någon som inte skulle ha haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid ett direkt förvärv av varan eller tjänsten (10 kap. 2 § ML).

En utländsk företagare har inte heller rätt till återbetalning av ingående skatt på förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet. Rätt till återbetalning föreligger dock för den ingående skatt som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning av vara inom landet där köparen är skattskyldig (10 kap. 2 § andra stycket och 1 § andra stycket ML).

Vid omsättning av resetjänster föreligger i vissa fall inte avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärvade varor och tjänster (9 b kap. 3 § ML). Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning för utländsk företagare, se avsnitt 31.5.

15.2.2 Förfaranderegler

Det finns särskilda regler om ansökningsförfarandet och förfarandet i övrigt vid återbetalning till utländska företagare. Dessa regler återfinns i 19 kap. ML. I 20 kap. ML finns regler om omprövning och överklagande.

Särskild ansökan För utländska företagare som är etablerade inom EU finns det ett elektroniskt ansökningsförfarande via en elektronisk portal, se avsnitt 15.2.2.1. Utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land ska, som tidigare, lämna ansökan på särskild blankett, se avsnitt 15.2.2.2. Utländska företagare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige ska dock ansöka om återbetalning i mervärdesskattedeclaration eller självdeklaration, se avsnitt 15.2.2.3. Vad som gäller när näringsidkare som är etablerade i Sverige ansöker om återbetalning från andra EU-länder framgår av avsnitt 15.3.

Minimibelopp Om återbetalningsperioden är minst tre kalendermånader men inte helt kalenderår ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kr. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av ett kalenderår ska det sökta beloppet vara minst 500 kr (19 kap. 7 och 24 §§ samt 34 § tredje stycket ML).

15.2.2.1 Utländska företagare som är etablerade i annat EU-land

Ansökan Utländska företagare som är etablerade inom EU ska ansöka om återbetalning genom att lämna en elektronisk ansökan till den behöriga myndigheten i det EU-land där företagaren är etablerad (etableringsmedlemsstaten). En förutsättning för att en utländsk företagare ska kunna ansöka om återbetalning genom den elektroniska portalen är dock att denne under återbetalningsperioden inte har omsatt några varor eller tillhandahållit några tjänster i Sverige. Det finns två situationer då ansökan ska ske genom den elektroniska portalen trots att den utländske företagaren har omsatt varor eller tillhandahållit tjänster i Sverige. Det första undantaget avser tillhandahållande av vissa särskilt angivna transporttjänster och stöd-tjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt ML. Det andra undantaget avser omsättning av varor och tillhandahållande av tjänster till en köpare som är skattskyldig för omsättningen, s.k. omvänd skattskyldighet (19 kap. 1 § ML).

En utländsk företagare som vill ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § ML men under återbetalningsperioden har omsatt varor eller tillhandahållit tjänster som inte omfattas av ovan angivna undantag, ska ansöka om återbetalning i en mervärdesskattedeclaration, se avsnitt 15.2.2.3.

Tidsfrist En elektronisk ansökan ska ha kommit in till den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden (19 kap. 8 § ML).

Etableringsstatens kontroll

Myndigheten i etableringsmedlemsstaten ska kontrollera om sökanden är skattskyldig enligt det landets bestämmelser innan ansökan vidarebefordras till Skatteverket. Av artikel 48.1 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri framgår att den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten, när den tar emot en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, på elektronisk väg inom 15 dagar ska vidarebefordra ansökan till de behöriga myndigheterna i berörd återbetalande medlemsstat. Därigenom bekräftar myndigheten i etableringsmedlemsstaten att sökanden är en i mervärdesskattehänseende beskattningsbar person samt att det registreringsnummer för mervärdesskatt som denna person har uppgett är giltigt för återbetalningsperioden. Det är tillräckligt att sökanden är skattskyldig till mervärdesskatt i etableringsstaten under någon del av ansökningsperioden.

Ansökans innehåll

En ansökan om återbetalning ska innehålla följande identifikationsuppgifter.

1. sökandens namn och fullständiga adress,
2. en adress för kontakt på elektronisk väg,
3. sökandens registreringsnummer till mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer,
4. uppgifter om bankkonto för återbetalning, inbegripet IBAN- och BIC-koder, samt
5. för varje faktura eller importdokument
 - a. varu- eller tjänsteleverantörens namn och fullständiga adress,
 - b. varu- eller tjänsteleverantörens registreringsnummer till mervärdesskatt,
 - c. prefixet för Sverige enligt artikel 215 i mervärdesskatte-direktivet, och
 - d. fakturans eller importdokumentets datum och nummer.

Under punkt 4 måste uppgifterna för kontohavare skrivas utan bokstäverna å, ä och ö, för att bli godkända i det elektroniska återbetalningssystemet.

De uppgifter som anges i 5 b och c ska dock inte anges om ansökan avser import (6 § MF).

Utöver ovan angivna identifikationsuppgifter ska en ansökan om återbetalning innehålla en beskrivning av sökandens affärsverksamhet och uppgift om den återbetalningsperiod ansökan avser. Vidare ska ansökan innehålla en förklaring att sökanden under återbetalningsperioden inte omsatt varor eller tjänster i Sverige. Detta gäller dock inte vissa transporttjänster eller stödtjänster som är undantagna från skatteplikt eller varor och tjänster som köparen är skattskyldig för.

Sökanden behöver inte bifoga några fakturor men mervärdesskattebelopp och beskattningsunderlag ska specificeras för varje faktura och importdokument. För varje faktura eller importdokument ska även arten av de förvärvade varorna och tjänsterna beskrivas med följande koder.

1. bränsle,
2. hyra av transportmedel,
3. utgifter med anknytning till transportmedel (bortsett från de varor och tjänster som hänförs till kod 1 eller 2),
4. vägtullar och vägavgifter,
5. utgifter för resor, såsom passageraravgift för taxi och kollektivtrafik,
6. logi,
7. mat, dryck och restaurangtjänster,
8. inträdesavgifter till mässor och utställningar,
9. utgifter för lyxartiklar, underhållning och representation,
10. övrigt.

Om sökanden använder kod 10 ska de levererade varornas och tillhandahållna tjänsternas art anges i text (7 § MF). Uppgifterna kan skrivas på svenska eller engelska.

Om ansökan avser ingående skatt på förvärv som omfattas av begränsningar i avdragsrätten, t.ex. hyra av personbil eller utgifter för representation, eller på passageavgiften för den fasta vägförbindelsen över Öresund ska sökanden lämna ytterligare uppgifter (19 kap. 4 § ML). Även dessa uppgifter ska lämnas i form av särskilda koder (8 § MF).

Om sökandens verksamhet innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet, s.k. blandad verksamhet, ska för varje faktura eller import-

dokument anges den avdragsgilla andelen av den ingående skatten angiven i procent (19 kap. 2 § ML).

En ansökan ska anses ingiven till den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten endast om den innehåller alla de uppgifter som krävs enligt ovan (19 kap. 8 § ML).

En ansökan om återbetalning ska avse en sammanhängande period om minst tre på varandra följande kalendermånader under kalenderåret, dock högst ett helt kalenderår. En ansökan som avser slutet av ett kalenderår får dock omfatta kortare tid än tre månader (19 kap. 6 § ML).

Begäran om ytterligare uppgifter

Om Skatteverket anser att ytterligare uppgifter behövs för att fatta beslut om återbetalning kan sådana uppgifter begäras från sökanden, den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten eller från någon annan. Skatteverket får även begära in originalet av berörd faktura eller importdokument om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran. En sådan originalhandling ska senast i samband med att Skatteverket meddelar sökanden sitt beslut återsändas till den som har givit in handlingen (9 § MF). Skatteverkets begäran om ytterligare uppgifter ska göras inom fyra månader från det att ansökan kom in till verket. De begärda uppgifterna ska ha kommit in till Skatteverket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran. Skatteverket har möjlighet att begära ytterligare uppgifter upprepade gånger.

Beslut

Beslut avseende en ansökan om återbetalning ska meddelas den sökande senast fyra månader från den dag ansökan kom in till verket om Skatteverket inte begärt in några ytterligare uppgifter (19 kap. 13 § ML).

Om ytterligare uppgifter begärts ska beslutet meddelas sökanden senast två månader från den dag de begärda uppgifterna kom in till Skatteverket. Kommer de begärda uppgifterna inte in inom en månad från den dag sökanden fick begäran ska beslut meddelas senast två månader från den dag denna tidsfrist löpt ut. När ytterligare uppgifter begärts in har dock Skatteverket alltid minst sex månader på sig för att avgöra ärendet, räknat från den dag ansökan kom in.

Skatteverket har, som nämnts, möjlighet att begära ytterligare uppgifter flera gånger (kompletterande ytterligare uppgifter). Om sådana kompletterande ytterligare uppgifter begärts måste beslut meddelas senast inom åtta månader från den dag ansökan kom in.

Ansökan anses ha avslagits om beslut inte meddelats inom ovanstående tidsfrister (19 kap. 14 § ML).

Utbetalning

Belopp som ska återbetalas ska utbetalas senast inom tio arbetsdagar från den dag tidsfristen för att meddela beslut löpt ut. Beloppet ska betalas ut i Sverige. Efter begäran kan dock sökanden få beloppet utbetalt i annat EU-land (19 kap. 19 § ML).

Ränta

Sökanden ska tillgodoföras ränta om utbetalningen sker efter den tidpunkt som anges ovan (19 kap. 20 § ML). Ränta ska beräknas fr.o.m. dagen efter den dag då utbetalning skulle ha skett enligt 19 kap. 19 § ML till den dag utbetalning faktiskt görs. Röntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 65 kap. 4 § tredje stycket SFL (19 kap. 21 § ML). Om sökanden inte inkommit med begärda ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter inom föreskriven tid går dock rätten till ränta förlorad.

Korrigering vid blandad verksamhet

Om sökanden har s.k. blandad verksamhet i etableringsmedlemsstaten föreligger bara rätt till återbetalning till den del den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill enligt etableringsmedlemsstatens tillämpning av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet. Om den avdragsgilla andelen vid blandad verksamhet preliminärt baseras på föregående års transaktioner och en justering sedan sker när den slutliga andelen för året har bestämts i enlighet med etableringslandets tillämpning av artikel 175 i mervärdesskattedirektivet, ska sökanden korrigera de belopp som denne har ansökt om återbetalning för eller som redan har återbetalats. Korrigeringen ska göras under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden och ska ske i en ansökan om återbetalning. Om någon sådan ansökan inte lämnas under detta kalenderår ska korrigeringen i stället ske genom en särskild anmälan via den elektroniska portalen i etableringsmedlemsstaten (19 kap. 15 § ML).

Återkrav

Om en sökande har fått en återbetalning på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. Betalning ska ske senast 30 dagar från den dag Skatteverket meddelat sökanden sitt beslut. Belopp som ska betalas tillbaka och obetalda skattetillägg får avräknas mot belopp som sökanden är berättigad att återfå enligt en annan ansökan om återbetalning (19 kap. 17 § ML). Skatteverket får inte vidta åtgärder för att återkräva ett oriktigt återbetalt belopp senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut (19 kap. 18 § ML).

Omprövning

Beslut om återbetalning kan omprövas såväl på den sökandes begäran som på initiativ av Skatteverket. För de utländska företagare som är etablerade inom EU gäller omprövningsreglerna i 66 kap. SFL (20 kap. 2 § ML). Detta innebär bl.a. att sökandens begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan gäller.

Dessa omprövningsregler gäller dock inte om 19 kap. 17 och 18 §§ ML är tillämpliga (se kantrubrik Återkrav ovan). Om sökanden har fått återbetalning på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt ska Skatteverket besluta att kräva tillbaka felaktigt återbetalt belopp enligt dessa regler.

Överklagande

Beslut som avser återbetalning till utländsk företagare som är etablerad inom EU kan överklagas enligt reglerna i 67 kap. SFL (20 kap. 1 § första stycket ML). Överklagandet ska ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår som ansökan gäller. Besluten får överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats (14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar). Skatteverket handlägger utländska företagares ansökningar om återbetalning av ingående skatt på utlandsskattekontoret Malmö och utlandsskattekontoret Stockholm. Besluten får därmed överklagas till förvaltningsrätten i Malmö respektive förvaltningsrätten i Stockholm.

15.2.2.2 Utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land

Ansökan

Utländska företagare som inte är etablerade inom EU ska ansöka om återbetalning hos Skatteverket på särskild blankett. Detta gäller under förutsättning att den utländske företagaren inte är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 SFL, se avsnitt 15.2.2.2.

Företagare från Albanien, Bosnien-Hercegovina, Färöarna, Grönland, Island, Kosovo, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Serbien och Turkiet ska använda blankett SKV 5811 som ska skickas till Skatteverket, utlandsskattekontoret Malmö. Övriga företagare, som inte är etablerade inom EU, ska använda blankett 5801 som ska skickas till Skatteverket, utlandsskattekontoret Stockholm. Ansökan ska vara under-tecknad av sökanden eller dennes ombud.

Till ansökan om återbetalning ska fogas faktura i original eller vid import tullräkning, som styrker skattebeloppet. I samband

med beslut om återbetalning förses handlingen med påskrift om beslutad återbetalning. Skatteverket ska senast i samband med att verket meddelar sökanden sitt beslut avseende ansökan återsända originalhandling till den som givit in handlingen (9 § MF).

Av artikel 218 i mervärdesskattedirektivet framgår bl.a. att elektroniska fakturor är tillåtna i medlemsstaterna. Skatteverket anser att en utskrift av en elektronisk faktura kan godtas som underlag vid utbetalning till utländska företagare (Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113). Däremot kan inte en kopia av en ”pappersfaktura” godtas som underlag. Sådana fakturor ska bifogas ansökan i original (19 kap. 25 § andra stycket 1 ML).

Till ansökan ska också fogas ett intyg som visar att sökanden är näringsidkare. Intyget ska vara utfärdat av en behörig myndighet i det land sökanden är etablerad. Till ansökan ska även fogas andra handlingar som behövs för att bedöma om sökanden har rätt till återbetalning (19 kap. 25 § ML).

Ansökan ska ha kommit in senast den 30 juni året efter det kalenderår som ansökan avser (19 kap. 26 § ML).

En ansökan om återbetalning ska avse en sammanhängande period om minst tre på varandra följande kalendermånader under kalenderåret, dock högst ett helt kalenderår. En ansökan som avser slutet av ett kalenderår får dock omfatta kortare tid än tre månader (19 kap. 23 § ML).

Beslut

Skatteverket ska fatta beslut avseende en ansökan om återbetalning senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kommit in (19 kap. 27 § ML).

Återkrav

Om en sökande har fått en återbetalning på ett bedrägligt sätt eller på annat oriktigt sätt ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. Betalning ska ske senast 30 dagar från den dag Skatteverket meddelat beslut. Belopp som ska betalas tillbaka och obetalda skattetillägg får avräknas mot belopp som sökanden är berättigad att återfå enligt en annan ansökan om återbetalning (19 kap. 28 § ML). Skatteverket får inte vidta åtgärder för att återkräva ett oriktigt återbetalt belopp senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut (19 kap. 29 § ML).

Omprövning

Beslut om återbetalning ska på begäran av den sökande omprövas om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt

bifallits. Detta gäller också om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period där tidigare beslut fattats (20 kap. 3 § ML). Begäran ska ha inkommit senast inom två år efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser (20 kap. 4 § ML).

Överklagande

Överklagande av beslut som avser återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade inom EU ska göras hos förvaltningsrätten i Falun. Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Elektroniska tjänster

Företag som inte är etablerade inom EU och som redovisar mervärdesskatt för elektroniska tjänster enligt bestämmelserna i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som gäller förvärv eller import som avser omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige (10 kap. 4 a § ML). För sådan återbetalning tillämpas de förfaranderegler som gäller för återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land (19 kap. 30 § ML). Se vidare avsnitt 43.

15.2.2.3 Utländska företagare som ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska inte lämna en särskild ansökan om återbetalning. Den ingående skatt som den utländske företagaren har rätt till återbetalning för redovisas i stället i mervärdesskattedeklaration.

Detta gäller exempelvis en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land men inte kan ansöka om återbetalning genom den elektroniska portalen på grund av att företagaren under återbetalningsperioden omsatt varor eller tjänster i Sverige. Även om omsättningen i Sverige inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt måste en sådan utländsk företagare registrera sig i Sverige om denne har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § ML (exempelvis för kostnader som är hänförliga till en skattepliktig verksamhet i etableringslandet) och vill ansöka om återbetalning av den ingående skatten. Detta gäller såvida omsättningen inte avser någon av de undantagna transporttjänster och stödtjänster till dessa som anges i 19 kap. 1 § andra stycket ML (7 kap. 1 § första stycket 6 SFL).

En utländsk företagare som gör ett sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska registreras till mervärdesskatt i Sverige (7 kap. 1 § första stycket 5 SFL). Om en sådan företagare har kostnader i Sverige och har rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt 10 kap. 1 § ML ska ansökan om återbetalning göras i mervärdesskattedeklaration.

Den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ML ska vara registrerad till mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL). Ansökan om återbetalning görs i mervärdesskattedeklaration. Detta gäller även för utländska företagare som inte kan ansöka om återbetalning enligt 19 kap. 1 § ML.

Utländska företagare som är etablerade inom EU ska inte registreras i Sverige av den anledningen att de har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 eller 12 § ML. Ansökan om sådan återbetalning görs via den elektroniska portalen i etableringsmedlemsstaten. Detta gäller under förutsättning att den utländske företagaren under återbetalningsperioden inte har omsatt några andra varor eller tjänster i Sverige än sådana som anges i 19 kap. 1 § andra stycket ML eller annars är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Utländsk mervärdes- skattegrupp

Om en utländsk företagare som ingår i en mervärdesskattegrupp i ett annat EU-land tillhandahåller varor eller tjänster som medför skattskyldighet för företaget i Sverige ska den utländske företagaren registreras för redovisning av mervärdesskatt här. Enligt Skatteverkets uppfattning medför en sådan registrering inte att den mervärdesskattegrupp som företaget är en del av i etableringsmedlemsstaten är förhindrad att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt i Sverige via den elektroniska portal som har inrättats i etableringsmedlemsstaten. Detta gäller oavsett om det är den företagare som är huvudman eller en annan medlem i mervärdesskattegruppen som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 440202-10/111).

15.3 Återbetalningsansökningar riktade till annat EU-land

Det elektroniska förfarande som gäller för återbetalningar till företagare som är etablerade inom unionen men inte i den återbetalande medlemsstaten innebär också att näringsidkare som är etablerade i Sverige ska ansöka elektroniskt om de vill

ha återbetalning av mervärdesskatt i ett EU-land där de inte är etablerade. Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats i Sverige (19 kap. 31 § ML). En sådan elektronisk ansökan görs genom att gå in på Skatteverkets webbplats ([www.skatteverket.se/e-tjänster](http://www.skatteverket.se/e-tjanster)) och där klicka på ”Momsåterbetalning inom EU”. För att kunna använda tjänsten måste juridiska personer göra anmälan om firmatecknare eller ombud. Det gör företaget på blanketten ”Anmälan e-tjänster – Momsåterbetalning inom EU” (SKV 4852). Den som ska lämna in ansökan måste normalt ha en svensk e-legitimation. För att få en svensk e-legitimation måste firmatecknaren eller ombudet normalt ha ett svenskt personnummer och vara mantalsskriven i Sverige.

Utländska ombud, som på grund av avsaknad av svenskt personnummer inte kan få e-legitimation, kan i stället tilldelas ett särskilt elektroniskt certifikat av Skatteverket. Om ett företag vill representeras av ett utländskt ombud som saknar e-legitimation, ska anmälan därför i stället lämnas på blanketten SKV4852 UTL. Denna blankett skickas till utlandsskattekontoret Malmö.

Företaget kan när som helst avregistrera en företrädare på blanketten ”Anmälan avregistrering – e-tjänster” (SKV 4804).

Ansökan om återbetalning måste ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden (19 kap. 32 § ML).

Frågan om en ansökan har kommit in i rätt tid avgörs dock av myndigheten i den återbetalande medlemsstaten i enlighet med bestämmelserna i det medlemslandet. Skatteverket kommer därför att vidarebefordra ansökningar som kommer in efter detta datum till respektive återbetalande medlemsstat.

Såvida inte en ansökan ska avvisas i enlighet med vad som framgår nedan är Skatteverket skyldigt att vidarebefordra ansökan till den återbetalande medlemsstaten inom 15 kalenderdagar efter det att ansökan kommit in (artikel 48.1 i rådets förordning [EU] nr 904/2010).

Skatteverket ska dock besluta att inte vidarebefordra en ansökan om sökanden under den aktuella återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11 e eller 12 § ML. Sökanden underrättas om ett sådant avvisningsbeslut via e-post (19 kap. 33 § ML).

**Svensk
mervärdes-
skattegrupp**

Om en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, ansöker om återbetalning i en annan medlemsstat, ska Skatteverket vidarebefordra ansökan till den återbetalande medlemsstaten. Detta gäller under förutsättning att mervärdesskattegruppen under återbetalningsperioden är skattskyldig i egenskap av säljare eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11 e eller 12 § ML. Skatteverket ska däremot inte vidarebefordra en eventuell ansökan från ett företag som ingår i en mervärdesskattegrupp och inte självt är skattskyldigt i egenskap av säljare eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11 e eller 12 § ML (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 440202-10/111).

15.4 Återbetalning till hjälporganisationer och utländska beskickningar

**Förenta
nationerna, hjälp-
organisationer**

Rätt till återbetalning finns för varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EU och användas i en verksamhet utanför EU, om verksamheten bedrivs för Förenta nationerna eller för något av dess fackorgans räkning (10 kap. 5 § första stycket ML).

Motsvarande rätt till återbetalning finns för riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EU för att användas i hjälpverksamhet (10 kap. 5 § andra stycket ML).

Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Ansökan ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen och faktura ska bifogas ansökan. Ansökan görs till Skatteverket, Ludvikakontoret. Det finns inte någon särskild blankett för ansökan, se avsnitt 38.4.

**Utländska
beskickningar
m.fl.**

Genom en ansökan, blankett SKV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan utländska beskickningar, karriärkonsulat m.fl. från Skatteverket, Ludvikakontoret få återbetalning av ingående skatt (10 kap. 6 § första stycket ML). Motsvarande rätt till återbetalning har också kontor eller anläggningar i Sverige som tillhör vissa institutioner eller EU-organ. Rätten till återbetalning för EU-institutionerna respektive EU-organen gäller dock endast i den omfattning återbetalningen inte leder till att konkurrensen snedvrids (10 kap. 6 § andra och tredje styckena ML). Förfarandet om återbetalning regleras i förordning 1994:224. Se närmare i avsnitt 38.1.

Återbetalning i särskilda fall

Vissa internationella organisationer och deras personal samt Europeiska unionens institutioner och organ kan ha rätt till skattefrihet till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser. Denna rätt till skattefrihet kan vara mer omfattande än vad som följer av ML. Det finns i dessa fall en särskild möjlighet att ansöka om återbetalning enligt 64 kap. 6 § SFL. Internationella organisationer m.fl. har i vissa fall rätt till återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§ ML. Återbetalning enligt 64 kap. 6 § SFL kan endast bli aktuellt om det inte föreligger rätt till återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§ ML.

Förfarandet för återbetalning enligt 64 kap. 6 § SFL regleras i förordning 1994:224. Ansökan om återbetalning ska lämnas till Utrikesdepartementet. Faktura ska bifogas till ansökan. Omfattningen av rätten till återbetalning kan variera beroende på vad som framgår av respektive avtal eller stadga. Om återbetalningsrätten förutsätter att förvärvet uppgår till betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning endast ske om den totala ersättningen för varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 a § förordning 1994:224). Se även avsnitt 38.

Motorfordon

Motorfordon som omsätts till utländska beskickningar m.fl. undantas från skatteplikt i vissa fall enligt bestämmelser som återfinns i 3 kap. 26 a–c §§ ML. Det innebär att skattefriheten tillgodoses på detta sätt och inte genom återbetalning. Se avsnitt 38.1.3.

Lokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning omfattar även uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den mervärdesskatt som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

15.5 Rätt till återbetalning vid särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede

Nystartade verksamheter

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan omsättning förekommit (10 kap. 9 § ML). Som en sammanfattande benämning för särskilda skäl har använts uttrycket uppbyggnadsskede. Syftet är att genom att ge rätt till

återbetalning åstadkomma konkurrensneutralitet redan från den tidpunkt verksamheten startar och framför allt om investeringar gjorts i inledningsskedet.

Enligt en särskild bestämmelse i ML ska den som medgivits rätt till återbetalning av ingående skatt med stöd av 10 kap. 9 § ML alltid lämna redovisning i mervärdesskattedeklaration. Denna bestämmelse gäller fortsatt för den som ska redovisa enligt SBL under 2012 (19 kap. 36 § andra stycket ML jämfört med punkt 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 2011:1253).

Att en registrering för mervärdesskatt inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag framgår av RÅ 2002 not. 26.

Prövning i ljustet av unionsrätten

Enligt tidigare praxis krävdes att det var fråga om betydande investeringar och att den påbörjade verksamheten på sikt skulle ha en viss omfattning. Bestämmelserna om särskilda skäl måste dock prövas i ljustet av unionsrätten. EU-domstolen har funnit att ekonomisk aktivitet påbörjats redan genom ingående av avtal om anskaffning av tillgångar avsedda att användas i verksamhet som skulle komma att medföra skattskyldighet (268/83, Rompelman). I ett annat mål fann EU-domstolen att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. I och med att ekonomisk aktivitet hade påbörjats hade företaget rätt till återbetalning av ingående skatt (C-110/94, Inzo).

EU-domstolen markerade dock i Rompelman-domen att det finns ett krav på ett objektiva underlag för bedömningen av de kommersiella förutsättningarna för en exploatering av förvärvet. Det är därför viktigt att klargöra att en påbörjad verksamhet bedöms vara näringsverksamhet. Frågan om en ekonomisk aktivitet föreligger eller inte blir särskilt viktig om det är fråga om en verksamhet där inköpet avser tillgångar där hobbyaspekten utgjort ett övervägande skäl för förvärvet. Det kan här vara fråga om båtar, husbilar och liknande. Det förutsätts att verksamheten bedöms som näringsverksamhet och således är yrkesmässig.

EU-domstolen har angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Jämförelse kan, enligt EU-domstolen, göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar till-

gången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (C-230/94, Renate Enkler, punkterna 27–29).

Domstolen har också tagit ställning till om rätt till återbetalning av mervärdesskatt kunde anses föreligga när det stod klart redan vid tillfället för ansökan om skattskyldighet att den avsedda verksamheten var avvecklad. EU-domstolen uttalar här att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet), och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en beskattningsbar person. Denne ska då i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ha rätt att omedelbart – redan innan verksamheten faktiskt har inletts – göra avdrag för den ingående skatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EU-domstolen hänvisade härvid till domarna C-37/95 Ghent Coal Terminal och de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa. Domstolen uttalade vidare att bestämmelsen i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet) inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner (C-400/98, Breitsohl).

Ett annat mål vid EU-domstolen avsåg en situation där ett företag gjort investeringar för en verksamhet men där skattskyldighet inte uppkom på grund av en lagändring som gjordes efter det att investeringarna påbörjats men före det att anläggningen togs i bruk. EU-domstolen ansåg här att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att återbetala de från staten under investeringskedet erhållna mervärdesskattebeloppen (C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schlosstrasse).

I mål C-137/02, Faxworld, har EU-domstolen berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

Kammarrätten har, med beaktande bl.a. av ovan redovisad unionsrätt, bedömt att en näringsidkare bedrev ekonomisk verksamhet i direktivets mening och således var skattskyldig för mervärdesskatt trots att verksamheten inte bedömdes uppfylla kriterierna för näringsverksamhet enligt bestämmelserna i dåvarande kommunalskattelagen (KRSU 2003-06-03, mål nr 1591-02).

Registrering till mervärdesskatt

Den som anger att han bedriver yrkesmässig verksamhet eller har för avsikt att göra det ska registreras till mervärdesskatt under förutsättning att han kan styrka detta genom objektiva omständigheter. Detta gäller både fysiska och juridiska personer. Exempel på objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har skett av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet så är det normalt tillräckligt, för att styrka ekonomisk verksamhet, att den som anmäler sig för registrering kan styrka själva anskaffningen av tillgången. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan användas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om själva anskaffningen utan ytterligare objektiva omständigheter måste finnas (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111).

Det är den som anmäler sig för registrering som har ansvaret för att prestera bevis om sådana omständigheter, se även avsnitt 7. För tilldelning av F-skattsedel räcker det med en avsikt att bedriva näringsverksamhet. För att bli registrerad till mervärdesskatt är detta inte tillräckligt utan det krävs också att denna avsikt kan styrkas med objektiva omständigheter.

15.6 Rätt till återbetalning vid vissa undantagna omsättningar

Kvalificerade undantag

Som framgår av avsnitt 15.1 föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt för den som saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Rätten till återbetalning har dock samma omfattning som rätten till avdrag enligt 8 kap. ML (10 kap. 13 § ML). Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

**10 kap. 11 §
första stycket ML**

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger för den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet skattefritt omsätter:

- Tjänster som avser bl.a. framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § första stycket 2 ML).
- Skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (3 kap. 21 § ML).
- Mäklartjänster avseende skepp m.m. (3 kap. 21 a § ML).
- Fartyg för livräddning m.m. till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (3 kap. 22 § ML).
- Läkemedel (3 kap. 23 § 2 ML).
- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 ML).
- Guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 ML).
- Skattefri omsättning av motorfordon till bl.a. utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML).
- Skattefri omsättning av varor till bl.a. skattskyldig köpare i annat EU-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EU-institutioner (3 kap. 30 a § ML).
- Skattefri omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).
- Viss omsättning till annat EU-land av varor och tjänster avsedda för Nato-styrkor (3 kap. 31 § ML).
- Omsättning till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern (3 kap. 31 a § ML).
- Viss skattefri omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML).
- Omsättning av varor i vissa lager och tjänster i samband därmed (9 c kap. ML).

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § första stycket ML finns bl.a. i artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet.

**10 kap. 11 §
andra stycket ML**

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående skatt hänförlig till:

- Bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av investeringsfonder (3 kap. 9 § ML).
- Försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML).
- Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål (3 kap. 23 § 1 ML).

Detta under förutsättning att:

- Förvärvaren är en näringsidkare som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,
- förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas ett land utanför EU, eller
- omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

**10 kap. 11 §
tredje stycket ML**

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att:

- omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs,
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § om omsättningen gjorts här i landet, och
- återbetalningsrätten inte ska utövas genom en ansökan till Skatteverket enligt 10 kap. 1 eller 2 § ML.

Detta ska förstås så att det för att återbetalning ska kunna ske krävs att skatteplikt föreligger eller skulle ha förelegat för omsättningen såväl i det EU-land där omsättningen görs som här i landet.

Återbetalningsrätt föreligger exempelvis om en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EU-land genom ett förfarande med omvänd skattskyldighet. Den svenska ingående skatt som hänför sig till kostnader som

den skattskyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan då återfås.

En företagare från annat land med fast etableringsställe i Sverige kan medges återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML, trots att de förvärv som den ingående skatten avser inte är hänförliga till tillhandahållanden eller leveranser som direkt sker från det fasta etableringsstället (Skatteverket 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111).

EU-försäljning

I det fall en omsättning är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens unionsinterna förvärv i annat EU-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående skatt på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EU-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående skatt i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML.

EU-domstolen har uttalat att en omsättning som är undantagen från beskattning inom landet och där avdragsrätt saknas, inte kan skapa återbetalningsrätt av ingående skatt, trots att omsättningen även är undantagen såsom unionsintern transaktion (C-240/05, Eurodental).

Återbetalning vid reservregeln

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EU-land. Det gäller vid tillämpning av reservregeln (2 a kap. 2 § 2 och 6 § första och andra stycket ML). Se vidare om reservregeln, avsnitt 9.4.2.6. EU-domstolen har i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X bedömt avdrags- eller återbetalningsrätt vid tillämpning av reservregeln, se avsnitt 14.3.10.

Bestämmelserna i 10 kap. 11 § tredje stycket ML ska tolkas mot bakgrund av artikel 169 a i direktivet. Av denna artikel framgår att återbetalningsrätt endast föreligger om transaktionen hade medfört rätt till avdrag om den genomförts i registreringsmedlemsstaten. Skatteverket anser att återbetalningsrätt normalt inte föreligger för den skatt som påförts när beskattning har skett enligt reservregeln. Kan det dock med objektiva omständigheter visas att de förvärv som skatten avser har samband med transaktioner som beskattas antingen i Sverige eller i något annat EU-land föreligger enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML rätt till återbetalning av den påförda skatten. Motsvarande gäller om det kan visas att de förvärv som skatten avser har samband med sådana undantagna transaktioner som medför rätt till återbetalning (s.k. kvalificerade undantag). Allt under förutsätt-

ning att de övriga förutsättningar för avdragsrätt som anges i 8 kap. ML och för återbetalning som anges i 10 kap. 11 § tredje stycket ML föreligger. Det har ingen avgörande betydelse om en beskattad transaktion beskattas hos den skattskyldige själv eller hos förvärvaren genom att omvänd skattskyldighet gäller för transaktionen i destinationslandet (Skatteverket 2010-06-23, dnr 131 393060-10/111).

15.7 Rätt till återbetalning vid omvänd skattskyldighet

Enligt huvudregeln är det den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att betala mervärdesskatt (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det i stället förvärvaren som är skattskyldig, d.v.s. omvänd skattskyldighet gäller (1 kap. 2 § första stycket 2–5 ML).

Sådan omvänd skattskyldighet tillämpas bl.a. vid tillhandahållande av byggtjänster och vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser (1 kap. 2 § första stycket 4 b och 4 d ML). Se närmare i avsnitt 21.7 respektive avsnitt 4.4.1.

I korthet innebär reglerna att vissa särskilt angivna köpare blir skyldiga att redovisa mervärdesskatten vid förvärv av sådana tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten för byggtjänster respektive handeln med utsläppsrätter för växt-husgaser. I de fall då köparen är skattskyldig ska säljaren inte fakturera eller redovisa någon utgående skatt på dessa tillhandahållanden. Eftersom säljaren inte är skattskyldig för en sådan omsättning kommer denne inte att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. Särskilda bestämmelser om återbetalningsrätt i dessa fall har därför införts i 10 kap. 11 e § ML.

Ansökan om återbetalning ska göras i samma form som när det gäller avdrag för ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet, d.v.s. i mervärdesskattedeklaration eller i självdeklaration.

15.8 Rätt till återbetalning för näringsidkare som likställs med utländsk företagare

Vid omsättningen av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här, ska näringsidkaren vid fastställandet av skattskyldigheten

för mervärdesskatten likställas med en utländsk företagare om omsättningen görs utan medverkan av detta etableringsställe (1 kap. 2 § tredje stycket ML).

En sådan näringsidkare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt reglerna i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c ML (10 kap. 11 f § ML). Den ingående skatt som denne näringsidkare har rätt till återbetalning för redovisas i mervärdesskattedeklarationen eller självdeklarationen.

15.9 Rätt till återbetalning vid omsättning av nya transportmedel

Omsättning av nya transportmedel till annat EU-land är undantagen från skatteplikt. Denna bestämmelse i 3 kap. 30 a § ML gäller inte bara när en säljare är skattskyldig utan gäller även andra säljare. Om t.ex. en svensk privatperson säljer en personbil som enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML är ett nytt transportmedel ska i princip beskattning ske hos köparen i det andra EU-landet.

Om säljaren inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt övriga bestämmelser i ML vid sitt förvärv av varan ges rätt till kompensation för erlagd skatt i form av återbetalningsrätt. Rätten till återbetalning är dock beloppsmässigt begränsad till beloppet av den utgående skatt som skulle ha utgått om omsättningen varit skattepliktig. Vidare förutsätts för återbetalning att det styrks att mervärdesskatt betalats för transportmedlet i det andra EU-landet (10 kap. 11 a § ML).

Ansökan

Ansökan om återbetalning görs i mervärdesskattedeklaration av den som har att lämna sådan och i självdeklaration av övriga (19 kap. 35 § ML).

15.10 Rätt till återbetalning vid export

Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML). Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning. Rätten till återbetalning förutsätter att omsättningen är skattepliktig eller är hänförlig till de s.k. kvalificerade undantagen (10 kap. 12 § ML). Beträffande kvalificerade undantag, se avsnitt 15.6.

Rätten till återbetalning omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten medfört skattskyldighet (10 kap. 13 § ML).

Exportverksamhet

Företagare som registrerats för mervärdesskatt i Sverige har rätt till återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till utom landet bedriven verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, d.v.s. om den har karaktär av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1L eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet, se avsnitt 7. I mervärdesskattelhänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående skatt betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till ett tredjeland och svenska företags byggverksamhet i ett tredjeland.

Återbetalningsrätten enligt 10 kap. 12 § ML omfattar också den mervärdesskatt som avser tillhandahållande till kunder utanför EU av sådana varor och tjänster som avses i 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e § ML.

Skatteverket anser att en företagare från annat land med fast etableringsställe i Sverige kan medges återbetalning enligt 10 kap. 12 § ML, trots att de förvärv som den ingående skatten avser inte är hänförliga till tillhandahållanden eller leveranser som direkt sker från det fasta etableringsstället (Skatteverket 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111).

16 Jämkning av ingående skatt

16.1 Inledning

Vid inkomstbeskattningen medges årligen ett värdeminskning-avdrag för den förslitning som en tillgång undergår. När en näringsidkare har använt tillgången så länge att den ekonomiskt är värdelös ska tillgången vara helt avskriven. Vid mervärdesbeskattningen medges i princip avdrag för anskaffning av en tillgång – fastighet eller maskiner m.m. – omedelbart. Utgångspunkten vid förvärvet är att tillgången ska användas helt, till en viss del eller inte alls i skattepliktig verksamhet. Om användningen av tillgången ändras bör det finnas ett korrigeringsinstitut för den ingående skatten. Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen så att de motsvarar en tillgångs användning i skattepliktig verksamhet. Korrigeringen kan ske antingen som en ökning av avdragsrätten eller som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag.

Det är ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara som föranleder jämkning. Bestämmelserna kan framför allt bli tillämpliga vid överlåtelser av fastigheter, oavsett om fastigheten använts i obligatoriskt skattskyldig verksamhet eller i frivilligt skattskyldig verksamhet, och vid förändringar i uthyrningsförhållanden. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i hög grad av bestämmelserna.

Vid överlåtelser av verksamheter och av fastigheter blir det i regel inte aktuellt att jämka ingående skatt eftersom bestämmelser finns om att förvärvaren, under vissa förutsättningar, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka.

Bestämmelserna om jämkning av ingående skatt finns i 8 a kap. ML. Dessutom finns i 9 kap. 9 och 11–13 §§ ML särskilda jämkningsbestämmelser som avser frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse, se avsnitt 22.10.3. I mervärdesskatte-direktivet finns bestämmelserna om jämkning i artiklarna 184–192.

**Inkomst-
beskattningen**

Jämkning av ingående skatt innebär i regel att företagets inkomstbeskattning påverkas. Särskilda bestämmelser beträffande hur det jämkade mervärdesskattebeloppet ska hanteras vid inkomstbeskattningen finns i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 18 kap. 17 a § och 19 kap. 14 § IL. Som huvudregel gäller att avskrivningsunderlaget justeras på grund av jämkningen.

**Kommuners
fastighets-
överlåtelse**

En kommun som förvärvar en fastighet för vilken avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt ML inte föreligger kan erhålla ersättning för mervärdesskatten enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Ersättningen motsvarar vad som utgår enligt jämningsreglerna i ML. Vid ändringar i användningen eller vid överlåtelse ska justeringar göras på motsvarande sätt som vid jämkning. Se vidare avsnitt 41.2.1.

16.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning

Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överläts (8 a kap. 1 § ML).

Med överlåtelse av investeringsvara avses såväl onerösa som benefika (t.ex. arv, testamente, gåva, bodelning) äganderättsövergångar. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning av ingående skatt.

För att jämkning ska kunna ske krävs inte att avdrag för ingående skatt till någon del skett vid det ursprungliga förvärvet av investeringsvaran utan bestämmelserna gäller även i de fall något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

**Förvärv för
ekonomisk
verksamhet**

EU-domstolen har uttalat att jämningsreglerna inte i sig kan medföra att en avdragsrätt för ingående skatt tillskapas. Reglerna utgör enligt domstolen endast ett system för beräkning av den avdragsrätt som kan föreligga. Som ett villkor för att kunna jämkas avdrag för ingående skatt anges i domen att den som förvärvat den aktuella investeringsvaran ska ha gjort detta i egenskap av "beskattningsbar person". I annat fall är enligt domstolen mervärdesskattesystemet inte tillämpligt (C-97/90, Lennartz).

EU-domstolen ansåg således i detta mål att ett förvärv av en tillgång som i sig utgör en investeringsvara inte medför rätt till jämkning om förvärvet inte har skett inom ramen för en

ekonomisk verksamhet. För att jämkning ska kunna bli aktuell måste således förvärvet ha gjorts av en beskattningsbar person, d.v.s. inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Denna verksamhet behöver dock, enligt domstolen, inte medföra skattskyldighet för mervärdesskatt för att jämningsreglerna ska kunna bli tillämpliga. Vidare förutsätts inte heller att förvärvet i sin helhet ska användas i den ekonomiska verksamheten.

EU-domstolen har uttalat att ett offentligt organ som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av offentlig myndighet, d.v.s. i egenskap av icke-beskattningsbar person, och som därefter säljer denna tillgång i egenskap av beskattningsbar person, inte har rätt till jämkning i samband med denna försäljning (C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen). Detta innebär att i det fall en investeringsvara förvärvats för att i sin helhet användas för en icke-ekonomisk verksamhet kan rätt att jämka den ingående skatten på förvärvet inte uppkomma även om investeringsvaran vid ett senare tillfälle börjar användas i en verksamhet som medför skattskyldighet.

En privatperson som anskaffar en tillgång, som i sig är en investeringsvara enligt definitionen i 8 a kap. 2 § ML, och som senare tillför denna tillgång till en ekonomisk verksamhet saknar således möjlighet att utnyttja jämningsreglerna även om den senare påbörjade verksamheten medför skattskyldighet för mervärdesskatt.

Anskaffas en investeringsvara inom ramen för en yrkesmässigt bedriven verksamhet, som dock är undantagen från mervärdesskatt, föreligger rätt till jämkning av den ingående skatten vid en sådan ändrad användning av investeringsvaran som innebär en ökad avdragsrätt om övriga förutsättningar för jämkning är uppfyllda.

En investeringsvara kan också anskaffas för att användas såväl i en verksamhet som medför skattskyldighet som i en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Den ingående skatten som är hänförlig till ett sådant förvärv ska jämkas vid ändrad användning, som innebär en ökad eller minskad användning i den mervärdesskattepliktiga verksamheten.

Delvis förvärv för ekonomisk verksamhet

Om en investeringsvara anskaffats för att delvis användas för en ekonomisk och delvis för en icke-ekonomisk verksamhet agerar köparen till någon del i egenskap av beskattningsbar person. Skatteverket anser att den ingående skatten som är hänförlig till investeringsvaran ska jämkas enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML i de fall användningen av varan ändras så att användningen i

den verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt ökar eller minskar (Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 599911-10/111).

– lös egendom

Avdrag för ingående skatt medges inte vid förvärv för privat bruk eller för andra rörelsefrämmande ändamål. En skattskyldig som ska använda en annan investeringsvara än en fastighet i såväl den verksamhet som medför skattskyldighet som för privat bruk eller för annat rörelsefrämmande bruk kan dock välja att vid förvärvstidpunkten i sin helhet hänföra varan till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Den skattskyldige kan också välja att endast delvis hänföra förvärvet till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Möjligheten till jämkning är i dessa fall begränsad till den del av investeringsvaran som hänförs till verksamheten. Detta innebär att den ingående skatten som avser den del av varan som ursprungligen hänförs till privata ändamål inte kan jämkas i det fall varan skulle användas i större omfattning i verksamheten (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111).

– fastighet

Den ovan beskrivna valfriheten gäller inte fastigheter. Ingående skatt som hänför sig till fastighet som används både i verksamheten och för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten får endast dras av i proportion till användningen i verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 4 a § ML). Ingående skatt hänförlig till fastighet kan därför bli föremål för jämkning om användningen i verksamheten ökar eller minskar (8 kap. 4 c § ML). I dessa fall kan således jämkning ske även vid ökad användning i verksamheten avseende en sådan del som ursprungligen inte omfattades av avdragsrätten. Denna möjlighet till jämkning skiljer sig från vad som gäller i de fall när en skattskyldig enligt ovan valt att endast delvis hänföra en investeringsvara som utgör lös egendom till verksamheten. Jämför också Skatteverkets ställningstagande 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111. Bestämmelserna i 8 kap. 4 a och 4 c §§ motsvaras av artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet.

Endast ingående skatt

Det är endast ingående skatt som kan bli föremål för jämkning. Bestämmelserna är således inte tillämpliga för en fastighetsägare som uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML för utförda ombyggnadsåtgärder och senare ändrar fastighetens användning så att den nyttjas i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

16.3 Investeringsvaror

Med investeringsvaror förstås

- Maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr.
- Fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.
- Fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML med minst 100 000 kr.
- Bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrätts-havaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr (8 a kap. 2 § första stycket ML).

Definitionen av vad som är investeringsvara knyts an till storleken av den ingående skatt som belöper på varans anskaffningskostnad. Det saknar i detta sammanhang betydelse, utom för enligt 2 kap. 7 § ML uttagsbeskattade fastigheter och lägenheter, om avdrag erhållits fullt ut, delvis eller inte alls för den ingående skatten. En tillgång anses således som en investeringsvara så snart den ingående skatten uppgår till minst det gränobelopp som gäller för respektive slag av vara.

EU-domstolen har definierat investeringsvaror som varor som används i en affärsverksamhet och som utmärks av sin varaktighet och sitt värde och för vilka kostnaderna för förvärvet normalt inte är direkt avdragsgilla utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år. Definitionen förutsätter således att det är fråga om varor som minskar i värde (51/76, Verbond nederlandse onderneming).

Maskiner, inventarier m.m.

Beloppsgränsen 50 000 kr motsvarar ett anskaffningsvärde om 200 000 kr exklusive mervärdesskatt. Gränsvärdet gäller för varje enskild vara. Ett samtidigt förvärv av två maskiner där den ingående skatten vid förvärvet för var och en av maskinerna inte uppgår till 50 000 kr grundar således varken rätt eller skyldighet att jämka den ingående skatten.

Ny-, till- eller ombyggda fastigheter

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt är det endast då ny-, till- eller ombyggnad gjorts som jämkning kan komma i fråga. Beloppsgränsen är här ingående skatt med 100 000 kr vilket motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive mervärdesskatt. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående skatten på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller inte (8 a kap. 2 § andra stycket ML). Eftersom definitionen av investeringsvara utgår från beloppet för ingående skatt på åtgärder som tillförts en fastighet oavsett vem som tillfört åtgärderna ska såväl fastighetsägarens som eventuell hyresgästs eller bostadsrättsshavares åtgärder läggas samman när det gäller att bedöma om beloppsgränsen uppnås eller inte. Förvärv av byggmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggföretag.

Genom att definitionen av en investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedömningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger eller inte. Detta innebär att den ingående skatt som avser åtgärder vidtagna på olika byggnader men på samma fastighet ska läggas samman vid bedömning av om beloppsgränsen uppnås eller inte. En fastighet med två byggnader där mervärdesskatten för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder under ett beskattningsår uppgår till exempelvis 50 000 kr respektive 75 000 kr är således en investeringsvara. Som nämnts ovan saknar det vid denna bedömning betydelse om avdrag för den ingående skatten skett helt, delvis eller inte alls.

Ej ny-, till- eller ombyggnad

Kammarrätten har uttalat att en anläggningsavgift till kommunen inte är en kostnad för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Genom den i målet aktuella anläggningsavgiften ges fastigheten åtkomst till det kommunala VA-nätet. Anslutningen saknar en direkt koppling till den ny-, till- eller ombyggnad som bolaget låtit uppföra (KRNS 2009-02-06, mål nr 7051-07).

Genom att jämkningsskyldigheten är knuten till mervärdesskatten på ny-, till- eller ombyggnader kommer mervärdesskatten på kostnader för bl.a. drift, underhåll och vanliga reparationer inte att bli föremål för jämkning. När det gäller det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, t.ex. upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar m.m. i samband med omdisponering av lokaler, är dessa åtgärder av sådan karaktär att de bör jämföras med ombyggnad. Dessa åtgärder kan därför bli föremål för jämkning. Annorlunda förhåller det

sig med s.k. värdehöjande reparationer. Dessa slags kostnader kan i många fall betraktas som kostnader för att åtgärda det slitage som en byggnad varit utsatt för under den tid den använts för den verksamhet som bedrivits i den. Någon jämkning av mervärdesskatten på sådana kostnader blir därför inte aktuell. För ytterligare information om det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, se prop. 1999/2000:100 s. 204–206.

Uttagsbeskattad fastighet

Fastigheter och lägenheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag medgetts därefter för den s.k. uttagsmomsen och avdraget för denna uppgår till minst 100 000 kr. Notera att det här handlar om att avdraget ska ha uppgått till minst 100 000 kr. Här föreligger alltså en skillnad jämfört med vad som angivits ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet, bostads- eller hyresrätt.

Det är endast i två olika situationer som fastigheter och lägenheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse anses som investeringsvaror. Dels gäller det då en fastighet eller lägenhet har överlåtits till någon som har rätt till avdrag för mervärdesskatt som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag (8 kap. 4 § första stycket 4 ML), dels då en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst övergår från att använda en fastighet eller lägenhet i byggnadsrörelse till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd mervärdesskatt för uttag (8 kap. 4 § första stycket 6 ML).

I underlaget för uttagsbeskattning ingår bl.a. kostnader för reparation och underhåll. Detta medför att den jämkningsskyldighet som senare kan uppkomma omfattar skatten även på sådana tjänster, trots att jämkning normalt endast ska ske beträffande skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Denna skillnad har dock ansetts få godtas av praktiska skäl.

Vad som sagts ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet om sammanläggning av flera åtgärder, byggmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattad fastighet. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte under ett beskattningsår läggs mervärdesskatten på åtgärder i form av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samman med ett eller flera sådana avdrag för ingående skatt som avses här.

Hyres- och bostadsrätt

Även hyres- och bostadsrätter utgör investeringsvaror om hyresgästen eller bostadsrättshavaren utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd och mervärdesskatten på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Här nämnda rätter

likställs med fastigheter vid tillämpning av jämningsbestämmelserna (8 a kap. 3 § ML).

Vad som sagts ovan under ny-, till- eller ombyggnad beträffande sammanläggning av flera åtgärder, värdehöjande reparationer, byggmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattade hyres- och bostadsrätter. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte för åtgärder på en hyres- eller bostadsrätt sammanläggs åtgärderna med avdrag som hyresgästen eller bostadsrättshavaren erhållit för den utgående skatt som redovisats på uttagen (8 kap. 4 § första stycket 4 och 6 ML).

En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämningskyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen då frivillig skattskyldighet upphör i vissa fall (9 kap. 13 § ML). Se vidare avsnitt 22.10.3.

Yttre anläggningar

Yttre anläggningar såsom VA-ledningar, trädgårdsanläggningar, uteplatser, parkeringsplatser, stödmurar m.fl. utgör fastighet enligt ML och kan därför omfattas av definitionen av investeringsvara. Vad som utgör fastighet enligt ML framgår av avsnitt 20.2.

Verksamhetstillbehör

Verksamhetstillbehör utgör fastighet (1 kap. 11 § ML). Vid tillämpning av jämningsbestämmelserna ska de dock ses som lös egendom. Samma synsätt gäller alltså här som vid tillämpning av skattepliktsbestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket 1 ML. Vad som sägs om verksamhetstillbehör gäller även industri-tillbehör eftersom sådana utgör lös egendom (1 kap. 11 § ML).

Skatten på verksamhetstillbehör ska därför jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar. Detta innebär bl.a. att jämkning kan komma ifråga vid en fastighetsförsäljning trots att fastigheten inte varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, nämligen om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående skatten för något av dessa uppgår till minst 50 000 kr. Förutsättningar för jämkning vid försäljning av maskiner m.m. föreligger endast i de fall omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt (8 a kap. 4 § första stycket 3 ML).

16.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter

Särskilda bestämmelser för jämkning avseende hyres- och bostadsrätter finns i 8 a kap. 3 § ML, 8 a kap. 14 § ML och 9 kap. 13 § ML.

Av 8 a kap. 3 § ML framgår i vilka fall hyres- och bostadsrätter ska likställas med fastigheter. Förutsättningen är att kravet på investeringsvara är uppfyllt. Så är fallet om hyresgästen eller bostadsrättshavaren har tillfört lokalen ny-, till- eller ombyggnad och den ingående skatten på kostnaden för åtgärden sammanlagt med eventuellt avdrag enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML uppgår till minst 100 000 kr. En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan även bli jämkningsskyldig trots att hyres- eller bostadsrätten inte är att betrakta som investeringsvara. Det sistnämnda kan uppstå i situationer där den frivilliga skattskyldigheten upphör. Se vidare kantrubriken Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet. Det är i förekommande fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren som ska jämka. Många gånger övertar emellertid förvärvaren överlåtarens rättighet eller skyldighet att jämka varför överlåtelser av hyres- eller bostadsrätter ofta kan ske utan att någon jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren (jfr 8 a kap. 11–12 §§ ML).

Lämnande av hyres- eller bostadsrätt

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämkningssituation (prop. 1999/2000:82 s. 138). Hyresgästen eller bostadsrättshavaren kan emellertid ha tillfört fastigheten ny-, till- eller ombyggnad i sådan omfattning att en investeringsvara föreligger. Rättigheten och skyldigheten att jämka den ingående skatt som avser denna investeringsvara övergår då på fastighetsägaren (8 a kap. 14 § ML). Om en lokal står tom efter en uthyrning innebär inte detta i sig att någon ändrad användning sker (prop. 1999/2000:82 s. 97). Det blir därför i regel aktuellt för fastighetsägaren att jämka endast när denne övergår till att använda lokalen i en skattefri verksamhet eller överlåter fastigheten. Vid en sådan överlåtelse av rättighet eller skyldighet att jämka som här anges krävs att fastighetsägaren från den som lämnar hyres- eller bostadsrätten erhåller ett sådant underlag att fastighetsägaren kan fullgöra de jämkningssåtgärder som denne kan behöva vidta.

Om fastighetsägaren överlåter fastigheten utlöser detta inte i sig jämkningsskyldighet hos hyresgäst om denne bekostat t.ex. ombyggnadsarbeten och erhållit avdrag för mervärdesskatten på dessa. Jämkning hos hyresgästen sker först vid ändrad användning eller vid överlåtelse av själva hyresrätten

Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet

En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan bli jämkningskyldig trots att hyresrätten eller bostadsrätten inte är att betrakta som en investeringsvara, nämligen genom regeln i 9 kap. 13 § ML som avser situationer där frivillig skattskyldighet upphör. Här sägs nämligen att i de fall en hyresgäst eller en bostadsrättshavare tillför en fastighet ny-, till- eller ombyggnad och därefter orsakar att den frivilliga skattskyldigheten upphör ska både denne och fastighetsägaren jämka. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren ska i dessa fall inte jämka på grund av att hyres- eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, utan på grund av att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad på vilken mervärdesskatten uppgår till minst 100 000 kr. Det är då fastigheten som sådan som utgör investeringsvaran. Det saknar betydelse hur kostnaden har fördelats mellan fastighetsägare och hyresgäst. Det är åtgärderna sammantagna som är avgörande. En sådan här avsedd jämkningsituation kan exempelvis bli aktuell när en hyresgäst hyr ut sin lokal i andra hand med frivillig skattskyldighet och uthyrningen därefter upphör för att ersättas med en mervärdesskattefri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämkningsituation uppstår på grund av ändrad användning (prop. 1999/2000:82 s. 129). Se vidare avsnitt 22.10.3.

Vid ändrad användning av en hyres- eller bostadsrätt för vilken fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig behöver dock inte alltid fastighetsägarens skattskyldighet påverkas. Hyresgästen kan t.ex. överlåta hyresrätten till en annan skattskyldig hyresgäst eller övergå till att även bedriva egen skattefri verksamhet (blandad verksamhet) utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämkningskyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall (prop. 1999/2000:82 s. 129).

Slussningsreglerna

Genom de s.k. slussningsreglerna kan ett bolag i en koncern under vissa förutsättningar erhålla avdrag för ingående skatt på förvärv som gjorts av ett annat bolag i koncernen (8 kap. 4 § första stycket 5 ML). Det kan t.ex. gälla mervärdesskatt på ny-, till- eller ombyggnadskostnader. Avdraget kan då medges det bolag i koncernen som hyr en fastighet, där sådana arbeten utförts eller låtit utföras, av ett annat bolag i koncernen.

Om fastigheten eller berörd del av denna blir föremål för ändrad användning eller om hyresrätten överlåts, åligger jämkningskyldigheten det koncernbolag som medgetts avdrag enligt den s.k. slussningsregeln (8 a kap. 3 § ML). Detta gäller alltså trots att det bolaget inte haft kostnaden för den byggåtgärd som

Överlåtelse inom en koncern

medfört rätt till avdraget för mervärdesskatt. Notera dock att hyresrätten i vissa fall kan överlåtas utan att jämnings-skyldighet utlöses hos överlåtaren (8 a kap. 12 § ML). Vidare bör även här uppmärksammas att rättighet och skyldighet att jämka ska gå över på fastighetsägaren för det fall hyresgästen lämnar hyresrätten utan att överlåta den (8 a kap. 14 § ML).

Om det koncernbolag som äger fastigheten överlåter denna, och det förhyrande koncernbolaget kvarstår som hyresgäst i fastigheten, utlöser fastighetsöverlåtelsen inte någon jämnings-av den skatt som dragits av hos det förhyrande bolaget.

Det förekommer att koncernbolag överlåter en fastighet till ett annat bolag i koncernen som inte är skattskyldigt för mervärdesskatt och därefter hyr tillbaka fastigheten. Om förutsättningar för tillämpning av slussningsregeln föreligger kan det förhyrande bolaget – tidigare fastighetsägaren – få avdrag för den nya fastighetsägarens ingående skatt som belöper på uthyrningen. En sådan överlåtelse kan i förekommande fall utlösa jämnings-skyldighet hos det överlåtande koncernbolaget. För att skyldig-heten att jämka avdrag för ingående skatt ska kunna övertas av förvärvaren krävs nämligen att förvärvaren är skattskyldig för mervärdesskatt (8 a kap. 12 § ML).

På motsvarande sätt kan jämnings-skyldighet utlösas hos en fastighetsägare, koncernbolag eller inte, som ändrar användning av fastigheten från att vara använd i mervärdesskattepliktig till att bli använd i mervärdesskattefri verksamhet avseende exempelvis uthyrning av lokaler. Det förhållandet att slussningsregeln i ett sådant fall kan medföra att fastighets-ägarens ingående skatt kan slussas till hyresgästen innebär emellertid inte att lokalerna används i en av fastighetsägaren bedriven mervärdesskattepliktig verksamhet varför den ändrade användningen kan medföra jämnings-skyldighet.

16.5 I vilka fall jämnings ska ske

Jämning ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar om investeringsvarans förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt, eller
2. ökar om investeringsvarans förvärvande inte medfört avdragsrätt för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt.

Vidare ska jämkning ske vid

3. avyttring av annan investeringsvara än fastighet om omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt, eller
4. överlåtelse av fastighet (inklusive hyres- eller bostadsrätt) under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående skatten på kostnaden uppgår till minst 100 000 kr, samt
5. överlåtelse av fastighet (inklusive hyres- eller bostadsrätt) som i byggnadsrörelse tillförts tjänster under sådana förutsättningar att den faller under definitionen av investeringsvara i punkt 3 i avsnitt 16.3.

Slutligen ska jämkning ske om

6. en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för sådana investeringsvaror som avses i punkterna 2, 3 eller 4 i avsnitt 16.3 (8 a kap. 4 § ML).

Ändrad användning

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående skatt ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Sådana situationer är vanligt förekommande i verksamheter som avser fastighetsförvaltning där frivillig skattskyldighet föreligger för vissa av lokalerna. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i regel av jämkning på grund av ändrad användning.

Skatteverket anser att begreppet ”ändrad användning” i 8 a kap. 1 och 4 §§ ML ska tolkas så att det är förändringar i de faktorer som används för att bestämma avdragsrätten för en investeringsvara, utan krav på fysiskt ändrad användning, som kan medföra att jämkning av ingående skatt ska ske.

En sådan förändring av faktorer som påverkar avdragsrätten kan exempelvis utgöras av att en investeringsvara ändrar karaktär från sådant slag som berättigar till avdrag för ingående skatt till att övergå till en annan karaktär som inte berättigar till avdrag. Ett fordon för vilket avdragsrätt förelåg vid anskaffningstillfället kan exempelvis genom ombyggnad ändra karaktär på sådant sätt att det inte längre omfattas av avdragsrätten.

Exempel på en annan förändring som kan innebära sådan ändrad användning som kan leda till att jämkning av ingående

skatt ska ske är att den ekonomiska verksamhet i vilken en investeringsvara anskaffats ändrar status från att inte omfattas av avdragsrätt till att helt eller delvis omfattas av sådan rätt. En sådan förändring kan bero på en lagändring eller på något annat förhållande.

På motsvarande sätt ändras användningen av en verksamhetslokal när frivillig skattskyldighet medges för uthyrning av en lokal i vilken det finns samma hyresgäst med samma slags verksamhet såväl före som efter beslutet om skattskyldighet. Användningen av den uthyrda lokalen ändras i detta fall på sådant sätt att avdragsrätten ökar men någon fysiskt ändrad användning är det inte fråga om (Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111).

EU-domstolen har påpekat att bestämmelserna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen av avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den skattskyldiges sida. Eftersom uthyrning av en fastighet beskattas efter det att skattskyldighet valts, är en jämkning av avdragen nödvändig för att undvika dubbelbeskattning, oberoende av att skattskyldigheten är en följd av den skattskyldiges fria val (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, punkten 40).

Skatteverket anser att ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under uppförande innebär en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. ML. Jämkning kan därför bli aktuell avseende mervärdesskatt på förvärv som gjorts innan skattskyldigheten inträtt. Motsvarande gäller även då frivillig skattskyldighet medges först när uthyrning påbörjats. Jämkningsreglerna gäller även i det fall fastigheten inte tagits i bruk innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt (Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111).

Överlåtelse

Jämkning ska ske vid avyttring av maskiner m.m. när omsättningen är skattepliktig och utgående skatt därför ska redovisas (punkt 3 ovan). Att jämkning ska ske i detta fall beror på att den skattskyldige ska kunna medges avdragsrätt för en del av den ingående skatt som inte tidigare varit avdragsgill.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet (punkt 4 ovan) är inte beroende av om avdrag erhållits vid förvärvet. Det avgörande är i stället om avdrag medgetts vid ny-, till- eller ombyggnad. Det är dock inte en förutsättning för jämkning att avdraget skett vid förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden. Fastighetsägaren kan ha fått en avdragsrätt genom jämkning på grund av ökad

skattepliktig användning av fastigheten. Vad som nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Av uttalanden i förarbetena framgår att samma regler bör gälla för jämkning såväl vid onerösa som vid benefika förvärv. Med begreppet överlåtelse torde därför få avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar (prop. 1999/2000:82 s. 106).

Att en fastighetsägare övertar rättighet och skyldighet att jämka då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta rätten till någon annan framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 16.4.

Bestämmelsen i punkten 5 gäller de fall då fastighet i en byggnadsrörelse har tillförts tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML och ägaren redovisat skatt på uttagen. Om fastigheten därefter överläts har köparen rätt till avdrag för skatten. Om denne senare i sin tur säljer fastigheten ska jämkning ske. Detta gäller även i de fall då den som uppfört fastigheten i byggnadsrörelsen börjar använda den i annan skattepliktig verksamhet, får avdrag för tidigare redovisade uttag och därefter säljer fastigheten. Vad nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Jämkning kan vidare komma att ske i ett antal olika situationer när frivillig skattskyldighet upphör. Se vidare avsnitt 22.10.

Konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs (punkten 6 ovan), under förutsättning att han haft rätt till avdrag för mervärdesskatt på sådana kostnader för byggarbeten som anges i 8 a kap. 2 § första stycket 2–4 ML (ny-, till- och ombyggnadskostnader, i de fall uttagsbeskattning skett enligt 2 kap. 7 § ML även skatt på vissa andra arbeten).

Närmare bestämmelser om jämkning i samband med konkurs finns i 8 a kap. 13 § ML. Där anges bl.a. att konkursboet från gäldenären kan ta över rättighet och skyldighet att jämka. Se vidare avsnitt 16.9.

Ingen jämkning – uttagsbeskattning

Jämkning ska inte ske då ändrad användning av en investeringsvara medför att uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML sker. Det kan t.ex. vara fallet då en tillgång i en mervärdesskattepliktig verksamhet tas ut ur verksamheten för privat bruk (8 a kap. 5 § 1 ML).

– mindre än 5 procentenheter

Inte heller i de fall förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 5 procentenheter ska någon jämkning ske (8 a kap. 5 § 2 ML). Här avses således

inte den procentuella förändringen i förhållande till tidigare medgiven avdragsrätt utan förändringen av den procentuella delen i verksamheten.

Om förändringen ett år är mindre än 5 procentenheter ska inte jämkning ske för det året, men om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 5 procentenheter ska jämkning ske med hänsyn taget även till de tidigare årens ändringar (prop. 1999/2000:82 s. 102).

Den som förvärvar en investeringsvara övertar, om denne är skattskyldig, överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML. Vad som i en sådan situation avses med det i 8 a kap. 5 § 2 ML angivna begreppet ”anskaffandet”, är inte helt klart. Skatteverket anser att den jämförelse som enligt bestämmelsen ska ske med avdragsrätten vid anskaffandet avser jämförelse med överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelsen. Härvid ska hänsyn inte tas till sådan ändrad användning som inte medfört jämkning hos överlåtaren på grund av bestämmelsen i 8 a kap. 5 § 2 ML (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111).

Skatteverket anser att respektive ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder vid tillämpning av 8 a kap. 5 § 2 ML vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler ska bedömas var för sig. Om en byggnadsåtgärd avsett en specifik lokal ska jämkning av den ingående skatten ske om skattskyldigheten för lokalen upphör även om lokalen utgör mindre än 5 procent av fastigheten. För åtgärder som är gemensamma för hela fastigheten ska jämkning inte ske i sådant fall. Förändringen i avdragsrätten är i detta fall mindre än 5 procentenheter i förhållande till avdragsrätten. Motsvarande gäller om förändringen i avdragsrätten medför ökad avdragsrätt (Skatteverket 2007-05-30, dnr 131 347924-07/111).

Överlåtelse

Vid överlåtelse av fastighet kommer i många fall jämkning inte att bli aktuell eftersom rättigheten och skyldigheten att jämka i normalfallet övergår på förvärvaren av fastigheten (8 a kap. 11–12 §§ ML).

Outhyrd

Om en fastighet övergår till att vara outhyrd och inte heller används bör den anses komma till annan användning då den faktiskt börjar användas på nytt. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning kan bli aktuell (prop. 1999/2000:82 s. 96).

Rivning

Jämkning ska inte ske när en fastighet i sin helhet rivs, oavsett om fastighetsägaren ålagts att riva byggnaden eller på eget initiativ beslutat att riva den. Detsamma gäller om fastigheten förstörs på annat sätt än genom rivning. Jämför avsnitt 22.10.3. Inte heller ska jämkning ske när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet i samma omfattning som den verksamhet som bedrivits tidigare (prop. 1999/2000:82 s. 97).

EU-domstolen har funnit att rivning av slitna byggnader för att på samma plats uppföra nya byggnader inte utgör en sådan förändring som föranleder jämkning (C-234/11 TETS Haskovo och C-257/11 Gran Via Moinești).

Jämkning eller retroaktivt avdrag

I vissa fall vid frivillig skattskyldighet kan fråga uppkomma om kompensation för den ingående skatt som belöper på ny-, till- eller ombyggnad ska erhållas genom jämningsbestämmelserna eller genom de särskilda bestämmelserna i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag som gäller vid frivillig skattskyldighet. Se vidare beträffande dessa bestämmelser i avsnitt 22.8.2.

Lagändring

Det kan inträffa att en lokal övergår från att ha varit använd i en mervärdesskattepliktig verksamhet till att bli använd i en mervärdesskattefri verksamhet och att denna förändring beror på en lagändring. Något generellt undantag från skyldigheten att i förekommande fall jämka tidigare avdragen ingående skatt finns inte i en sådan situation.

EU-domstolen har konstaterat att det varken strider mot direktivet eller mot domstolens praxis att tolka jämningsbestämmelserna (artiklarna 184–192 i mervärdesskatte-direktivet) så att jämningskyldighet kan uppkomma genom en lagändring, som innebär att rätten till att låta uthyrning av fast egendom omfattas av skatteplikt, upphör (C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, punkt 64).

I SFS 2002:1004 finns dock en särskild övergångsbestämmelse som innebär att jämkning inte ska ske i de fall frivillig skattskyldighet upphör att gälla på grund av att hyresgästen inte längre har rätt till återbetalning med anledning av de fr.o.m. den 1 januari 2003 införda nya förutsättningarna i 10 kap. 1 och 11 §§ ML för återbetalning till utländska företagare respektive till företag med omsättning i annat EU-land.

16.6 Korrigeringstid

Avdrag för ingående skatt ska jämkas endast när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse skett inom viss tid, nämligen inom den s.k. korrigeringstiden (8 a kap. 6 § första stycket ML).

10 år För fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år och beräknas för varje byggåtgärd om mervärdesskatten på kostnaden för sådana åtgärder uppgår till 100 000 kr efter den sammanläggning som i vissa fall ska ske (8 a kap. 6 § andra stycket 1–2 ML).

5 år För andra investeringsvaror är korrigeringstiden fem år (8 a kap. 6 § andra stycket 3 ML).

Utgångspunkt I korrigeringstiden ska alltid räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnad skett, avdrag gjorts eller förvärv skett (8 a kap. 6 § tredje stycket ML).

Ny-, till- eller ombyggnad ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna. Vid bygg- eller anläggningsentreprenader anses förvärvet ha skett det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits (8 a kap. 6 § fjärde stycket ML). Exempel på jämförlig åtgärd är att inflyttning skett.

Avsikten är att jämkningen ska vara oberoende av hur mervärdesskatten redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående skatt som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämningsreglerna (prop. 1999/2000:82 s. 131). Korrigeringstiden börjar löpa vid ovan nämnda tidpunkter för samtliga förvärv som är ett led i byggnadsåtgärden och som således inte utgörs av sådana åtgärder att de i sig är självständiga investeringsvaror

En särskild regel gäller för de fall ändrad användning eller överlåtelse skett redan innan t.ex. slutbesiktning ägt rum. Då anses förvärvet ha skett det år avdrag för mervärdesskatten på byggåtgärden medgavs (8 a kap. 6 § tredje stycket ML). Detta kan komma ifråga bl.a. då frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och fastigheten överläts innan färdigställandet (jfr 9 kap. 11 § ML).

För fastigheter och lägenheter som varit föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML och avdrag för den s.k. uttagsmomsen senare medgetts ska korrigeringstiden räknas från det

att avdragsrätten för uttagssmomsen inträdde (prop. 1999/2000:82 s. 131).

Förvärvare av fastighet kan i vissa fall ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. I sådana fall ska korrigerings tiden för den nye ägaren räknas från den tidpunkt då den tidigare ägaren förvärvade investeringsvaran (8 a kap. 11 och 12 §§ ML).

Den som förklarats frivilligt skattskyldig kan i vissa fall medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående skatt. Det kan gälla skatt såväl på förvärv som fastighetsägaren själv gjort som på förvärv som gjorts av tidigare ägare av fastigheten. I dessa fall ska korrigerings tiden räknas från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt (9 kap. 8 § ML, jfr 9 kap. 11 § andra stycket ML).

För andra investeringsvaror än fastigheter, hyresrätter eller bostadsrätter, d.v.s. för maskiner m.m. räknas korrigerings tiden från det att förvärvet av varan skett. Omsättning av en vara anses ha skett när en vara överläts mot ersättning (2 kap. 1 § ML). Omsättning föreligger således i regel redan vid den tidpunkt som ett avtal om äganderättsövergång träffas. Med tidpunkten för förvärvet bör därför anses det tillfälle när avtal om förvärv ingås och inte den tidpunkt då leverans sker.

Återstående tid

Som framgår av avsnitt 16.7 ska jämkning i förekommande fall ske för återstoden av korrigerings tiden. I denna återstående tid ska räknas in det räkenskapsår under vilket användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse av den sker (8 a kap. 7 § tredje stycket ML).

På motsvarande sätt som anges ovan beträffande tidpunkten för förvärvet anses överlåtelsen inträffa när ett civilrättsligt bindande överlåtelseavtal ingåtts. Vid försäljning av fastigheter innebär detta således att överlåtelsen i regel anses ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt.

Underlag

Underlag för att kunna fullgöra jämknings skyldigheten ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigerings tiden löpte ut (9 kap. 1 § andra stycket SFF). Denna bestämmelse har kommit till för att Skatteverket ska ha tillgång till ett relevant underlag vid efterbeskattning. Räknat från förvärvet av investeringsvaran ska underlaget således bevaras under 17 år när det gäller fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter och under 12 år när det gäller andra investeringsvaror.

16.7 Hur jämkning sker

Jämkning ska ske av den ingående skatt som kan anses belöpa på den återstående korrigeringstiden efter en ändrad användning eller efter en överlåtelse. Denna jämkning ska antingen ske årligen eller för alla återstående åren på en gång, beroende på vilken åtgärd som föranlett jämkningsen (8 a kap. 7 § ML).

Årlig jämkning

Vid jämkning på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under hela den återstående korrigeringstiden (8 a kap. 7 § första stycket ML).

Den som övergår från att ha använt en investeringsvara, till exempel en fastighet, till någon del i en mervärdesskattepliktig verksamhet till att använda fastigheten i sin helhet i en mervärdesskattefri verksamhet kan därför vid årlig jämkning komma att bli skyldig att jämka under flera år trots att någon mervärdesskattepliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Om en investeringsvara byter användning i mervärdesskattepliktig respektive ej mervärdesskattepliktig verksamhet flera gånger under ett år uppkommer fråga om hur användningen under det aktuella året ska bedömas från jämknings synpunkt.

Vid ändrad användning ska avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Eftersom bestämmelserna om jämkning utgår från att en investeringsvaras användning bedöms per räkenskapsår är det således vid utgången av varje räkenskapsår som bedömning av användningen ska ske (8 a kap. 10 § ML).

För att förhindra missbruk av nämnda bestämmelse på så sätt att en investeringsvara som normalt används i mervärdesskattefri verksamhet förs över till en mervärdesskattepliktig verksamhet strax innan utgången av ett räkenskapsår för att därefter återigen tillföras en mervärdesskattefri verksamhet har införts en bestämmelse i 8 a kap. 10 § ML om att avdragsrätten vid särskilda skäl får bestämmas efter vad som är skäligt (prop. 1999/2000:82 s. 100).

Jämkning vid ett tillfälle

Jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden i följande tre situationer.

- Vid överlåtelse av investeringsvara.

- Vid konkurs hos fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst i de fall som avses i 8 a kap. 4 § första stycket 6 ML.
- Då frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförandeskede upphör, jfr 9 kap. 11 § ML (8 a kap. 7 § andra stycket ML).

I dessa situationer ska således jämkning göras på en gång antingen genom återbetalning av den del av tidigare medgivet avdrag som ännu inte konsumerats i den mervärdesskattepliktiga verksamheten eller genom ytterligare avdrag för den ingående skatt som inte tidigare dragits av men får göras på grund av ändrad användning.

När det gäller överlåtelse av fastighet kan enligt 8 a kap. 11 och 12 §§ ML förvärvaren i vissa fall ta över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Beträffande fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet kan inte 11 § utan endast 12 § tillämpas. Vid tillämpning av 12 § gäller dock att övertagandet av jämkningen endast kan avse jämkning på grund av själva överlåtelsen som sådan. När det gäller ändrad användning som skett under överlåtarens innehavstid ska denne fullgöra jämkningen. Denna jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden. I dessa fall sker alltså jämkning på en gång trots att jämkningen hänför sig till ändrad användning. Se vidare avsnitt 16.8. Motsvarande gäller i förekommande fall hyres- och bostadsrätter.

I de fall jämkning ska ske på grund av själva överlåtelsen ska överlåtelseåret räknas in i den korrigeringstid som återstår oavsett om överlåtelsen sker i början eller slutet av året (8 a kap. 7 § tredje stycket ML, se prop. 1999/2000:82 s. 101).

Lokalvis jämkning

I klagörande syfte har i 8 a kap. 7 § fjärde stycket ML angivits att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast ska ske av avdraget för den mervärdesskatt som avser den del av fastigheten som berörs av åtgärden. Vid t.ex. överlåtelse av del av en fastighet ska alltså inte någon proportionering och jämkning ske av den ingående skatt som belöper på andra delar av fastigheten. På motsvarande sätt medför ändrad användning av en lokal att jämkning i förekommande fall endast ska ske av den ingående skatt som avser den berörda lokalen.

Jämkningsbelopp

Det belopp med vilket jämkning ska ske beräknas som ett årligt belopp med utgångspunkt från korrigeringstiden och det s.k. ursprungsbeloppet. Ursprungsbeloppet utgörs av den ingående

skatten vid anskaffandet av investeringsvaran (8 a kap. 8 § första stycket ML). Vid jämkning av i byggnadsrörelse uttagsbeskattad fastighet är ursprungsbeloppet den ingående skatt som senare dragits av.

Det årliga jämningsbeloppet beräknas till en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående skatt vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen (8 a kap. 8 § andra stycket ML).

Exempel

En maskin anskaffas och den ingående skatten på kostnaden för förvärvet uppgår till 100 000 kr. Ursprungsbeloppet uppgår då till 100 000 kr. Maskinen används till 80 procent i verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag medges därför för ingående skatt med 80 000 kr vid förvärvet. Ett senare år kommer maskinen att användas endast till 60 procent i den verksamhet som medför skattskyldighet. För maskiner gäller en korrigeringstid om fem år.

Nedgången i procentenheter av användningen i verksamheten som medför skattskyldighet är 20. Jämförelsen görs här utifrån den procentsats som gällde vid korrigeringstidens början och procentsatsen som gäller efter förändringen (80 - 60).

Eftersom ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr är den del av ursprungsbeloppet som kan bli föremål för jämkning 20 000 kr (20 % av 100 000). På det korrigeringsår under vilket användningen ändrats belöper en femtedel av 20 000 kr eller 4 000 kr. För korrigeringsåret ska alltså jämkning ske genom att ett tidigare medgivet avdrag minskas med 4 000 kr.

Jämningsbelopp vid överlåtelse

I det fall en förvärvare övertagit rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML ska den nye ägarens ändrade användning jämföras med den tidigare fastighetsägarens skattskyldighet vid överlåtelsen (8 a kap. 8 § andra stycket andra meningen ML). Detta beror på att den tidigare ägaren vid en sådan överlåtelse alltid ska jämka för de förändringar som inträtt under dennes innehavstid (prop. 1999/2000:82 s. 132).

Förenklingsregeln i 8 a kap. 5 § 2 ML kan dock innebära att överlåtaren vid överlåtelsen inte ska jämka för en ändrad användning som skett under dennes innehavstid. Skatteverket

anser att beräkningen av jämningsbeloppet för förvärvaren även i dessa situationer ska göras med hänsyn till överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelse tillfället. Vid beräkningen ska hänsyn inte tas till sådan ändrad användning som inte medfört jämkning hos överlåtaren på grund av bestämmelsen i 8 a kap. 5 § 2 ML (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111).

Frivillig skattskyldighet

När det gäller frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse kan dock ofta jämningsbelopp inte beräknas utifrån den procentuella nedgången av den frivilliga skattskyldigheten för hela den ifrågavarande fastigheten. Byggåtgärder kan ha vidtagits i skilda lokaler vid olika tidpunkter och ändringar i uthyrningsverksamheten sker inte heller samtidigt i de skilda lokalerna. Det är den ingående skatten på respektive byggåtgärd som ska bli föremål för jämkning vid exempelvis ändrad användning. Den ändrade användning som kan utlösa jämkning är normalt att en lokal tas i anspråk för skattefri uthyrningsverksamhet. En lokal används således antingen i skattepliktig verksamhet eller i skattefri verksamhet. Beträffande den byggåtgärd som företagits i den aktuella lokalen är den procentuella förändringen 100 procent. Det årliga jämningsbeloppet beräknas därför i dessa fall för varje byggåtgärd i lokalen med utgångspunkt från ursprungsbeloppet och att korrigeringsperioden är tio år för fastigheter.

Spärregel, 25%- regeln

Om en annan vara än en fastighet överläts ska jämkning ske om omsättningen är skattepliktig och om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt (8 a kap. 4 § första stycket 3 ML). I dessa fall får jämningsbeloppet uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset ska inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag (8 a kap. 9 § ML). Spärregeln innebär således att jämningsbeloppet inte får överstiga den utgående skatt som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

16.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

Verksamhetsöverlåtelser

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överläts tar förvärvaren över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML (8 a kap. 11 § ML). Denna ordning gäller oavsett om det är hela eller del av verksamheten som överläts samt i de fall överlåtelsen sker i samband med fusion eller

liknande förfarande. De överlåtelsefall där jämkning inte ska ske hos överlåtaren är således sådana som omfattas av undantagsbestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Ett övertagande av en verksamhet där överlåtaren redan påbörjat jämkning av ingående skatt innebär således att förvärvaren fortsätter jämkningsen helt i enlighet med vad överlåtaren skulle ha gjort om denne inte överlätit verksamheten.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML om att förvärvaren övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka var tillämpliga då ett bolag överlät investeringsvaror till en tidigare ej skattskyldig förvärvare som på grund av det aktuella förvärvet blev obligatoriskt skattskyldig (RÅ 2002 ref. 110).

Utgången i förhandsbeskedsärendet innebär att den som övertar investeringsvaror i samband med att en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet förvärvas också övertar rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt även om förvärvaren inte är skattskyldig för mervärdesskatt sedan tidigare utan blir det först på grund av det aktuella övertagandet

För att förvärvaren ska kunna fullgöra den jämkningskyldighet och ta till vara den jämkningsrättighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående skatten, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse. Se vidare avsnitt 16.10 om handlingar vid jämkning.

När det gäller verksamhetsöverlåtelser kan parterna inte avtala bort att förvärvaren ska överta rättighet och skyldighet att jämka.

Vid överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av fastigheter utan samband med verksamheten i övrigt gäller inte det som nu sagts. Dock kan förvärvaren även i dessa fall många gånger överta säljarens rättighet och skyldighet att jämka enligt vad som framgår nedan.

Mervärdes- skattegrupp

En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en sådan ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningskyldighet. När ett företag träder in i en mervärdeskattegrupp ska jämkningsen under dessa omständigheter fullgöras av gruppen medan om ett utträde ur mervärdeskattegruppen medför att användningen ändras ska jämkningsen fullgöras av företaget (8 a kap. 11 § andra stycket ML).

Fastighetsöverlåtelse i vissa fall

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Detta gäller dock bara om förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelse tillfället. Det saknar betydelse om förvärvarens skattskyldighet är obligatorisk enligt ML eller om förvärvaren är frivilligt skattskyldig (8 a kap. 12 § ML).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en tidigare ej skattskyldig förvärvare av en fastighet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kunde överta överlåtarens jämkningskyldighet eftersom förvärvarens uthyrning av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet redan fr.o.m. dennes tillträde av fastigheten (RÅ 2002 ref. 110).

En förvärvare kan således, enligt utgången i förhandsbeskedsärendet, överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt även om skattskyldighet uppkommer först vid tillträdet genom att frivillig skattskyldighet medgivits förvärvaren fr.o.m. denna tidpunkt. För att förvärvaren ska kunna medges frivillig skattskyldighet fr.o.m. dagen för sitt tillträde krävs att ansökan kommer in till Skatteverket senast på nämnda tillträdesdag. I detta sammanhang saknar det betydelse om förvärvaren endast är skattskyldig enligt ML till viss del, på grund av att han har s.k. blandad verksamhet. Förvärvaren kan ändå ta över rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Dock kan i dessa fall förvärvaren drabbas av en omgående jämkningskyldighet vid tillträdet på grund av att han då har en ändrad användning av fastigheten jämfört med överlåtaren.

Överlåtelse vid uppförandeskede

Skatterättsnämnden har ansett att överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML innebär att såväl den frivilliga skattskyldigheten som jämkningskyldigheten övergår på förvärvaren (SRN 2004-11-23).

Övertagande av jämkning

Överlåtaren och förvärvaren kan avtala om att överlåtaren ska jämka på grund av själva överlåtelsen (8 a kap. 12 § första stycket ML). Däremot kan parterna inte avtala om att förvärvaren ska jämka på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Sådan jämkning ska alltid fullgöras av överlåtaren vid de fastighetsöverlåtelser som avses här.

Exempel

Överlåtaren har fått avdrag för ingående skatt år 1 i samband med byggarbeten i en lokal och byter från ”skattepliktig” till ”skattefri” hyresgäst i den berörda lokalen år 3. Han ska då jämka på grund av ändrad användning år 3. Han överlåter sedan fastigheten år 4. Fortfarande finns en ”skattefri” hyresgäst i lokalen. Vid överlåtelse tillfället ska han fortsätta den påbörjade jämkningen avseende den ändrade användningen i lokalen. Jämkningsen ska dock då inte omfatta endast år 4 utan även den del av det avdrag som erhöles år 1 och som kan sägas avse återstoden av korrigeringstiden. Jämkningsen vid överlåtelsen ska alltså omfatta avdraget för korrigeringsåren 4–10.

Överlåtarens jämkning till följd av överlåtelsen i exemplet har egentligen sin grund i en ändrad användning av lokalen men det är dock överlåtelsen som utlöser ”slutjämkningen” år 4. Av 8 a kap. 7 § andra stycket ML framgår att jämkningen då ska fullgöras vid ett enda tillfälle.

Även om målsättningen varit att så långt möjligt undvika jämkning då fastigheter överläts kommer alltså överlåtaren ofta att behöva jämka på grund av tidigare ändrad användning. Detta gör att jämkningssystemet är komplicerat att hantera i vissa fall. Å andra sidan behöver förvärvaren inte vara underrättad om vilka ändrade användningar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Förvärvaren har i stället att göra sina bedömningar beträffande jämkning utifrån vad som gällde för aktuell fastighet/fastighetsdel vid tillträdet.

Trots att den som förvärvar en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet blir skattskyldig först vid sitt tillträde, och detta kan infalla en tid efter det att köpeavtal har ingåtts och förvärvet därmed anses ha skett, är dock vad som sägs här om förvärvarens övertagande av rättighet och skyldighet att jämka tillämpligt i dessa fall (se 9 kap. 5 och 12 §§ ML).

**Övertagande av
jämkning från
ideell förening**

Skatteverket anser att det är möjligt, enligt 8 a kap. 12 § ML, att överta rättigheten och skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt vid köp av en fastighet (investeringsvara) från en ideell förening. Förutsättningen för att detta ska gälla är att föreningen anskaffat varan i en ekonomisk verksamhet. Det saknas i detta fall betydelse att föreningens verksamhet inte

räknas som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML (Skatteverket 2010-04-19, dnr 131 239428-10/111).

Hyres- eller bostadsrätt

När det i detta sammanhang talas om fastigheter och fastighetsägare likställs med dessa hyres- och bostadsrätter respektive hyresgäster och bostadsrättshavare. Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kan alltså avse t.ex. fall då hyresrätter överläts (8 a kap. 3 § ML).

Att rättighet och skyldighet att jämka övergår till fastighetsägaren då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 16.4.

Såväl vid onerösa som vid benefika rättshandlingar kan överföring av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning ske till förvärvaren. Även vid transportköp kan rättigheten och skyldigheten att jämka överföras från den första till den sista i kedjan om den sista förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den första i kedjan frånträder.

Latent jämnings-skyldighet hos överlåtaren

För att förvärvaren ska kunna bevaka sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter när det gäller jämkning, krävs att han får handlingar med erforderliga uppgifter från överlåtaren. Bestämmelser om detta finns i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Se vidare avsnitt 16.10 angående handlingar vid jämkning.

Om det vid en senare inträffad ändrad användning eller överlåtelse hos förvärvaren konstateras att denne vid sitt förvärv inte erhöll föreskrivna handlingar, eller oriktiga sådana, blir den ursprunglige överlåtaren jämningskyldig till följd av de jämningsgrundande åtgärderna hos dennes förvärvare eller hos förvärvare i ett senare led. I 8 a kap. 12 § tredje stycket ML anges nämligen att överlåtaren ska fullgöra jämnings-skyldigheten om han dragit av ingående skatt men inte tagit upp den i handling enligt 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling enligt 8 a kap. 16 § ML.

Skatteverket har redogjort för tillämpningen av 8 a kap. 12 § tredje stycket ML när en fastighet har överlåtits och särskild jämningshandling inte har utfärdats av den ursprunglige överlåtaren. En överlåtare av en fastighet som, i samband med jämnings-skyldigheten för ingående skatt övergår till förvärvaren, inte lämnar uppgifter i särskild jämningshandling ska själv fullgöra denna jämnings-skyldighet när en jämningsgrundande händelse senare inträffar. Skatteverket anser att detta gäller även om fastigheten överlåtits i flera led efter den ursprungliga över-

låtelsen vid vilken uppgifter inte lämnades (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111).

Beträffande brister i överlämnad jämningshandling, se avsnitt 16.10.

Den här återgivna regleringen har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämnings skyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla. Det ligger inte endast i förvärvarens utan även i överlåtarens intresse att föreskrivna korrekta handlingar överlämnas. Överlåtaren torde därvid ha intresse av att erhålla bevis om att handlingarna överlämnats, t.ex. genom någon form av kvittens från förvärvaren.

Uppförandeskede upphör

I de fall frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML upphör innan någon skattepliktig uthyrning påbörjats ska jämkning och återbetalning av tidigare avdragen ingående skatt ske. Hur sådan jämkning respektive återbetalning ska ske framgår av Skatteverkets ställningstagande 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111. Se vidare avsnitt 22.10.3.

16.9 Jämkning vid konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättsinnehavare eller hyresgäst försätts i konkurs under förutsättning att de haft rätt till avdrag för mervärdesskatt på kostnader för sådana investeringsvaror som inte består av maskiner m.m. (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML). Jämkningsbeslutet ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringsperioden (8 a kap. 7 § andra stycket ML).

Konkursbo kan ta över jämkningen

Det kan dock leda till mindre önskvärda effekter om gäldenären ska jämkas och konkursboet avyttrar fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten till en köpare som är skattskyldig enligt ML. Det har därför i 8 a kap. 13 § ML införts en möjlighet för konkursboet att få ta över gäldenärens rättigheter och skyldigheter att jämkas. Detta ska dock ske innan boet överlåter fastigheten m.m. Övertagandet gäller från den tidpunkt som konkursboet blev skattskyldigt.

Anledningen till att konkursboet ska kunna avvakta med övertagandet beror på att det ofta inte, förrän boet har en köpare till fastigheten, är klart om det är fördelaktigt att ta över jämnings skyldigheten m.m. från gäldenären. I förekommande fall kan konkursboet vid överlåtelse av fastigheten tillämpa bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML, d.v.s. låta rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning tas över av förvärvaren av fastigheten.

I de fall ändrad användning av fastigheten skett under gäldenärens innehavstid är det alltid gäldenären som ska jämka på grund av denna ändrade användning. Sådan jämkning kan alltså inte tas över av konkursboet. Det är endast den jämkning som utlöses av själva konkursen som boet kan ta över.

Justering hos gäldenären

Om konkursboet övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ska gäldenären justera den jämkning han redan kan ha utfört. Ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades (13 kap. 28 a § ML).

Handling från gäldenären till konkursboet

Den som ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt ska som grund för sin jämkning i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling med visst innehåll (8 kap. 20 § ML).

Konkursfordran

Genom en särskild reglering kommer statens fordran på jämkning hos gäldenären att utgöra en konkursfordran, trots att denna fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet meddelades (8 a kap. 4 § andra stycket ML jämförd med 5 kap. 1 § KonkL). Se även prop. 1999/2000:82 s. 112.

16.10 Handlingar vid jämkning

Förvärvaren övertar i många fall överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående skatt. Det kan exempelvis vara fråga om överlåtelse av en investeringsvara i samband med att verksamheten överläts eller om överlåtelse av en fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet. Det kan i dessa fall vara fråga om jämkning antingen till förvärvarens fördel eller till förvärvarens nackdel.

Förvärvaren

För att förvärvaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att jämka och dessutom i förekommande fall styrka sin rätt att genom jämkning återfå ytterligare ingående skatt ska förvärvaren i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling (8 kap. 20 § ML). Trots att förvärvaren inte avser att omedelbart vidtaga sådana åtgärder att jämkning blir aktuell krävs att denne innehar handlingen i sin redovisning för att kunna fullgöra jämkning vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

Överlåtaren

Av dessa skäl ska, den som överlåter en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka, utfärda en särskild handling (8 a kap. 15 § ML). Med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 20 § ML ska sådan handling utfärdas även i de fall någon investeringsvara

inte överläts men rättighet eller skyldighet att jämka ändå övergår på någon annan. De fall som avses här är konkursituationer och hyresrätt/bostadsrätt som lämnas utan att överlätas.

Handlingen kan utfärdas antingen i pappersform eller i elektronisk form.

Tidpunkt för utfärdande av jämningshandling

Skatteverket har uttalat att en jämningshandling enligt 8 a kap. 15 § ML ska utfärdas senast när köpekontrakt avseende fastigheten upprättas. Har parterna före överlåtelsen avtalat om att handlingen ska överlämnas vid senare tidpunkt är denna handling också utfärdad i enlighet med 8 a kap. 15 § ML under förutsättning att handlingen inte överlämnas senare än när skyldighet att jämka uppstår för förvärvaren.

Till den del den till förvärvaren i samband med en fastighetsöverlåtelse överlämnade handlingen är så bristfällig att det inte med ledning av uppgifterna i den går att beloppsmässigt beräkna jämningsbeloppet kan en jämningshandling enligt 8 a kap. 15 § ML inte anses vara utfärdad.

Enbart det förhållandet att en jämningshandling utfärdats senare än vid en fastighetsöverlåtelse utgör inte hinder för en förvärvare att utnyttja en övertagen rättighet att jämka avdrag för ingående skatt (Skatteverket 2008-06-10, dnr 131 340305-08/111).

Kompletterande handling

Om överlåtaren efter utfärdandet av jämningshandlingen fått en förändrad ingående skatt eller förändrad avdragsrätt för den ingående skatten ska överlåtaren utfärda en kompletterande handling för denna ändring (8 a kap. 15 § andra stycket ML). En kompletterande handling ska således upprättas på grund av att uppgifterna i den första handlingen inte längre är korrekta eller fullständiga. Så kan exempelvis vara fallet då en faktura inkommer till överlåtaren efter överlåtelsen, men som hänför sig till tiden före överlåtelsen, eller då rätten till avdrag för ingående skatt ändras i omprövningsbeslut eller domar.

Handling från tidigare överlåtare

Om överlåtaren av en investeringsvara innehar en handling som utfärdats enligt 15 § av en tidigare ägare till varan och denna handling innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren (8 a kap. 16 § ML).

Den som överlåter en investeringsvara (här betecknad B) kan vid sitt förvärv av varan (från A) ha erhållit en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML. Om B:s överlåtelse sker innan korrigeringstiden gått ut för sådan skatt som tagits upp i den

handling som B erhållit från A, kan det bli aktuellt med jämkning hos förvärvaren (C) om denne senare ändrar användning av varan eller överlåter denna. I ett fall som detta ska överlåtaren (B) till sin förvärvare (C) lämna över en kopia av den handling som erhållits (från A). I princip kan en sådan handling behöva överlämnas i flera led.

Handlingens innehåll

I 8 a kap. 17 § första stycket ML regleras vad en handling enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla. Med hänsyn till jämningsbestämmelsernas komplexitet är det ofrånkomligt att handlingen kan bli tämligen omfattande i vissa fall. Handlingen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför måste handlingen innehålla uppgifter om:

- Den ingående skatten vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, varmed likställs hyres- och bostadsrätter.
- Vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna.
- I vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts inte enbart vid förvärvstidpunkten utan även senare antingen genom jämkning på grund av ändrad användning eller genom att s.k. retroaktivt avdrag skett.
- Hur den ingående skatten och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt.
- Uppgift om handling som avses i 16 §.
- Överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras.
- Transaktionens art.
- Överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt, person- eller organisationsnummer.
- Övrigt som kan vara av betydelse. Det kan exempelvis vara nödvändigt att lämna en särskild uppgift om när korrigeringsperioden löper ut för de olika investeringsvaror som överläts. Så är fallet när överlåtaren har tillämpat ett annat räkenskapsår än kalenderår vid det tillfälle då investeringsvaran anskaffats.

När det gäller uppgift om vilka avdrag som gjorts är det viktigt att beakta vad som sägs i 8 a kap. 12 § andra stycket ML. Där anges att överlåtare av fastighet i de fall som avses i nämnda paragraf ska jämka till följd av ändringar som inträffat under hans innehavstid. Då sådan jämkning skett, oavsett om den varit till överlåtarens fördel eller nackdel, ska sådant avdrag beaktas i den handling som överlämnas till förvärvaren.

Jämknings- handling saknas

Vidare är det viktigt att överlåtaren är medveten om bestämmelserna i 8 a kap. 12 § tredje stycket ML. Där anges att överlåtaren ska jämka på grund av ändrad användning som uppkommit hos förvärvaren om överlåtaren gjort avdrag för ingående skatt men inte tagit upp den i handling som avses i 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML. Se vidare avsnitt 16.8 angående latent jämningskyldighet hos överlåtaren.

Brister i jämknings- handling

Skatteverket anser att sådana brister i överlämnad jämningshandling att en förvärvare inte kan fullgöra sin jämningskyldighet innebär att denna skyldighet ska fullgöras av överlåtaren. Brister i överlämnad jämningshandling kan gälla t.ex. oriktiga uppgifter om tidpunkt för förvärv respektive avdrag samt oriktiga uppgifter om hur skatt eller avdrag fördelar sig på olika lokaler (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111).

För att kunna fullgöra sina skyldigheter – men även för att kunna ta till vara sina rättigheter – beträffande jämkning måste fastighetsägaren ordna sin redovisning på ett sådant sätt att den ingående skatt som belöper på jämningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler. Jämför 8 a kap. 17 § andra stycket ML.

16.11 Redovisning av jämkning

Som framgår av avsnitt 16.7 ska jämkning göras antingen med ett visst belopp årligen eller på en gång för den återstående korrigeringstiden. I 13 kap. 28 a § ML regleras för vilka redovisningsperioder jämkningen ska redovisas.

När ett tidigare avdrag för ingående skatt ska minskas genom jämkning sker detta genom att ingående skatt återförs på samma sätt som när mottagna kreditfakturor bokförs. Om den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för den aktuella redovisningsperioden ökas.

- Lös egendom** När det gäller maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar samt hyres- och bostadsrätter ska jämkning alltid ske för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelsen skett. Om ett räkenskapsår omfattar tiden 1 juli–30 juni och en händelse som medför att jämkning ska ske inträffar under detta räkenskapsår ska jämknigen således redovisas för redovisningsperioden juli.
- Fastigheter** Beträffande fastigheter gäller att jämkning på grund av ändrad användning ska ske vid motsvarande tidpunkt som för lös egendom, d.v.s. för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats.
- Men vid överlåtelse av fastighet ska jämkning ske för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Överlåtelsen anses i regel ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt. Det har inte bedömts lämpligt att låta jämkningskyldigheten anstå lång tid i dessa fall då fråga kan vara om betydande skattebelopp och överlåtaren kanske inte ens är skattskyldig enligt ML efter överlåtelsen.
- Om överlåtarens redovisningsperiod för mervärdesskatt är helt beskattningsår gäller dock den huvudregel som tillämpas för lös egendom och vid ändrad användning av fastighet, d.v.s. den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då överlåtelsen skett.
- Konkurs** Om den skattskyldige försätts i konkurs ska avdrag i förekommande fall jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.
- Tar konkursboet senare över rättigheter och skyldigheter att jämka ska ändring ske av det jämningsbelopp som konkursgäldenären redovisade för den period konkursbeslutet meddelades. Konkursboet redovisar jämkning efter samma principer som gäller för övriga skattskyldiga, d.v.s. för de perioder som framgår ovan.

16.12 Tillämpning av jämningsreglerna

Hur jämningsbestämmelserna ska tillämpas åskådliggörs med följande exempel. Ytterligare exempel på tillämpningen av jämningsbestämmelserna finns i avsnitt 22.10.4, som handlar om jämkning i samband med frivillig skattskyldighet.

Ändrad användning av lös egendom

Exempel 1

År 1

Ett företag med s.k. blandad verksamhet har under året anskaffat en maskin för 500 000 kr inklusive mervärdesskatt 100 000 kr. Avdrag för ingående skatt medges med 75 000 kr, eftersom maskinen till 75 procent används i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

År 2

Användningen av maskinen förändras. Det konstateras vid årets slut att den till 79 procent nyttjats i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Ingen jämkning ska företas eftersom förändringen understiger 5 procentenheter (8 a kap. 5 § 2 ML).

År 3

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 90 procent i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Maskinen är en s.k. investeringsvara eftersom den ingående skatten vid förvärvet uppgick till minst 50 000 kr (8 a kap. 2 § 1 ML). Jämkningsåret, år 3, är inom den s.k. korrigeringsperioden. Ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringsperiodens början och avdragsrätten efter förändringen är 15 procent (75–90). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en femtedel (korrigeringsperioden 5 år) av 15 procent av ursprungsbeloppet 100 000 kr d.v.s. till 3 000 kr (8 a kap. 4 § 2 ML). Jämkning görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 4 genom att ytterligare avdrag för ingående skatt med 3 000 kr tillgodoförs (13 kap. 28 a § ML).

År 4

Användningen ändras på nytt så att maskinen konstateras ha nyttjats till 40 procent i den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringsperiodens början och avdragsrätten efter förändringen är 35 procent (75–40). Jämkningsbeloppet för år 4 kan därför beräknas till en femtedel av 35 procent av ursprungsbeloppet 100 000 kr d.v.s. 7 000 kr (8 a kap. 4 § 1 ML). Jämknningen görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 5

genom att avdrag för ingående skatt minskas med 7 000 kr (13 kap. 28 a § ML).

År 5

Användningen under året konstateras ha varit densamma som under anskaffningsåret. Jämkning blir därför inte aktuell.

År 6

Maskinen säljs under året. Eftersom korrigeringstiden gått till ända sker ingen jämkning (8 a kap. 6 § ML).

Försäljning av lös egendom

Exempel 2

Ett företag har år 1 anskaffat en maskin för 925 000 kr inklusive mervärdesskatt med 185 000 kr. Eftersom företagets verksamhet är blandad har avdrag vid förvärvet medgetts med 40 procent eller med 74 000 kr. Maskinen avyttras år 4 för 400 000 kr, varvid utgående skatt redovisas med 100 000 kr, d.v.s. 25 procent av 400 000 kr.

Maskinen utgör en s.k. investeringsvara eftersom den ingående skatten vid förvärvet översteg 50 000 kr. Försäljningen sker inom korrigeringstiden.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 4 § första stycket 3 ML ska jämkning ske vid avyttring av lös egendom om omsättningen är skattepliktig och under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Förutsättningar för jämkning på grund av avyttring av maskinen föreligger således.

Ursprungsbeloppet är 185 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten på grund av avyttringen utgör 60 procent (40–100). Återstoden av korrigeringstiden är 2 år (åren 4 och 5).

Det belopp varmed jämkning ska ske utgör då 2/5 (återstoden av tiden) av 60 procent av ursprungsbeloppet 185 000 kr d.v.s. 44 400 kr.

Eftersom detta jämningsbelopp understiger det spärrbelopp för jämkning som anges i 8 a kap. 9 § ML ska det ursprungliga avdraget 74 000 kr höjas med 44 400 kr.

Sammanlagt avdrag uppgår då till 118 400 kr. Det ytterligare avdraget 44 400 kr på grund av jämkning vid

Ändrad användning av fastighet

avyttringen av maskinen görs i mervärdesskatte-deklarationen för den första redovisningsperioden år 5 (året efter jämningsåret).

Exempel 3

År 1

Fastighetsägaren, som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, genomför år 1 en ombyggnad av sin kontorsbyggnad. Avdrag sker således för hela den ingående skatten 200 000 kr som belöper på utförda byggåtgärder. De utförda åtgärderna har berört byggnadens fyra lika stora lokaler i lika stor omfattning.

År 2

Det sker inte någon förändring av användningen av byggnaden. Jämningsgrund föreligger därför inte.

År 3

Fastighetsägaren behöver inte längre en av lokalerna och hyr ut denna lokal till en hyresgäst som bedriver mervärdesskattefri verksamhet. Byggnadens användning i mervärdesskattepliktig verksamhet minskar således till 75 procent.

Ombyggnaden utgör en investeringsvara eftersom den ingående skatten på kostnaderna för åtgärderna uppgått till minst 100 000 kr. Det år den förändrade användningen sker är inom korrigeringstiden. Grund för jämkning föreligger därför.

Ursprungsbeloppet för hela ombyggnaden uppgår till 200 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 25 procent (100 - 75). Jämningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en tiondel (korrigeringstiden 10 år) av 25 procent av ursprungsbeloppet 200 000 kr, d.v.s. till 5 000 kr.

Jämningsbeloppet redovisas som en minskning av den ingående skatten med 5 000 kr i mervärdesskatte-deklarationen för den första redovisningsperioden år 4.

Åren 4–10

Om samma förhållanden föreligger under dessa år som vid utgången av år 3 sker på motsvarande sätt jämkning

Överlåtelse av verksamhet

genom att den ingående skatten minskas med 5 000 kr för vart och ett av åren.

Exempel 4

En fastighet används till 50 procent i företagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Fastigheten omfattas inte av frivillig skattskyldighet. På grund av tidigare ändrad användning med avseende på avdragsrätten för ingående skatt sker jämkning genom att återbetalning av mervärdesskatt årligen görs med 5 000 kr.

Fastigheten överläts inom korrigerings tiden i samband med att överlåtelse sker av hela verksamheten under sådana förutsättningar att överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Förvärvaren är skattskyldig för mervärdesskatt och övertar därför överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML. Detta innebär också att förvärvaren ska fortsätta den årliga jämkning som överlåtaren varit skyldig att göra på grund av tidigare ändrad användning.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående skatt, dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående skatt.

Överlåtelse av fastighet

Exempel 5

År 1

En byggnad uppförs under året och används i sin helhet i mervärdesskattepliktig verksamhet. Fastighetsägaren gör därför avdrag för ingående skatt med 1 miljon kr, d.v.s. för hela den ingående skatt som belöper på uppförandet av byggnaden.

År 2

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående skatt sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 3

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som själv är skattskyldig för mervärdesskatt. Avtal om att överlåtaren ska jämka ingående skatt på grund av själva överlåtelsen träffas inte mellan parterna varför förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML.

Eftersom det inte skett någon förändrad användning av fastigheten under överlåtarens innehavstid ska denne inte heller jämka på grund av sådana ändringar.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående skatt, dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående skatt.

Förvärvaren tar fastigheten i sin helhet i bruk i en mervärdesskattepliktig verksamhet varför någon jämkning för år 3 inte heller blir aktuell hos denne.

År 4

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående skatt sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 5

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som inte är intresserad av att ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. Anledningen till att förvärvaren inte vill överta ansvaret för jämkningsen är att denne inte avser att använda fastigheten i mervärdesskattepliktig verksamhet. Parterna har därför i samband med fastighetsöverlåtelsen särskilt avtalat om att överlåtaren ska jämka.

Fastigheten är en investeringsvara eftersom den ingående skatten på uppförandekostnaden uppgick till minst 100 000 kr. Överlåtelsen sker inom korrigerings-tiden som är 10 år för fastigheter.

Ursprungsbeloppet är 1 miljon kr och skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigerings-tidens början och avdrags-

rätten efter försäljningen är 100 procent (100 - 0). Fastighetsförsäljningen innebär ju att någon användning i mervärdesskattepliktig verksamhet inte längre sker och att avdragsrätten för ingående skatt avseende fastigheten därmed upphör.

Det årliga jämningsbeloppet utgör 1/10 (korrigerings-tiden) av 100 procent (förändringen) av 1 miljon kr (ursprungsbeloppet) d.v.s. 100 000 kr.

Vid överlåtelse av investeringsvaror ska enligt 8 a kap. 7 § ML jämkningen fullgöras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av tiden. Den återstående delen av korrigerings-tiden är 6 år (åren 5–10).

Överlåtarens totala jämningsbelopp beräknas därför till 600 000 kr (6 år à 100 000 kr). Redovisningen av detta jämningsbelopp sker enligt bestämmelserna i 13 kap. 28 a § ML i den andra perioden efter den då över-låtelsen skedde.

Förvärvaren övertar inte rättigheten och skyldigheten att jämka. Förvärvaren kan därför inte senare, om han ändrar användningen av fastigheten, genom jämkning erhålla avdrag för överlåtarens jämningsbelopp.

17 Fakturering

17.1 Inledning

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Reglerna om fakturering finns i artiklarna 217–240 i mervärdesskattedirektivet. Ett av syftena med faktureringsbestämmelserna är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

På mervärdesskatteområdet har reglerna om fakturering central betydelse. Säljaren av en vara eller tjänst är ansvarig för att en faktura som ska innehålla vissa närmare fastställda uppgifter utfärdas. Fakturan utgör underlag för kontroll av mervärdesskatten och har också avgörande betydelse för köparen. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger nämligen endast om den kan styrkas genom faktura (8 kap. 5 § ML). Reglerna om fakturering är också nära sammanbundna med reglerna avseende tidpunkten för redovisning och betalning av mervärdesskatten.

Bestämmelser om skyldigheten att bevara fakturor och arkivera räkenskapsinformation samt elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål finns i 11 a kap. ML, se avsnitt 18.

Nya regler

Från och med den 1 januari 2013 gäller nya faktureringsregler för mervärdesskatt. De är föranledda av ett nytt EU-direktiv, rådets direktiv 2010/45/EU, med ändringar av reglerna om fakturering. Syftet med det nya faktureringsdirektivet är bl.a. att förenkla och ytterligare harmonisera regelverket kring fakturering.

17.2 Tillämpningsområdet för ML:s faktureringsregler

När ett företag levererar varor eller tillhandahåller tjänster till en köpare i ett annat EU-land kan det vara svårt att veta vilket lands faktureringsregler som ska gälla. För att klargöra vilka regler

som gäller och skapa rättssäkerhet för företagen har det i artikel 219a i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2010/45/EU införts regler om detta. I ML har det som en följd av ändringen i mervärdesskattedirektivet från och med den 1 januari 2013 införts bestämmelser i 11 kap. 12–14 §§ som anger när de svenska faktureringsreglerna ska tillämpas. De nya bestämmelserna gäller endast för faktureringsreglerna i 11 kap. ML och inte för reglerna om lagring och bevaring av fakturor i 11 a kap. ML. Det innebär att ML:s regler om lagring och bevaring av fakturor gäller för företag som är etablerade i Sverige oberoende av vilket lands faktureringsregler som ska tillämpas.

Bestämmelserna som reglerar när ML:s faktureringsregler är tillämpliga utgår från bestämmelserna om omsättningsland. För att avgöra om faktureringsreglerna i ML ska tillämpas måste den som ska ställa ut fakturan därför först avgöra om omsättningen är gjord här i landet, i ett annat EU-land eller ett tredjeländ enligt reglerna för bestämmande av omsättningsland. Nedan följer en redogörelse för tillämpningsområdet för ML:s faktureringsregler. Se även Skatteverket 2013-01-28, dnr 131 865548-12/111.

17.2.1 Varan eller tjänsten är omsatt här i landet

Faktureringsreglerna i ML är som huvudregel tillämpliga på försäljningar av varor och tjänster inom landet. ML:s faktureringsregler är dock inte tillämpliga om

1. en sådan leverans eller tillhandahållande görs från ett annat EU-land av en näringsidkare som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här i landet inte medverkar i omsättningen, och
2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, omvänd skattskyldighet (11 kap. 12 § första och andra styckena ML).

Undantaget från huvudregeln syftar på gränsöverskridande försäljningar där säljaren inte finns i Sverige, utan i ett annat EU-land, och omvänd skattskyldighet gäller.

Svensk säljare

För en säljare som är etablerad i Sverige innebär bestämmelserna att ML:s faktureringsregler t.ex. är tillämpliga vid försäljning av

- varor och tjänster här i landet (intern handel)
- varor till näringsidkare i ett annat EU-land (unionsintern försäljning)

- varor till en köpare i annat EU-land som inte är skattskyldig för förvärvet (distansförsäljning, under beloppsgränsen)
- vissa tjänster till någon som inte är en näringsidkare i ett annat EU-land (huvudregeln för tjänster).

Detta gäller under förutsättning att omsättningen inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land.

Utländsk säljare

Även utländska företagare kan vara skyldiga att tillämpa ML:s faktureringsregler. När en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EU-land omsätter varor och tjänster här i landet ska denne tillämpa de svenska faktureringsreglerna om det är den utländska företagaren som är skattskyldig för omsättningen (ej omvänd skattskyldighet). Det gäller t.ex. vid

- tillhandahållande av tjänster med anknytning till fastighet i vissa fall
- persontransporter
- distansförsäljning över beloppsgränsen till Sverige.

När en utländsk företagare som inte är etablerad inom EU omsätter varor och tjänster här i landet ska denne tillämpa ML:s faktureringsregler.

Självfakturering

Om köparen utfärdar fakturan (självfakturering) är ML:s regler tillämpliga endast om varan eller tjänsten är omsatt här i landet (11 kap. 12 § tredje stycket ML).

17.2.2 Varan eller tjänsten är omsatt utomlands

Omsättning i ett annat EU-land

Faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på omsättningar av varor och tjänster i ett annat EU-land när säljaren som är etablerad i Sverige inte gör omsättningen från en etablering i ett annat land, och köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, omvänd skattskyldighet (11 kap. 13 § första stycket ML).

Det innebär t.ex. att en företagare som är etablerad i Sverige ska tillämpa ML:s faktureringsregler om den tillhandahållna tjänsten är omsatt i ett annat EU-land enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 5 § ML) och köparen är en näringsidkare. I sådant fall är det köparen som är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet) enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

Om köparen i det andra EU-landet utfärdar fakturan (självfakturering) är ML:s regler inte tillämpliga (11 kap. 13 § andra stycket ML).

Omsättning utanför EU

Faktureringsreglerna i ML är tillämpliga på sådana omsättningar av varor och tjänster som utgör export enligt 1 kap. 10 § ML. Det förutsätter dock att säljaren är etablerad i Sverige och att omsättningen inte görs från en etablering i ett annat land (11 kap. 14 § ML).

Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor och tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet här i landet. Export föreligger när en omsättning inte är gjord här i landet och inte heller i något annat EU-land.

Det innebär t.ex. att ML:s faktureringsregler är tillämpliga när en säljare levererar en vara till en plats utanför EU eller om en speditör eller fraktförare ombesörjer direkt utförelse av varan till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1–2 ML).

17.3 Begreppet faktura

Definition

Med faktura avses ett dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i

- 11 kap. ML, eller
- ett annat EU-land, om faktureringsreglerna i det landet är tillämpliga enligt artikel 219a i mervärdesskattedirektivet (1 kap. 17 § ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 218 i mervärdesskattedirektivet.

Av definitionen framgår att det är innehållet som utgör fakturan. En faktura som ska utfärdas enligt de svenska faktureringsreglerna ska således uppfylla de krav på innehåll som uppställs i 11 kap. 8 § ML. I annat fall föreligger ingen faktura. I vissa fall får dock en förenklad faktura utfärdas, som också måste uppfylla vissa krav på innehåll som uppställs i 11 kap. 9 § ML. Vilka uppgifter en faktura ska innehålla framgår av avsnitt 17.6.

Elektronisk faktura

Med elektronisk faktura avses en faktura enligt 1 kap. 17 § ML som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format (1 kap. 17 a § ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 217 i mervärdesskattedirektivet.

En elektronisk faktura får utfärdas endast om mottagaren godkänner det (11 kap. 6 § ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 232 i mervärdesskattedirektivet.

En elektronisk faktura kan överföras eller ställas till köparens förfogande. Med att ställas till förfogande avses t.ex. de fall när fakturor placeras på en säker webbplats eller webbportal där köparen kan hämta fakturorna. En säljare kanske överför flera

elektroniska fakturor samlat till samma köpare eller ställer fakturorna till dennes förfogande. Det är då tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna endast anges en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura (11 kap. 7 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 236 i mervärdesskattedirektivet.

Samlingsfaktura

En samlingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster (11 kap. 7 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 223 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelsen är att förenkla hanteringen så att den faktureringskyldige kan ta med flera egna omsättningar i en enda faktura i stället för att utfärda flera separata fakturor.

Vid utfärdandet av en samlingsfaktura ska tidsfristerna för utfärdande av fakturor i 11 kap. 3 a § beaktas (11 kap. 7 § tredje stycket ML).

17.4 Faktureringskyldighet

Huvudregel

Varje näringsidkare som omsätter varor eller tjänster till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare, ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller av en tredje person (11 kap. 1 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet.

Med begreppet näringsidkare avses enligt Skatteverkets uppfattning en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet. Se avsnitt 7.3.5.

Ansvar för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren (den som utfört omsättningen) även om säljaren väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. I nämnda ansvar ligger även enligt Skatteverkets uppfattning en skyldighet för säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigera detta genom att utfärda en ny sådan.

Undantag – privatpersoner

Faktureringskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML normalt inte har något krav på att en faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För tre särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt ML en faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning av

- nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket ML till ett annat EU-land,
- vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 ML till en köpare i Sverige, eller
- bygg- och anläggningstjänster och varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande. Denna skyldighet gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas (11 kap. 1 § andra stycket ML).

**Undantag
– skattefri
omsättning**

Vid omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a § ML och som görs inom landet föreligger inte någon skyldighet att utfärda faktura. Det föreligger inte heller någon sådan skyldighet för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första stycket ML när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML (11 kap. 2 § ML). Bestämmelsen motsvarar artiklarna 220.2 och 221.3.

Som huvudregel gäller att faktureringskyldighet ska föreligga vid omsättning mellan näringsidkare. Lagstiftaren har ändå valt att utnyttja möjligheten att från faktureringskravet undanta merparten av de skattefria omsättningar som artikel 221.3 i mervärdesskattedirektivet medger. Det bör dock noteras att undantaget från faktureringskyldigheten för de uppräknade skattefria omsättningarna endast gäller när omsättningen görs inom landet.

**Skattefri
omsättning som
kräver faktura**

De i 11 kap. 2 § ML uppräknade undantagen inkluderar inte samtliga skattefria omsättningar. Vid omsättning av följande varor och tjänster krävs det därför att faktura utfärdas

- varor placerade i vissa lager (3 kap. 1 a § ML),
- investeringsguld (3 kap. 10 a § ML),
- vissa periodiska publikationer m.m. (3 kap. 13–18 §§ ML),
- vissa framställningstjänster (3 kap. 19 § första stycket 2 ML),
- varor och tjänster avseende fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 ML),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 ML),

- tjänster avseende gravöppning eller gravskötsel (3 kap. 23 § 6 ML),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 ML),
- överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML),
- överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML),
- viss omsättning till andra EU-länder (3 kap. 30 a, 30 e, 30 g, 31 och 31 a §§ ML), och
- vissa tjänster (bikostnader) som ingår i beskattningsunderlaget vid import (3 kap. 32 § ML).

Annat krav på verifikation

Det bör noteras att i de fall det inte föreligger någon faktureringskyldighet enligt ML måste den som är bokföringsskyldig ändå uppfylla BFL:s verifikationskrav. Det innebär att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. I vissa fall får en gemensam verifikation användas för flera affärshändelser.

Förskott eller a conto

Faktura ska även utfärdas för förskotts- eller a conto-betalningar. Förutsättningen är att förskotts- eller a conto-betalningen avser en sådan omsättning för vilken faktureringskyldighet föreligger enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML (11 kap. 3 § ML). Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas även om denne väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. Bestämmelsen motsvarar artikel 220.1 leden 4 och 5 i mervärdesskattedirektivet.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de skattefria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även förskotts- eller a conto-betalningar som avser dessa skattefria omsättningar.

Självfakturering

Självfakturering innebär att det är köparen som ställer ut en faktura. Självfakturering förutsätter dock att det finns

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen, och
2. ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura (11 kap. 4 § ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 224 i mervärdesskattedirektivet.

Något krav på att avtalet enligt punkt 1 ska vara skriftligt finns inte. Det bör kunna överlämnas till parterna att avgöra denna

fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden (prop. 2003/04:26 s. 57).

Ett förfarande för godkännande enligt punkt 2 kan tänkas fungera så att säljaren helt enkelt inte agerar med anledning av den faktura som köparen ställt ut (prop. 2003/04:26 s. 57).

Det ligger i parternas intresse att villkoren för avtal och godkännande enligt ovan klargörs i överenskommelsen om självfakturering. Säljaren har ansvaret för faktureringen även om han överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura, har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det viktigt att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående skatt (prop. 2003/04:26 s. 57).

En faktura som köparen har utfärdat ska innehålla uppgiften ”självfakturering”, se avsnitt 17.6.1.

Utläggning av faktureringen

Faktureringen kan läggas ut på en tredje person (11 kap. 1 § ML). Även vid en sådan utläggning av faktureringen har säljaren ansvaret för att faktura utfärdas och att den är korrekt. Några ytterligare krav för att få lägga ut faktureringen på en tredje person finns inte.

Kronofogdemyndigheten kan sälja utmätt egendom på exekutiv auktion. Försäljningen sker då för gäldenärens räkning. Skatteverket anser att gäldenärens faktureringskyldighet får anses vara uppfylld genom det protokoll som Kronofogdemyndigheten upprättar enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen jämte eventuella övriga av Kronofogdemyndigheten upprättade handlingar som krävs för att ML:s faktureringskrav ska vara uppfyllt. Samtliga dessa handlingar måste i så fall tillställas såväl säljare som köpare och utgör då underlag för köparens avdragsrätt (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

Flera fakturor i samma handling

Skatteverket anser att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. Enligt ML kan en sådan handling betraktas som två fakturor, d.v.s. en för respektive säljare. Därmed måste varje sådan faktura uppfylla de krav som ställs i ML på innehållet i en faktura. Detta medför bl.a. att det måste framgå ett löpnummer för respektive säljares faktura, jfr vad som sägs om löpnummer i avsnitt 17.6.2. Det är dock tillräckligt att datum anges en gång i handlingen. När det gäller beloppsgränsen för förenklad faktura ska bedömningen ske utifrån respektive säljares faktura.

Överskådligheten är viktig i en handling som upprättas på detta sätt, vilket innebär att det tydligt måste framgå vilka uppgifter

som är hänförliga till respektive säljare. Uppgifterna för respektive säljare måste hållas klart åtskilda och några oklarheter om vilka försäljningar som är hänförliga till vilken försäljare får inte förekomma (Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111).

Omvänd skattskyldighet

Det förekommer att företag enligt samma avtal utför både en tjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn och en tjänst som inte omfattas av reglerna. Skatteverket anser att det inte finns något som hindrar att tjänsterna faktureras i en och samma faktura. Det är dock viktigt att det tydligt framgår vilka delar som omfattas respektive inte omfattas av omvänd skattskyldighet.

Mervärdeskattegrupp

Det är den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som har en omsättning till ett företag utanför gruppen som ansvarar för att en faktura utfärdas. Fakturan ska utfärdas i denna näringsidkares namn. Det är dock grupp-huvudmannens registreringsnummer för mervärdesskatt som ska anges i fakturan (11 kap. 5 § ML). Se avsnitten 8.2.6 och 8.3.

17.5 Tidpunkt för fakturering

För vissa omsättningar finns en tidsfrist för utfärdande av faktura. Det gäller

- bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster,
- unionsintern försäljning av varor, och
- gränsöverskridande försäljning av tjänster enligt huvudregeln.

Byggtjänster

En faktura som avser bygg- och anläggningstjänster, eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster, ska utfärdas senast vid utgången av andra månaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats (11 kap. 3 a § första stycket ML). Denna bestämmelse gäller oavsett om redovisning sker enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

Unionsintern försäljning av varor

En faktura som avser omsättning av varor som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder för motsvarande unionsinternt förvärv (11 kap. 3 a § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 222 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

**Gräns-
överskridande
försäljning av
tjänster**

Skattskyldigheten för unionsinterna förvärv inträder när varan har levererats (1 kap. 4 a § ML). Det innebär att den som omsätter varor till ett annat EU-land ska utfärda en faktura senast den femtonde i månaden efter den månad varan har levererats.

En faktura som avser omsättning av tjänster som ska redovisas i en periodisk sammanställning, ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldighet inträder för motsvarande omsättning inom landet (11 kap. 3 a § tredje stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 222 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Skattskyldigheten för omsättning av tjänster inträder när tjänsten har tillhandahållits. Det innebär att den som omsätter sådana tjänster som ska redovisas i en periodisk sammanställning ska utfärda en faktura senast den femtonde i månaden efter tillhandahållandet.

**Andra
försäljningar**

För övriga omsättningar finns ingen tidsfrist i ML för utfärdande av fakturor. Det innebär att säljaren då ska utfärda en faktura inom den tid som kan anses gälla enligt god affärssed för den aktuella branschen.

17.6 Fakturans innehåll

Mervärdesskattelagen anger vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura (11 kap. 8 § ML). Uppgifterna har sin motsvarighet i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

Redogörelsen för vilka uppgifter som en faktura ska innehålla inleds med en uppräkningslista som överensstämmer med lagtexten, se avsnitt 17.6.1. En närmare förklaring till ett antal av de uppgifter en faktura ska innehålla följer därefter, se avsnitt 17.6.2.

17.6.1 Vilka uppgifter en faktura ska innehålla

En faktura ska enligt ML innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller

det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,

5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift,
11. när faktura utfärdas av köparen enligt 11 kap. 4 § ML, uppgiften ”självfakturering”,
12. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a. den relevanta bestämmelsen i ML,
 - b. den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
 - c. en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt,
13. när köparen är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”,
14. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
15. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 b kap. ML, uppgiften ”vinstmarginalbeskattning för resebyråer”,
16. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. ML, den eller de av följande uppgifter som är relevanta
 - a. ”vinstmarginalbeskattning för begagnade varor”,

- b. ”vinstmarginalbeskattning för konstverk”, eller
- c. ”vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter”.

Mervärdesskattelagen anger således vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura. Det innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan i stället själva innehållet. Skatteverket anser således att det saknar betydelse om underlaget exempelvis kallas kvitto, räkning eller inköpsnota. Det avgörande är i stället att detta underlag innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt ML.

Skatteverket anser att uppgifter i flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura som uppfyller kraven enligt 11 kap. ML. Exempelvis kan i en faktura hänvisning alltid ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i mervärdesskattesammanhang bildar en faktura. Det är också nödvändigt att dokumenten eller meddelandena hanteras och länkas samman genom hänvisningar på sådant sätt inom företaget att det utan svårigheter går att fastställa sambandet mellan handlingarna. Detta gäller både hos säljaren och hos köparen. Att flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura gäller oavsett om uppgifterna finns i pappersform eller i elektronisk form eller som en kombination av dessa båda former. Om någon uppgift överförs elektroniskt krävs dock att mottagaren godkänner förfarandet med elektronisk faktura enligt 11 kap. 6 § ML, jfr avsnitt 17.3. Såväl köpare som säljare måste säkerställa att fakturan bevaras i enlighet med 11 a kap. 2 § ML, jfr avsnitt 18.2.

17.6.2 Kommentarer till fakturans innehåll

Här lämnas närmare förklaringar till flertalet av punkterna i 11 kap. 8 § ML, d.v.s. till punkterna i föregående avsnitt.

Punkt 2 Löpnnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste vara unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på löpnummer är att minska risken för bedrägerier genom att det ska gå att konstatera om en verifikation saknas (prop. 2003/04:26 s. 71).

Vid åsättande av löpnummer är det, enligt Skatteverkets uppfattning, viktigt att det med hjälp av en systematisk serie kan konstateras om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha

samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna.

Separata löpande nummerserier för varje säljare ska användas vid självfakturering eller när faktureringen läggs ut på tredje person. Ett sådant löpnummer kan vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen eller tredje person använda egna säljarespecifika löpnummerserier. Ett löpnummer som erhålls från säljaren kan ingå i en separat nummerserie, d.v.s. det behöver inte ingå i den löpnummerserie som säljaren använder för fakturor som han själv upprättar. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att separata löpande nummerserier används för respektive säljares räkning (Skatteverket 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111).

Utländska företagare är i vissa fall även registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Det kan då förekomma att den utländska företagaren vid faktureringen använder samma löpnummerserie för de försäljningar som är hänförliga till den svenska registreringen som för sina övriga försäljningar. I bokföringen i Sverige kommer endast de underlag som avser den svenska registreringen att finnas tillgängliga vilket innebär att fakturorna i Sverige inte har en separat löpande nummerserie. Det kan vara praktiskt med en sådan separat löpnummerserie men något sådant krav kan inte ställas enligt ML. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att det åsatta löpnumret, oavsett om det är separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.

Ej löpnummer

Löpnummer behöver inte anges om

1. fakturor som avser omsättning av elektrisk kraft och upplåtelse av elnät utfärdas i samma handling, eller
2. en återförsäljare utfärdar en självfaktura enligt 11 kap. 4 § ML som avser inbyte av en säljares anläggningstillgång och denna faktura utfärdas i samma handling som faktura som avser återförsäljarens egen omsättning av motsvarande vara (SKVFS 2007:13).

Punkt 3 Säljarens registreringsnummer

Registreringsnumret för mervärdesskatt är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/ organisationsnummer, vilket är godtagbart om det fram-

går att det angivna numret avser registrering till mervärdesskatt. I samband med unionsintern försäljning måste dock det fullständiga registreringsnumret användas. Av bilaga 13 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

ABL:s krav

Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV (numera Bolagsverket) har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har det i skrivelsen uttalats att det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. Vidare har PRV angett att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för mervärdesskatt så får detta anses tillfyllest med hänsyn till reglerna i ABL.

Omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet gäller i vissa fall vid omsättning av varor och tjänster i Sverige, jfr avsnitt 4.4. Även i dessa fall ska säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges i fakturan.

Utländsk säljare

I vissa fall gäller omvänd skattskyldighet vid en utländsk företagares omsättning här i landet, jfr avsnitt 39.3. Om fakturan ska utfärdas enligt de svenska faktureringsreglerna kan säljaren i fakturan ange sitt registreringsnummer i hemlandet om denne är registrerad till mervärdesskatt där. Om den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige bör dock det svenska registreringsnumret anges. Om det i stället är säljaren som är skattskyldig för omsättningen här i landet ska alltid den utländska företagarens registreringsnummer anges i fakturan.

**Punkt 4
Köparens registreringsnummer**

Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid unionsintern varuförsäljning och vid undantaget unionsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i Sverige vid s.k. trepartshandel.

Även vid omsättning i ett annat EU-land av tjänster enligt huvudregeln måste alltså uppgift om köparens registreringsnummer framgå av fakturan. Detta gäller i de fall köparen är en näringsidkare i annat EU-land som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt, men även när köparen inte bedriver sådan verksamhet men tilldelats ett registreringsnummer på grund av sin skattskyldighet för förvärvet av tjänsterna.

Reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn innebär att köparen i vissa fall blir skattskyldig för omsättning inom landet av särskilt uppräknade tjänster. Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska då framgå av fakturan. Även en utländsk köpare kan bli skattskyldig för en sådan tjänst som har tillhandahållits honom inom landet. Den utländske företagaren blir då skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige och det är köparens svenska registreringsnummer som ska framgå av fakturan.

**Punkt 5
Namn och adress**

Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företag som avses. Om det däremot är fråga om i affärlivet vedertagna förkortningar som LKAB och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.

Om ett bolag även har en inregistrerad bifirma är det enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckligt att endast ange namnet på den registrerade bifirman utan uppgift måste även lämnas om namnet på den registrerade firman. Däremot behöver inte namnet på bifirman anges.

**Fel adressat
i faktura**

Skatteverket har redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående skatt då det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det i vissa fall rätt till avdrag för ingående skatt då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvat gjordes. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

**Punkt 6
Mängd/omfattning
och art**

Enligt Skatteverkets uppfattning individualiseras varorna genom den kommersiella beskrivningen eller varans namn. Då det gäller tjänsterna sker individualiseringen med anteckningen om tjänstens typ. Beskrivning kan även ske med koder förutsatt att säljaren och köparen har tillgång till kodförklaringen. Beskrivning kan även ske genom en hänvisning till avtal, beställning eller den produktkatalog som sänts till köparen. Beträffande beskrivning av varornas mängd eller tjänsternas omfattning torde enligt Skatteverkets uppfattning ledning kunna hämtas från den praxis som förekommer inom respektive bransch. I detta sammanhang förutsätts att branschpraxis är sådan att utfärdade

fakturor inte är alltför knapphändiga vad gäller beskrivningen av varornas mängd eller tjänsternas omfattning.

Punkt 7
Datum för leverans

Utöver fakturadatum ska fakturan innehålla uppgift om datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts. För det fall det inte går att exakt konstatera datumet för utförande av tjänster, är det enligt Skatteverkets uppfattning tillräckligt att nämna den månad de utförs. Kontinuerliga varuleveranser och tjänster anses ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser.

Om tidpunkten för ett erlagt förskott eller a conto skiljer sig från förskotts- eller a conto-fakturans datum ska även betalningsdagen uppges om denna dag kan fastställas. Ofta sker betalning av en förskotts- eller a conto-faktura efter den tidpunkt då den utfärdats. Av naturliga skäl är det i dessa fall inte möjligt att uppges betalningsdagen i fakturan.

Samlingsfaktura

Vad gäller samlingsfaktura anser Skatteverket att det inte räcker med ett datum för sista leveransen. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges för varje leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8
Beskattningsunderlaget

I fakturan ska förutom priset även eventuell prisnedsättning eller rabatt anges, om rabatten inte inkluderas i priset. Utifrån detta krav har frågan uppkommit vad som gäller om en vara som kostar 1 000 kr säljs med 10 procent rabatt. Är det tillräckligt att båda beloppen 1 000 kr och 900 kr anges i fakturan, men rabatten endast anges som 10 procent, eller måste även rabatten uttryckas i belopp? Skatteverket anser att det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att mervärdesskatten inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10
Mervärdesskattebeloppet

Det framgår av lagtexten att mervärdesskattebeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange mervärdesskattebelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § första stycket ML underlåta att ange mervärdesskattebeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan.

I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan (prop. 2003/04:26 s. 73).

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om mervärdesskattebeloppet måste uppges separat för varje skattesats. Skatteverket anser att bestämmelsen inte innebär att mervärdesskattebeloppet måste specificeras för varje skattesats. Däremot framgår det av punkterna 8 och 9 att beskattningsunderlaget för varje skattesats samt skattesatsen måste anges i fakturan. På grundval av dessa uppgifter är det möjligt att räkna ut skattens belopp för varje skattesats. Det är därför tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. Motsvarande gäller också vid fakturering i utländsk valuta när mervärdesskattebeloppet även ska anges i svenska kronor, eller i euro om detta är redovisningsvalutan (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).

Särskild uppgift i fakturan

För vissa omsättningar finns det ett krav på att fakturan ska innehålla en särskild uppgift eller hänvisning som en förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats eller att särskilda regler har tillämpats. De nya faktureringsreglerna som gäller fr.o.m. den 1 januari 2013 innebär bl.a. att det i regel framgår direkt av lagtexten vilken uppgift fakturan ska innehålla. Det är då viktigt att den som utfärdar fakturan använder de termer som framgår av lagtexten. Det är i princip inte tillåtet att ange några andra uppgifter än de som framgår av lagtexten, även om en viss annan uppgift fyller samma syfte. Skatteverket anser dock att även andra ord med samma innebörd som de i lagtexten angivna uppgifterna i normalfallet ska godtas. Vid gränsöverskridande försäljningar av varor och tjänster rekommenderar Skatteverket att de exakta begrepp som används i mervärdesskattedirektivet används (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111).

Punkt 12 Undantag från skatteplikt

Vid undantag från skatteplikt finns det krav på att en särskild hänvisning görs i fakturan som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats. Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De skattefria omsättningar för vilka ML kräver att en faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 17.4 vid kantrubriken Skattefria omsättning som kräver faktura.

Hänvisning i faktura kan göras till

- a. tillämplig bestämmelse i ML,
- b. tillämplig bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, eller

- c. en annan uppgift om att omsättningen är undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. ML.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats (punkten c) är det enligt Skatteverkets mening tillräckligt tydligt att ange t.ex. uppgiften ”undantag från skatteplikt” (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111).

Punkt 13
Omvänd betalningsskyldighet

Vid omvänd skattskyldighet ska säljaren i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” Skatteverket anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar. Vid gränsöverskridande försäljningar rekommenderar dock Skatteverket att uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” eller motsvarande begrepp på annat språk används (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111).

Vid gränsöverskridande försäljningar kan det förekomma att reglerna för omvänd skattskyldighet är tillämpliga samtidigt som omsättningen utomlands är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat där beskattningen ska ske. I sådant fall anser Skatteverket att det är tillräckligt att i fakturan ange uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” eller motsvarande begrepp på annat språk (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111).

Punkt 14
Nytt transportmedel

Vid leverans av nytt transportmedel till ett annat EU-land ska fakturan innehålla en uppgift som klargör att det är fråga om ett nytt transportmedel.

Skatteverket anser att fakturan vid försäljning av en ny personbil eller motorcykel kan innehålla uppgift om när bilen eller motorcykeln första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil den körts. När det gäller försäljning av ett nytt fartyg kan fakturan innehålla uppgift om när fartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har färdats. Vid försäljning av ett nytt luftfartyg kan fakturan innehålla uppgift om när luftfartyget första gången togs i bruk samt hur många timmar det har flugits.

Uppgifter som får utelämnas

Om köparen är skyldig att betala mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet) ska säljaren inte debitera någon mervärdesskatt. Det innebär att den som utfärdar fakturan utelämnar följande uppgifter i fakturan

- beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag och enhetspriset exklusive mervärdesskatt,
- tillämpad mervärdesskattesats, och

- mervärdesskattebelopp som ska betalas.

Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning eller art (11 kap. 8 a § ML). Bestämmelsen har sin grund i artikel 226a i mervärdesskattedirektivet.

17.6.3 Förenklad faktura

Lagstiftaren har ansett att det inte är ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett belopp som inte överstiger 2 000 kr ska innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. Enligt artikel 238 i mervärdesskattedirektivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. Genom att införa bestämmelser om förenklade fakturor i 11 kap. 9 § ML har lagstiftaren valt att utnyttja denna möjlighet.

Förutsättningar

Förutsättningen för att få frångå det generella kravet för vad en faktura ska innehålla och i stället utfärda en förenklad faktura är att

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt,
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML, eller
3. fakturan är en kreditnota som likställs med en faktura enligt 11 kap. 10 § tredje stycket ML (11 kap. 9 § första stycket ML).

Ytterligare en slags förenklad faktura som medför att löpnummer inte behöver anges kan också användas i vissa fall när fakturor för olika säljare utfärdas i samma handling. Det gäller vid fakturering av el och elnät i samma handling samt vid inbyte av maskiner m.m. hos en återförsäljare som utfärdar faktura för sin egen omsättning i samma handling (SKVFS 2007:13).

Beloppsgränsen

En förenklad faktura får utfärdas om fakturas totalbelopp inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt (prop. 2011/12:94 s. 48). Värdet av fakturans samtliga omsättningar, för vilka faktureringsskyldighet föreligger, ska inräknas i totalbeloppet. Detta gäller oavsett om skattskyldighet för mervärdesskatt

föreligger eller inte för den enskilda omsättningen. Ovanstående gäller även för samlingsfakturer.

I det fall det förekommer flera fakturer i samma handling anser Skatteverket att beloppsgränsen ska bedömas utifrån respektive säljares faktura (Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111). Se avsnitt 17.4.

Handelsbruk m.m.

Kraven på handelsbruk, administrativ praxis och tekniska förutsättningar är uppfyllda om

- varor och tjänster säljs genom betalautomat såsom vid försäljning av bensin, uttag av väg-, bro- eller tunnelavgifter, uttag av parkeringsavgifter och liknande där det normalt inte går att identifiera köparen,
- krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttag av väg-, bro- eller tunnelavgift i övrigt skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen, eller
- persontransporter säljs inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att det enligt branschpraxis normalt saknas uppgifter för att kunna identifiera köparen (SKVFS 2005:14).

Begränsningar

Vid gränsöverskridande försäljning av varor och tjänster inom EU är det inte tillåtet att använda förenklade fakturer. Det innebär att det inte är möjligt att tillämpa förenklad fakturering vid

- unionsinterna försäljningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, d.v.s. när varor transporteras till ett annat EU-land,
- distansförsäljning till Sverige enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 ML,
- omsättning av varor eller tjänster som görs av en utländsk företagare eller en sådan utländsk företagare som likställs med en utländsk företagare enligt 1 kap. 2 § tredje stycket ML och köparen är skattskyldig för omsättningen, eller
- omsättning av varor och tjänster som görs av en svensk säljare i ett annat EU-land och som köparen är skattskyldig för (11 kap. 9 § andra stycket ML).

Förenklad fakturas innehåll

En förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,

3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
4. den mervärdesskatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna,
5. om den förenklade fakturan är en kreditnota ska den också innehålla
 - en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan, och
 - de uppgifter i den ursprungliga fakturan som ändras (11 kap. 9 § andra stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 226b i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket anser att identifiering av säljaren enligt andra punkten ovan ska ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges. Det är tillräckligt att numret skrivs som person-/organisationsnummer (Skatteverket 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111).

När det gäller punkt 4 ovan är det Skatteverkets uppfattning att det ska finnas uppgift antingen om mervärdesskattebeloppet eller om beskattningsunderlaget och tillämplig skattesats, d.v.s. 25 procent, 12 procent eller 6 procent. Att endast ange beskattningsunderlaget inklusive mervärdesskatt uppfyller alltså inte kravet på en förenklad faktura.

Detaljhandeln

Näringsidkare kan göra inköp från detaljhandlare, som exempelvis stormarknader och byggvaruhus, där all försäljning sker från kontantkassor. Om försäljningssumman överstiger gränobeloppet 2 000 kr för förenklade fakturor måste en fullständig faktura utfärdas vid försäljning till näringsidkare. Vid sådan försäljning måste av handlingen framgå köparens fullständiga namn och adress, löpnummer m.m. Ett kassakvitto från ett kassaregister innehåller inte uppgift om köparens namn och adress, varför komplettering måste ske med dessa uppgifter. Vad beträffar uppgiften om löpnummer kan, enligt Skatteverkets uppfattning, det unika identifikationsnummer som finns på ett kassakvitto anses utgöra löpnummer enligt ML. Detta även om det finns flera kassaapparater, varvid varje apparat har sitt unika löpnummer.

Vinstmarginalbeskattning

Skatteverket anser att en förenklad faktura även får användas när faktureringskyldighet föreligger och återförsäljaren tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Detta gäller trots att reglerna om VMB bl.a. innebär att någon mervärdesskatt inte får anges i fakturan. Av fakturan måste därför framgå att

reglerna om VMB tillämpats som en förklaring till den uteblivna skattedebiteringen. De allmänna förutsättningarna för att få utfärda förenklad faktura ska också vara uppfyllda (Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111).

17.7 Bidrag kopplat till priset

Om ett bidrag anses direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst ska bidraget inräknas i beskattningsunderlaget för varan/tjänsten, se avsnitt 11.3.2.

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av vad som gäller vid fakturering när ett bidrag är direkt kopplat till priset på en leverans (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Utgående och ingående skatt ska korrespondera med varandra, vilket innebär att den utgående skatt som säljaren är skattskyldig för i princip ska kunna dras av som ingående skatt hos köparen om denne har avdragsrätt. När en säljare uppbar ett bidrag, som är direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst, är det inte fråga om en omsättning åt bidragsgivaren utan endast till säljarens kund. Säljaren har därmed inte någon fakturerings-skyldighet enligt ML gentemot bidragsgivaren utan enbart mot köparen.

I fakturan till köparen ska det skattebelopp anges som gäller för omsättningen. Skatteverket anser att detta inte förändras av att säljaren uppbar ersättning från flera håll.

Vid handel mellan näringsidkare anges priset normalt exklusive skatt. Detta medför att den utgående skatten betalas av köparen och inte av bidragsgivaren. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part.

Exempel

Pris exklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset)	900 kr
Beskattningsunderlag	1 000 kr
Skatt 25 %	250 kr
Att betala (100 + 250)	350 kr

Är prissättningen i stället inklusive skatt understiger det belopp köparen betalar skattebeloppet. I ett sådant fall får även

betalningen från tredje part anses inkludera skatt. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part exklusive skatt.

Exempel

Pris inklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset)	900 kr
Beskattningsunderlag (1 000 kr - 20 %)	800 kr
Skatt 25 %	200 kr
Att betala	100 kr

Skatteverket anser att köparen ska ha möjlighet att dra av hela den skatt som debiterats av säljaren även när en tredje part har betalat en del av denna. Den tredje parten har tillskjutit medel för köparens räkning och därför ska betalningen tillgodoföras köparen.

17.8 Kreditnota

17.8.1 När en kreditnota ska utfärdas

Säljaren ska utfärda en kreditnota om han lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 ML (kassarabatter) eller 7 kap. 6 § första stycket 3 ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket ML inte föreligger. Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura (11 kap. 10 § första stycket ML).

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller skyldigheten att utfärda en kreditfaktura i de fall faktureringsskyldighet enligt 11 kap. ML förelegat när ursprungsfakturan utställdes, jfr avsnitt 17.4. Säljaren kan alltså bli skyldig att utfärda en kreditnota även om mervärdesskatt inte debiterats i ursprungsfakturan som exempelvis vid export och unionsintern försäljning av varor till andra EU-länder.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningsskyldighet av utgående skatt och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående skatt fräntas honom.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringsskyldighet inte förelegat avseende den ursprungliga transaktionen anser Skatteverket att reglerna

om kreditnota i ML inte behöver följas. För de som är bokföringsskyldiga får i stället uppgiftskraven på en kreditnota hämtas från bestämmelserna i BFL. Jämför dock kantrubriken Felaktigt debiterad utgående skatt.

Utfärdas av annan

Formuleringen i lagtexten att en kreditnota ska likställas med en faktura, medför att kreditnotan liksom fakturan även kan utfärdas av köparen eller en tredje person. En överföring till kunden av uppgiften att utfärda en kreditnota, på motsvarande sätt som vid självfakturering, innebär inte att ansvaret har övergått från säljaren till köparen. Säljaren torde alltid kunna välja att själv utfärda faktura eller kreditnota för de omsättningar som han är faktureringskyldig för.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, d.v.s. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Skatteverket anser dock att kreditnota avseende kassarabatt inte behöver utfärdas under förutsättning att följande tre kriterier är uppfyllda

1. den tid inom vilken kassarabatten medges anges på fakturan,
2. om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten, samt
3. kopia av betalningshandling, som visar att betalning skett inom föreskriven tid, kompletterar fakturan.

För det fall att samtliga tre ovannämnda kriterier inte är uppfyllda anser Skatteverket att en separat kreditnota måste ställas ut i samband med utnyttjad kassarabatt (Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152).

Exempel

Ett företag ställer ut en faktura på 800 kr samt 25 procent mervärdesskatt, d.v.s. 200 kr. Samtliga uppgifter avseende fakturans innehåll finns på underlaget. Dessutom anger företaget att kassarabatt om 3 procent kan erhållas om betalning sker inom viss tid. Om företaget även anger följande: ”vid utnyttjad kassarabatt ska beskattningsunderlaget sänkas med 24 kr samt mervärdesskatten om 25 procent med 6 kr” bör fakturan vara tillräcklig för att nedsättningen ska kunna göras utan en separat kreditnota. Detta under förutsättning att betalningshandling, som visar att den i fakturan angivna kassarabatten utnyttjats, kompletterar fakturan.

Andra prisnedsättningar i efterhand

Även andra prisnedsättningar i efterhand än kassarabatter medför krav på att kreditnota ska utfärdas. Skillnaden jämfört med kassarabatter är att den skattskyldige och hans kund kan avtala om att prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget. De kan således avtala om att prisnedsättningen eller rabatten inte ska ändra (minska) mervärdesskattebeloppet och i så fall finns inget krav på kreditnota enligt ML. Dessa bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

Debiteringar och krediteringar i samma handling

Inom vissa branscher är det vanligt med fakturering i förskott, exempelvis kvartalsvis. Därefter kan det ske krediteringar, såsom vid slutavstämning mot preliminärt debiterade belopp, prisreduktioner m.m. Skatteverket har inget att erinra mot att det inom dessa branscher sker debiteringar och krediteringar i samma handling. Det har heller ingen betydelse vad handlingen kallas för. Det avgörande är i stället att handlingen innehåller samtliga de uppgifter som krävs enligt ML. Således ska samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8, 9 eller 10 § ML vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en faktura, förenklad faktura respektive en kreditnota.

Felaktigt debiterad utgående skatt

Säljaren ska utfärda en kreditnota även vid kundkreditering av annat slag än kassarabatter eller andra prisnedsättningar (11 kap. 10 § andra stycket ML). En kreditnota ska således utfärdas när en faktura av andra skäl än kassarabatter eller andra prisnedsättningar inte längre ska gälla, exempelvis då den ska ersättas av en ny faktura utan skattedebitering eller med debitering efter en lägre skattesats, d.v.s. vid felaktigt mervärdesskattebelopp i en faktura. Jämför prop. 2003/04:26 s. 82.

Det kan förekomma att ett belopp betecknas som mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling utan att beloppet är någon skatt i ML:s mening. Ett exempel är om mervärdesskatt debiteras på en skattefri transaktion. Har en sådan felaktig debitering gjorts i en handling som upprättats den 1 januari 2008 eller senare är företaget skyldigt att betala in beloppet till staten. Ändring av denna betalningsskyldighet kan ske om kreditnota utfärdas. Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket efterge kravet på kreditnota. Ett krav för sådan eftergift är att det inte finns någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall (prop. 2007/08:25 s. 95). Se vidare avsnitten 4.7 och 19.4.12.

Om inbetalning gjorts av en felaktig debitering, som skett i en handling upprättad före den 1 januari 2008, är Skatteverket

skyldigt att återbetala beloppet till säljaren utan att kunna ställa krav på att en kreditnota utfärdas (RÅ 2005 ref. 81 och Skatteverket 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111).

17.8.2 Kreditnotans innehåll

Kreditnotan beskrivs i ML som en handling eller ett meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan. En kreditnota ska likställas med en faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan (11 kap. 10 § tredje stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 219 i mervärdesskattedirektivet.

Särskild och otvetydig hänvisning

En kreditnota är en handling som återspeglar ändring av en tidigare inträffad affärshändelse. Kreditnotan medför därför i regel att leverantören av en vara eller en tjänst i sin redovisning ska nedsätta den tidigare redovisade utgående skatten för den ursprungliga affärshändelsen. På motsvarande sätt medför kreditnotan att kunden ska nedsätta det i sin redovisning tidigare bokförda avdraget för ingående skatt. Det föreligger därför ett starkt och ofrånkomligt samband mellan kreditnotan och den ursprungliga fakturan. Det är de båda handlingarna tillsammans som utvisar vad den ursprungliga affärshändelsen kommit att innebära efter de ändringar som skett. Kravet i 11 kap. 10 § ML på att en särskild och otvetydig hänvisning ska ske till ursprungsfakturan är därför viktigt såväl för företagets egen redovisning som för Skatteverkets kontrollverksamhet.

Skatteverket anser att kravet på en särskild och otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan innebär att det är ursprungsfakturans löpnummer som ska uppges. Hänvisningen måste i normalfallet ske till löpnumret för varje enskild ursprungsfaktura även om krediteringen avser flera fakturor. Under vissa förutsättningar får dock sådan hänvisning i stället ske genom att i kreditnotan uppges den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Detta kan gälla när det är praktiskt omöjligt att hänvisa till en speciell ursprungsfaktura eller när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor (Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111).

Praktiskt omöjligt

Det kan förekomma att en kreditering avser vissa varor som tidigare fakturerats tillsammans med andra varor av samma slag, men där de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets redovisningssystem kan härledas till en speciell ursprungsfaktura. I sådana situationer

kan det vara praktiskt omöjligt att ange ursprungsfakturans löpnummer. Motsvarande gäller även vid kreditering av backar, tomglas och liknande. Under dessa förutsättningar anser Skatteverket att kravet på en otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan är uppfyllt om hänvisning i kreditnotan sker till den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Detta gäller dock endast om krediteringarna inte sker senare än vad som normalt förekommer inom den aktuella branschen, såvida inte parterna särskilt har avtalat annat (Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111).

Mycket stort antal fakturor

Skatteverket anser att avsteg från kravet på hänvisning till varje enskild faktura även kan ske när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader att ta fram de uppgifter som krävs. I dessa fall kan det räcka med att hänvisa till utställda fakturor under berörd tidsperiod. Detta kan gälla när rabatter och liknande ges ut i efterhand och som baseras på inköp som gjorts under en viss tidsperiod, exempelvis årsrabatter. Även om det enbart rör sig om en stor mängd ursprungsfakturor kan det vara tillräckligt att hänvisa till tidsperioden om det skulle medföra betydande olägenheter att hänvisa till samtliga enskilda löpnummer. Detta förutsätter dock att den direkta kopplingen mellan kreditnotan och ursprungsfakturorna otvetydigt framgår av företagets redovisningssystem. Som betydande olägenhet anses exempelvis att en kreditnota skulle behöva hänvisa till ett så stort antal ursprungsfakturor att det skulle krävas utrymme i form av bilagor till kreditnotan (Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111).

17.9 Valuta

Redovisningsvaluta

Företag ska ha en enda redovisningsvaluta och denna ska enligt huvudregeln vara svenska kronor. Vissa juridiska personer får dock i stället använda euro som redovisningsvaluta. Detta gäller primärt aktiebolag, ekonomiska föreningar, banker och försäkringsbolag (4 kap. 6 § BFL). 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 (14 § första stycket lagen [1992:160] om utländska filialer m.m.). Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led av redovisningen.

Valuta i faktura

Fakturering kan ske i svenska kronor, euro eller någon annan valuta. Oavsett i vilken valuta beloppen i en faktura anges ska

mervärdesskattebeloppet anges också i svenska kronor, om mervärdesskatten ska betalas här i landet. Om säljaren har sin redovisning i euro ska mervärdesskattebeloppet i stället anges också i euro (11 kap. 11 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 230 i mervärdesskattedirektivet.

**SEK eller EUR
som redovisnings-
valuta**

Det är bara när fakturering sker i en annan valuta än redovisningsvalutan som mervärdesskattebeloppet också ska anges i redovisningsvalutan. Ett företag som har svenska kronor som redovisningsvaluta ska alltså ange mervärdesskattebeloppet i båda valutorna i fakturan, om de ställer ut en faktura i annan valuta än svenska kronor. Motsvarande gäller för företag som har euro som redovisningsvaluta.

Ett företag som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro behöver endast ange mervärdesskatten i euro.

Säljaren och köparen ska bokföra det i fakturan angivna mervärdesskattebelopp som motsvarar redovisningsvalutan. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § första stycket ML omfattar även utländska företagare som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

**Ej SEK eller EUR
som redovisnings-
valuta**

Ett företag, som varken har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ska ange mervärdesskattebeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Omräkning

Om mervärdesskattebeloppet måste anges efter omräkning mellan olika valutor ska denna göras på samma sätt som gäller för att bestämma beskattningsunderlaget, d.v.s. enligt 7 kap. 7 a och 7 b §§ ML (11 kap. 11 § andra stycket ML).

Omräkningen till svenska kronor, eller till euro när euro används som redovisningsvaluta, ska göras genom att använda någon av följande kurser

- den senaste genomsnittliga växelkursen som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige, eller
- den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken (7 kap. 7 a § första stycket och 7 b § första stycket ML).

Omräkning mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta (7 kap. 7 a § andra stycket ML). Bestämmelserna i 7 kap. 7 a § ML motsvarar artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet.

I strikt mening registreras inte någon genomsnittlig växelkurs på den mest representativa valutamarknaden i Sverige. Skatteverket anser att den kurs som närmast anses motsvara en sådan kurs och därför kan tillämpas är den mittkurs som Nasdaq OMX Stockholm AB fastställer. Den kursen publiceras bl.a. på Riksbankens webbplats (www.riksbank.se). Under helgdagar och andra dagar för vilka valutannoteringar saknas bör den senaste noterade kursen användas (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111). Jämför prop. 2011/12:94 s. 67 f och 89 f. Se även avsnitt 11.3.3.

Det är kursen vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde som ska användas vid omräkningen (7 kap. 7 a § första stycket ML). Det innebär att det är kursen på dagen för leverans, tillhandahållande eller betalning i förskott som ska användas.

Det är vanligt att fakturering sker innan skattskyldigheten inträder, d.v.s. före dagen för leverans, tillhandahållande eller betalning av förskott. I sådana fall är den tillämpliga kursen för omräkning inte känd vid faktureringsstillfället. Om en faktura har utfärdats tidigare än den dag skattskyldigheten inträder ska i princip en ny faktura utfärdas om omräkningskursen vid skattskyldighetens inträde avviker från den som använts.

Skatteverket anser dock att om fakturering sker ett mindre antal dagar före leveransen eller tillhandahållandet så får den senast kända omräkningskursen på fakturadagen av praktiska skäl tillämpas. På så sätt undviks att fakturan måste kompletteras eller ersättas (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).

Samlingsfakturor

För omsättningar som tagit upp i en samlingsfaktura inträder skattskyldigheten för var och en av de fakturerade leveranserna och tillhandahållandena den dag då de utfördes eller betalning i förskott mottogs. När en samlingsfaktura utfärdas måste omräkning därför ske efter kurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna och tillhandahållandena skedde eller om samlingsfakturan avser förskott eller a conton de dagar då betalningarna mottogs.

Kontinuerliga leveranser

Vid kontinuerliga leveranser av t.ex. el och gas eller andra varor där något leveransdatum inte kan fastställas är det svårt att fastställa tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Skatteverket anser att den växelkurs som gäller vid den sista leveransdagen för den period fakturan avser ska användas. Motsvarande gäller i fråga om kontinuerliga tillhandahållanden av tjänster (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).

- Förskottsfakturor** En faktura på förskott, d.v.s. en faktura med begäran om förskott, utfärdas ofta innan betalning tas emot. Den som utfärdar fakturan kan vanligen räkna med att betalning erhålls senast på den angivna betalningsdagen. Om fakturering sker tidigast en månad före den i fakturan angivna betalningsdagen anser Skatteverket att växelkursen vid dagen för fakturans utfärdande av praktiska skäl får tillämpas i stället för kursen på betalningsdagen (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).
- Det finns särskilda bestämmelser om tidpunkten för skattskyldighetens inträde för bygg- och anläggningstjänster och för varor som omsätts i samband med sådana tjänster. I dessa fall inträder skattskyldigheten redan när fakturan utfärdas (1 kap. 3 a § ML). Det innebär att det är växlingskursen på fakturadagen som ska användas vid omräkningen.
- Unionsinternt förvärv** Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett unionsinternt förvärv ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Skattskyldigheten för unionsinternt förvärv inträder vid den tidpunkten då varan levereras (1 kap. 4 a § första stycket ML). Det innebär att det är växelkursen på leveransdagen som ska tillämpas vid omräkningen. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden.
- Vid unionsinterna förvärv som levereras kontinuerligt under mer än en kalendermånad inträder skattskyldigheten för förvärvet vid utgången av varje kalendermånad, om inte leveransen upphör före denna tidpunkt (1 kap. 4 a § andra stycket ML). Det innebär att det är växelkursen vid utgången av varje kalendermånad som ska användas vid omräkningen.
- För vissa gränsöverskridande tjänster utsträckta i tiden kan skattskyldigheten inträda den 31 december varje år om tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt, om inte tillhandahållandet upphör före årets utgång (1 kap. 5 a § ML). Exempel på sådana tjänster är licenser, produktutveckling och management-tjänster. Om sådana tjänster tillhandahålls kontinuerligt under mer än ett år ska växelkursen vid utgången av varje år användas.
- Omräknat belopp** När kreditering sker av en faktura som har angetts i annan valuta än den egna redovisningsvalutan och omräkning har skett, ska den kurs som användes vid omräkningen i den ursprungliga fakturan användas.
- Köparens omräkning** Köparen ska omräkna mervärdesskattebeloppet till sin redovisningsvaluta om skattebeloppet är angivet i en annan valuta.

Vid omräkningen ska det skattebelopp användas som angetts i den valuta i vilken fakturan är utställd (13 kap. 23 a § ML). När det gäller tillämplig växelkurs och tidpunkt för omräkningen kan jämförelse ske med vad som gäller vid omräkning i samband med utfärdande av en faktura, se kantrubriken Omräkning (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).

Om säljaren har angett mervärdesskatten i euro bör köparen normalt kunna utgå från att detta är korrekt, d.v.s. att säljaren har euro som redovisningsvaluta. I det fall köparen konstaterar att fakturan är fel, d.v.s. att skatten skulle ha angetts i svenska kronor, bör köparen begära en ny korrekt faktura. Den nya rättade fakturan ska inte bokföras som en ny affärshändelse utan som en korrigering av den tidigare bokförda fakturan (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).

Svenska kronor i deklaration

De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (mervärdesskattedeklaration och periodisk sammanställning) ska vara uttryckta i svenska kronor (22 kap. 2 § SFF). Företag som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om mervärdesskatten till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Företagaren ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika mervärdesskattebelopp.

17.10 Öresavrundning

Avrundning i faktura

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

Skatteverket anser att då fakturering sker med öppen debitering av mervärdesskatten behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda skattebeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på skattebeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

**Avrundning
i deklaration**

När utgående och ingående skatt deklarerar ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort (22 kap. 1 § SFF). Inbetalning av mervärdesskatt till statsverket görs således i hela kronor.

17.11 Auktionsförsäljning**Förmedling i
annans namn**

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. Skatteverket anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturerings. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktionsföretaget ska fakturan innehålla samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. Skatteverket anser vidare att säljarens namn kan utelämnas av anonymitetsskäl på den handling som överlämnas till köparen om auktionsförrättaren på handlingen uppger t.ex. kodnummer eller utropsnummer med vars hjälp säljaren kan identifieras. För att styrka avdrags- eller återbetalningsrätt för köparen krävs emellertid att en sådan handling kompletteras med uppgifter från auktionsföretaget. Vidare gäller att om köparen har för avsikt att använda vinstmarginalbeskattning (VMB) vid sin omsättning av de inköpta varorna måste han kunna visa att förutsättningarna för att få tillämpa VMB, bl.a. förvärvskriteriet, är uppfyllda, se avsnitt 32.2. Köparen måste i sådana fall ha tillgång till en handling som visar vem säljaren är.

**Förmedling
i eget namn**

Om förmedlingen sker i eget namn är såväl auktionsförrättaren som säljaren skattskyldiga för sin respektive omsättning, jfr 6 kap. 7 § ML, och båda är skyldiga att utfärda faktura. I dylika fall kan reglerna om beskattning av begagnade varor bli tillämpliga, se avsnitt 32.

Varuförsäljning

I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringskyldigt enligt allmänna regler.

Exekutiv auktion

Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av mervärdesskatt. För Kronofogdemyndigheten föreligger varken skattskyldighet eller faktureringskyldighet. Skatteverket anser att vid exekutiv

försäljning av en vara får en gäldenärs faktureringskyldighet enligt ML anses fullgjord genom att Kronofogdemyndigheten upprättar handlingar som kan jämföras med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning, se avsnitt 17.4 (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

Pant

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av mervärdesskatt. Mervärdesskatten utgör då normalt 20 procent av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

17.12 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

Bokföringsnämnden har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

17.13 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs ibland av fakturor i vanlig mening och ibland av plusgiro- eller bankgiroavier. Skatteverket anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

17.14 Kontokort

Bokföringsnämnden har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos sälj företaget respektive kontokortsföretaget. Den sammanställning som sälj företaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedel. Av Bokföringsnämndens allmänna råd framgår att en följesedel utgör räkenskapsinformation endast om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa inte ersätts av en fullständig sammanställning, t.ex. en faktura, som innehåller dessa uppgifter (BFNAR 2000:5).

Purchasing Card

Banker, som är anslutna till ett Purchasing Card system, kan ställa ut purchasingkort till vissa utvalda anställda i ett företag. Med hjälp av kortet kan dessa anställda därefter göra inköp för företagets räkning hos leverantörer som är anslutna till systemet. Inköpen faktureras månadsvis via en purchasingavräkning som ställs ut av den bank som tillhandahållit kortet. Någon faktura ställs alltså inte ut av leverantören utan det enda underlag som kortinnehavaren erhåller är ifrågavarande periodiska rapport. Skatteverket anser att en sådan periodisk rapport kan utgöra en faktura i ML:s mening under förutsättning att den innehåller samtliga de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML (Skatteverket 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152).

17.15 Telefoni genom kontantkort och telefonkort

Ett mobiltelefoniabonnemang med förskottsbetalning, s.k. kontantkortsabonnemang är en flerfunktionsvoucher. Ett telefonkort kan nyttjas i fast telefoni, mobiltelefoni eller i telefonautomat. Om ett sådant kort inte begränsas till att endast användas för telefontjänster är det fråga om en flerfunktionsvoucher. En flerfunktionsvoucher beskattas i samband med att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls (Skatteverket 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111)

Utställare

För den som ställer ut ett kontantkort eller ett telefonkort som utgör en flerfunktionsvoucher inträder fakturerings-skyldigheten först när kortet används för betalning för ett faktiskt tillhandahållande till en näringsidkare. Detta beror på att skattskyldighet inte uppkommer vid förskottsbetalning utan först i samband med att kortet används för ett tillhandahållande, se vidare avsnitt 4.8.3.

Omsättning av telefonitjänster till privatpersoner omfattas inte av fakturerings-skyldigheten.

Det kan inte anses finnas något krav på att den som förvärvar tjänsten måste uppges för telefoniföretaget om han är näringsidkare eller juridisk person. Om köparen inte erhåller ett korrekt underlag bör han dock meddela detta till säljaren så att denne kan ställa ut en faktura enligt gällande regler.

Distributör

Ett företag (distributör) som för någon annans räkning säljer kontantkort eller telefonkort som utgör flerfunktionsvoucher tillhandahåller sin uppdragsgivare en administrativ tjänst. Distributören kan erhålla en särskild ersättning för sin tjänst

alternativt får denne köpa kortet för ett pris som understiger kortets värde för slutkunden. Oavsett hur ersättningen avtalats föreligger faktureringskyldighet för distributören.

Faktureringskyldighet föreligger alltså även i det fall ersättning erhålls genom att distributören får köpa kortet till reducerat pris och att det därför inte uppkommer något belopp för uppdragsgivaren att betala till distributören.

Fakturan ska innehålla de uppgifter som framgår av avsnitt 17.6. Förenklad faktura kan dock utfärdas om förutsättningarna härför är uppfyllda, se vidare avsnitt 17.6.3.

Exempel

Ett telefoniföretag (utställaren) säljer ett telefonkort till en distributör (A) för 180 kr. A säljer kortet vidare till en tobakshandlare (B) för 190 kr. B säljer sedan kortet för 200 kr till en näringsidkare. Kortet kan också användas för annat än telefonitjänster.

För slutkunden representerar telefonkortet alltså ett värde med 200 kr.

A ska utfärda en faktura till utställaren avseende den tjänst som tillhandahållits. Ersättningen kan beräknas till 20 kr (200 - 180) vilket utgör skillnaden mellan telefonkortets värde för slutkunden och A:s inköpspris. Beloppet får anses vara inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget utgör 16 kr efter avdrag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen med 4 kr.

På motsvarande sätt ska B utfärda en faktura till A med en total ersättning som uppgår till 10 kr (200 - 190) inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget uppgår till 8 kr efter avdrag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen med 2 kr.

17.16 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor och ska avse följande uppgifter

- datum när varorna togs emot,

- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,
- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Rikspolisstyrelsen kan meddela ytterligare föreskrifter rörande förordningen.

18 Bevarande av fakturor

18.1 Inledning

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML, se avsnitt 17.

Bestämmelser om skyldigheten att bevara fakturor och arkivera räkenskapsinformation samt elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål finns i 11 a kap. ML.

Till skillnad från faktureringsreglerna i 11 kap. ML gäller bestämmelserna i 11 a kap. ML för alla fakturor som en i Sverige etablerad näringsidkare är skyldig att bevara.

Från och med den 1 januari 2013 gäller nya faktureringsregler för mervärdesskatt. De är föranledda av ett nytt EU-direktiv, rådets direktiv 2010/45/EU.

18.2 Bevarande av fakturor enligt mervärdesskattelagen

Skyldighet att bevara fakturor

Den som ska säkerställa att en faktura utfärdas är även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en näringsidkare tar emot (11 a kap. 1 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvarar artikel 244 i mervärdesskattedirektivet. Skyldigheten att bevara fakturor omfattar alla fakturor som en näringsidkare är skyldig att ställa ut eller som näringsidkaren mottar. Det innebär att skyldigheten att bevara fakturor även omfattar sådana fakturor som utfärdats av näringsidkarens kund genom självfakturering och sådana som utfärdats av en tredje person genom utläggning av faktureringsfunktionen.

Bokförings-skyldiga

För sådana fysiska och juridiska personer som är bokförings-skyldiga gäller bestämmelserna i 7 kap. BFL om arkivering av räkenskapsinformation (11 a kap. 1 § andra stycket ML).

**Ej bokförings-
skyldiga**

För den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt 11 a kap. 1 § första stycket ML gäller BFL:s bestämmelser om

- former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 och 6 §§ BFL, samt
- reglerna om plats för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ BFL (11 a kap. 1 § tredje stycket ML).

Genom 11 a kap.1 § tredje stycket ML har bestämmelserna i BFL om formen och platsen för bevarande av fakturor gjorts tillämpliga även på den som inte är bokföringsskyldig men som är skyldig att bevara fakturor enligt ML. Bestämmelsen kan t.ex. bli tillämplig på sådana personer som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av att de importerar varor eller gör ett unionsinternt förvärv från ett annat EU-land, t.ex. stiftelser och ideella föreningar som passerar den s.k. förvärvströskeln (prop. 2003/04:26 s. 95 f.).

**Säkerställande av
fakturor**

Den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras ska också från tidpunkten för fakturans utfärdande och under hela lagringstiden säkerställa

1. ursprungets äkthet,
2. innehållets integritet, och
3. att uppgifterna i fakturan är läsbara (11 a kap. 2 § första stycket ML).

Med ursprungets äkthet avses säkerställande av säljarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att de uppgifter som krävs i fakturan enligt 11 kap. ML är oförändrade (11 a kap. 2 § andra stycket ML). Bestämmelsen i 11 a kap. 2 § ML motsvarar artikel 233 i mervärdesskattedirektivet. Kravet att fakturorna ska vara oförändrade och läsbara under hela lagringstiden har sin motsvarighet i BFL:s krav att räkenskapsinformation ska vara läsbar och varaktig (7 kap. 1–2 §§ BFL). Ett av huvudsyftena med reglerna i BFL är att säkerställa att det finns adekvata rutiner för att dokumentera affärshändelser och bevara underlag kring affärshändelserna i syfte att verksamhetens ställning och förlopp ska kunna kontrolleras. Kraven gäller från tidpunkten för affärshändelsen och under hela arkiveringstiden. Det finns i BFL ett krav på att underlaget ska vara korrekt och oförändrat och att bokföringen

ska innefatta en verifieringskedja så att resultat och ställning kan stämmas av mot enskilda affärshändelser.

Sammantaget följer det av reglerna i bokföringslagen att näringsidkare som är bokföringsskyldiga måste ha adekvata rutiner för att säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten. Det innebär att det står näringsidkarna fritt att inom ramen för bokföringslagens regler själva bestämma hur kraven enligt 11 a kap. 2 § ML ska uppfyllas (prop. 2011/12:94 s. 79 ff.).

Tiden för bevarande

Företag som är bokföringsskyldiga ska bevara fakturor fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL).

– underlag till deklaration

De som är skattskyldiga för mervärdesskatt utan att vara bokföringsskyldiga ska bevara underlaget för deklara- tions- och uppgiftsskyldigheten under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser (9 kap. 1 § första stycket SFF). Detta gäller exempelvis stat och kommun, konkursbon och vissa stiftelser. Ett annat exempel är en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet men som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler i 4 kap. ML som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet.

– underlag för jämkning

Underlag för att kunna jämka enligt 8 a kap. ML ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigerings- tiden löpte ut (9 kap. 1 § andra stycket SFF). Korrigerings- tiden för lös egendom är fem år och för fastighet tio år. Underlag för jämkning måste alltså bevaras under 12 respektive 17 år efter utgången av det kalenderår under vilket investeringsvaran anskaffades.

18.3 Arkivering av räkenskaps- information enligt bokföringslagen

Räkenskaps- information och fakturor

Vad som utgör räkenskapsinformation och som därmed omfattas av arkiveringskravet är reglerat i 1 kap. 2 § 8 BFL. En faktura enligt 1 kap. 17 § ML är inte med i uppräknin- gen av vad som utgör räkenskapsinformation enligt BFL. Däremot faller en faktura enligt ML definitionsmässigt in under begreppet verifikation, som enligt 1 kap. 2 § 7 BFL utgör de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse. Fakturor enligt ML utgör därmed räkenskapsinformation enligt BFL. Se vidare avsnitt 17 beträffande ML:s bestämmelser om fakturor.

Räkenskapsinformation ska bevaras i vanlig läsbar form (dokument), i mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel eller i annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift (7 kap. 1 § första stycket BFL).

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes (7 kap. 1 § andra stycket BFL). Räkenskapsinformation ska alltså bevaras i sin ursprungsform. Det innebär att företag som har tagit emot en elektronisk faktura ska lagra den elektroniskt. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. De ska bevaras fram t.o.m. det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL).

18.4 Elektronisk åtkomst till fakturor för kontrolländamål

18.4.1 Behörig myndig i annat EU-land har rätt till åtkomst till fakturor

En behörig myndighet i ett annat EU-land har under vissa förutsättningar rätt till omedelbar elektronisk åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg. Den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras ska därför medge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg när myndigheten begär det. Detta gäller under förutsättning att den behöriga myndigheten begär åtkomst för

- kontrolländamål, och

- att den mervärdesskatt som är hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i det aktuella EU-landet (11 a kap. 3 § första stycket första meningen ML).

Bestämmelsen motsvarar artikel 249 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelsen är att säkerställa att behöriga myndigheter på ett effektivt sätt får tillgång till fakturor som bevaras på elektronisk väg för kontrolländamål. Artikel 249 har införts i ML med reglerna i 7 kap. 3 a § BFL som förebild.

En begäran om elektronisk åtkomst till fakturor omfattas av begränsningarna i 47 kap. 2 § SFL (11 a kap. 3 § första stycket andra meningen ML). Det innebär att skyldigheten att ge en behörig myndighet i ett annat EU-land omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura inte omfattar sådana fakturor som Skatteverket inte får granska.

Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel (11 a kap. 3 § andra stycket ML).

Skyldigheten att medge åtkomst omfattar den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Det innebär att skyldighet att medge åtkomst gäller såväl säljare som köpare som är skyldiga att bevara fakturor.

Begreppet ”omedelbar elektronisk åtkomst” används också i 7 kap. 3 a § BFL. Kravet i ML på omedelbar elektronisk åtkomst har samma innebörd som begreppet i BFL och ska därför bedömas på samma sätt. Den elektroniska åtkomsten ska i princip ske ”omedelbart” men kravet på omedelbarhet får anpassas till förhållandena i det enskilda fallet, se vidare prop. 2003/04:26 s. 124.

Åtkomst behöver endast medges på begäran och det är alltså inte fråga om att fakturorna ska vara åtkomliga online hela tiden. En begäran från en behörig myndighet i ett annat EU-land bör ske på ett sådant sätt att näringsidkaren kan vara tillräckligt säker på att det är en behörig myndighet som begär åtkomst. Att begäran härrör från en behörig myndighet bör alltså kunna verifieras på ett tillfredsställande sätt av den berörda näringsidkaren. Det åligger den myndighet som begär åtkomst att visa att denna är behörig. Vilken myndighet som är behörig i det aktuella EU-landet får avgöras utifrån gällande

regler i det landet. Dessutom ska det framgå att begäran sker för kontrolländamål och att mervärdesskatt hänförlig till omsättning i fakturan ska betalas i det aktuella EU-landet. Myndigheten måste därför specificera vilken eller vilka fakturor som begäran avser (prop. 2011/12:94 s. 73 f.).

Någon myndighetsutövning av den behöriga myndigheten i det andra EU-landet gentemot den svenska näringsidkaren är i det aktuella sammanhanget inte tillåten, utöver själva rätten att framställa en begäran om att få omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura. Om den berörda näringsidkaren inte ger den behöriga myndigheten omedelbar elektronisk åtkomst till en viss faktura kan således den behöriga myndigheten inte besluta om några sanktioner gentemot näringsidkaren enbart på den grunden att åtkomst till en faktura vägrats. Myndigheten får då i stället begära bistånd av Skatteverket i enlighet med reglerna i rådets förordning (EU) nr 904/2010 för att få åtkomst till fakturan. För att få åtkomst till fakturan får Skatteverket använda de sedvanliga reglerna i SFL och BFL.

18.4.2 Skatteverket har rätt till åtkomst till fakturor

Skatteverket har en allmän rätt att få åtkomst till fakturor som bevaras på elektronisk väg här i landet genom reglerna i SFL. Reglerna i 37 kap. SFL om föreläggande att lämna uppgift och i 41 kap. SFL om revision ger således Skatteverket effektiva möjligheter att för kontrolländamål få åtkomst till såväl pappersfakturor som fakturor som bevaras på elektronisk väg. Genom dessa regler har Skatteverket den rätt som följer av artikel 249 i mervärdesskattedirektivet.

Ett företag som är etablerat i Sverige kan under vissa förutsättningar bevara fakturor på elektronisk väg i andra länder. Skatteverket har rätt till omedelbar elektronisk åtkomst till sådana fakturor (7 kap. 3 a § BFL). Se prop. 2011/12:94 s. 72 f. och Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012 (SKV 305), avsnitt 6.4.

19 Redovisning av utgående och ingående skatt

19.1 Inledning

I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, d.v.s. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas.

Bokförings- skyldiga

För de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) ska redovisning ske antingen enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

Ej bokförings- skyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående skatten i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

Mervärdes- skattedirektivet

Huvudregeln enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är att utgående skatt ska redovisas i den period under vilken varorna levereras eller tjänsterna utförs. Vidare anges i artikel 65 att mervärdesskatten på a conto-betalningar ska redovisas när betalningen tas emot. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 66 möjlighet att föreskriva att den utgående skatten för vissa transaktioner i stället ska redovisas vid följande tidpunkter:

- a. Senast när fakturan utfärdas.
- b. Senast vid mottagandet av betalningen.
- c. Om någon faktura inte utfärdats, eller utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen från den beskattningsgrundande händelsen.

Möjligheten enligt artikel 66 gäller inte vid unionsintern handel med varor och tjänster där mervärdesskatten ska betalas av förvärvaren.

Av artikel 167 framgår att rätten till avdrag för ingående skatt inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Köparen har alltså rätt att dra av den ingående skatten

i deklARATIONEN för den period där säljaren ska redovisa motsvarande belopp som utgående skatt.

Enligt artikel 167 a får en medlemsstat föreskriva att avdragsrätten för ingående skatt skjuts upp till betalningstidpunkten i de fall den utgående skatten ska redovisas vid mottagandet av betalningen enligt artikel 66 b. Medlemsstaten måste i så fall även fastställa ett tröskelvärde som baseras på årsomsättningen. Detta tröskelvärde får uppgå till högst 500 000 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta. Efter samråd med mervärdesskattedirektivet får tröskelvärdet höjas till högst 2 000 000 EUR. Artiklarna 66 b och 167 a utgör stöd för Sveriges bestämmelser om bokslutsmetoden. Artikel 167 a gäller från och med den 1 januari 2013.

Före den 1 januari 2013 hade Sverige i stället ett bemyndigande att tillämpa en ordning som avvek från artikel 167 för de beskattningsbara personer vars årsomsättning inte översteg tre miljoner kr. Bemyndigandet innebar att Sverige tilläts skjuta upp avdragsrätten för dessa personer till dess att den ingående skatten betalats till leverantörerna (Rådets beslut 2009/938/EU).

De svenska reglerna för faktureringsmetoden, där redovisningskyldighetens och avdragsrättens inträde knyts till bokföringstidpunkten enligt god redovisningssed, saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Den s.k. fakturadatummetoden för bygg- och anläggningstjänster är dock en anpassning till mervärdesskattedirektivet.

I avsnitt 18 redogörs för bestämmelserna om bevarande av fakturor, arkivering av räkenskapsinformation och om elektronisk åtkomst av fakturor.

Hur mervärdesskatt ska bokföras framgår av avsnitt 42.

I Skatteverkets Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) finns en djupare redogörelse för lagstiftning, normgivning m.m. avseende redovisning.

19.2 Bokföringslagens redovisningsregler

Ett bokföringsskyldigt företag ska löpande bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för bokföringsposterna, bevara all räkenskapsinformation samt avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut (4 kap. 1 § BFL).

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske (5 kap. 2 § BFL). Det sistnämnda innebär att fordringar och skulder ska bokföras löpande under året.

Bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed (4 kap. 2 § BFL). Av författningskommentaren till BFL framgår att vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. I sista hand bestäms dock vad som utgör god redovisningssed av domstol med utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

Kontantmetoden

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr kan välja att tillämpa en kontantmetod i den löpande bokföringen. Kontantmetoden innebär att företaget kan dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av kontantmetoden (5 kap. 2 § BFL).

Avslutande av löpande bokföring

Den löpande bokföringen ska avslutas med en årsredovisning, ett årsbokslut eller med ett förenklat årsbokslut.

Årsredovisning

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006,
5. företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag,
6. vissa stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL,
7. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,

- b. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 40 miljoner kr,
 - c. nettoomsättningen har för vart och ett av två senaste räkenskapsåren överstigit 80 miljoner kr,
8. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
- a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
 - b. koncernföretagens balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 40 miljoner kr,
 - c. koncernföretagens nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 80 miljoner kr (6 kap. 1 § BFL).

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, eller i förekommande fall enligt årsredovisningslagarna för finansiella företag. En årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I större företag ska det även ingå en finansieringsanalys (2 kap. 1 § ÅRL). Vad som avses med större företag har Bokföringsnämnden uttalat sig om i allmänna råd BFNAR 2006:11 med tillhörande vägledning om gränsvärden.

Årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL får i stället avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och ett flertal av ÅRL:s bestämmelser om årsredovisning ska tillämpas (6 kap. 4 § BFL).

Förenklat årsbokslut

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr får avsluta den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut. Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och det ska upprättas enligt god redovisningssed i vanlig läsbar form eller i elektronisk form (6 kap. 6 § BFL). Bokföringsnämnden har tagit fram allmänna råd BFNAR 2006:1 med tillhörande vägledning om enskilda näringsidkare för de som får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Broschyr

Skatteverket och Bokföringsnämnden har tillsammans gett ut en broschyr om de regler som gäller för enskilda näringsidkares bokföring och förenklat årsbokslut, SKV 282.

19.2.1 Redovisning i euro

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro (4 kap. 6 § BFL).

Omräkning från euro till SEK

De uppgifter om mervärdesskatt som lämnas i mervärdesskatte-deklaration eller i periodisk sammanställning ska vara uttryckta i svenska kronor (22 kap. 2 § SFF). För företag som har euro som redovisningsvaluta ska lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro m.m., omräkningslagen, tillämpas. Enligt 15 § omräkningslagen ska uppgifter om mervärdesskatt enligt bestämmelserna i SFL räknas om med tillämpning av den genomsnittliga växelkursen för den period som redovisningen avser. På Skatteverkets webbplats publiceras omräkningskurser för detta omräkningsförfarande. Se vidare avsnitt 17.9.

19.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler

I samband med registreringen av skattskyldiga tilldelar Skatteverket den redovisningsmetod som ska användas för mervärdesskatt. ML:s redovisningsregler har samordnats med reglerna i bokföringslagen, jfr avsnitt 19.2. Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden.

Den skattskyldige kan i stället välja att tillämpa bokslutsmetoden. Denna metod får tillämpas om årsomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr. Företag som omfattas av någon av de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag eller är ett finansiellt holdingföretag som upprättar koncernredovisning enligt någon av dessa lagar får dock inte använda sig av bokslutsmetoden (13 kap. 8 § ML).

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa mervärdesskatt respektive rätten till avdrag eller återbetalning inträder. Hur redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden respektive bokslutsmetoden framgår av avsnitten 19.3.1 och 19.3.2.

Samma metod för ut- och ingående skatt

Av Skatteverket tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående skatt. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående skatt enligt bokslutsmetoden och ingående skatt enligt faktureringsmetoden.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a conto-betalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. För förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 19.4.3. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att mervärdesskatt på uttag ska redovisas i deklarationen för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkort inträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

Brytdags-redovisning

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Se vidare avsnitt 42.2.

Löpande år respektive bokslut

Skatteverkets uppfattning angående redovisning av mervärdesskatt under löpande år och i samband med årsbokslut framgår av en promemoria (RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212). Av promemorian framgår sammanfattningsvis följande.

”Enligt BFL ska bokföringsskyldighetens inträde löpande under året göras beroende av när faktura eller motsvarande handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.

I 4 § tredje punkten BFL finns bestämmelser som avser årsbokslut. Här anges att bokföringen inför bokslut, utöver tidigare bokförda poster, skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret.

Enligt ML skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller motsvarande handling.

I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura föreligger senast på brytdagen under förutsättning att den underliggande affärshändelsen inträffat under det gamla räkenskapsåret. En förutsättning är vidare att bokföring sker i bokslutet

med faktura som underlag. För sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura inte föreligger senast på brytdagen men affärshändelse inträffat på det gamla året skall bokföring göras med annat underlag än faktura. I sådana fall bör den härpå belöpande mervärdesskatten inte beaktas förrän in på det nya året.”

Detta innebär att sådana tillhandahållanden där faktura saknas på brytdagen varken ska redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen för det gamla beskattningsåret. Detta gäller oavsett om faktura mottagits eller inte före den sista redovisningsdagen för det gamla årets sista redovisningsperiod. Denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100. Vid förenklat bokslut kan dock inte brytdagsredovisning tillämpas.

Som ett exempel avseende brytdagsredovisning kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

Förenklat bokslut

Till ledning för de enskilda näringsidkare som enligt reglerna i 6 kap. 3 § BFL upprättar ett förenklat årsbokslut har Bokföringsnämnden meddelat ett allmänt råd (BFNAR 2006:1) och en tillhörande vägledning. Eftersom samordning föreligger mellan reglerna för bokföring och redovisning av mervärdesskatt och det saknas en särskild mervärdesskatterättslig definition av fordringar och skulder ska den som upprättar ett förenklat årsbokslut tillämpa de principer för fordringar och skulder som framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning i dessa fall.

Av Bokföringsnämndens vägledning framgår att som kundfordringar ska vid förenklat bokslut följande tas upp:

- Fakturor som företaget har skickat men inte fått betalt för innan räkenskapsårets slut.
- Försäljningar som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fakturerat vid årets utgång.

Som leverantörsskulder ska följande tas upp:

- Fakturor som företaget har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
- Inköp som företaget normalt eller enligt god redovisnings- sed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

Med anledning av denna definition av leverantörsskulder erinras om att avdragsrätt för ingående skatt endast föreligger om skatten kan styrkas med faktura som mottagits senast när mervärdesskattedeclaration enligt lag ska lämnas. Om deklara- tion lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Förskott och a conton

Utgående och ingående skatt som avser förskott och a conton ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Detta gäller även i de fall en förskotts- eller a conto-faktura utfärdas under ett beskattningsår och betalning sker under det efterföljande beskattningsåret (13 kap. 6 och 16 §§ ML). Speciella regler gäller dock för förskotts- och a conto-betalningar som avser bygg- och anläggningstjänster, se vidare avsnitt 19.4.3.

Delägare i enkelt bolag

I ett enkelt bolag är de enskilda delägarna bokföringsskyldiga var och en för sig. Om det är förenligt med god redovisningssed får bokföringen organiseras gemensamt, men något krav på gemensam bokföring finns inte. Även vid s.k. representantredovisning kan delägarna välja mellan gemensam bokföring och att varje delägare bokför för sig. Se vidare om representantredovisning i avsnitt 8.2.2.

Om ett företag, som är delägare i ett enkelt bolag, får tillämpa bokslutsmetoden eller inte ska enligt Skatteverkets uppfattning bedömas utifrån den enskilda delägarens andel i bolaget och inte utifrån bolagets hela verksamhet. Om delägarna inte har gemensam bokföring kan de därför få tillämpa olika redovisningsmetoder. Vid representantredovisning kan dock endast en redovisningsmetod tilldelas för bolaget. Om någon av delägarna, utifrån sin andel i bolaget, inte uppfyller kriterierna för bokslutsmetoden bör faktureringsmetoden normalt tilldelas för representantredovisningen och detta gäller oavsett om det finns gemensam bokföring eller inte (Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111).

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av mervärdesskatt behandlas som vanliga fakturor, d.v.s. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående skatten göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts

efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, d.v.s. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående skatt göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Refinansiering av fordringar

Vid kreditförsäljning kan säljaren refinansiera sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovisningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överläts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med Skatterättsnämndens ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 19.4.5.

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet, avsnitt 19.4.1,
- vid konkurs, avsnitt 19.4.2,
- för bygg- och anläggningstjänster, avsnitt 19.4.3,
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll, avsnitt 19.4.4,

- vid kundförlust, avsnitt 19.4.5,
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog, avsnitt 19.4.6,
- vid import, avsnitt 19.4.7,
- vid återbäring, avsnitt 19.4.8,
- för utländska företagare, avsnitt 19.4.9,
- vid unionsintern handel med varor, avsnitt 19.4.10,
- vid omsättning av tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning, avsnitt 19.4.11,
- vid felaktigt debiterad mervärdesskatt, avsnitt 19.4.12,
- vid privat användning av personbil, avsnitt 19.4.13.

19.3.1 Faktureringsmetoden

Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML ska faktureringsmetoden tillämpas om inte villkoren för bokslutsmetoden är uppfyllda och den skattskyldige väljer att tillämpa den metoden, jfr avsnitt 19.3. För bygg- och anläggningstjänster gäller dock speciella regler, se avsnitt 19.4.3.

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 och 16 §§ samt 19 kap. 35 § ML).

Bokföringens upplägning

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantaffärer under perioden,
- under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom för bygg- och anläggningstjänster),

- fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se avsnitt 19.3.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av mervärdesskatt. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas, se avsnitten 11.9 och 19.4.5.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantinköp under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden (utom för bygg- och anläggningstjänster),
- obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut, se avsnitt 19.3.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att mervärdesskatt på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten (13 kap. 6 § 3 och 16 § 2 ML). Om betalning inte erlagts under avtalad hyresperiod anses hyrestjänsten tillhandahållen och redovisningsskyldighet respektive avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då hyresperioden gått ut (13 kap. 6 § 1 och 16 § 1 ML). Mervärdesskatten ska då för den som

tillämpar faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Mjölkkvoter

Vid försäljning av mjölkkvot är överlåtelsen giltig först när den registrerats hos Statens jordbruksverk (SJV). Skatteverket anser att tidpunkten för registreringen normalt saknar betydelse för när utgående respektive ingående skatt vid överlåtelse av mjölkkvot ska redovisas. Detta eftersom utgångspunkten i normalfallet är att säljaren har anledning anta att köparen uppfyller villkoren – i första hand att köparen är mjölkproducent – för att SJV ska registrera överlåtelsen. Säljaren ska därför, om inte annan tillträdesdag avtalats, redovisa den utgående skatten i den redovisningsperiod under vilken avtalet om överlåtelsen ingåtts. Motsvarande gäller för köparens redovisning av den ingående skatten. Detta under förutsättning att säljaren respektive köparen redovisar enligt faktureringsmetoden (Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111).

Omperiodisering

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen. I fyra mål har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt tidigast får ske (RÅ 1999 ref. 16, RR 1999-03-25 mål nr 1035-1997, RR 1999-03-25 mål nr 3572-1997 och RR 1999-03-25 mål nr 3618-1997).

Skatteverket har med anledning av dessa domar redogjort för sin bedömning (RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110). Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning, när det gäller skattskyldiga som tillämpar redovisningsperioden en kalendermånad. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår.

”Domen gäller frågan när en affärshändelse tidigast får redovisas enligt god redovisningssed och vad som följer

därav beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Huvudprincipen efter domen är fortfarande att redovisningen av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Denna ordning är inte ifrågasatt. Regeringsrättens prövning gäller om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt.

Regeringsrätten godtar att en skattskyldig hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Domen innebär inte något tvång för företagen att under löpande år hänföra fakturor till den månad då leveransen/tillhandahållandet skedde. Detta innebär att utöver den gängse metoden att bokföra efter huvudprincipen finns ytterligare en andra metod. Ingående skatt avseende leverans/tillhandahållande under en viss månad får följaktligen enligt den andra metoden hänföras till den månad under vilken en leverans skett av en vara eller en tjänst har tillhandahållits. Detta gäller trots att fakturorna för inköpet inte inkommit till den skattskyldige förrän i den påföljande månaden.

RSV tolkar domen så att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden en viss redovisningsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan för leveransen/tillhandahållandet inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen ska avges. Om deklarationen lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Regeringsrätten uppställer som särskild förutsättning för att fakturor ska få hänföras till en tidigare månad än då de mottas att systemet tillämpas konsekvent. Detta gäller under förutsättning att fakturan tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett.

RSV anser att en konsekvent tillämpning, såvitt nu är i fråga, innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen bör avse redovisningen av affärshändelserna enligt god redovisningssed. Det är således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende

ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt i månaden efter den då leverans/tillhandahållande skett med motiveringen att faktureringen beträffande dessa affärshändelser skett då men hänfört ingående skatt till månaden för mottagna leveranser/tillhandahållanden föreligger enligt RSV:s mening inte en konsekvent tillämpning. Eftersom det är god redovisningssed att redovisa den utgående skatten i takt med faktureringen bör den tillämpningen av redovisningen godtas. Avdraget för ingående skatt bör emellertid i ifrågavarande fall inte medges i den tidigare redovisningsperioden utan i den följande.

I den goda redovisningsseden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp med hänsyn till väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som

nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskattelagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tullräkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott.”

EU-domstolen har slagit fast att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den period då både leverans har skett och faktura erhållits (C-152/02, Terra Baubedarf). Med anledning av denna dom har fråga uppkommit om den bör föranleda någon ändrad uppfattning i förhållande till vad som anges i ovan nämnda ställningstagande (1999-04-15). Skatteverket anser att de principer som framgår av ställningstagandet (1999-04-15) fortfarande får tillämpas (Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113). Sådana omperiodiseringar, som anges i ställningstagandet, får dock inte göras när redovisning ska ske enligt den fakturadatummetod som gäller för bygg- och anläggningstjänster. För fakturadatummetoden är nämligen inte god redovisningssed vägledande utan redovisning sker då enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser som inte har någon koppling till god redovisningssed. Jämför med vad som anges i avsnitt 19.4.3.1 om tidpunkten för utnyttjande av avdragsrätten vid redovisning enligt fakturadatummetoden.

Elektroniskt inkomna fakturor

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av rätt tidpunkt för avdrag för ingående skatt som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Bedömningen har gjorts mot bakgrund av exempel 5 i Bokföringsnämndens vägledning om löpande bokföring. I exemplet beskrivs processen av elektroniska fakturor i tre olika steg. I steg ett registreras fakturorna i ett datakommunikationssystem. I steg två inläses fakturorna i ett fakturahanteringssystem där kontering och attestering sker. I steg tre sker överföring av informationen till redovisningssystemet för att presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. För att det ska finnas tid för en normal attestrunda förekommer det att företag dröjer med överföringen till redovisningssystemet enligt steg tre. En sådan fördröjning torde normalt vara förenlig med god redovisningssed.

Det är Skatteverkets uppfattning att avdrag för ingående skatt kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget,

d.v.s. blivit bokförda i redovisningssystemet (RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120).

19.3.2 Bokslutsmetoden

För att få tillämpa bokslutsmetoden måste vissa förutsättningar vara uppfyllda, jfr avsnitt 19.3.

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningskyldighet för den utgående skatten när betalning inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska redovisning även ske av mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid årets utgång (13 kap. 8 och 18 §§ ML).

Bokföringens uppläggning

Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- under perioden betalda förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster,
- en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar på annat sätt under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- en inlöst eller omsatt växel,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 19.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklARATIONEN för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående skatt hänförlig till fordringar samt ingående skatt på skulder. Se vidare avsnitt 19.3.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av mervärdesskatt på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisnings-skyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisnings-skyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktions-protokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

19.3.3 Byte av redovisningsmetod

Den som tillämpar faktureringsmetoden kan inte övergå till bokslutsmetoden utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. Skatteverket får bevilja en sådan ansökan endast om det finns särskilda skäl (13 kap. 8 a § ML). I prop. 2005/06:174 s. 43 anges som exempel på särskilda skäl att rörelsen i fråga delats upp mellan olika oberoende delägare. Ett annat exempel som anges är att den ursprungliga verksamheten upphört och ersatts av en helt annan typ av verksamhet.

Ändring av registrerad metod

En registrerad uppgift om redovisningsmetod kan ändras från faktureringsmetod till bokslutsmetod även utan särskilda skäl. Det förutsätter dock att den skattskyldige visar att bokföringen allt sedan verksamhetens start är upplagd enligt kontantmetoden och att mervärdesskatten konsekvent sedan verksamhetens start har redovisats enligt bokslutsmetoden. En ytterligare förutsättning är att företaget uppfyller villkoren enligt 13 kap. 8 § ML för att få redovisa enligt bokslutsmetoden (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 894064-09/111).

19.4 Specialregler

19.4.1 Överlåtelse av verksamhet

Varulager, inventarier m.m.

Enligt 3 kap. 25 § ML gäller att omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när de överläts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna, se avsnitt 36. Vid överlåtelsen bör det göras

**Fordringar
och skulder**

åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Den som överlåter verksamheten ska redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare (13 kap. 11 § ML). Detsamma gäller oredovisad ingående skatt, vilket inte kan utläsas av ML. Av EU-domen C-408/98, *Abbey National*, framgår emellertid att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående skatten inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Mervärdesskatt på sådana obetalda och inte tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § andra stycket ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående skatt med den mervärdesskatt som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående skatt även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående skatten minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskrivna fordran, blir skyldig att redovisa utgående skatt om likvid flyter in.

19.4.2 Konkurs

Konkursgäldenär

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet (13 kap. 10 och 21 §§ ML).

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående skatt som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, ska redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen (13 kap. 25 § ML).

Konkursbo

Konkursbon är inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (2 kap. 5 § BFL). Ett konkursbo ska därmed redovisa den utgående respektive ingående skatten i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

Konkursförvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående skatt på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden finns en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade mervärdesskatten redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursboet har rätt att dra av ingående skatt i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten.

I den mån boet har avdragsrätt för mervärdesskatten på arvodet får avdraget således göras i deklARATIONEN för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 40.

19.4.3 Byggföretag

I det följande redogörs för redovisningsreglerna för dels byggtreprenader (bygg- och anläggningstjänster), dels för byggnation i egen regi.

Övriga regler för byggföretag framgår av avsnitt 21.

19.4.3.1 Bygg- och anläggningstjänster

Fakturadatummetod

Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska bestämmas enligt en s.k. fakturadatummetod. Detta är en anpassning till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och någon koppling till god redovisnings- sed finns inte när redovisning ska ske enligt fakturadatummetoden.

Fakturadatummetoden innebär att utgående skatt som avser bygg- och anläggningstjänster ska redovisas i deklARATIONEN för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Detta gäller oavsett om det som faktureras är krav på förskottsbetalning, a conto-betalning eller betalning för utförd tjänst. Faktura ska utfärdas för förskott och a conto-betalningar. Om förskotts- eller a conto-betalning trots detta erhålls utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen mottas (13 kap. 14 § ML).

Enligt prop. 2007/08:25 s. 206 ska med begreppet ”utfärdas” förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även avsänts till köparen. Vidare anges på s. 210 att denna tidpunkt i de flesta fall torde överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker enligt god redovisningssed vid tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt fakturadatummetoden finns dock en bestämd tidpunkt när redovisning ska ske, som även gäller vid räkenskapsårets utgång.

Fakturadatummetoden ska tillämpas även när köparen är skattskyldig för omsättningen, d.v.s. vid omvänd skattskyldighet (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Även varor

Fakturadatummetoden gäller även för varor som omsätts i samband med att omsättning sker av bygg- och anläggningstjänster (13 kap. 14 § ML). Med ”bygg- och anläggningss-

tjänster” i detta avsnitt avses alltså även varor som levereras i samband med att sådana tjänster tillhandahålls.

Tidpunkt för avdragsrätten

Ingående skatt som avser förvärv av bygg- och anläggningstjänster får dras av när motsvarande utgående skatt ska redovisas enligt 13 kap. 14 § ML (13 kap. 20 § ML). För den som köper en bygg- och anläggningstjänst avgörs alltså tidpunkten för avdragsrätten enligt fakturadatummetoden. Enligt EU-domen C-152/02, Terra Baubedarf, ska mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdragsrätten inte kan utnyttjas för en redovisningsperiod om fakturan inte erhållits under perioden. För att avdrag ska kunna medges för den redovisningsperiod under vilken fakturan är utställd måste alltså köparen även ha mottagit fakturan innan redovisningsperiodens utgång.

En speciell situation uppkommer vid förvärv av bygg- och anläggningstjänster när omvänd skattskyldighet gäller och fakturadatummetoden ska tillämpas. I dessa fall får den ingående skatten dras av i samma redovisningsperiod som den utgående skatten ska redovisas även om köparen mottagit fakturan under redovisningsperioden efter den för vilken den utgående skatten ska redovisas (Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111).

Den tolkning av C-152/02, Terra Baubedarf, som anges i avsnitt 19.3.1 är inte tillämplig vid redovisning enligt fakturadatummetoden eftersom denna metod bygger på mervärdesskattedirektivets bestämmelser och är därmed helt fristående från god redovisningssed.

Bestämmelserna om tidpunkten för avdrag för ingående skatt, avseende bygg- och anläggningstjänster, gäller oberoende av vem som är förvärvare. Även om förvärvaren är ett annat företag än byggföretag ska avdragsrättens inträde avgöras enligt fakturadatummetoden.

Gäller ej bokslutsmetoden

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden ska inte redovisa enligt fakturadatummetoden utan ska tillämpa bokslutsmetoden även vid omsättning och förvärv av bygg- och anläggningstjänster.

Tillämpningsområdet

Det är Skatteverkets uppfattning att begreppet bygg- och anläggningstjänst ska bestämmas utifrån dess allmänna innebörd. Tillämpningsområdet ska motsvara det som gäller enligt 1 kap. 2 § andra stycket 1 ML vid tillämpningen av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2008-07-03, dnr 131 426709-08/111). Såväl fakturadatum-

metoden och den omvända skattskyldigheten ska alltså tillämpas på sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Skatteverkets ställningstagande medför att avsnitten 21.7.3 och 21.7.4 även utgör ledning för tillämpningsområdet för fakturadatummetoden. Observera dock att fakturadatummetoden inte gäller för tjänster som avser byggstädning och uthyrning av arbetskraft, eftersom dessa tjänster inte omfattas av begreppet bygg- och anläggningstjänster.

En annan skillnad är att fakturadatummetoden ska tillämpas vid omsättning eller förvärv av bygg- och anläggningstjänster oberoende av vem som är köpare.

Senaste tidpunkt

Faktura som avser bygg- och anläggningstjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits (11 kap. 3 a § första stycket ML). Om varken faktura utfärdats eller betalning erhållits inom denna tid medför bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML att den utgående skatten ska redovisas senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad då tjänsterna tillhandahölls.

En bygg- och anläggningstjänst får i regel anses ha tillhandahållits när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, d.v.s. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. För entreprenarbeten anses tillhandahållandet ha skett vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggnings-tjänst oavsett om denna kan rubriceras som en entreprenad eller inte när byggnaden eller anläggningen, efter det att arbetena är slutförda, tagits i bruk exempelvis genom att inflyttning skett. Se vidare avsnitt 21.3.3.2.

19.4.3.2 Byggnation i egen regi

Byggföretags byggnation i egen regi blir normalt föremål för uttagsbeskattning, se avsnitt 21.4.

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 procent) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, lägenheten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

I avsnitt 21.4.4 redogörs närmare för vad som förstås med begreppen ”ny-, till- eller ombyggnad” och ”kunnat tas i bruk”.

19.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldigheten när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats (13 kap. 9 § ML).

Om en vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll om återtaganderätt enligt ovanstående lag medges avdrag eller återbetalning för den redovisningsperiod då faktura har mottagits (13 kap. 19 § ML). Detta gäller oavsett redovisningsmetod. Som framgår av lydelsen av paragrafen är det en grundförutsättning att en vara förvärvats. Att även leverans måste ha skett framgår av förarbetena till motsvarande bestämmelser i GML (prop. 1983/84:75 s. 20 och SkU 1983/84:19 s. 10).

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (2010:1846) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur mervärdesskatt ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 11.10.

19.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten.

Ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 25 § första stycket ML). Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats. En ändring som avser en kundförlust som uppkommer efter att den skattskyldige försatts i konkurs ska göras av konkursgäldenären och alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats (13 kap. 25 § andra stycket ML).

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 11.9 och om reglerna för konkurs i avsnitt 40.

19.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, inträder skattskyldighet enligt 1 kap. 4 § ML och därmed även redovisningsskyldighet allt eftersom betalning tas emot (jfr 21 kap. 2 § IL). Inbetalning till skogskonto medför däremot inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

Vid förvärv av en avverkningsrätt får i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML avdrag för ingående skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden (13 kap. 22 § ML).

19.4.7 Import

Ingående skatt ska dras av för den redovisningsperiod under vilken den som för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört importen (13 kap. 16 § 1 ML). Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som tas ut vid import inträder tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören (13 kap. 23 § ML). Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får den ingående skatten i en mottagen tullräkning dras av i den period då tullräkningen har betalats eller i den sista perioden för beskattningsåret. I ett förhandsbesked har skatterättsnämnden hänvisat till C-152/02, Terra Baubedarf, och funnit att bestämmelsen i 13 kap. 23 § ML inte strider mot den s.k. reciprocitetsprincipen i mervärdes-skattedirektivet (SRN 2007-04-03).

Högsta förvaltningsdomstolen har vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg (RÅ 1993 ref. 95 [I och III]). Det framgår

också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut (RÅ 1993 ref. 95 [II]).

Indirekt ombud

Vid import av varor förekommer det att det företag som förvärvar varorna anlitar ett s.k. indirekt ombud vid införtullningen. I dessa fall utfärdar Tullverket tullräkning i ombudets namn. Skatteverket anser att uppdragsgivaren kan ha avdragsrätt för den skatt som påförts i den tullräkning som utfärdats av Tullverket till det indirekta ombudet. Avdragsrätten inträder tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige, d.v.s. uppdragsgivaren tagit emot tullräkningen från ombudet (Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111).

**Förskjuten
avdragsrätt**

På begäran från en återförsäljare kan Skatteverket besluta att VMB får tillämpas vid försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren importerat. Om återförsäljaren, trots ett sådant beslut, väljer att tillämpa ML:s allmänna bestämmelser vid försäljningen föreligger rätt till avdrag för den skatt som Tullverket debiterat vid importen. Avdraget får i ett sådant fall göras först i den redovisningsperiod under vilken försäljningen sker (9 a kap. 14 § ML). Se vidare avsnitt 32.5.

**Kontantimportör
Kredithavare**

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (d.v.s. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt

avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade mervärdesskatten för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. En sådan tullräkning kan innehålla importmoms som är hänförlig till en mängd olika importörer. Det föreligger alltså praktiska svårigheter för en speditör att bifoga tullräkningen till sin faktura till importören. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund godkänner därför Skatteverket tills vidare att speditören som alternativ till att bifoga en kopia av tullräkningen i stället i speditorsfakturan får ange det datum från vilket rätt till avdrag inträder för i fakturan upptagen importmoms. I fakturan anges då: ”Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen importmoms inträder tidigast 201X-00-00”. Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för importmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören. Motsvarande praktiska svårigheter kan föreligga även vid indirekt ombudskap. Om så är fallet kan ovanstående förenklade förfarande tillämpas även om ombudskapet är indirekt.

Avdragsrätt vid importörens konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försatts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget när mervärdesskattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

Skatteverket anser att redovisning ska ske hos importören (gäldenären) i enlighet med 13 kap. 21 § ML, men att avdragsrätt i enlighet med 13 kap. 23 § ML

inträder först när tullräkning mottagits. Affärshändelsen har inträffat före konkursen. Tullverkets fordran är på gäldenären och inte på konkursboet. När tullräkningen mottagits får således en justering göras av den redovisningsperiod i vilken importören försattes i konkurs (d.v.s. 1–10 maj).

Se även avsnitt 14.5.4.

19.4.8 Återbäring

I ett förhandsbesked har frågan om tidpunkten för avdrag för återbäring avgjorts. Återbäring kan inte anses ha utgivits förrän den faktiskt har utbetalats eller i räkenskaperna tillgodoförts en viss mottagare (RSV Im 1974:33). Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

19.4.9 Utländska företagare

Utländska företagare ska, i vissa fall, företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska i sådant fall svara för redovisningen av mervärdesskatt och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt (6 kap. 2 och 3 §§ SFL). Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 39.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt BFL, vilket medför att de ska redovisa utgående respektive ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits (13 kap. 7 och 17 §§ ML).

19.4.10 Unionsintern handel med varor

Från och med den 1 januari 2013 har bestämmelserna om redovisning vid unionsintern handel med varor förtydligats. Bestämmelserna innebär att utgående skatt som avser unionsintern förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats. Den utgående skatten ska dock redovisas senast i deklarationen för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde i månaden efter det att skattskyldigheten inträtt enligt 1 kap. 4 a § ML d.v.s. den femtonde i månaden efter det att leverans har skett (13 kap. 8 b § första stycket ML). Ingående skatt som avser unionsinternt förvärv ska dras av i den redovisningsperiod under vilken den utgående skatten ska redovisas (13 kap. 18 b § ML).

Unionsinternt förvärv

Unionsintern omsättning	En från skatteplikt undantagen unionsintern varuomsättning ska enligt motsvarande regler redovisas i den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats dock senast i den redovisningsperiod som omfattas av den femtonde i månaden efter det att leverans har skett. Detta gäller såväl redovisning i mervärdesskattedeklaration som i den periodiska sammanställningen (13 kap. 8 b § andra stycket ML samt 35 kap. 2 § andra stycket SFL).
Begreppet ”utfärdas”	Med ”utfärdas” förstås det datum fakturan har upprättats och i nära anslutning till upprättandet även avsänts till mottagaren. När köparen utfärdar fakturan (självfakturerings) får med ”utfärdas” anses avse den tidpunkt då fakturan upprättats och också godkänts av säljaren (prop. 2011/12:94 s. 98–99).
Även vid bokslutsmetoden	Ovanstående gäller oavsett tilldelad redovisningsmetod och ska alltså tillämpas även om redovisning i övrigt sker enligt bokslutsmetoden (prop. 2005/06:174 s. 35–36).
Före 2013-01-01	Före den 1 januari 2013 gällde att redovisning skulle ske för den period som omfattade den femtonde i månaden efter det att skattskyldigheten inträtt om inte faktura utfärdats dessförinnan. De nya reglerna innebär därför i praktiken inte någon ändring jämfört med vad som gällt tidigare.
Faktura före leverans	Det framgår inte uttryckligen av bestämmelsen i 13 kap. 8 b § ML vad som gäller om en faktura utfärdas före leveransen. Enligt Skatteverkets uppfattning är en förutsättning för redovisningsskyldighet att skattskyldigheten har inträtt, d.v.s. att leverans av vara har skett. Det innebär att även om en faktura har utfärdats före leveransen inträder redovisningsskyldigheten först vid leveransen. Fakturering och betalning som sker före leveransen ska därmed redovisas i mervärdesskattedeklarationen för den redovisningsperiod under vilken leveransen ägt rum (Skatteverket 2009-12-29, dnr 131 883688-09/111).

Exempel

En företagare med en månadsredovisning erhåller en leverans av varor från Tyskland den 10 juli.

Redovisning av utgående skatt avseende unionsinternt förvärv ska ske i julideklarationen om fakturan utfärdats under juli månad eller tidigare.

Om fakturan utfärdats under augusti månad eller senare ska redovisning ske i augustideklarationen.

19.4.11 Tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning

Tjänster som omsätts till näringsidkare i andra EU-länder ska redovisas i periodisk sammanställning. Skattskyldighet föreligger inte för dessa tjänster. Se avsnitt 10.4.2.

Omsättning av sådana tjänster ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken tjänsten tillhandhållits eller förskott mottagits. Detta gäller såväl redovisning i mervärdesskattedeclaration som i den periodiska sammanställningen (13 kap. 8 c § ML samt 35 kap. 2 § andra stycket SFL).

Det kan uppstå administrativa problem och olägenheter för företagen när redovisningsskyldighetens inträde knyts till tidpunkten för tillhandahållandet i stället för tidpunkten för faktureringen. Skatteverket godtar därför att 13 kap. 8 c § ML tillämpas på så sätt att redovisning sker med utgångspunkt i fakturerings-tidpunkten. Detta gäller under förutsättning att fakturering sker i nära anslutning till tillhandahållandet. Det är inte möjligt att ange någon generell tidsgräns men en utgångspunkt är att fakturering sker så snart det är praktiskt möjligt (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 915470-09/111). Bestämmelser om senaste faktureringsdag för dessa tjänster framgår av avsnitt 17.5.

19.4.12 Felaktigt debiterad mervärdesskatt

Belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling ska betalas till staten. Se avsnitt 4.7.

Ett sådant belopp ska normalt redovisas enligt de regler som gäller för den redovisningsmetod som tillämpas av den som angett beloppet i handlingen. Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon verklig omsättning av vara eller tjänst ska beloppet redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan eller handlingen utfärdades. För den som inte är registrerad till mervärdesskatt ska redovisning ske i en särskild skattedeclaration (26 kap. 7 § första stycket SFL), se vidare Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 26.3.6.2.

För att ändring av betalningsskyldigheten ska ske krävs normalt att en kreditnota utfärdas. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnotan har utfärdats (13 kap. 28 § första stycket ML).

Särskilda skäl

Skatteverket ska efterge kravet på kreditnota om det finns särskilda skäl (13 kap. 28 § andra stycket ML). I prop.

2007/08:25 s.95 anges att särskilda skäl kan föreligga om köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar av varor och tjänster i automater samt om köparen avlidit eller om företaget upplösts på grund av konkurs eller likvidation. Vidare anges att ett krav för eftergift generellt sett bör vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall eller att det endast finns risk för ett mindre skattebortfall. Det föreligger alltså inte automatiskt särskilda skäl när det är omöjligt att utfärda en kreditnota på grund av att köparen är okänd o.s.v. Det måste även ske en bedömning av risken för skattebortfall och då bör godtas att ett mindre skattebortfall kan uppkomma.

Kammarrätten har ansett att särskilda skäl kan föreligga även i de fall köparen är känd av säljaren om det inte finns någon risk för skattebortfall (KRNJ 2012-09-21, mål nr 2123-12). Skatteverket har överklagat domen och begärt prövningstillstånd.

Om kravet på kreditnota efterges med hänvisning till särskilda skäl anser Skatteverket att en justering av den felaktigt debiterade skatten ska hänföras till den redovisningsperiod då beloppet ursprungligen redovisades. En sådan rättelse i den aktuella redovisningsperioden ska då hanteras inom ramen för omprövningsförfarandet i SFL (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 793049-08/111).

Rättelse

Den som erhåller en faktura eller annan handling med felaktigt debiterad skatt har inte rätt att redovisa beloppet som ingående skatt i deklarationen. Har ett sådant avdrag ändå gjorts måste ändring ske när en kreditnota erhålls om inte rättelse skett tidigare. Rättelsen ska ske i den ordning som gäller för köparens redovisning av ingående skatt (13 kap. 26 § ML). Vid redovisning enligt faktureringsmetoden ska alltså ändring ske i den redovisningsperiod under vilken kreditnotan erhålls. Om bokslutsmetoden tillämpas ska rättelse ske för den redovisningsperiod under vilken betalning sker eller i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

19.4.13 Privat användning av personbil eller motorcykel

I det fall avdragsrätt föreligger för den ingående skatten vid anskaffning av personbil eller motorcykel ska privat användning av fordonet uttagsbeskattas. Samma sak gäller i de fall det föreligger avdragsrätt för hela den ingående skatten vid leasing av fordonet, se vidare avsnitt 23.4.2.

Redovisningen får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då fordonet använts (13 kap. 15 § ML).

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 4 § 1 st. ABL, 209
 2 kap. 25 § ABL, 209
 2 kap. 26 § ABL, 209

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 187
 9 § AvgF, 186
 15 § AvgF, 186

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 112
 2 kap. 2 a § begravningslag, 112
 2 kap. 13 § begravningslag, 112

Bokföringslagen

1 kap. 2 § 7 p. BFL, 633
 1 kap. 2 § 8 p. BFL, 633
 3 kap. BFL, 24
 4 kap. 1 § BFL, 638
 4 kap. 2 § BFL, 639
 4 kap. 6 § BFL, 621, 641
 5 kap. 1 § BFL, 1295
 5 kap. 2 § BFL, 639
 6 kap. 1 § BFL, 640
 6 kap. 3 § BFL, 643
 6 kap. 4 § BFL, 640
 6 kap. 6 § BFL, 640
 7 kap. 1 § BFL, 634
 7 kap. 2 § BFL, 634

Fördraget om EU

Artikel 1 EU-fördrag, 57
 Artikel 13.1 EU-fördrag, 57

Fördraget om EU:s funktionssätt

Artikel 258 EUF-fördrag, 58
 Artikel 259 EUF-fördrag, 58
 Artikel 267 EUF-fördrag, 59
 Artikel 335 EUF-fördrag, 57

Förordning om myndigheters rätt till kompensation...

1 § förordning 2002:831, 1283
 2 § förordning 2002:831, 1284
 4 § förordning 2002:831, 1284
 7 § förordning 2002:831, 1284
 8 § förordning 2002:831, 1284
 9 § förordning 2002:831, 1284

Förordning om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

3 § förordning 2011:1262, 1312
 4 § förordning 2011:1262, 1314
 5 § förordning 2011:1262, 1313, 1314

Förordning om återbetalning av mervärdesskatt

2 § förordning 1994:224, 1239, 1240, 1248
 3 § förordning 1994:224, 1248
 3 a § förordning 1994:224, 547, 1248
 4 § förordning 1994:224, 1239, 1240

Handelsbolagslagen

1 kap. 1 § HBL, 197
 1 kap. 3 § HBL, 201

1 kap. 4 § HBL, 198
2 kap. 36 § HBL, 198
2 kap. 44 § HBL, 198

Inkomstskattelagen

2 kap. 13 § IL, 181
2 kap. 17 § IL, 181
7 kap. 7 § IL, 193
7 kap. 7 eller 14 § IL, 194
11 kap. 11 § IL, 160
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 481
13 kap. 1 § IL, 169
14 kap. 5 § IL, 1307
15 kap. 6 § IL, 558, 911
16 kap. 2 § IL, 160, 522
16 kap. 13 § IL, 493
16 kap. 16 § IL, 558, 911, 1307
18 kap. 17 a § IL, 558
19 kap. 14 § IL, 558, 911
21 kap. 2 § IL, 660, 1272
36 kap. IL, 207
36 kap. 3 § IL, 206
45 kap. 8 § IL, 180

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 761
1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB, 35
2 kap. 1 § JB, 761
2 kap. 2 § JB, 763
2 kap. 3 § JB, 764
9 kap. 1 § JB, 787

Lag om ersättning för viss mervärdesskatt...

1 a § LEMK, 1288
2 § LEMK, 1285
2 a § LEMK, 1288
3 § LEMK, 1285
4 § LEMK, 116, 1286
5 § LEMK, 1289
6 b § LEMK, 1287
6 c § LEMK, 1288
7 § LEMK, 1292

7 a § LEMK, 1293
8 § LEMK, 1294
13–16 §§ LEMK, 1294
17 § LEMK, 1293
17 a § LEMK, 1293
17 b § LEMK, 1293
18–19 §§ LEMK, 1294
20–21 §§ LEMK, 1294

Lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

2 § lag 2011:1245, 1316
4 § lag 2011:1245, 1312
4 § 1 p. lag 2011:1245, 1312
4 § 5 p. lag 2011:1245, 1312
5 § lag 2011:1245, 1313
6 § lag 2011:1245, 1313
7 § lag 2011:1245, 1314
8 § lag 2011:1245, 1314
9 § lag 2011:1245, 1315
11 § lag 2011:1245, 1316
13 § lag 2011:1245, 1316
14 § lag 2011:1245, 1317
15 § lag 2011:1245, 1317
17 § lag 2011:1245, 1319
18 § lag 2011:1245, 1319
20 § lag 2011:1245, 1320
25 § 2 st. lag 2011:1245, 1320

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1, 80
Artikel 2.1 a och c, 119
Artikel 2.1 b i, 3.1 b, 3.2, 262
Artikel 2.1 b ii, 257
Artikel 2.1 b iii, 261
Artikel 2.1 c, 128
Artikel 2.2, 247
Artikel 2.3, 246, 261
Artikel 3.3, 265
Artikel 4, 272
Artikel 5–8, 216
Artikel 9, 166, 193

- Artikel 9.2, 260
Artikel 9–13, 165
Artikel 10, 166
Artikel 12.1 a och b, 803
Artikel 13, 183
Artikel 13.1, 189
Artikel 14.1, 122
Artikel 14.1, 15 och 24.1, 217
Artikel 14–19, 119
Artikel 14.1 och 63, 90
Artikel 14.2 b, 123
Artikel 16, 154, 155
Artikel 17.1, 252
Artikel 17, 21 och 23, 253
Artikel 18, 154
Artikel 19, 1205
Artikel 20, 262, 266
Artikel 20–21, 255
Artikel 23, 255
Artikel 24.1, 91, 128
Artikel 24–29, 119
Artikel 26.1, 159
Artikel 26.1 a, 161, 471
Artikel 26.1 a och 75, 471
Artikel 26.1 b, 1033
Artikel 26–27, 154
Artikel 27, 817
Artikel 29, 1206
Artikel 30, 217
Artikel 31, 232
Artikel 32 1 st., 222
Artikel 32 2 st., 226
Artikel 33, 231
Artikel 33–34, 228
Artikel 34.4, 230
Artikel 36, 223, 224
Artikel 37, 232
Artikel 37.3, 287
Artikel 38.1, 235
Artikel 38.2, 235
Artikel 39, 235
Artikel 40, 257
Artikel 40–42, 255
Artikel 41, 266
Artikel 42, 267, 273
Artikel 43, 312
Artikel 44, 317
Artikel 45, 323
Artikel 46, 327
Artikel 47, 330
Artikel 48, 335
Artikel 49–52, 339
Artikel 53, 340
Artikel 54.1, 346
Artikel 54.2, 350
Artikel 55, 353
Artikel 56.2 1 st., 357
Artikel 56.2 2 st., 357
Artikel 56.3, 355
Artikel 57, 354
Artikel 58, 358
Artikel 59, 358
Artikel 59a, 358, 360, 371
Artikel 59b, 360
Artikel 62–71, 79, 89, 812
Artikel 63, 91, 637
Artikel 64.1, 91
Artikel 64.2, 99
Artikel 65, 93, 637
Artikel 66, 637
Artikel 73, 381
Artikel 74, 389
Artikel 75, 390
Artikel 78, 374
Artikel 79 c, 426
Artikel 79 och 87, 409
Artikel 80, 397
Artikel 90, 415
Artikel 96–103, 434
Artikel 97, 434
Artikel 98, 434, 1064
Artikel 98.2, 1083
Artikel 99, 434
Artikel 111 b, 108, 1085
Artikel 131, 135 och 137, 854
Artikel 132, 191
Artikel 132.1, 960, 994, 999

- Artikel 132.1 d, 108
 Artikel 132.1 e, 979
 Artikel 132.1 f, 113
 Artikel 132.1 g och h, 981, 989
 Artikel 132.1 l och n, 1085
 Artikel 132.1 m, 1003
 Artikel 132.1 n, 1047
 Artikel 135.1, 1164
 Artikel 135.1 a, 1180
 Artikel 135.1 b, 1157
 Artikel 135.1 b–e, 1156
 Artikel 135.1 b–g, 1156
 Artikel 135.1 e, 105
 Artikel 135.1 g, 1175
 Artikel 135.1 i, 109
 Artikel 135.1 j, 803
 Artikel 135.1 l, 767
 Artikel 135.2 b, 793, 798
 Artikel 136 a och b, 1199
 Artikel 137.2, 856
 Artikel 138, 238, 255
 Artikel 138.1, 240
 Artikel 138.2 a, 246
 Artikel 138.2 b, 245
 Artikel 140 c, 272
 Artikel 141, 275
 Artikel 142, 117, 309
 Artikel 143, 1326
 Artikel 143.1 d, 1328
 Artikel 143.2, 1328
 Artikel 146.1 a, 282
 Artikel 146.1 b, 282
 Artikel 146.1 b och 147, 292
 Artikel 146.1 d, 368
 Artikel 146.1 d–e, 365
 Artikel 146.1 e, 366
 Artikel 147, 285
 Artikel 148 a–g, 943
 Artikel 148 a–c, e och f, 287
 Artikel 148 c, 950
 Artikel 148 c, d, f och g, 365
 Artikel 148 e, 946
 Artikel 148 e–g, 956
 Artikel 150.1–150.2, 943
 Artikel 151.1, 1237
 Artikel 151.1 1 st. a, aa och b, 238, 251
 Artikel 151.1 1 st. d och e, 118, 238
 Artikel 151.1 1 st. e, 251
 Artikel 152, 113
 Artikel 154–155, 1219
 Artikel 154–156, 1225
 Artikel 157–160, 1219
 Artikel 158, 291
 Artikel 159–163, 1225
 Artikel 162–163, 1219
 Artikel 167, 637
 Artikel 167 a, 638
 Artikel 168, 465
 Artikel 168 a och 178 a, 926
 Artikel 168 c, 532
 Artikel 168–170, 495
 Artikel 168a.1, 472, 506, 560
 Artikel 169–171, 532
 Artikel 173.1, 474, 495
 Artikel 173.2, 495
 Artikel 174.1, 495
 Artikel 176, 522, 919
 Artikel 178, 524
 Artikel 184–192, 557, 572
 Artikel 192a, 87
 Artikel 192a–205, 79, 80
 Artikel 197, 276
 Artikel 198.1–198.3, 1190
 Artikel 199.1 a, 838
 Artikel 203, 80, 88
 Artikel 213, 74
 Artikel 213.2 och 214.1 b, 272
 Artikel 214.1 e, 310
 Artikel 214–216, 74
 Artikel 217, 598
 Artikel 218, 598
 Artikel 219a, 596
 Artikel 220.1, 599
 Artikel 220.2, 600
 Artikel 221.3, 600
 Artikel 222, 604

Artikel 224, 601
 Artikel 226, 276, 604
 Artikel 233, 632
 Artikel 238, 613
 Artikel 250.1, 74
 Artikel 252.2, 75
 Artikel 262, 75
 Artikel 263, 76
 Artikel 284–287, 1382
 Artikel 287, 1383

 Artikel 306–310, 1099
 Artikel 309, 1123
 Artikel 312–325, 1129, 1141
 Artikel 344, 1190
 Artikel 344–356, 1190
 Artikel 345, 1191
 Artikel 357–369, 1261, 1309
 Artikel 358.1, 1313
 Artikel 359, 1313
 Artikel 362, 1314
 Artikel 364, 1317
 Artikel 366, 1316
 Artikel 367, 1316, 1317
 Artikel 368, 1317
 Artikel 369, 1320
 Artikel 371, 1004
 Artikel 380, 335, 803, 1004, 1047
 Artikel 402.1, 38
 Artikel 411.2, 30

Mervärdesskatteförordningen

6 § MF, 537
 7 § MF, 538
 8 § MF, 538
 9 § MF, 539, 542
 13 b § MF, 396
 14 § MF, 293
 14 b § MF, 249, 936
 14 c § MF, 251, 308, 1245, 1246
 18 a § 1 st. MF, 1229
 18 b § MF, 1228

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 79
 1 kap. 1 § 1 st. ML, 72, 80
 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 35, 220
 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 220
 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 220, 1326
 1 kap. 1 § 3 st. ML, 27, 80, 88, 869
 1 kap. 2 § ML, 35, 80
 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 263
 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 81, 265, 842
 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 82
 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 83, 276
 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 83, 1194,
 1196
 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 80, 81, 837,
 848
 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML, 82, 85, 86,
 263
 1 kap. 2 § 1 st. 4 d p. ML, 80, 82
 1 kap. 2 § 1 st. 4 e p. ML, 81, 83
 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 84, 260
 1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1229
 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 84, 1335
 1 kap. 2 § 2 st. ML, 806, 837, 845
 1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML, 844
 1 kap. 2 § 4 st. ML, 87
 1 kap. 2 a § ML, 85, 436, 1064, 1068,
 1147
 1 kap. 2 b § ML, 85, 436, 1068, 1147
 1 kap. 2 d § ML, 86
 1 kap. 2 d § 2 st. ML, 87
 1 kap. 2 e § ML, 27, 88
 1 kap. 3 § ML, 89, 91, 812, 824
 1 kap. 3 § 1 st. ML, 93
 1 kap. 3 § 3 st. ML, 93
 1 kap. 3 a § ML, 97, 812
 1 kap. 3 b § ML, 97, 938
 1 kap. 4 § ML, 97, 660, 1272
 1 kap. 4 a § ML, 624
 1 kap. 4 a § 1 st. ML, 98
 1 kap. 4 a § 2 st. ML, 98
 1 kap. 5 § ML, 98
 1 kap. 5 a § ML, 99

- 1 kap. 6 § ML, 35, 37, 101, 217, 234, 305
- 1 kap. 7 § 1 st. ML, 1217
- 1 kap. 8 § 1 st. ML, 37
- 1 kap. 8 § 2 st. ML, 29, 463
- 1 kap. 9 § ML, 30, 400
- 1 kap. 10 § ML, 26, 217, 280, 555
- 1 kap. 10 a § ML, 26
- 1 kap. 10 a–10 c §§ ML, 216, 1361
- 1 kap. 10 b § ML, 35
- 1 kap. 11 § ML, 27, 760, 787, 799, 855
- 1 kap. 11 § 1 p. ML, 765
- 1 kap. 12 § ML, 37, 760, 766
- 1 kap. 13 § ML, 32, 915
- 1 kap. 13 a § ML, 31, 247, 935, 1141
- 1 kap. 13 b § ML, 33, 246, 261
- 1 kap. 14 § ML, 24
- 1 kap. 15 § ML, 37, 87, 532, 1249
- 1 kap. 16 § ML, 182, 205
- 1 kap. 17 § ML, 27, 598
- 1 kap. 17 a § ML, 598
- 1 kap. 18 § ML, 30, 86, 1190
- 1 kap. 19 § ML, 28, 1323
- 2 kap. 1 § ML, 119, 154
- 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 122
- 2 kap. 1 § 2 st. ML, 119, 252, 315
- 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 125, 127
- 2 kap. 1 a § ML, 29, 217, 1321
- 2 kap. 2 § ML, 155
- 2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 156
- 2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 157
- 2 kap. 2 § 2 st. ML, 156
- 2 kap. 3 § 1 st. ML, 155, 836
- 2 kap. 3 § 2 st. ML, 155
- 2 kap. 5 § ML, 836, 931, 1033
- 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 159, 804
- 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 160, 471, 920
- 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 163, 920, 922, 933
- 2 kap. 5 § 2 st. ML, 163
- 2 kap. 7 § ML, 803, 806, 816, 817, 835, 836
- 2 kap. 7 § 1 st. ML, 818, 819
- 2 kap. 7 § 2 st. ML, 818
- 2 kap. 7 § 3 st. ML, 817, 819
- 2 kap. 8 § ML, 804, 806, 820, 832, 835, 837
- 2 kap. 8 § 1 och 2 st. ML, 828
- 2 kap. 8 § 3 st. ML, 828
- 2 a kap. 2 § 1 p. ML, 257, 262, 280
- 2 a kap. 2 § 2 p. ML, 266
- 2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1–2 st. ML, 492
- 2 a kap. 2 § 3 p. ML, 253, 268
- 2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 262
- 2 a kap. 4 § ML, 266
- 2 a kap. 5 § ML, 266
- 2 a kap. 6 § 1–2 st. ML, 266
- 2 a kap. 6 § 3 st. ML, 273, 275
- 2 a kap. 7 § 1 st. ML, 269
- 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 224
- 2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 271
- 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 230
- 2 a kap. 9 § ML, 270
- 2 a kap. 10 § ML, 270
- 3 kap. 1 § ML, 101
- 3 kap. 1 § 3 st. ML, 255
- 3 kap. 1 a § ML, 101
- 3 kap. 2 § ML, 759, 767, 853, 1019
- 3 kap. 2 § 1 st. ML, 769
- 3 kap. 2 § 2 st. ML, 768
- 3 kap. 3 § ML, 759, 766, 799
- 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 787
- 3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 787
- 3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 787
- 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 788
- 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 793
- 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 798
- 3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 800
- 3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 800
- 3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 800
- 3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 801
- 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 801, 1016
- 3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 802

- 3 kap. 3 § 2 st. ML, 790, 857, 862
 3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 802
 3 kap. 3 § 3 st. 1–2 p. ML, 862
 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 862
 3 kap. 4 § ML, 959, 978, 980
 3 kap. 5 § ML, 960
 3 kap. 6 § ML, 978
 3 kap. 7 § ML, 980
 3 kap. 8 § ML, 993
 3 kap. 8 § 2 st. ML, 1000
 3 kap. 9 § 1 st. ML, 1155, 1156
 3 kap. 9 § 2 st. ML, 800, 1155
 3 kap. 9 § 3 st. ML, 1165
 3 kap. 10 § ML, 1180
 3 kap. 10 a § ML, 86, 1189
 3 kap. 10 b § ML, 86, 1193
 3 kap. 10 b–c §§ ML, 1193
 3 kap. 10 c § ML, 86, 1194
 3 kap. 11 § ML, 1046
 3 kap. 11 § 1 p. ML, 1047, 1073
 3 kap. 11 § 2 p. ML, 1054
 3 kap. 11 § 3 p. ML, 1056
 3 kap. 11 § 4 p. ML, 1056, 1061
 3 kap. 11 § 5 p. ML, 1000, 1062
 3 kap. 11 § 6 p. ML, 1000, 1061, 1063
 3 kap. 11 a § ML, 801, 1003
 3 kap. 13 § ML, 1086
 3 kap. 14 § ML, 1091
 3 kap. 16 § ML, 32, 1086
 3 kap. 17 § ML, 1086
 3 kap. 18 § ML, 1055, 1062, 1097
 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 1093
 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 1093
 3 kap. 19 § 2 st. ML, 1097
 3 kap. 20 § ML, 1097
 3 kap. 21 § ML, 943
 3 kap. 21 § 1 st. 1–3 p. ML, 946
 3 kap. 21 § 1 st. 4 p. ML, 953, 954
 3 kap. 21 § 1 st. 5 p. ML, 951, 952
 3 kap. 21 § 1 st. 6 p. ML, 953
 3 kap. 21 a § ML, 943, 955
 3 kap. 22 § ML, 943, 958
 3 kap. 23 § ML, 1136
 3 kap. 23 § 1 p. ML, 105
 3 kap. 23 § 2 p. ML, 106
 3 kap. 23 § 3 p. ML, 108
 3 kap. 23 § 4 p. ML, 108
 3 kap. 23 § 5 p. ML, 108
 3 kap. 23 § 6 p. ML, 112
 3 kap. 23 § 7 p. ML, 112
 3 kap. 23 a § ML, 113
 3 kap. 24 § ML, 919, 1199
 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1199
 3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1201
 3 kap. 24 § 3 st. ML, 1203
 3 kap. 25 § ML, 484, 485, 653, 1205,
 1277
 3 kap. 26 a § ML, 929, 1241
 3 kap. 26 a–c §§ ML, 547
 3 kap. 26 b § ML, 1241
 3 kap. 26 c § ML, 1242
 3 kap. 29 § ML, 116
 3 kap. 30 § 1 st. ML, 116, 1235, 1326
 3 kap. 30 § 2 st. 1 och 2 p. ML, 1327
 3 kap. 30 § 3 st. ML, 1328
 3 kap. 30 § 4 st. ML, 1328
 3 kap. 30 § 5 st. ML, 1330
 3 kap. 30 § 5 st. 1 a p. ML, 1329
 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 240, 274
 3 kap. 30 a § 1 st. 1–2 p. och 2 st. ML,
 238
 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 245
 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML, 1242
 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. och 5 st. ML,
 249
 3 kap. 30 a § 1 st. 3–4 p. och 5–6 st.
 ML, 238
 3 kap. 30 a § 1 st. 3 a p. ML, 1243
 3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML, 1243
 3 kap. 30 a § 2 st. ML, 246
 3 kap. 30 a § 3 st. ML, 1244
 3 kap. 30 a § 3 st. 1 a p. ML, 307
 3 kap. 30 a § 4 st. ML, 253
 3 kap. 30 a § 5 st. ML, 1243
 3 kap. 30 a § 6 st. ML, 1243
 3 kap. 30 b § ML, 275, 276
 3 kap. 30 d § ML, 268, 1237
 3 kap. 30 d § 1 st. ML, 272

- 3 kap. 30 d § 2 st. ML, 272
 3 kap. 30 e § ML, 117, 309
 3 kap. 30 f § ML, 272, 1141, 1150,
 1151
 3 kap. 30 g § ML, 117, 309
 3 kap. 31 § ML, 117, 251, 1246
 3 kap. 31–31 a §§ ML, 238
 3 kap. 31 a § ML, 118, 251, 1246
 3 kap. 32 § ML, 309
- 4 kap. 1 § 1 p. ML, 169, 193
 4 kap. 1 § 2 p. ML, 170
 4 kap. 1–8 §§ ML, 165
 4 kap. 2 § ML, 190, 507
 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 180
 4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 181
 4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 181
 4 kap. 3 § 2 st. ML, 181
 4 kap. 5 § ML, 182
 4 kap. 7 § ML, 183
 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 207
 4 kap. 7 § 2 st. ML, 188
 4 kap. 7 § 3 st. ML, 183
 4 kap. 8 § ML, 191, 194
- 5 kap. 1 § 1 st. ML, 304
 5 kap. 1 § 2 st. ML, 305
 5 kap. 1 § 3 st. ML, 288, 305, 353
 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 222, 245, 262,
 274
 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 223
 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 226
 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 228, 1151
 5 kap. 2 § 3 st. ML, 230
 5 kap. 2–3 §§ ML, 281
 5 kap. 2 a § ML, 230, 231, 245
 5 kap. 2 a § 2 p. ML, 224
 5 kap. 2 b § ML, 232
 5 kap. 2 c § 1–3 st. ML, 235
 5 kap. 2 c § 2 st. ML, 235
 5 kap. 2 d § ML, 235
 5 kap. 3 § ML, 232, 262
 5 kap. 3 a § ML, 281
 5 kap. 3 a § 1 st. 1 p. ML, 282
- 5 kap. 3 a § 1 st. 2 p. ML, 282, 284
 5 kap. 3 a § 1 st. 3 p. ML, 282
 5 kap. 3 a § 1 st. 4 p. ML, 288
 5 kap. 3 a § 1 st. 5 p. ML, 289
 5 kap. 3 a § 1 st. 6 p. ML, 291
 5 kap. 3 a § 1 st. 6 a p. ML, 291
 5 kap. 3 a § 1 st. 7 p. ML, 292, 935,
 938
 5 kap. 3 a § 1 st. 8 p. ML, 292
 5 kap. 3 a § 3 st. ML, 290
 5 kap. 4 § ML, 312
 5 kap. 4 § 1 p. ML, 312
 5 kap. 4 § 2 p. ML, 313
 5 kap. 5 § ML, 317
 5 kap. 5 § 2 st. ML, 320
 5 kap. 6 § ML, 323
 5 kap. 6 § 2 st. ML, 324
 5 kap. 7 § ML, 327
 5 kap. 8 § ML, 330, 855
 5 kap. 9 § 1 st. ML, 335
 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 286
 5 kap. 9 § 3 st. ML, 338
 5 kap. 10 § 1 st. ML, 338
 5 kap. 10 § 2 st. ML, 339
 5 kap. 11 § ML, 346
 5 kap. 11 a § ML, 340
 5 kap. 12 § ML, 350
 5 kap. 13 § ML, 353
 5 kap. 14 § ML, 354
 5 kap. 15 § ML, 355
 5 kap. 15 § 1 st. ML, 355
 5 kap. 15 a § 1 st. ML, 357
 5 kap. 15 a § 2 st. ML, 357
 5 kap. 15 b § ML, 357
 5 kap. 16 § 1 p. ML, 361, 362
 5 kap. 16 § 2 p. ML, 362
 5 kap. 16–17 §§ ML, 358
 5 kap. 17 § 1 st. ML, 361
 5 kap. 17 § 2 st. ML, 364
 5 kap. 18 § ML, 358
 5 kap. 18 § 10 p. ML, 361
 5 kap. 18 § 12 p. ML, 363, 1309
 5 kap. 19 § 1 p. ML, 365, 799
 5 kap. 19 § 2 p. ML, 366

- 5 kap. 19 § 3 p. ML, 368
 5 kap. 19 § 4 p. ML, 369
 5 kap. 19 § 5 p. ML, 371
- 6 kap. 1 § ML, 197
 6 kap. 2 § ML, 201, 909
 6 kap. 3 § ML, 204, 1267
 6 kap. 4 § ML, 204
 6 kap. 6 § ML, 205
 6 kap. 7 § ML, 120, 205, 329, 626
 6 kap. 8 § ML, 206
- 6 a kap. ML, 207
 6 a kap. 4 § ML, 208
 6 a kap. 5 § ML, 208
- 7 kap. 1 § 1 st. ML, 434
 7 kap. 1 § 1 st. 8 p. ML, 893
 7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 435
 7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 436, 1064, 1148
 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 437
 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 437, 1068
 7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML, 441
- 7 kap. 1 § 3 st. ML, 1082
 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 447, 1064
 7 kap. 1 § 3 st. 1–2 p. ML, 446
 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 454, 1055, 1062, 1064, 1079, 1084
 7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 455
 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 457
 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 445, 457, 1079
 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 457, 458, 1055, 1057
 7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 458, 1083
 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 458, 1065, 1073, 1077
 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 459, 1073, 1082
 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 459
 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 459
 7 kap. 2 § 1 st. ML, 374, 381, 395
- 7 kap. 3 § 1 p. ML, 381, 395
 7 kap. 3 § 2 a p. ML, 389
 7 kap. 3 § 2 b p. ML, 390
 7 kap. 3 § 3 p. ML, 395
 7 kap. 3 § 4 p. ML, 396
 7 kap. 3 a § ML, 398
 7 kap. 3 b § ML, 399
 7 kap. 3 c § ML, 26, 381
 7 kap. 3 c § 2 st. ML, 390
 7 kap. 3 d § ML, 400
 7 kap. 4 § ML, 393
 7 kap. 5 § ML, 394, 808, 820, 823
 7 kap. 5 § 1 st. ML, 833
 7 kap. 5 § 2 st. ML, 834
 7 kap. 5 § 3 st. ML, 291
 7 kap. 6 § 1 st. ML, 1273
 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 409
 7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 409
 7 kap. 6 § 2 st. ML, 410, 1273
 7 kap. 6 § 3 st. ML, 418, 1274
 7 kap. 6 § 4 st. ML, 414
 7 kap. 7 § ML, 407
 7 kap. 7 a § 1 st. ML, 387
 7 kap. 7 b § 1 st. ML, 388
 7 kap. 7 b § 2 st. ML, 388
 7 kap. 8 § 1 st. ML, 396
 7 kap. 8 § 3 st. ML, 396
 7 kap. 9 § ML, 397
 7 kap. 11 § ML, 397
- 8 kap. 2 § ML, 463
 8 kap. 2 § 1 st. ML, 524, 528, 852
 8 kap. 2 § 2 st. ML, 532
 8 kap. 3 § ML, 464, 496
 8 kap. 3 § 2 st. ML, 509, 941
 8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 501
 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 431, 501
 8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 431, 502
 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 505, 884
 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 505, 566, 910
 8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 506, 826
 8 kap. 4 a § ML, 473, 560, 877
 8 kap. 4 a–c §§ ML, 472, 506
 8 kap. 4 b § ML, 877

- 8 kap. 4 c § ML, 560, 890
 8 kap. 5 § ML, 524
 8 kap. 8 § ML, 482
 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML, 512
 8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 522
 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 291, 523
 8 kap. 9, 13 och 14 §§ ML, 484
 8 kap. 10 § ML, 512
 8 kap. 10 § 1 st. ML, 787
 8 kap. 11 § ML, 508, 1203
 8 kap. 13 § ML, 496
 8 kap. 13–14 §§ ML, 494
 8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML, 496
 8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML, 496
 8 kap. 15 § ML, 511, 918, 927
 8 kap. 15–16 §§ ML, 921
 8 kap. 16 § ML, 924, 928
 8 kap. 16 § 1 st. 1 p. ML, 511, 933
 8 kap. 16 § 1 st. 2 p. ML, 511
 8 kap. 17 § ML, 524
 8 kap. 19 § ML, 527, 871
 8 kap. 19 § 1 st. ML, 826
 8 kap. 19 § 2 st. ML, 826
 8 kap. 20 § ML, 584
- 8 a kap. 1 § ML, 558
 8 a kap. 2 § ML, 561
 8 a kap. 3 § ML, 565, 566
 8 a kap. 4 § ML, 568
 8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 890
 8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 891
 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 583, 1277
 8 a kap. 4 § 2 st. ML, 1277
 8 a kap. 5 § 1 p. ML, 570
 8 a kap. 5 § 2 p. ML, 570, 890
 8 a kap. 6 § ML, 573
 8 a kap. 7 § ML, 575
 8 a kap. 7 § 1 st. ML, 891
 8 a kap. 7 § 2 st. ML, 892
 8 a kap. 7 § 4 st. ML, 576
 8 a kap. 8 § ML, 577
 8 a kap. 9 § ML, 578
 8 a kap. 10 § ML, 575
 8 a kap. 11 § ML, 578
- 8 a kap. 12 § ML, 580, 895
 8 a kap. 12 § 1 st. ML, 891
 8 a kap. 13 § ML, 583
 8 a kap. 14 § ML, 565
 8 a kap. 15 § ML, 584
 8 a kap. 15–17 §§ ML, 892
 8 a kap. 16 § ML, 585
 8 a kap. 17 § 1 st. ML, 586, 873
- 9 kap. 1 § ML, 855, 862, 905
 9 kap. 2 § ML, 860, 862, 905
 9 kap. 3 § ML, 882
 9 kap. 4 § 1 st. ML, 868
 9 kap. 4 § 2 st. ML, 868
 9 kap. 5 § ML, 868, 907
 9 kap. 6 § ML, 886
 9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 886
 9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 886
 9 kap. 6 § 2 st. ML, 887, 908
 9 kap. 6 § 3 st. ML, 888, 908
 9 kap. 7 § 1 st. ML, 869, 888, 907
 9 kap. 7 § 2 st. ML, 887, 908
 9 kap. 8 § ML, 464
 9 kap. 8 § 1 st. ML, 876
 9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 881
 9 kap. 10 § ML, 892
 9 kap. 10 § 1 p. ML, 893
 9 kap. 10 § 2 p. ML, 893, 895
 9 kap. 11 § ML, 894
 9 kap. 12 § ML, 896
 9 kap. 13 § ML, 566, 896
- 9 a kap. 1 § ML, 937, 1131
 9 a kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1150
 9 a kap. 1 § 2 st. ML, 1132
 9 a kap. 2 § ML, 1130, 1147
 9 a kap. 3 § ML, 1130, 1148
 9 a kap. 4 § ML, 1133
 9 a kap. 5 § ML, 1069, 1135
 9 a kap. 6 § ML, 1135
 9 a kap. 7 § ML, 1136
 9 a kap. 8 § ML, 1132
 9 a kap. 9 § ML, 1137, 1148
 9 a kap. 9 § 3 st. ML, 1149

- 9 a kap. 10 § ML, 1137
 9 a kap. 11–12 §§ ML, 1137
 9 a kap. 13 § ML, 1148
 9 a kap. 14 § ML, 1148
 9 a kap. 15 § ML, 1153
 9 a kap. 16 § ML, 610, 1152
 9 a kap. 17 § ML, 1149
 9 a kap. 19 § ML, 1141, 1150
- 9 b kap. 1 § ML, 1102
 9 b kap. 2 § 1 st. ML, 1111
 9 b kap. 2 § 3 st. ML, 1111
 9 b kap. 3 § ML, 1119
 9 b kap. 4 § 1 st. ML, 1120
 9 b kap. 5 § ML, 1126
 9 b kap. 5 § 1 st. ML, 610
 9 b kap. 6 § ML, 1127
- 9 c kap. 1 § 1 st. ML, 1219
 9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1222
 9 c kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1219, 1222
 9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 1225
 9 c kap. 1 § 1 st. 4 p. ML, 1222
 9 c kap. 1 § 2 st. ML, 1220, 1227
 9 c kap. 2 § ML, 1225
 9 c kap. 3 § ML, 209, 1220
 9 c kap. 4 § ML, 1223, 1233
 9 c kap. 5 § ML, 84, 1229
 9 c kap. 6 § ML, 1230
 9 c kap. 7 § ML, 1221
 9 c kap. 8 § 1 st. ML, 1221
 9 c kap. 8 § 2 st. ML, 1221
 9 c kap. 9 § ML, 1220
- 10 kap. 1–3 §§ ML, 532
 10 kap. 2 § ML, 535
 10 kap. 3 § ML, 534
 10 kap. 4 a § ML, 533, 543
 10 kap. 5 § ML, 546, 1247
 10 kap. 6 § ML, 1238
 10 kap. 6 § 1 st. ML, 546
 10 kap. 6 § 2 st. ML, 1238
 10 kap. 7 § ML, 1240
 10 kap. 8 § 1 st. ML, 1240
- 10 kap. 9 § ML, 547
 10 kap. 11 § 1 st. ML, 551, 1246
 10 kap. 11 § 2 st. ML, 552
 10 kap. 11 § 3 st. ML, 552
 10 kap. 11 a § ML, 555
 10 kap. 11 c § 1 p. ML, 1195
 10 kap. 11 c § 2 p. ML, 1197
 10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 1191
 10 kap. 11 e § ML, 554
 10 kap. 11 f § ML, 555
 10 kap. 12 § ML, 555, 1192
 10 kap. 13 § ML, 531, 534, 550, 556
 10 kap. 13 a § ML, 534
 10 kap. 13 b § ML, 534
- 11 kap. 1 § ML, 27, 599, 602, 871
 11 kap. 1 § 2 st. ML, 816
 11 kap. 2 § ML, 600
 11 kap. 3 § ML, 601, 816
 11 kap. 3 a § ML, 603
 11 kap. 4 § ML, 601
 11 kap. 5 § ML, 603
 11 kap. 6 § ML, 598
 11 kap. 7 § 1 st. ML, 599
 11 kap. 7 § 2 st. ML, 599
 11 kap. 7 § 3 st. ML, 599
 11 kap. 8 § ML, 525, 604, 871
 11 kap. 8 § 14 p. ML, 248, 612, 936
 11 kap. 8 § 15 p. ML, 1126
 11 kap. 8 § 16 p. ML, 1152
 11 kap. 9 § ML, 613, 871, 1152
 11 kap. 9 § 1 st. ML, 613, 614
 11 kap. 9 § 2 st. ML, 615
 11 kap. 10 § ML, 30, 410
 11 kap. 10 § 1 st. ML, 617
 11 kap. 10 § 2 st. ML, 619
 11 kap. 10 § 3 st. ML, 620
 11 kap. 11 § 1 st. ML, 622
 11 kap. 11 § 2 st. ML, 622
 11 kap. 12 § 1–2 st. ML, 596
 11 kap. 12 § 2 st. ML, 597
 11 kap. 12 § 3 st. ML, 597
 11 kap. 13 § 1 st. ML, 597
 11 kap. 14 § ML, 598

11 a kap. 1 § ML, 631

11 a kap. 2 § ML, 632

13 kap. 6 § ML, 641, 646

13 kap. 6 och 13 §§ ML, 659

13 kap. 6 och 16 §§ ML, 874

13 kap. 7 § ML, 663

13 kap. 7 och 17 §§ ML, 637

13 kap. 8 § ML, 641, 652, 813

13 kap. 8 a § ML, 653

13 kap. 8 b § ML, 663

13 kap. 8 b § 1 st. ML, 663

13 kap. 8 b § 2 st. ML, 664

13 kap. 8 c § ML, 665

13 kap. 9 § ML, 659

13 kap. 10 § ML, 1268, 1271

13 kap. 10 och 21 §§ ML, 655

13 kap. 11 § ML, 654

13 kap. 12 § ML, 659, 824, 834

13 kap. 13 § ML, 824

13 kap. 14 § ML, 656, 658, 813

13 kap. 15 § ML, 666

13 kap. 16 § ML, 646

13 kap. 16 § 1 p. ML, 660

13 kap. 17 § ML, 663

13 kap. 18 § ML, 652, 813

13 kap. 19 § ML, 659

13 kap. 20 § ML, 657, 813

13 kap. 21 § ML, 662, 1268

13 kap. 22 § ML, 660, 1272

13 kap. 24 § ML, 417

13 kap. 24 § 2 st. ML, 654

13 kap. 24 och 25 §§ ML, 415

13 kap. 25 § ML, 655, 660

13 kap. 25 § 2 st. ML, 1273, 1275

13 kap. 25 a § ML, 267

13 kap. 26 § ML, 666

13 kap. 28 § ML, 89, 665, 852

13 kap. 28 a § ML, 584, 587

13 kap. 28 a § 1 st. ML, 895

13 kap. 28 b § ML, 875

19 kap. 1 § ML, 536

19 kap. 2 § ML, 539

19 kap. 4 § ML, 538

19 kap. 6 § ML, 539

19 kap. 7 § ML, 536

19 kap. 8 § ML, 536, 539

19 kap. 13 § ML, 539

19 kap. 14 § ML, 540

19 kap. 15 § ML, 540

19 kap. 17 § ML, 540

19 kap. 18 § ML, 540

19 kap. 19 § ML, 540

19 kap. 20 § ML, 540

19 kap. 21 § ML, 540

19 kap. 23 § ML, 542

19 kap. 24 § ML, 536

19 kap. 25 § ML, 542

19 kap. 25 § 2 st. 1 p. ML, 542

19 kap. 26 § ML, 542

19 kap. 27 § ML, 542

19 kap. 28 § ML, 542

19 kap. 29 § ML, 542

19 kap. 30 § ML, 543

19 kap. 31 § ML, 545

19 kap. 32 § ML, 545

19 kap. 33 § ML, 545

19 kap. 34 § 3 st. ML, 536

19 kap. 35 § ML, 555, 646

19 kap. 36 § 2 st. ML, 548

20 kap. 1 § 1 st. ML, 541

20 kap. 2 § ML, 541

20 kap. 3 § ML, 543

20 kap. 4 § ML, 543

Rådets förordning (EU) nr 904/2010

Artikel 17 förordning 904/2010, 1316

Artikel 17.1 d förordning 904/2010,
1318

Artikel 39.1 förordning 904/2010,
1312

Artikel 39.2 förordning 904/2010,
1315

Artikel 39.3 förordning 904/2010,
1315

Artikel 40.2 förordning 904/2010, 1318
 Artikel 41.1 förordning 904/2010, 1318
 Artikel 42 förordning 904/2010, 1318
 Artikel 48.1 förordning 904/2010, 545

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011

Artikel 2 a–b förordning 282/2011, 258
 Artikel 5 förordning 282/2011, 200
 Artikel 6 förordning 282/2011, 354, 441
 Artikel 7 förordning 282/2011, 218, 363
 Artikel 8 förordning 282/2011, 223
 Artikel 10 förordning 282/2011, 315, 1251
 Artikel 11 förordning 282/2011, 316, 1251
 Artikel 12 förordning 282/2011, 1256
 Artikel 12 och 13 förordning 282/2011, 316
 Artikel 13 förordning 282/2011, 1257
 Artikel 14 förordning 282/2011, 230
 Artikel 16 förordning 282/2011, 255
 Artikel 17 förordning 282/2011, 309
 Artikel 17.2 förordning 282/2011, 313
 Artikel 18 förordning 282/2011, 311, 319
 Artikel 19 1 st. förordning 282/2011, 318
 Artikel 19 2 st. förordning 282/2011, 319
 Artikel 19 3 st. förordning 282/2011, 318
 Artikel 21 1–2 st. förordning 282/2011, 320
 Artikel 22.1 1–2 st. förordning 282/2011, 321
 Artikel 25 förordning 282/2011, 320
 Artikel 30 förordning 282/2011, 328
 Artikel 31 förordning 282/2011, 329, 332

Artikel 32 förordning 282/2011, 341
 Artikel 38 förordning 282/2011, 355
 Artikel 42 förordning 282/2011, 375
 Artikel 44 förordning 282/2011, 999
 Artikel 45 förordning 282/2011, 105
 Artikel 47 förordning 282/2011, 293
 Artikel 48 förordning 282/2011, 292
 Artikel 52 förordning 282/2011, 527
 Artikel 53 och 54 förordning 282/2011, 87
 Artikel 55 förordning 282/2011, 240, 300
 Artikel 56 förordning 282/2011, 1191
 Artikel 57 förordning 282/2011, 1191
 Artikel 58 förordning 282/2011, 1315

Skatteförfarandeförordningen

9 kap. 1 § SFF, 633
 9 kap. 1 § 2 st. SFF, 574
 9 kap. 8 § SFF, 1196
 10 kap. 1 § SFF, 1267
 22 kap. 1 § SFF, 626
 22 kap. 2 § SFF, 625, 641

Skatteförfarandelagen

3 kap. 4 och 5 § SFL, 25
 3 kap. 6 § SFL, 201
 3 kap. 13 § SFL, 38
 5 kap. 2 § SFL, 201, 203, 909
 5 kap. 3 § 1 st. SFL, 208
 6 kap. 2–3 §§ SFL, 663
 7 kap. 1 § SFL, 74
 7 kap. 1 § 1 st. 3 p. SFL, 260, 261, 265
 7 kap. 1 § 1 st. 3 eller 4 p. SFL, 310
 7 kap. 1 § 1 st. 4 p. SFL, 244, 544, 1192, 1260
 7 kap. 1 § 1 st. 5 p. SFL, 268, 272, 544, 1259
 7 kap. 1 § 1 st. 6 p. SFL, 543
 7 kap. 1 § 1 st. 7 p. SFL, 265, 310
 7 kap. 1 § 2 st. SFL, 201, 203, 208
 7 kap. 2 § SFL, 74, 904
 26 kap. 2 och 5 §§ SFL, 74

26 kap. 7 § 1 st. SFL, 74, 89, 665
26 kap. 7 § 2 st. SFL, 74, 261
26 kap. 10 § SFL, 75
26 kap. 11 § SFL, 75
35 kap. 2 § SFL, 75
35 kap. 2 § 2 st. SFL, 664, 665
35 kap. 3 § SFL, 75
35 kap. 4 § SFL, 75
35 kap. 5 § SFL, 76
39 kap. 3 § SFL, 500
64 kap. 6 § SFL, 547, 1248

1 kap. 1 § skollag, 998
5 kap. 13 § tullag, 504
2 kap. 1 § ÅRL, 640

Upphovsrättslagen

1 § URL, 1036, 1046
2 § URL, 1037
4 § URL, 1037, 1041, 1043
5 § URL, 1037, 1043
7 § 1 st. URL, 1037
9 § URL, 1045
9 § 1 st. URL, 1042
12 § URL, 1072
20 § URL, 1070
26 a § URL, 1045
26 b § URL, 1046
26 n § URL, 1070
45 § URL, 1044
46 § URL, 1044
47 § URL, 1044
48 § URL, 1044

Övriga författningar

1 § förordning 2005:811, 1289
2 kap. 11 § KonkL, 1270
14 kap. 11 § KonkL, 655, 1278
2 kap. 5 § lag 1994:1551, 1327
15 § lag 2000:46, 625
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 214
14 § 1 st. lag om utländska filialer, 621
10 kap. 2 § OSL, 910
27 kap. 1 § OSL, 910
2 kap. 5 § 2 st. 3 p. SdbL, 910
1 kap. 2 § sjölag, 35, 944
5 kap. 1–2 §§ sjölag, 201

Rättsfallsregister

EU-domstolen

1962–1986

26/62, van Gend & Loos, 66
 6/64, Costa v. ENEL, 66
 51/76, Verbond nederlandse
 ondernemingen, 561
 154/80, Aardappelenbewaarplaats, 128
 8/81, Becker, 66
 89/81, Hong Kong Trade, 62, 120, 167,
 489
 283/81, CILFIT, 59
 14/83, von Colson, 65
 268/83, Rompelman, 166, 466, 548
 C-168/84, Berkholz, 1252
 215/85, Balm, 63
 235/85, kommissionen mot
 Nederländerna, 173, 183
 C-353/85, kommissionen mot
 Storbritannien, 965
 102/86, Apple and Pear, 129, 149

1987

203/87, kommissionen mot Italien, 65
 230/87, Naturally Yours Cosmetics,
 422
 231/87 och 129/88, Carpaneto och
 Rivergaro, 187
 C-342/87, Genius Holding, 528
 348/87, SUFA, 113

1988

50/88, Kühne, 154
 173/88, Morten Henriksen, 794, 799

C-320/88, Shipping and Forwarding
 Enterprise Safe, 90, 123, 124

1989

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 188
 C-106/89, Marleasing, 65
 C-185/89, Velker, 283, 289, 948

1990

C-60/90, Polysar, 168, 180
 C-97/90, Lennartz, 168, 466, 470, 558
 C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla,
 173, 188

1991

C-163/91, Van Ginkel, 1102, 1107
 C-193/91, Mohsche, 161, 392
 C-333/91, Sofitam, 133, 168, 489

1992

C-10/92, Balocchi, 66
 C-63/92, Lubbock Fine, 774
 C-111/92, Lange, 285, 1335
 C-291/92, Armbrecht, 64, 158, 470

1993

C-16/93, Tolsma, 128, 149
 C-33/93, Empire Stores, 422
 C-62/93, BP Soupergaz, 66

1994

C-4/94, BLP Group, 467
 C-110/94, Inzo, 63, 168, 548

C-155/94, Wellcome Trust, 63, 168,
180, 474, 479
C-215/94, Mohr, 145
C-230/94, Renate Enkler, 161, 167,
391, 392, 467, 549
C-286/94, Garage Molenheide, 62
C-288/94, Argos Distributors, 383
C-317/94, Elida Gibbs, 411, 413

1995

C-2/95, SDC, 1157
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 549
C-80/95, Harnas & Helm, 168, 474,
478
C-167/95, Linthorst, 324, 351, 360
C-190/95, ARO Lease, 1252, 1258
C-258/95, Fillibeck, 120, 158, 163,
507
C-260/95, DFDS, 1120, 1252
C-283/95, Fischer, 63, 110
C-384/95, Landboden-Agrardienste,
145

1996

C-60/96, kommissionen mot Frankrike,
64
C-145/96, Hoffmann, 360
C-172/96, First National Bank of
Chicago, 149, 1161, 1162
C-308/96 och C-94/97, Madgett och
Baldwin, 1109
C-349/96, Card Protection Plan, 63,
407, 1180

1997

C-48/97, Kuwait Petroleum, 155, 156
C-134/97, Victoria Film, 59
C-216/97, Gregg, 63
C-276/97, kommissionen mot
Frankrike, 185
C-358/97, kommissionen mot Irland,
185

C-359/97, kommissionen mot
Storbritannien och Nordirland, 185,
768, 801
C-381/97, Belgocodex, 854
C-408/97, kommissionen mot
Nederländerna, 185

1998

C-12/98, Far, 854
C-23/98, Heerma, 198
C-98/98, Midland Bank, 465, 467
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrija,
168, 549
C-260/98, kommissionen mot
Grekland, 185
C-338/98, kommissionen mot
Nederländerna, 926
C-384/98, D, 962, 964
C-396/98, Grundstücksgemeinschaft
Schlosstrasse, 62, 168, 549
C-400/98, Breitsohl, 62, 168, 549
C-408/98, Abbey National, 465, 484,
485, 654
C-409/98, Mirror Group, 773
C-415/98, Bakcsi, 154, 467, 470
C-427/98, kommissionen mot
Tyskland, 411
C-446/98, Fazenda Pública, 184
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 528
C-455/98, Kaupo Salumets, 63, 285,
1335
C-481/98, kommissionen mot
Frankrike, 63

1999

C-34/99, Primback, 383
C-76/99, kommissionen mot
Frankrike, 977
C-83/99, kommissionen mot Spanien,
801
C-86/99, Freemans, 414
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 774

C-142/99, Floridienne och Berginvest,
133, 168, 489
C-150/99, Lindöpark, 68
C-240/99, Skandia, 1182
C-322/99 och C-323/99, Fischer och
Brandenstein, 155
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 768
C-380/99, Bertelsmann, 422
C-398/99, Yorkshire, 411
C-404/99, kommissionen mot
Frankrike, 382, 442
C-498/99, Town & County Factors,
134

2000

C-16/00, Cibo, 133, 466, 475
C-141/00, Kügler, 969, 983
C-174/00, Kennemer Golf & Country
Club, 129
C-184/00, Office des produits wallons,
385
C-235/00, CSC Financial Services,
1157, 1168
C-269/00, Seeling, 158, 392, 470, 776
C-287/00, kommissionen mot
Tyskland, 1000
C-315/00, Maierhofer, 762, 856
C-353/00, Keeping Newcastle Warm,
384

2001

C-8/01, Taksatorringen, 113, 1185
C-45/01, Dornier, 968, 971
C-77/01, EDM, 133, 138, 166, 168,
203, 466, 474
C-149/01, First Choice Holidays, 1114
C-185/01, Auto Lease Holland, 127
C-212/01, Unterpertinger, 962, 964
C-275/01, Sinclair Collis, 333, 775
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-
Factoring, 1164
C-307/01, d'Ambrumenil, 962, 964
C-397/01, Pfeiffer, 65

C-442/01, KapHag, 131
C-487/01 och C-7/02, Gemeente
Leusden, 572
C-497/01, Zita Modes, 1205, 1207,
1211, 1213, 1216

2002

C-109/02, kommissionen mot
Tyskland, 434
C-137/02, Faxworld, 210, 466, 549
C-152/02, Terra Baubedarf, 651, 657,
660
C-255/02, Halifax, 62, 120
C-320/02, Stenholmen, 1134
C-378/02, Waterschap Zeeuws
Vlaanderen, 559
C-382/02, Cimber Air, 287, 956
C-419/02, BUPA Hospitals, 94
C-428/02, Fonden Marselisborg
Lystbådehavn, 67, 794, 798
C-453/02 och C-462/02, Linneweber,
111
C-463/02, kommissionen mot Sverige,
386

2003

C-8/03, BBL, 168
C-32/03, I/S Fini H, 167
C-223/03, University of Huddersfield
Higher Education Corporation, 120
C-269/03, Vermietungsgesellschaft
Objekt Kirchberg, 854
C-284/03, Temco Europe, 768, 856
C-291/03, MyTravel, 407, 1110
C-354/03, Optigen, 529
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 154, 160
C-434/03, Tijmens, 470
C-435/03, BATI och Newman, 126
C-465/03, Kretztechnik, 133, 479
C-472/03, Arthur Andersen, 1185
C-498/03, Kingcrest, 982, 984
C-452/03, RAL, 349

2004

C-41/04, Levob Verzekeringen och
OV Bank, 360, 405
C-58/04, Köhler, 232
C-63/04, Centralan Property, 123
C-169/04, Abbey National, 1176
C-181/04–C-183/04, Elmeka, 289
C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki,
158, 569, 854
C-200/04, iSt, 1103
C-210/04, FCE Bank, 211, 315, 1259
C-245/04, EMAG Handel Eder, 277,
280
C-280/04, Jyske Finans, 1132, 1200
C-284/04, T-Mobile Austria, 168
C-369/04, Hutchison 3G, 168, 184
C-394/04, Ygeia, 976
C-409/04, Teleos, 63, 241, 297, 302,
529, 1142
C-415/04, Stichting Kinderopvang
Enschede, 984
C-430/04, Feuerbestattungsverein
Halle, 189
C-439/04 och C-440/04, Kittel, 529,
530
C-443/04 och C-444/04, Sollevold,
970

2005

C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken,
534
C-72/05, Wollny, 161, 391
C-89/05, United Utilities, 109, 112
C-98/05, De Danske Bilimportører,
377, 431
C-106/05, L.u.P., 977
C-111/05, AB NN, 225, 840
C-114/05, Gillan Beach, 341, 349
C-146/05, Collée, 296
C-166/05, Heger, 331, 333
C-184/05, Twoh International, 296
C-240/05, Eurodental, 239, 465, 553

C-277/05, Société thermale d'Eugénie-
les-Bains, 131
C-363/05, JP Morgan, 1176
C-401/05, VDP Dental Laboratory,
979
C-434/05, Horizon College, 996
C-435/05, Investrand, 468
C-442/05, Zweckverband zur
Trinkwasserversorgung und
Abwasserbeseitigung Torgau-
Westelbien, 187
C-445/05, Haderer, 996
C-453/05, Ludwig, 1157

2006

C-13/06, kommissionen mot Grekland,
1181
C-73/06, Planzer Luxembourg, 315,
1251, 1252, 1256
C-97/06, Navicon, 281, 295, 950
C-271/06, Netto Supermarkt, 302
C-355/06, van der Steen, 173
C-408/06, Götz, 189
C-437/06, Securenta, 466, 488
C-451/06, Walderdorff, 768

2007

C-124/07, Beheer, 1186
C-253/07, Canterbury Hockey Club
och Canterbury Ladies Hockey
Club, 1004, 1015
C-288/07, Isle of Wight Council, 189
C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen
TRR Trygghetsrådet, 179, 313
C-371/07, AstraZeneca, 160
C-407/07, Stichting Centraal
Begeleidingsorgaan voor de
Intercollegiale Toetsing, 114
C-460/07, Puffer, 470
C-515/07, VNLTO, 472, 489
C-572/07, RLRE Tellmer Property,
779

2008

C-29/08, AB SKF, 474, 476, 1214
 C-102/08, SALIX, 190
 C-242/08, Swiss Re Germany Holding,
 1182
 C-246/08, kommissionen mot Finland,
 168
 C-262/08, CopyGene, 977
 C-267/08, SPÖ Landesorganisation,
 168
 C-536/08 och C-539/08, X, 492, 553
 C-538/08 och C-33/09, X Holding,
 522
 C-581/08, EMI Group, 157

2009

C-3/09, Erotic Center, 1079
 C-53/09 och C-55/09, Loyalty
 Management UK, 382
 C-58/09, Leo-Libera, 109
 C-84/09, X, 247, 248, 257, 258
 C-86/09, Future Health Technologies,
 977
 C-88/09, Graphic Procédé, 840, 1093
 C-156/09, Verigen Transplantation
 Service International, 977
 C-175/09, AXA UK, 1164
 C-222/09, Kronospan Mielec, 348
 C-237/09, De Fruytier, 108
 C-270/09, MacDonald Resorts, 92,
 775
 C-276/09, Everything Everywhere,
 375
 C-285/09, R, 300
 C-430/09, Euro Tyre Holding, 277
 C-497/09, C-499-09, C-501-09 och C
 502-09, Bog m.fl., 444
 C-530/09, Inter-Mark Group, 349
 C-540/09, Skandinaviska Enskilda
 Banken, 1167

2010

C-31/10, Minerva Kulturreisen, 1102
 C-93/10, GFKL Financial Services,
 1165
 C-106/10, Lidl & Companhia, 431
 C-259/10 och C-260/10, Rank Group,
 63
 C-280/10, Polski Trawertyn, 210, 466
 C-350/10, Nordea Pankki Suomi, 1159
 C-421/10, Stoppelkamp, 1256
 C-444/10, Schreiber, 1208
 C-464/10, Henfling, 206
 C-511/10, BLC Baumarkt, 495
 C-520/10, Lebara, 94, 362
 C-587/10, VSTR, 241, 277, 300
 C-588/10, Kraft Foods Polska, 410
 C-621/10 och C-129/11, Balkan and
 Sea Properties, 398

2011

C-33/11, A, 948, 949
 C-44/11, Deutsche Bank, 403, 1174
 C-80/11 och C-142/11, Mahagében,
 530
 C-117/11, Purple Parking, 405
 C-118/11, Eon Aset Menidjmont, 467
 C-160/11, Bawaria Motors, 1129,
 1132
 C-165/11, Profitube, 1225
 C-220/11, Star Coaches, 1103, 1110
 C-224/11, BGZ Leasing, 126
 C-234/11, TETS Haskovo, 572
 C-257/11, Gran Via Moinești, 572
 C-259/11, DTZ Zadelhoff, 1171
 C-273/11, Mecsek – Gabona, 301
 C-285/11, Bonik, 530
 C-324/11, Gábor Tóth, 530
 C-377/11, International Bingo
 Technology, 384
 C-392/11, Field Fisher Waterhouse,
 779
 C-496/11, PortugalTelecom, 488
 C-532/11, Susanne Leichenich, 763

C-549/11, Orfey, 94

Hovrätterna

HovR NN 1998-01-29, Ö 679/97, 880

Högsta domstolen

HD 2002-06-14, Ö182-01, 880

Högsta förvaltningsdomstolen

1963–1979

RÅ 1963:48, 1281

RÅ 1970 Fi. 1465, 195

RÅ 1973 A13, 487

RÅ 1975 Aa 639, 384

RÅ 1977 Ba 42, 210

RÅ 1979 1:15, 195

1980–1989

RÅ 1980 Aa 132, 1090

RÅ 1981 1:56, 1069

RÅ 1983 1:26, 195

RÅ 1984 Aa 80, 1091

RÅ 1984 Aa 132, 1092

RÅ 1986 not. 675, 195

RÅ 1986 ref. 86, 418

RÅ 1986 ref. 169, 1350, 1351

RÅ 1987 not. 186, 1069

RÅ 1987 not. 603, 946

RÅ 1987 ref. 115, 210

RÅ 1988 not. 642, 790, 792

RÅ 1988 ref. 102, 1281

RÅ 1988 ref. 139, 765

RÅ 1988 ref. 144, 503

RÅ 1989 not. 278, 1087

RÅ 1989 ref. 86, 147, 384

1991–1999

RÅ 1991 not. 82, 790, 792

RÅ 1991 ref. 105, 376

RÅ 1992 not. 209, 1158

RÅ 1992 ref. 66, 1058

RÅ 1993 ref. 30, 516

RÅ 1993 ref. 45, 1058

RÅ 1993 ref. 57, 965

RÅ 1993 ref. 75, 1059

RÅ 1993 ref. 95, 660

RÅ 1994 not. 302, 174, 827

RÅ 1995 not. 105, 1186

RÅ 1995 not. 392, 1095

RÅ 1995 not. 393, 1095

RÅ 1995 ref. 9, 985

RÅ 1995 ref. 60, 832

RÅ 1996 not. 168, 175

RÅ 1996 not. 281, 493, 797

RÅ 1996 ref. 10, 769

RÅ 1996 ref. 74, 975

RÅ 1997 not. 71, 976

RÅ 1997 not. 82, 1108

RÅ 1997 not. 180, 127

RÅ 1997 not. 245, 517

RÅ 1997 ref. 16, 175

RÅ 1997 ref. 42, 1183

RÅ 1998 not. 111, 1161

RÅ 1998 not. 172, 493

RÅ 1998 not. 249, 1175

RÅ 1998 ref. 40, 985

RÅ 1999 not. 46, 1159

RÅ 1999 not. 105, 1067

RÅ 1999 not. 158, 233

RÅ 1999 not. 176, 469, 482

RÅ 1999 not. 282, 148, 149, 465

RÅ 1999 not. 293, 922

RÅ 1999 ref. 9, 1075

RÅ 1999 ref. 16, 648

RÅ 1999 ref. 31, 1275

RÅ 1999 ref. 33, 143, 149, 159

RÅ 1999 ref. 37, 469, 482

RR 1999-03-25, mål nr 1035-1997, 648

RR 1999-03-25, mål nr 3572-1997, 648

RR 1999-03-25, mål nr 3618-1997, 648

2000–2004

RÅ 2000 not. 11, 234

RÅ 2000 not. 61, 135

RÅ 2000 not. 65, 436, 1068, 1148

RÅ 2000 not. 77, 1220
 RÅ 2000 not. 98, 919, 1200
 RÅ 2000 not. 172, 136, 771
 RÅ 2000 not. 196, 1134
 RÅ 2000 ref. 63, 416
 RÅ 2001 not. 23, 1173
 RÅ 2001 not. 40, 107, 967
 RÅ 2001 not. 51, 175
 RÅ 2001 not. 66, 1123
 RÅ 2001 not. 97, 1212
 RÅ 2001 not. 98, 1215
 RÅ 2001 not. 99, 1206, 1208, 1216
 RÅ 2001 not. 153, 1060
 RÅ 2001 not. 154, 1060
 RÅ 2001 not. 161, 1061, 1063
 RÅ 2001 ref. 15, 175
 RÅ 2001 ref. 28, 142
 RÅ 2001 ref. 34 (I), 114, 175, 428
 RÅ 2001 ref. 34 (II), 175
 RÅ 2001 ref. 41, 258
 RÅ 2001 ref. 60, 137
 RÅ 2001 ref. 64, 1061
 RR 2001-10-17, mål nr 4453-2000,
 137
 RÅ 2002 not. 26, 548
 RÅ 2002 not. 101, 194
 RÅ 2002 not. 107, 234
 RÅ 2002 not. 108, 234
 RÅ 2002 not. 174, 520, 866, 885
 RÅ 2002 not. 175, 520
 RÅ 2002 not. 200, 486
 RÅ 2002 ref. 9, 1049, 1054
 RÅ 2002 ref. 13, 195, 213
 RÅ 2002 ref. 41, 417
 RÅ 2002 ref. 51, 452
 RÅ 2002 ref. 67, 520
 RÅ 2002 ref. 110, 579, 580
 RÅ 2002 ref. 112, 384
 RÅ 2002 ref. 113, 206
 RÅ 2003 not. 3, 494
 RÅ 2003 not. 128, 286
 RÅ 2003 not. 178, 1175
 RÅ 2003 not. 194, 1161
 RÅ 2003 not. 215, 1090

RÅ 2003 ref. 5, 976
 RÅ 2003 ref. 21, 971, 988
 RÅ 2003 ref. 24, 1080
 RÅ 2003 ref. 25, 149
 RÅ 2003 ref. 29, 107
 RÅ 2003 ref. 32, 1107
 RÅ 2003 ref. 39, 206, 1069
 RÅ 2003 ref. 80, 174, 795
 RÅ 2003 ref. 90, 408, 430
 RÅ 2003 ref. 100, 513, 820
 RÅ 2004 not. 6, 480, 488
 RÅ 2004 not. 46, 379
 RÅ 2004 not. 64, 1051
 RÅ 2004 not. 94, 829
 RÅ 2004 ref. 100, 1174
 RÅ 2004 not. 116, 831
 RÅ 2004 not. 175, 984
 RÅ 2004 not. 196, 504
 RÅ 2004 not. 234, 1187
 RÅ 2004 ref. 7, 450
 RÅ 2004 ref. 26, 302
 RÅ 2004 ref. 34, 208
 RÅ 2004 ref. 36, 831
 RÅ 2004 ref. 45, 1134
 RÅ 2004 ref. 60, 479
 RÅ 2004 ref. 65, 528
 RÅ 2004 ref. 112, 466, 482

2005–2009

RÅ 2005 not. 51, 160
 RÅ 2005 not. 61, 1161
 RÅ 2005 not. 68, 784
 RÅ 2005 not. 78, 517, 520, 762, 771
 RÅ 2005 not. 106, 208
 RÅ 2005 not. 115, 1188
 RÅ 2005 ref. 6, 451
 RÅ 2005 ref. 19, 137, 199
 RÅ 2005 ref. 20, 160
 RÅ 2005 ref. 23, 917
 RÅ 2005 ref. 34, 521
 RÅ 2005 ref. 70, 260, 936
 RÅ 2005 ref. 74, 130
 RÅ 2005 ref. 80, 1185
 RÅ 2005 ref. 81, 620

RÅ 2005 ref. 82, 1048
 RÅ 2005 ref. 92, 1051
 RÅ 2006 not. 12, 1096
 RÅ 2006 not. 13, 1096
 RÅ 2006 not. 29, 209
 RÅ 2006 not. 53, 795
 RÅ 2006 not. 54, 795
 RÅ 2006 not. 60, 404
 RÅ 2006 not. 77, 1175
 RÅ 2006 not. 90, 138, 1183
 RÅ 2006 not. 93, 989
 RÅ 2006 not. 209, 452
 RÅ 2006 ref. 19 (I), 479
 RÅ 2006 ref. 19 (II), 480
 RÅ 2006 ref. 31, 139
 RR 2006-05-16, mål nr 1337-04, 479
 RÅ 2007 not. 105, 377, 432
 RÅ 2007 not. 139, 1183
 RÅ 2007 not. 164, 225
 RÅ 2007 not. 187, 1063
 RÅ 2007 ref. 6, 137, 199
 RÅ 2007 ref. 13, 798
 RÅ 2007 ref. 24, 414
 RÅ 2007 ref. 33, 785
 RÅ 2007 ref. 39, 1014
 RÅ 2007 ref. 57, 179, 310, 364, 494,
 1019
 RÅ 2007 ref. 88 (I), 186, 964, 987
 RÅ 2007 ref. 88 (II), 186, 965
 RÅ 2007 ref. 88 (III), 964
 RÅ 2008 not. 1, 133, 1210
 RÅ 2008 not. 19, 200
 RÅ 2008 not. 21, 394, 933
 RÅ 2008 not. 48, 778
 RÅ 2008 not. 76, 508
 RÅ 2008 not. 77, 987
 RÅ 2008 not. 152, 843
 RÅ 2008 not. 176, 881
 RÅ 2008 ref. 72, 162
 RÅ 2009 ref. 6, 480
 RÅ 2009 not. 23, 1168
 RÅ 2009 ref. 40 (I), 1143
 RÅ 2009 ref. 40 (II), 1143
 RÅ 2009 ref. 49, 1172

RÅ 2009 ref. 54, 180, 313
 RÅ 2009 ref. 56, 139
 RÅ 2009 not. 76, 476
 RÅ 2009 not. 80, 1187
 RÅ 2009 ref. 95, 986
 RÅ 2009 not. 106, 1108
 RÅ 2009 not. 110, 784
 RÅ 2009 not. 140, 1184
 RÅ 2009 not. 145, 1008
 RÅ 2009 not. 160, 460
 RÅ 2009 not. 172, 202
 RÅ 2009 not. 175, 377, 432

2010–

RÅ 2010 not. 25, 1162
 RÅ 2010 not. 41, 325
 RÅ 2010 not. 42, 1176
 RÅ 2010 not. 87, 406
 RÅ 2010 not. 91, 1173
 RÅ 2010 not. 97, 1080
 RÅ 2010 not. 111, 105
 RÅ 2010 ref. 3, 190, 796
 RÅ 2010 ref. 27, 1161
 RÅ 2010 ref. 43, 521, 885
 RÅ 2010 ref. 50 (I), 840
 RÅ 2010 ref. 50 (II), 806, 839
 RÅ 2010 ref. 54, 179
 RÅ 2010 ref. 56, 477
 RÅ 2010 ref. 76, 401
 RÅ 2010 ref. 94, 989
 RÅ 2010 ref. 95, 1306
 RÅ 2010 ref. 98, 468, 472, 488, 498
 RR 2010-06-23, mål nr 7153-09, 839

 HFD 2011 not. 11, 965
 HFD 2011 not. 30, 996
 HFD 2011 not. 33, 1167
 HFD 2011 not. 66, 451
 HFD 2011 not. 74, 988
 HFD 2011 not. 75, 195, 213, 795
 HFD 2011 not. 80, 1102
 HFD 2011 not. 97, 380
 HFD 2011 ref. 9, 1292
 HFD 2011 ref. 21, 1172

HFD 2011 ref. 28, 259
 HFD 2011 ref. 38, 1167
 HFD 2011 ref. 87, 281, 338, 366
 HFD 2012 not. 26, 793
 HFD 2012 ref. 2, 997
 HFD 2012 ref. 30, 454
 HFD 2012 ref. 43, 125, 337, 405
 HFD 2012 ref. 53, 772
 HFD 2012 ref. 56, 382
 HFD 2012 ref. 56 (I), 1165
 HFD 2012 ref. 56 (II), 1165
 HFD 2012-02-08, mål nr 4461-10, 963
 HFD 2012-08-27, mål nr 4253-11,
 1087, 1096
 HFD 2012-09-05, mål nr 753–757-11,
 382
 HFD 2012-09-13, mål nr 5018-11, 985
 HFD 2012-11-23, mål nr 1232-12, 92,
 405
 HFD 2012-12-21, mål nr 2414-12, 406

Kammarrätten i Göteborg

1986–1999

KRNG 1986-12-30, mål nr 2499–
 2502-1985, 955
 KRNG 1996-11-14, mål nr 3964-1995,
 1217
 KRNG 1997-03-21, mål nr 4897-1996,
 1214
 KRNG 1997-11-05, mål nr 8656-1995,
 1217
 KRNG 1998-07-02, mål nr 2525–
 2526-1995, 815
 KRNG 1999-06-23, mål nr 8162-1998,
 416

2000–2004

KRNG 2000-04-20, mål nr 3253-1997,
 1025
 KRNG 2001-06-07, mål nr 2356-1999,
 815
 KRNG 2001-06-11, mål nr 8366-1998,
 488

KRNG 2001-10-18, mål nr 636-2000,
 517
 KRNG 2001-10-18, mål nr
 6711–6714-2000, 517, 521
 KRNG 2002-04-18, mål nr 4629–
 4635-2001, 966
 KRNG 2002-09-02, mål nr 6485-2001,
 1033
 KRNG 2003-01-08, mål nr 2811-2000,
 809
 KRNG 2003-04-07, mål nr 6649-2001,
 921
 KRNG 2003-10-08, mål nr 5817–
 5825-01, 176
 KRNG 2004-02-26, mål nr 780–786-
 03, 2518-03, 917
 KRNG 2004-06-30, mål nr 803–804-
 02, 1216
 KRNG 2004-07-08, mål nr 7188–
 7194-03, 177
 KRNG 2004-09-09, mål nr 3824-04,
 515
 KRNG 2004-09-09, mål nr 4062-03, 69

2005–2009

KRNG 2005-06-10, mål nr 5828-04,
 1008
 KRNG 2005-06-23, mål nr
 1340–1341-04, 924
 KRNG 2005-11-23, mål nr 4787-04,
 859
 KRNG 2005-12-30, mål nr 7561-03
 och 7563-03, 218
 KRNG 2006-02-22, mål nr 3694-04,
 1016
 KRNG 2007-06-01, mål nr 706–708-
 06, 1212
 KRNG 2008-02-25, mål nr 1423-06,
 1008, 1009
 KRNG 2008-12-03, mål nr 3529-06
 och 3531-06, 884
 KRNG 2008-12-09, mål nr 6276-06,
 798

KRNG 2009-05-15, mål nr 1649-07,
295

KRNG 2009-10-01, mål nr
3471–3473-09, 1008

KRNG 2009-12-04, mål nr
1059–1060-09, 529

KRNG 2009-12-21, mål nr 5237-07,
298

2010–

KRNG 2010-03-19, mål nr 5943-09,
801

KRNG 2010-04-27, mål nr 5622–
5624-09, 513

KRNG 2010-06-22, mål nr 4902-09,
423

KRNG 2010-09-14, mål nr
4416–4418-09, 782

KRNG 2010-11-08, mål nr 6856-08,
477, 1215

KRNG 2010-12-30, mål nr 3266-10,
529

KRNG 2011-06-27, mål nr 834–835-
09, 530

KRNG 2011-11-03, mål nr 6367–
6372-10, 1144

KRNG 2012-02-06, mål nr
6706–6709-10, 379

Kammarrätten i Jönköping

1987–1997

RK 1987:5 (KRNJ 1987-04-27, mål nr
3628-1985), 1351

KRNJ 1996-04-04, mål nr 2835-1993,
1213

KRNJ 1997-03-10, mål nr 2446-1995,
1059

KRNJ 1997-04-08, mål nr 6323-1994,
1217

KRNJ 1997-09-26, mål nr 4980-1996,
1054

2002–2004

KRNJ 2002-01-14, mål nr 3744–3745-
1999, 815

KRNJ 2002-10-11, mål nr 540-1999,
518

KRNJ 2003-10-01, mål nr 261-2001,
954

KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01,
1033

KRNJ 2004-09-01, mål nr 2651-02,
1018

KRNJ 2004-12-02, mål nr 157-158-02,
832

KRNJ 2004-12-15, mål nr 3312-02,
1006

2005–2009

KRNJ 2005-06-14, mål nr 3965-04,
1216

KRNJ 2005-09-07, mål nr 2945-03,
785

KRNJ 2005-11-22, mål nr 1914–1915-
04, 68

KRNJ 2006-04-28, mål nr 3608-04,
766

KRNJ 2006-11-21, mål nr 1422-1423-
05, 1007

KRNJ 2007-02-02, mål nr 2170-06,
151

KRNJ 2007-02-07, mål nr 1718-1719-
06, 192

KRNJ 2007-04-05, mål nr 4361-06,
468

KRNJ 2007-08-29, mål nr 2169-06,
493

KRNJ 2007-09-12, mål nr 2962–2963-
06, 162

KRNJ 2007-10-15, mål nr 50-07, 395

KRNJ 2007-11-02, mål nr 577–578-
07, 831

KRNJ 2007-11-15, mål nr 1818-07,
192

KRNJ 2007-11-20, mål nr 1453–1455-07, 175

KRNJ 2009-01-16, mål nr 2316–2317-07, 831

KRNJ 2009-01-21, mål nr 1919–1922-08, 409

KRNJ 2009-09-11, mål nr 495–497-09, 414

2011–

KRNJ 2011-03-07, mål nr 1851–1856-10, 131, 154

KRNJ 2011-05-02, mål nr 3215-10, 996

KRNJ 2012-09-21, mål nr 2123-12, 666

Kammarrätten i Stockholm

1972–1999

KRNS 1972-06-05, mål nr 6278–6279-1971, 209

KRNS 1982-08-06, mål nr 6367-1981, 945

KRNS 1996-02-29, mål nr 10875–79-1994, 152

KRNS 1997-11-20, 813–814-1996, 508

KRNS 1998-06-03, mål nr 5175–5177-1997, 1268

KRNS 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 965

KRNS 1998-10-02, mål nr 5057–5060-1997, 965

KRNS 1998-10-02, mål nr 5061–5064-1997, 966

KRNS 1998-10-02, mål nr 5065–5068-1997, 966

KRNS 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998, 461

KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998, 446, 991

KRNS 1999-08-31, mål nr 8509-1998, 1214

KRNS 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998, 124

2000–2004

KRNS 2000-10-17, mål nr 6450–6451-1998, 124

KRNS 2001-02-01, mål nr 3982–3984-1999, 140

KRNS 2001-09-28, mål nr 5052-2000, 1076

KRNS 2001-10-30, mål nr 1214-2000, 1082

KRNS 2001-12-19, mål nr 2979-2000, 1076

KRNS 2002-11-01, mål nr 3522-2001, 972

KRNS 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00, 498

KRNS 2003-12-15, mål nr 957-2002, 1253

KRNS 2003-12-23, mål nr 7582-01, 229

KRNS 2004-06-15, mål nr 4890-2000, 1159

KRNS 2004-06-15, mål nr 4891-2000, 1159

KRNS 2004-06-15, mål nr 4892-2000, 1159

KRNS 2004-06-15, mål nr 4893-2000, 1159

KRNS 2004-11-15, mål nr 2293-03, 1077

KRNS 2004-11-15, mål nr 3932–3933-03, 1077

KRNS 2004-11-15, mål nr 739–740-03, 1075

KRNS 2004-11-15, mål nr 744-03, 1077

KRNS 2004-11-15, mål nr 863-03, 866-03, 1077

KRNS 2004-11-15, mål nr 928–929-03, 1077

2005–2009

KRNS 2005-04-12, mål nr 4790-04,
4792-04, 69
KRNS 2005-05-30, mål nr 2592-04,
516
KRNS 2005-07-07, mål nr 2606-04
och 2608-04, 141
KRNS 2005-07-08, mål nr 4313-04,
138
KRNS 2005-09-02, mål nr 7079-03,
516
KRNS 2005-09-16, mål nr 2638-05,
177, 469
KRNS 2005-12-22, mål nr 4072-03,
4074-03, 413
KRNS 2006-05-19, mål nr 3866–
3870-05, 1067
KRNS 2006-10-24, mål nr 4180-02,
1218
KRNS 2007-09-10, mål nr 3636-06,
230
KRNS 2007-11-19, mål nr 589-07,
1218
KRNS 2007-11-27, mål nr 2537-07
och 2538-07, 176
KRNS 2007-12-03, mål nr 2696-06,
1061
KRNS 2008-04-29, mål nr 1139-07,
529
KRNS 2008-04-29, mål nr 1141-07,
529
KRNS 2008-05-05, mål nr 8795–97-
07, 1074
KRNS 2008-05-12, mål nr 6340-06,
860
KRNS 2008-11-21, mål nr 3782-07,
3785-07 och 3786-07, 780
KRNS 2008-12-01, mål nr 3561-07,
417
KRNS 2009-02-06, mål nr 7051-07,
562, 882
KRNS 2009-03-05, mål nr 6443-07,
499

KRNS 2009-03-10, mål nr 3541-08,
512
KRNS 2009-09-17, mål nr 8564-08,
409
KRNS 2009-09-25, mål nr 6415-08,
529
KRNS 2009-09-29, mål nr
2980–2985-09, 379
KRNS 2009-10-01, mål nr 2426-09,
1258

2010–

KRNS 2010-04-14, mål nr 1290-09,
468
KRNS 2010-05-28, mål nr 6053-09
och 6054-09, 1159
KRNS 2010-06-07, mål nr
3903–3908-09, 379
KRNS 2010-06-16, mål nr 6982-09
och 7077-09, 513
KRNS 2010-11-16, mål nr 7080-09,
883
KRNS 2011-05-12, mål nr 5856-09,
530
KRNS 2011-06-09, mål nr 7940–
7942-09, 506
KRNS 2011-07-11, mål nr 2646-10,
840
KRNS 2011-09-08, mål nr 4250-10,
409
KRNS 2011-12-06, mål nr 5081-11,
916
KRNS 2012-11-06, mål nr 4447-12,
927
KRNS 2012-11-29, mål nr 2639-12,
408, 454

Kammarrätten i Sundsvall

1995–1999

KRSU 1995-05-19, mål nr 258-1994,
956
KRSU 1996-03-20, mål nr 5401-1994,
1081

KRSU 1999-09-02, mål nr 1476-1998,
461

2000–2004

KRSU 2000-03-22, mål nr 1410 och
1417-1997, 832

KRSU 2002-09-11, mål nr 3561–
3563-1999, 991

KRSU 2003-06-03, mål nr 1591-02,
176, 550

KRSU 2004-08-03, mål nr 359-04,
1216

KRSU 2004-10-27, mål nr 1110-03,
515

KRSU 2004-12-30, mål nr 1120-02,
145

2005–2009

KRSU 2005-08-11, mål nr 707–708-
05, 1133

KRSU 2006-06-19, mål nr 2729-05,
486

KRSU 2007-05-08, mål nr 1438-06,
1238

KRSU 2007-08-29, mål nr 960-06 och
962-06, 516

KRSU 2008-03-25, mål nr 1743-07,
258

KRSU 2008-04-07, mål nr 1650-07,
258

KRSU 2008-07-03, mål nr 992–995-
07, 1290

KRSU 2008-07-03, mål nr
1986–1988-07, 1290

KRSU 2009-11-04, mål nr 3725-08,
1025

2011–

KRSU 2011-03-07, mål nr 453–455-
10, 1287

KRSU 2011-03-17, mål nr
1171-1173-10, 1287

KRSU 2011-03-17, mål nr
1969–1971-10, 1287

KRSU 2011-05-10, mål nr 1525-09,
1291

KRSU 2011-05-10, mål nr 746-10,
1290

KRSU 2011-07-01, mål nr 1457-1459-
10, 530

KRSU 2011-10-04, mål nr 1234-08,
259

KRSU 2012-02-06, mål nr 2965-09,
505

Regeringen

Regeringen 2009-09-24, Fi2006/3611-
3614, 1290

Regeringen 2009-09-24, Fi2006/6781-
3614, 1290

Regeringen 2009-12-03, Fi2006/3656,
1290

Skatterättsnämnden m.fl.

1972–1977

RSV 1972:32.2, 1090

RSV 1972:41.4, 1090

RSV Dt 1975:21, 1351

RSV Im 1974:30 a, 1092

RSV Im 1974:31, 923

RSV Im 1974:33, 663

RSV Im 1976:24, 1090

RSV/FB Im 1977:2, 423

RSV/FB Im 1977:3, 410

RSV/FB Im 1977:4, 382

1980–1986

RSV/FB Dt 1980:11, 1351

RSV/FB Im 1980:3, 1350

RSV/FB Im 1981:2, 146

RSV/FB Im 1982:2, 1203

RSV/FB Im 1982:5, 376

RSV/FB Im 1982:18, 1351

RSV/FB Im 1982:23, 1351

RSV/FB Im 1983:1, 1351
 RSV/FB Im 1983:4, 1350
 RSV/FB Im 1983:6, 1350
 RSV/FB Im 1983:11, 922
 RSV/FB Im 1983:26, 1350
 RSV/FB Im 1984:4, 382
 RSV/FB Im 1984:20, 1351
 RSV/FB Im 1985:3, 1282
 RSV/FB Im 1985:5, 510
 RSV/FB Im 1986:1, 792
 RSV/FB Im 1986:5, 792
 RSV/FB Im 1986:7, 470

1992–1999

SRN 1992-04-06, 1081
 SRN 1992-07-10, 783, 870
 SRN 1992-07-16, 1089
 SRN 1993-04-15, 1058
 SRN 1994-01-27, 990
 SRN 1994-06-03, 134
 SRN 1994-06-23, 445
 SRN 1994-11-17, 783
 SRN 1994-12-30, 1217
 SRN 1995-04-28, 1052
 SRN 1995-05-12, 1081
 SRN 1995-06-08, 461
 SRN 1995-06-12, 1054
 SRN 1995-10-16, 427, 976
 SRN 1995-12-14, 929, 1203
 SRN 1996-03-15, 149
 SRN 1996-05-14, 134
 SRN 1996-06-13, 150
 SRN 1996-08-29, 283
 SRN 1996-08-30, 1052
 SRN 1996-10-04, 985
 SRN 1997-02-25, 965
 SRN 1997-03-05, 951
 SRN 1997-05-12, 334
 SRN 1997-06-19, 149, 383, 1075
 SRN 1997-10-08, 1052
 SRN 1997-10-21, 1000, 1011, 1059,
 1091
 SRN 1997-11-13, 1159
 SRN 1997-11-17, 148

SRN 1997-12-16, 1090
 SRN 1998-01-29, 1017
 SRN 1998-02-25, 1005
 SRN 1998-05-14, 1188
 SRN 1998-06-15, 789
 SRN 1998-06-18, 1060
 SRN 1998-10-09, 985
 SRN 1998-11-27, 969
 SRN 1998-12-22, 381
 SRN 1999-02-16, 1053
 SRN 1999-03-02, 645
 SRN 1999-04-08, 1162
 SRN 1999-04-16, 1000
 SRN 1999-06-18, 435, 1187
 SRN 1999-10-01, 1184
 SRN 1999-10-12, 137, 199
 SRN 1999-11-16, 866
 SRN 1999-11-24, 1089

2000–2004

SRN 2000-01-17, 137
 SRN 2000-02-10, 971
 SRN 2000-03-28, 1088
 SRN 2000-05-16, 984
 SRN 2000-05-18, 990
 SRN 2000-05-25, 1005
 SRN 2000-05-26, 1060
 SRN 2000-10-04, 519, 790, 866
 SRN 2000-12-21, 1175
 SRN 2001-01-05, 927
 SRN 2001-01-15, 1209
 SRN 2001-03-05, 159
 SRN 2001-04-26, 461
 SRN 2001-04-27, 412
 SRN 2001-06-18, 420
 SRN 2001-09-27, 110
 SRN 2001-10-09, 1009
 SRN 2001-11-21, 791, 866
 SRN 2001-12-14, 139
 SRN 2002-01-08, 777
 SRN 2002-01-09, 1174
 SRN 2002-03-05, 452
 SRN 2002-03-18, 919
 SRN 2002-04-17, 151, 1001

SRN 2002-05-03, 454
 SRN 2002-06-14, 966
 SRN 2003-01-09, 1179
 SRN 2003-01-22, 457
 SRN 2003-04-25, 771
 SRN 2003-06-18, 140, 1179
 SRN 2003-06-25, 336
 SRN 2004-02-09, 242
 SRN 2004-03-05, 1168
 SRN 2004-03-11, 193, 462
 SRN 2004-04-27, 1095
 SRN 2004-05-11, 519
 SRN 2004-06-15, 1160
 SRN 2004-06-24, 494
 SRN 2004-11-16, 378, 964
 SRN 2004-11-23, 580, 869, 888

2005–2009

SRN 2005-01-05, 1070
 SRN 2005-03-14, 1184
 SRN 2005-05-16, 138, 202
 SRN 2005-06-16, 378
 SRN 2005-06-17, 450
 SRN 2005-06-23, 137, 200, 315
 SRN 2005-06-28, 995
 SRN 2005-10-11, 1158
 SRN 2005-12-21, 176, 1173
 SRN 2006-02-28, 1160
 SRN 2006-03-03, 858
 SRN 2006-04-25, 929, 1133
 SRN 2006-06-30, 1160
 SRN 2006-08-18, 1187
 SRN 2006-11-10, 1092
 SRN 2007-01-19, 393
 SRN 2007-03-27, 1179
 SRN 2007-04-03, 660
 SRN 2007-04-25, 148, 795
 SRN 2007-06-20, 454
 SRN 2007-06-26, 135
 SRN 2008-03-11, dnr 45-07/I, 1094
 SRN 2008-04-07, dnr 44-06/I, 451
 SRN 2008-04-22, dnr 31-07/I, 843
 SRN 2008-06-19, dnr 47-07/I, 844
 SRN 2008-06-19, dnr 50-07/I, 849

SRN 2008-10-07, dnr 25-07/I, 841
 SRN 2008-10-28, dnr 42-06/I, 970
 SRN 2008-11-18, dnr 19-07/I, 1018
 SRN 2008-12-17, dnr 46-07/I, 124
 SRN 2009-03-26, dnr 5-08/I, 1007
 SRN 2009-03-30, dnr 2-08/I, 494
 SRN 2009-05-07, dnr 16-08/I, 965
 SRN 2009-05-25, dnr 21-08/I, 1173
 SRN 2009-07-06, dnr 42-08/I, 377,
 432
 SRN 2009-09-25, dnr 21-09/I, 1006,
 1010
 SRN 2009-10-15, dnr 18-08/I, 1158
 SRN 2009-12-08, dnr 6-09/I, 380,
 1184

2010–

SRN 2010-01-20, dnr 18-09/I, 128
 SRN 2010-02-05, dnr 27-09/I, 110,
 111, 202
 SRN 2010-04-01, dnr 37-09/I, 841
 SRN 2010-05-21, dnr 36-09/I, 1112
 SRN 2010-06-07, dnr 38-09/I, 986
 SRN 2010-08-27, dnr 32-09/I, 180
 SRN 2010-10-14, dnr 7-10/I, 139
 SRN 2010-11-12, dnr 5-10/I, 133
 SRN 2010-12-08, dnr 53-09/I, 1011
 SRN 2010-12-22, dnr 14-10/I, 447
 SRN 2010-12-30, dnr 41-09/I, 987
 SRN 2010-12-30, dnr 8-10/I, 987
 SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I, 446
 SRN 2011-03-03, dnr 35-08/I, 503
 SRN 2011-04-12, dnr 36-10/I, 973
 SRN 2011-04-26, dnr 59-09/I, 1069
 SRN 2011-06-10, dnr 41-10/I, 786
 SRN 2011-09-16, dnr 47-10/I, 995
 SRN 2011-09-21, dnr 23-11/I, 1006
 SRN 2011-09-26, dnr 53-10/I, 147,
 384
 SRN 2011-10-05, dnr 16-11/I, 452
 SRN 2011-12-07, dnr 3-11/I, 965
 SRN 2012-03-21, dnr 44-11/I, 986
 SRN 2012-05-14, dnr 4-11/I, 975
 SRN 2012-06-01, dnr 45-11/I, 1172

SRN 2012-06-12, dnr 32-11/I, 786

SRN 2012-07-09, dnr 41-11/I, 1159

SRN 2012-09-17, dnr 25-11/I, 1136

SRN 2012-11-01, dnr 8-12/I, 1179

SRN 2012-11-09, dnr 51-10/I, 408,
452

SRN 2012-11-21, dnr 2-12/I, 499

SRN 2012-12-03, dnr 46-11/I, 485

SRN 2012-12-03, dnr 47-11/I, 485

SRN 2012-12-05, dnr 9-12/I, 833

Skrivelser

Föreskrifter

SKVFS 2004:19, 1191
 SKVFS 2005:14, 614
 SKVFS 2007:13, 607, 613
 SKVFS 2009:38, 32, 75, 224
 SKVFS 2010:23, 32, 75, 224

Allmänna råd m.m.

RSV Dt 1983:2, 822
 SKV A 2004:5, 156
 SKV A 2011:32, 933

Meddelanden

SKV M 2004:4, 156
 SKV M 2007:32, 481
 SKV M 2011:27, 933

Ställningstagande

1991–1999

RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29,
 832
 RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 642
 RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900,
 1134
 RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900,
 1116
 RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900,
 952, 956
 RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901,
 952
 RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212,
 1081
 RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901,
 1069

RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900,
 482
 RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900, 207
 RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901,
 1019
 RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901,
 793
 RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900,
 481
 RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 481
 RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120,
 129, 442
 RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110,
 648
 RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100,
 643
 RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100,
 290, 292
 RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120,
 1056
 RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110,
 292
 RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100,
 187
 RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901,
 833
 RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100,
 251, 292
 RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900,
 186
 RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120,
 409
 RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100,
 781, 785
 RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120,
 459, 1072

RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120,
1169

2000–2003

RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100,
954

RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 459

RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120,
404, 974

RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901,
111, 202

RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120,
979

RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120,
290

RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 459

RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100,
290

RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100,
469

RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100,
475

RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100,
143

RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120,
120, 427

RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 68

RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110,
486

RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100,
292

RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100,
483

RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120,
146, 1067

RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120,
453

RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120,
486

RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120,
375

RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120,
427

RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100,
369, 939

RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100,
1305

RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100,
1200, 1201

RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110,
1050, 1054

RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100,
218, 1309, 1404

RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100,
153, 404

RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120,
652

RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120,
148, 386

2004

Skatteverket 2004-02-23, dnr 130
205830-04/113, 542

Skatteverket 2004-03-08, dnr 130
4038-04/1152, 185

Skatteverket 2004-03-16, dnr 130
256490-04/113, 426, 525, 609

Skatteverket 2004-03-22, dnr 130
4134-04/1152, 408, 430

Skatteverket 2004-03-31, dnr 130
1402-04/1152, 146, 386

Skatteverket 2004-04-26, dnr 130
322132-04/113, 96

Skatteverket 2004-07-01, dnr
123 330506-04/1152, 1008

Skatteverket 2004-07-06, dnr 130
330591-04/1152, 1005

Skatteverket 2004-07-08, dnr 130
407673-04/1152, 618

Skatteverket 2004-08-18, dnr 130
439981-04/1152, 628

Skatteverket 2004-09-17, dnr 130
544322-04/113, 1005, 1009

Skatteverket 2004-09-20, dnr 130
557775-04/113, 883

Skatteverket 2004-09-22, dnr 130
557045-04/113, 796

Skatteverket 2004-09-23, dnr 130
565227-04/113, 651
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130
553888-04/111, 165, 167, 174, 550,
1022
Skatteverket 2004-10-04, dnr 130
573672-04/111, 879
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130
604257-04/111, 130
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130
594451-04/111, 515
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130
585737-04/111, 1209, 1212, 1216
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130
624085-04/111, 794, 857
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130
553890-04/111, 188
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130
682100-04/111, 485, 879
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130
645783-04/111, 165, 170, 1022
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130
676523-04/111, 1163
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130
735843-04/111, 794
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130
685459-04/111, 1024
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130
749390-04/111, 583, 895

2005

Skatteverket 2005-01-13, dnr 130
744903-04/111, 1008
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130
735858-04/111, 519, 789, 790, 866
Skatteverket 2005-02-14, dnr 130
673024-04/111, 148
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130
111229-05/111, 519, 792
Skatteverket 2005-03-11, dnr 130
150780-05/111, 616, 1152
Skatteverket 2005-03-17, dnr 130
653043-04/111, 162, 392, 932

Skatteverket 2005-03-31, dnr 130
164796-05/111, 131
Skatteverket 2005-04-14, dnr 130
176101-05/111, 300
Skatteverket 2005-04-15, dnr 130
163113-05/111, 141, 195
Skatteverket 2005-04-26, dnr 130
228909-05/111, 481
Skatteverket 2005-05-02, dnr 130
237238-05/111, 648
Skatteverket 2005-05-18, dnr 130
285713-05/111, 1198
Skatteverket 2005-06-03, dnr 130
329765-05/111, 780
Skatteverket 2005-06-14, dnr 130
300385-05/111, 505
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130
146848-05/111, 962
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130
70904-05/111, 978
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130
357200-05/111, 798
Skatteverket 2005-06-22, dnr 130
268378-05/111, 796
Skatteverket 2005-06-27, dnr 130
357195-05/111, 615
Skatteverket 2005-09-02, dnr 130
455977-05/111, 151, 490
Skatteverket 2005-09-06, dnr 131
471453-05/111, 425, 429
Skatteverket 2005-09-16, dnr 131
484706-05/111, 919, 1200
Skatteverket 2005-09-30, dnr 131
505964-05/111, 620, 621
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131
176135-05/111, 436, 793
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131
530196-05/111, 68
Skatteverket 2005-10-04, dnr 131
176106-05/111, 283, 285
Skatteverket 2005-10-11, dnr 131
436951-05/111, 569, 921, 931
Skatteverket 2005-10-20, dnr 131
525141-05/111, 963

Skatteverket 2005-11-22, dnr 131
624144-05/111, 876, 885

Skatteverket 2005-12-20, dnr 131
695183-05/111, 493, 761

2006

Skatteverket 2006-01-13, dnr 131
19703-06/111, 607

Skatteverket 2006-01-18, dnr 131
25302-06/111, 916

Skatteverket 2006-01-31, dnr 131
25306-06/111, 644

Skatteverket 2006-02-13, dnr 131
62021-06/111, 922, 924

Skatteverket 2006-02-14, dnr 131
81324-06/111, 603, 614

Skatteverket 2006-03-08, dnr 131
652494-05/111, 131, 380

Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-
06/111, 151, 412

Skatteverket 2006-03-27, dnr 131
483423-05/111, 1056, 1058, 1062

Skatteverket 2006-04-04, dnr 131
195842-06/111, 620

Skatteverket 2006-04-19, dnr 131
524193-05/111, 1136

Skatteverket 2006-05-05, dnr 131
606095-05/111, 1001

Skatteverket 2006-05-12, dnr 131
293148-06/111, 490, 491, 879

Skatteverket 2006-06-01, dnr 131
636467-05/111, 1216

Skatteverket 2006-06-29, dnr 131
391387-06/111, 1132, 1200, 1201

Skatteverket 2006-06-29, dnr 131
394248-06/111, 1139

Skatteverket 2006-07-06, dnr 131
416643-06/111, 251, 1244

Skatteverket 2006-07-06, dnr 131
416724-06/111, 494, 616

Skatteverket 2006-10-18, dnr 131
477862-06/111, 106, 438

Skatteverket 2006-10-18, dnr 131
595240-06/111, 583, 587, 872

Skatteverket 2006-11-17, dnr 131
500981-06/111, 64

Skatteverket 2006-12-13, dnr 131
651144-06/111, 915

Skatteverket 2006-12-13, dnr 131
706451-06/111, 527, 602, 627,
1270

Skatteverket 2006-12-18, dnr 131
664715-06/111, 982

Skatteverket 2006-12-18, dnr 131
775685-06/111, 770

Skatteverket 2006-12-19, dnr 131
463971-06/111, 289, 957

Skatteverket 2006-12-19, dnr 131
768263-06/111, 918

Skatteverket 2006-12-20, dnr 131
790481-06/111, 794

2007

Skatteverket 2007-01-11, dnr 131
789508-06/111, 122, 510, 941

Skatteverket 2007-01-23, dnr 131
560843-06/111, 1177

Skatteverket 2007-01-30, dnr 131
66747-07/111, 439

Skatteverket 2007-01-30, dnr 131
801346-06/111, 980

Skatteverket 2007-04-23, dnr 131
224115-07/111, 480

Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
292393-07/111, 865, 867

Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
307716-07/111, 850

Skatteverket 2007-05-07, dnr 131
307721-07/111, 850

Skatteverket 2007-05-15, dnr 131
180121-07/111, 136, 198

Skatteverket 2007-05-21, dnr 131
281782-07/111, 1307

Skatteverket 2007-05-30, dnr 131
347924-07/111, 571, 891

Skatteverket 2007-06-26, dnr 131
409261-07/111, 838

- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131
409443-07/111, 838
- Skatteverket 2007-06-29, dnr 131
432669-07/111, 241, 277, 279, 280
- Skatteverket 2007-06-29, dnr 131
604139-06/111, 169, 174, 493,
1031
- Skatteverket 2007-09-11, dnr 131
176104-05/111, 230, 231
- Skatteverket 2007-09-18, dnr 131
537453-07/111, 846
- Skatteverket 2007-09-28, dnr 131
542246-07/111, 785
- Skatteverket 2007-10-05, dnr 131
591256-07/111, 762
- Skatteverket 2007-10-05, dnr 131
598946-07/111, 774
- Skatteverket 2007-10-19, dnr 131
430591-07/111, 553, 556
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
586267-07/111, 282, 286, 293
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
690785-07/111, 851
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131
69131 1-07/111, 838
- Skatteverket 2007-11-26, dnr 131
685056-07/111, 229
- Skatteverket 2007-12-04, dnr 131
670947-07/111, 503, 661
- Skatteverket 2007-12-05, dnr 131
600012-07/111, 241, 296, 297, 299,
302
- Skatteverket 2007-12-10, dnr 130
176097-05/111, 193, 195
- Skatteverket 2007-12-12, dnr 131
419926-07/111, 140, 1182
- Skatteverket 2007-12-14, dnr 131
738814-07/111, 569, 876, 890
- Skatteverket 2007-12-17, dnr 131
723781-07/111, 1134
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
771227-07/111, 843
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
773424-07/111, 842, 843, 845
- Skatteverket 2007-12-18, dnr 131
773432-07/111, 844, 845, 848
- Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
723791-07/111, 90, 91, 123, 220
- Skatteverket 2007-12-20, dnr 131
746687-07/111, 75
- 2008
- Skatteverket 2008-01-21, dnr 131
18187-08/111, 185
- Skatteverket 2008-01-23, dnr 131
51827-08/111, 187, 850
- Skatteverket 2008-01-24, dnr 131
45437-08/111, 851
- Skatteverket 2008-01-30, dnr 131
63603-08/111, 131, 175, 826
- Skatteverket 2008-01-30, dnr 131
661576-07/111, 1210
- Skatteverket 2008-01-31, dnr 131
65428-08/111, 292, 293, 294
- Skatteverket 2008-02-07, dnr 131
769930-07/111, 1176
- Skatteverket 2008-02-29, dnr 131
129518-08/111, 846
- Skatteverket 2008-02-29, dnr 131
134268-08/111, 844, 846, 847
- Skatteverket 2008-03-20, dnr 131
177409-08/111, 394, 933
- Skatteverket 2008-04-07, dnr 131
194828-08/111, 415
- Skatteverket 2008-04-08, dnr 131
179189-08/111, 387
- Skatteverket 2008-04-09, dnr 131
148041-08/111, 247, 258, 259, 260,
936
- Skatteverket 2008-04-15, dnr 131
222178-08/111, 844, 846
- Skatteverket 2008-04-17, dnr 131
226161-08/111, 1008
- Skatteverket 2008-04-21, dnr 131
193945-08/111, 843, 847
- Skatteverket 2008-04-21, dnr 131
780838-07/111, 1009

Skatteverket 2008-05-05, dnr 131
259998-08/111, 125, 421
Skatteverket 2008-05-30, dnr 131
306899-08/111, 271
Skatteverket 2008-06-10, dnr 131
340305-08/111, 585
Skatteverket 2008-06-12, dnr 131
382472-08/111, 529
Skatteverket 2008-06-17, dnr 131
385321-08/111, 520, 773, 790
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131
402676-08/111, 1010, 1013, 1015,
1018
Skatteverket 2008-07-03, dnr 131
426709-08/111, 657
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131
525643-08/111, 656, 657
Skatteverket 2008-09-24, dnr 131
534842-08/111, 768, 856, 859
Skatteverket 2008-10-21, dnr 131
373778-07/111, 127, 427
Skatteverket 2008-10-24, dnr 131
626868-08/111, 150, 411
Skatteverket 2008-11-26, dnr 131
559222-08/111, 190, 796
Skatteverket 2008-12-09, dnr 131
704433-08/111, 849
Skatteverket 2008-12-11, dnr 131
751308-08/111, 174
Skatteverket 2008-12-16, dnr 130
765581-08/111, 1289
Skatteverket 2008-12-17, dnr 131
793049-08/111, 666
Skatteverket 2008-12-18, dnr 131
668417-08/111, 265

2009

Skatteverket 2009-01-28, dnr 131
125212-09/111, 109, 110
Skatteverket 2009-01-30, dnr 131
750777-08/111, 354, 441, 442
Skatteverket 2009-02-05, dnr 131
127722-09/111, 162, 392

Skatteverket 2009-06-16, dnr 131
619552-08/111, 985
Skatteverket 2009-06-23, dnr 131
568530-09/111, 142, 145, 487, 489
Skatteverket 2009-06-29, dnr 131
504356-09/111, 175, 214
Skatteverket 2009-06-29, dnr 131
579264-09/111, 1010
Skatteverket 2009-07-03, dnr 131
521627-09/111, 116
Skatteverket 2009-10-19, dnr 131
709491-09/111, 121, 412, 811
Skatteverket 2009-10-21, dnr 131
119119-06/111, 133, 1013
Skatteverket 2009-11-11, dnr 131
709486-09/111, 129, 1023
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
753845-09/111, 305, 353, 955
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
758723-09/111, 326, 348
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
758727-09/111, 328
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
764396-09/111, 360, 362, 363, 364
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
785485-09/111, 174
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
794135-09/111, 178, 311
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
805991-09/111, 306
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
835162-09/111, 319
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131
868097-09/111, 135, 177, 363
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
805178-09/111, 253, 271
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
808280-09/111, 242, 282
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131
883678-09/111, 266
Skatteverket 2009-12-15, dnr 131
894064-09/111, 653
Skatteverket 2009-12-16, dnr 131
763352-09/111, 571, 578, 891

Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
883693-09/111, 76
Skatteverket 2009-12-22, dnr 131
915470-09/111, 665
Skatteverket 2009-12-29, dnr 131
883688-09/111, 664

2010

Skatteverket 2010-01-25, dnr 131
43767-10/111, 333
Skatteverket 2010-01-27, dnr 131
13366-10/111, 179, 364, 494
Skatteverket 2010-01-27, dnr 131
934489-09/111, 365, 404
Skatteverket 2010-03-09, dnr 131
117508-10/111, 772
Skatteverket 2010-03-09, dnr 131
157069-10/111, 1286
Skatteverket 2010-03-18, dnr 131
70804-10/111, 946, 957
Skatteverket 2010-06-02, dnr 131
367278-10/111, 467
Skatteverket 2010-06-09, dnr 131
378947-10/111, 141, 774, 808
Skatteverket 2010-06-10, dnr 131
428640-10/111, 110
Skatteverket 2010-06-23, dnr 131
393060-10/111, 493, 554
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
386133-10/111, 1286
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
440202-10/111, 544, 546
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
476529-10/111, 845, 847
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131
477095-10/111, 522
Skatteverket 2010-07-05, dnr 131
470886-10/111, 145
Skatteverket 2010-07-06, dnr 131
456163-10/111, 267
Skatteverket 2010-07-09, dnr 131
355983-10/111, 352, 447, 1093
Skatteverket 2010-09-22, dnr 131
599911-10/111, 560

Skatteverket 2010-09-22, dnr 131
602507-10/111, 512
Skatteverket 2010-10-21, dnr 131
594230-10/111, 96, 303
Skatteverket 2010-10-29, dnr 131
567993-10/111, 989
Skatteverket 2010-11-25, dnr 131
682627-10/111, 518, 864
Skatteverket 2010-12-06, dnr 131
758060-10/111, 793
Skatteverket 2010-12-09, dnr 131
587222-10/111, 330, 370, 1120,
1121, 1122, 1124
Skatteverket 2010-12-10, dnr 131
704647-10/111, 272, 1149, 1151
Skatteverket 2010-12-10, dnr 131
780466-10/111, 254, 271
Skatteverket 2010-12-13, dnr 131
729629-10/111, 1088
Skatteverket 2010-12-13, dnr 131
812006-10/111, 401
Skatteverket 2010-12-16, dnr 131
824926-10/111, 492, 880
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
750625-10/111, 335
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
750627-10/111, 337, 339, 366, 371
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
768607-10/111, 397
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131
768614-10/111, 305, 326, 335, 354,
408, 445, 462
Skatteverket 2010-12-20, dnr 131
819379-10/111, 341
Skatteverket 2010-12-21, dnr 131
818436-10/111, 470, 560
Skatteverket 2010-12-21, dnr 131
829382-10/111, 1144
Skatteverket 2010-12-22, dnr 131
819389-10/111, 484, 485, 878
Skatteverket 2010-12-28, dnr 131
623316-08/111, 485, 1211

2011

Skatteverket 2011-09-12, dnr 131
618062-11/111, 125

Skatteverket 2011-01-19, dnr 131
780946-10/111, 477, 500, 1214

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38057-11/111, 325, 342, 348, 1026

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38065-11/111, 325, 344, 350

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38072-11/111, 325, 342, 348, 998

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38080-11/111, 342, 1013, 1025

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38089-11/111, 341, 347, 1047,
1048, 1073

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38102-11/111, 325, 342, 347

Skatteverket 2011-01-25, dnr 131
38109-11/111, 325, 344

Skatteverket 2011-01-25, dnr 38102-
11/111, 1027

Skatteverket 2011-01-26, dnr 131
695702-10/111, 1170

Skatteverket 2011-02-09, dnr 131
40087-11/111, 1075

Skatteverket 2011-02-10, dnr 131
74236-11/111, 1291

Skatteverket 2011-02-25, 38080-
11/111, 1027

Skatteverket 2011-03-09, dnr 131
811979-10/111, 817, 825

Skatteverket 2011-03-21, dnr 131
205935-11/111, 159

Skatteverket 2011-03-23, dnr 131
171031-11/111, 316, 1253, 1258

Skatteverket 2011-03-23, dnr 131
171037-11/111, 87

Skatteverket 2011-04-01, dnr 131
267632-11/1152, 121

Skatteverket 2011-04-11, dnr 131
267632-11/1152, 788

Skatteverket 2011-05-04, dnr 131
252439-11/111, 321, 323

Skatteverket 2011-05-18, dnr 131
309413-11/111, 1086

Skatteverket 2011-06-07, dnr 131
300711-11/111, 1195, 1197

Skatteverket 2011-06-13, dnr 131
388032-11/111, 503, 940

Skatteverket 2011-06-20, dnr 131
428430-11/111, 776, 1218

Skatteverket 2011-08-23,
dnr 131 569884-11/111, 499, 1170

Skatteverket 2011-08-24, dnr 131
557026-11/111, 341, 343, 344

Skatteverket 2011-09-12, dnr 131
618062-11/111, 448, 455, 1341

Skatteverket 2011-11-24, dnr 131
736849-11/111, 444

2012

Skatteverket 2012-01-11, dnr 131
694453-11/111, 1222, 1223, 1226,
1227

Skatteverket 2012-01-13, dnr 131
863243-11/111, 1220

Skatteverket 2012-02-21,
dnr 131 78171-12/111, 500, 1170

Skatteverket 2012-03-02, dnr 131
122069-12/111, 995, 996, 997, 998,
1011

Skatteverket 2012-03-22,
dnr 131 186274-12/111, 204

Skatteverket 2012-03-29, dnr
131 193650-12/111, 407, 444

Skatteverket 2012-04-02,
dnr 131 130781-12/111, 1030

Skatteverket 2012-05-23,
131 367424-12/111, 178

Skatteverket 2012-05-23,
dnr 131 367424-12/111, 131, 400

Skatteverket 2012-05-31,
dnr 131 210591-12/111, 523

Skatteverket 2012-06-01,
dnr 131 393807-12/111, 491, 1279

Skatteverket 2012-06-11,
dnr 131 251945-12/111, 92, 405

Skatteverket 2012-06-15,
 dnr 131 335485-12/111, 440
Skatteverket 2012-06-26,
 dnr 131 359965-12/111, 94, 135
Skatteverket 2012-07-04,
 dnr 131 340942-12/111, 226

2013

Skatteverket 2013-01-28, dnr 131
 865548-12/111, 596
Skatteverket 2013-01-31,
 dnr 131 608720-12/111, 366, 944,
 945, 946, 948, 949, 952, 953, 957,
 958
Skatteverket 2013-02-27,
 dnr 131 148844-13/111, 388, 611,
 623, 625
Skatteverket 2013-02-27, dnr 131
 50563-13/111, 611, 612, 936, 1127,
 1195

Övrigt

BFNAR 2000:5, 627
BFNAR 2006:1, 640, 643
BFNAR 2006:11, 640
LVFS 1997:10, 106
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95,
 608

Sakregister

A

A conto

- beskattningsland, 222
- bokföring, 1297
- bygg- och anläggningstjänst, 813
- faktureringskyldighet, 601
- redovisningskyldighet, 642, 656
- retroaktivt avdrag, 884
- skattskyldighet, 93

Ackord, 1280

- ackordsförlust, 1281
- ackordsvinst, 1281
- kundförlust, 417, 1281

Ackvisition, 1093

ADB-program, 23

Aktie, 1165

Aktiebolag, 209

Aktiv förädling, 28, 1332

Akupunktur, 962

Allframtidssupplåtelse, 788

Allmänna rättsgrundsatser, 62

Almanacka, 452, 1088

Alternativvård, 966

Ambulanstransport, 973

Analystjänst, 352, 977

Annonsering

- beskattningsland, 359
- bidrag, 149
- reklam på fastighet, 800
- skattesats, 450
- undantag från skatteplikt, 1093

Anpassning av lokal, 141, 774, 808

Anslutningstransport, 1123

Antikvitet, 1136, 1148

Apportemission, 133

Arbete på vara

- beskattningsland, 350, 368
- export, 282, 368
- överföring av vara, 270

Arbetsbeting

- beskattningsland, 351
- definition, 23
- omsättning, 141
- varuöverföring, 253, 270

Arbetskraft

- beskattningsland, 359
- byggsektorn, 842
- fartygspersonal, 954
- sjukvårdspersonal, 959

Arbetsplatsuthyrning, 783

- frisörstol, 783
- inspelningsstudio, 783
- kontor, 777, 780
- mötesplats, 786
- särskild utrustning, 783

Arkivverksamhet, 1056

Artist, 1047, 1049

Assistansersättning, 1289

Auktion

- avdragsrätt, 526
 - beskattningsland, 254
 - exekutiv, 1269
 - fakturering, 626
 - förrättare, 207
 - försäkringsavgift, 378
 - kundförlust, 417
 - producent, 206
 - redovisningskyldighet, 648, 653
 - skattskyldighetens inträde, 91
- ### Avbeställningsskydd, 380, 1111

- Avbetalningsköp
 - beskattningsunderlag, 418
 - konkurs, 1274
 - redovisningstidpunkt, 659
 - äganderätt, 123
- Avbokningsavgift, 380, 1112
- Avbrottsersättning, 414
- Avdragsförbud, 511
- Avdragsrätt, 463
 - aktieförsäljning, 476
 - avveckling, 490
 - bedrägerifall, 529
 - bidrag, 487
 - bitransaktion, 478, 500
 - blandad verksamhet, 494
 - bostad, 512
 - definition, 23, 463
 - delvis för verksamheten, 470
 - drivmedel, 525
 - endast avdragsrätt, 68
 - EU-bidrag, 488
 - faktura utställd på anställd, 525
 - fastigheter, 472, 506
 - friskvård, 481
 - förvärv av dotterbolag, 474
 - förvärv i verksamheten, 466
 - god tro, 528
 - hemdator, 482
 - hemtjänst, 480
 - importmoms, 502, 660
 - jordbruksarrende, 512
 - jordbruksfastighet, 493
 - kommun, 483, 1284
 - koncern, 505, 566, 910
 - kost åt personal, 507
 - kostnadsersättning, 525
 - leverans till fartyg, 523
 - motion, 481
 - myndighetsutövning, 494
 - mäklalarvode, 484, 878
 - nyemission, 479
 - ond tro, 530
 - parkering, 493
 - personalvård, 480
 - personbil, 511
 - privat bruk, 469
 - processkostnad, 486
 - representation, 522
 - reservregeln, 492
 - resetjänst, 1119
 - retroaktivt avdrag, 464, 881
 - rivningskostnad, 879
 - rättegångskostnad, 486
 - slussningsregel, 505, 566, 910
 - speditör, 502
 - statlig myndighet, 482, 1283
 - tidigare ägarens förvärv, 501
 - underlag, 524
 - unionsinternt förvärv, 464
 - utlägg, 494, 502, 526
 - utländsk leverantör, 501
 - uttagsbeskattad byggtjänst, 464, 506, 825
 - verksamhetsöverlåtelse, 485
 - VMB, 1119, 1129
- Avgångs- och ankomstort, 232, 339
- Avhysning, 429
- Avhämtningsköp
 - beskattningsland, 232
 - dokumentation, 298
 - i Sverige, 232
 - till annat EU-land, 241
 - till tredjeland, 285
- Avkopplingsavgift, 153
- Avrundning, 625
- Avtalsvite, 131
- Avträdesersättning, 141, 787
- Avverkningsrätt
 - konkurs, 1272
 - redovisningsskyldighet, 660
 - skattskyldighet, 97
 - yrkesmässighet, 180

B

- Balet, 457, 1078
- Bank- och finansieringstjänst, 359
- Bankfack, 1162
- Barnomsorg, 982, 985
- BAS-kontoplan, 1295
- Bearbetning, 1043, 1065
- Bed & breakfast, 791
- Befraktning, 949
- Begagnad vara, 1129
 - anteckning vid handel, 629
 - antikvit, 1136, 1148
 - beskattningsunderlag, 1137, 1149
 - bokföring, 1130, 1153
 - definition, 1133
 - djur, 1134
 - ej begagnad vara, 1134
 - export, 1149
 - fakturering, 1152
 - från annat EU-land, 1141
 - förenklad faktura, 615, 1152
 - förenklad VMB, 1137
 - förlust, 1137, 1138
 - förmedling, 1133
 - förvärvskriteriet, 1131
 - god tro, 1142
 - grundförutsättningar för VMB, 1130
 - guld, 1134
 - handel inom EU, 1149
 - import, 1148
 - kombination, 1139
 - konstverk, 1135, 1147, 1148
 - krav på dokumentation, 1142
 - motorfordon, 935, 1141
 - normal VMB, 1137
 - samlarbil, 1135
 - samlarföremål, 1135, 1148
 - skattesats, 1138
 - varukriteriet, 1133
 - återförsäljarkriteriet, 1132
 - ädelmetall, 1135
 - överlåtelse, 1201
- Begravning
 - beskattningsunderlag, 408
 - bil, 927
 - bårtransport, 462
 - gravskötsel, 112
 - kyrklig verksamhet, 194
 - utlägg, 430
- Beskattningsbar person, 24, 165
- Beskattningsbar transaktion, 24
- Beskattningsgrundande händelse, 216
- Beskattningsland
 - EU-principer, 69
 - tjänst, 303
 - vara, 215
- Beskattningsunderlag, 373
 - avgift till Bolagsverket, 377
 - begagnad vara, 1137
 - bidrag, 384
 - bygg- och anläggningstjänst, 808
 - byggtjänst, 394
 - byte, 421
 - definition, 24, 373
 - egen regi, 820
 - ersättning, 381
 - faktura, 610
 - förenklad VMB, 1137
 - försäljning, 381
 - import, 396
 - kost åt personal, 390
 - kundförlust, 414
 - lager, 1230
 - omvärdering, 397
 - rabatt, 409
 - registreringsavgift, 376
 - resetjänst, 1111
 - ränta, 375
 - skadestånd, 412
 - skatteupplag, 1230
 - tredjemansbetalning, 381
 - unionsinternt förvärv, 395
 - uppdelning, 402

- uttag, 388
- vad som ingår, 374
- varuretur, 418
- varuöverföring, 396
- verksamhetslokal, 869
- återimport, 397
- återtagande av vara, 418
- Beskattningsår, 24
- Beskrivande verk, 1066
- Betalkort, 1157
- Betäckningstjänst, 325, 1025
- Bevisbörla
 - avdragsrätt, 466
 - distansförsäljning, 231
 - vara till annat land, 296
- Biblioteksverksamhet
 - biblioteksersättning, 146, 1067
 - skattesats, 457
 - tillhandahållande i, 1054
- Bidrag
 - avdragsrätt, 487
 - beskattningsunderlag, 384
 - bostadsanpassningsbidrag, 521
 - EU:s strukturfond, 143
 - EU-bidrag, 488
 - koncernbidrag, 147, 384
 - kopplat till priset, 143, 385, 616
 - KULM, 146, 386
 - marknadsföringsbidrag, 150
 - omsättning, 142
 - persontrafik, 148, 386
 - sponsorbidrag, 151, 1031
 - studiestöd, 993
- Bil, 913
 - bärgning, 336
 - förmån, 666, 925, 933
 - handel, 918, 927
 - skrotning, 940
 - uthyrning, 927
- Bildkonstverk, 1070
- Bildupptagning, 459, 1082
- Biograf, 1078
- Bitransaktion, 500
- Blandad verksamhet
 - avdragsrätt, 494
 - bokföring, 1297
 - frivillig skattskyldighet, 863, 870, 876
 - fördelningsgrund, 497
 - trav- och galoppverksamhet, 1029
 - verksamhetsöverlåtelse, 1210
 - återbetalningsrätt, 540
- Blod, 108, 976
- Bok, 446
 - bibliotek, 457
 - digitaliserad, 446
 - framställning av, 447
 - normalskattesats, 448
 - reducerad skattesats, 447
 - reklam, 449
 - utskrift av text, 447
- Bokföring, 1295
 - avslutande, 639
 - blandad verksamhet, 1297
 - brytdagsredovisning, 1296
 - god redovisningssed, 639
 - kontantmetod, 639
 - VMB, 1299
 - ändring av inkomstbeskattning, 1304
- Bokningsavgift, 1124
- Bokslutsmetod, 641, 652, 1298
- Bonus
 - beskattningsunderlag, 409, 412
 - bonusförskott, 150
 - byggtjänst, 811
 - efter konkurs, 1273
- Bosatt, 316, 1256
- Bostadsanpassningsbidrag, 521, 991
- Bredband, 148
- Brevbefordran, 117, 338
- Bro
 - beskattningsland, 333
 - broavgift, 184, 801

- myndighetsutövning, 185
- skatteplikt, 801
- Öresundsbron, 511
- Brukskonst, 1041, 1071
- Brytdagsredovisning, 1296
- Buss, 915
- Bygg- och anläggningsentreprenad, 807
 - beskattningsunderlag, 808
 - bonusbelopp, 811
 - byte av beställare, 815
 - etapp, 814
 - indexreglering, 811
 - konkurs, 1271, 1275
 - prisjustering, 810
 - redovisningsskyldighet, 812
 - skadestånd, 810
 - skattskyldighet, 812
 - slutbesiktning, 658, 813
 - SNI 2002, 842
 - tillhandahållande, 813
 - tillägsarbete, 811
 - utlägg, 809
- Bygg- och anläggningstjänst, 805
 - beskattningsunderlag, 808
 - entreprenad, 807
 - fakturadatummetod, 656, 813
 - indexreglering, 811
 - redovisningstidpunkt, 656
 - skatt- och redovisningsskyldighet, 812
 - vara eller tjänst, 806
- Byggnadskonst, 1040, 1070
- Byggnadstillbehör, 763, 1349
- Byggverksamhet, 803
 - bygg- och anläggningsentreprenad, 807
 - bygg- och anläggningstjänst, 805
 - byggnadsrörelse, 807
 - egen regi, 816
 - egen regi eller entreprenad, 817
 - exempel, 834

- fastighetsförvaltning, 827
- Byte
 - beskattningsunderlag, 421
 - guld, 1197
 - tjänst, 128
 - vara, 124
- Båt
 - definition, 944
 - export, 295
 - hamn, 798
 - undantag från skatteplikt, 943
 - uppläggningsplats, 798, 799
 - utrikes trafik, 287
- Böteskassa, 140

C

- Camping
 - giltighetsmärke, 435, 793
 - led i upplåtelse, 793
 - skatteplikt, 788
 - skattesats, 435
- Catering, 442
- CD-skiva, 217, 452, 457
- Cirkus, 1078
- Corporate finance-verksamhet, 1173
- Courtage, 1165
- Courtagedelning, 1172

D

- Datorhall, 777
- Datorprogram, 1078
- Deklaration, 74
- Delningsprincip, 407
- Dentalteknisk produkt, 979
- Destinationsprincipen, 25, 69, 215
- Destruktionstjänst, 368
- Direkt effekt, 66
- Direkt samband, 128
- Direkt utförelse, 282
- Distansförsäljning, 227
 - bevisbörda, 231
 - definition, 25

- från Sverige, 230
- omsättningströskel, 228, 1384
- till Sverige, 227
- VMB, 1151

Distansundervisning, 360

Djur

- arbete på vara, 351
- byggnad för, 800
- inkvartering, 793
- livsmedel, 439
- VMB, 1134

Djurpark

- definition, 1083
- katalog, 1084
- program, 1084
- skattesats, 458, 1083

Dokumentation, 293, 295

Dricks, 129, 442

Drivmedel

- fartyg, 952
- personbil, 525, 925, 933

Droit de suite, 380, 1070

E

E-bok, 446

EEIG, 25, 200

Egen regi, 816

- avdragsrätt, 825
- beskattningsunderlag, 820
- definition, 807
- eget arbete, 823
- etapp, 825
- fastighet, 818
- handling, 825
- konkurs, 825, 1271
- kunnat tas i bruk, 825
- lägenhet, 818
- redovisningsskyldighet, 659, 824
- skattskyldighet, 824
- uttagsbeskattning, 817
- utvecklingsarvode, 826
- visningshus, 819

– ändrad användning, 826

Ekonomisk verksamhet, 165

El

- avgift för energi, 153
- beskattningsland, 234, 364
- frikraft, 769
- led i nyttjanderätt till fastighet, 768
- omsättning, 153
- Elcertifikat, 364, 404
- Elektronisk faktura, 26, 598
- Elektronisk fakturering, 651
- Elektronisk handel, 217, 363
- Elektronisk tjänst
 - avdragsrätt, 533
 - beskattningsland, 363
 - definition, 26
 - skattesats, 446
 - särskild beskattningsordning, 76
- Elektronisk tjänst, särskild ordning, 1309

– ansökan, 1312

– arkivering, 1320

– betalning, 1317

– hanteringsordning, 1310

– identifieringsbeslut, 1311, 1312, 1314

– identifieringsnummer, 1314

– information, 1315, 1318

– omprövning, 1319

– redovisning, 1315

– redovisningstidpunkt, 1317

– skattesats, 1310

– återbetalning, 1317

– ändringsanmälan, 1314

– överklagande, 1320

Elevhem, 518

Energi, 153, 768

Engångsavgift, 153

Enkelt bolag, 201, 644

Ersättning, 120

Ersättning för mervärdesskatt, 1285

– ansökan, 1292

- assistansersättning, 1289
- beslut, 1294
- bidrag till ideella organisationer, 1291
- boende, 1286
- justeringsregler, 1287
- kontroll, 1294
- lokalkostnad, 1290
- omprövning, 1294
- underlag, 1285
- utbetalning, 1293
- årsuppgift, 1293
- ökade kostnader, 1289
- överklagande, 1294
- Ersättning till hyresgäst, 773
- Estetisk operation, 963
- Etablerad, 314, 1250
- Etableringsmedlemsstat, 26
- EU:s mervärdesskatteområde, 1361
- EU-avgift, 71
- EU-bidrag, 143, 385, 488
- EU-domstolen, 58
- EU-institution, 250, 307, 1238
- Euro, 641
- Europabolag, 212
- Europeisk ekonomisk intressegruppering, 25, 200
- Evenemang, 340
- Exekutiv försäljning, 527, 602
- Export, 280
 - bil, 935
 - definition, 26, 280
 - direkt utförelse, 281
 - dokumentation, 296
 - exportbutik, 291
 - i samband med tjänst, 366
 - lager, 1228
 - leverans utanför EU, 281
 - olaglig, 285
 - skatteupplag, 1224
 - tjänst, 337, 366
 - turist, 292, 295

- utländsk företagare, 285
- utrikes trafik, 287
- vara, 280
- VMB, 1130, 1149
- återbetalningsrätt, 555

F

- Factoring, 1162
- Faktisk marginal, 1112
- Faktura, 595
 - arkivering, 633
 - bevarande, 631
 - definition, 27, 598
 - elektronisk, 26, 598
 - elektronisk åtkomst, 634
 - flera handlingar, 606
 - följesedel, 627
 - förenklad, 613
 - hyresavi, 627
 - innehåll, 604
 - kreditnota, 410, 617
 - löpnummer, 606
 - purchasingavräkning, 628
 - samlingsfaktura, 599, 610
 - speditörsfaktura, 661
 - tid för bevarande, 633
 - underlag för avdragsrätt, 524
 - ursprungets äkthet, 632
- Fakturadatummeterod
 - definition, 27
 - redovisningsskyldighet, 656, 813
 - skattskyldighet, 97
 - tidpunkt för avdragsrätt, 657
 - tillämpningsområde, 657
- Fakturaservice, 404
- Fakturering, 595
 - a conto, 601
 - auktion, 626
 - avrundning, 625
 - begagnad vara, 1152
 - beloppsgräns, 613

- bidrag, 616
- bygg- och anläggningstjänst, 603
- detaljhandel, 615
- egen och annans försäljning, 602
- elektrisk kraft, 607
- exekutiv auktion, 602
- faktureringsskyldighet, 599, 871
- förskott, 601
- handelsbruk, 614
- inbyte, 607
- investeringsguld, 1195
- omvänd skattskyldighet, 603, 852
- resetjänst, 1126
- självfakturerering, 601
- skattefri omsättning, 600
- telefonkort, 628
- till privatperson, 599
- tillämpningsområdet, 595
- utläggning av, 602
- utländsk valuta, 621
- verksamhetslokal, 871
- Faktureringsmetod, 646, 1297
- Farledsavgift, 954
- Fartyg, 943
 - befraktning, 949
 - bogsering, 946
 - bärgning, 946
 - definition, 944
 - drivmedel, 952
 - förmedling, 955
 - försäljning, 946
 - hamn, 798
 - hamnavgift, 954
 - livräddning, 958
 - omsättning ombord, 232
 - personaluthyrning, 954
 - restaurang- och cateringtjänst, 353
 - sjöcontainer, 952
 - tjänst, 365, 953
 - tjänst ombord, 305
 - undantag från skatteplikt, 943
 - uthyrning, 948
 - utrikes trafik, 287, 956
- Fast etableringsställe, 1251
 - definition, 316, 1251
 - skattesubjekt, 211
 - överföring av vara, 252
- Fastighet
 - beskattningsland, 330
 - definition, 27, 760
 - exempel, 1349
 - JB:s fastighetsbegrepp, 761
 - lagertillgång, 818
 - ML:s fastighetsbegrepp, 760
 - tredimensionell, 35, 493, 761
 - visningshus, 819
 - översikt, 1347
- Fastighetsförvaltning, 827
 - eget arbete, 834
 - lönekostnad, 832
 - metod I, 833
 - metod II, 834
- Fastighetsskötsel, 827, 847
- Fastighetstillbehör, 761
- Fastighetstjänst, 330
- Fastighetsupplåtelse, 759
 - arena, 780
 - avstående från hyresavtal, 774
 - bostad, 771
 - bro, 801
 - bussterminal, 802
 - byggnad för djur, 800
 - datorfestival, 784
 - elevhem, 792
 - fastighet, 769
 - festival, 785
 - flygplats, 798
 - förvaringsbox, 800
 - hamn, 798
 - hangar, 799
 - idrottslokal, 801, 1016
 - ingående av hyresavtal, 773
 - jordbruksarrende, 787
 - konferensarrangemang, 785

- kontorshotell, 777, 780
- lokal och tillhörande tjänst, 779
- marknadsplats, 780
- mötesplats, 786
- obestämd lokalyta, 775
- parkeringsplats, 793
- reklam, 800
- rumsuthyrning, 788
- rörelse, 781
- testanläggning, 785
- tunnel, 801
- uppläggningsplats för båt, 798
- utrymme för spel, 784
- verksamhetslokal, 802
- verksamhetstillbehör, 787
- vårdlokal, 780
- väg, 801
- växande skog, 787
- övertagande av hyresavtal, 774
- Feldebiterad skatt
 - avdragsrätt, 528, 886
 - betalningsskyldig, 88, 869
 - definition, 27
 - kreditnota, 619
 - omvänd skattskyldighet, 852
 - redovisningsskyldighet, 665
- Festival, 785, 1081
- Filial, 211
- Film
 - filmverk, 1072
 - inspelning, 1073
 - producent, 1044
 - produktion, 1072
 - stöd/bidrag, 146
- Finansiell tjänst, 1155
 - bank- och finansieringstjänst, 1155
 - försäkringstjänst, 1180
 - värdepappershandel, 1165
- Fiskelag, 203
- Fiskerätt, 333, 788
- Fisketur
 - beskattningsland, 326, 335
 - beskattningsunderlag, 408
- Flygbränsle, 108
- Flygplan, 946
- Flygplats, 798
- Flygutbildning, 999, 1011
- Flyktingförläggning, 792
- Folkbildningsverksamhet, 1062
- Forsfärd, 460
- Forskningsbidrag, 146
- Fotbollsgolf, 1008
- Fotobok, 451
- Fotografi, 1076
- Fotvård, 974
- Framställningstjänst, 447, 1093
- Franchising, 781
 - franchiseavgift, 781, 870
 - frivillig skattskyldighet, 870
 - skatteplikt, 782
- Frekvensavgift, 377, 432
- Fri omsättning
 - definition, 28
 - lager, 1226, 1228
 - tullförfarande, 1323
- Frikraft, 769
- Frilager, 1225
- Friskvårdskupong, 134
- Frivillig skattskyldighet
 - investeringsguld, 86, 1193
 - konstnär, 85, 436, 1068, 1147
 - unionsinternt förvärv, 265
 - utländsk företagare, 86
 - verksamhetslokal, 85, 802, 853
- Frizon, 1225, 1333
- Fyrhjuling, 914
- Färdtjänst, 980, 986
- Färjetransport, 336, 1109
- Följerätt, 380, 1070
- Följesedel, 627
- Förarhytt, 915
- Förbundna med varandra, 400
- Förenklad faktura, 613, 1152
- Förenklad VMB, 1137
- Förfarandemissbruk, 63

Förmedling

- aktier, 1171
 - annans namn, 328
 - beskattningsland, 327
 - betalning, 1157
 - eget namn, 205, 329
 - fakturering, 626
 - fartyg, 955
 - fastighetstjänst, 329
 - finansiell tjänst, 1156
 - försäkring, 1180
 - kommission, 205, 1133
 - konstverk, 1069
 - kredit, 1157
 - produktionsbolag, 1050
 - resetjänst, 329, 1123
 - utanför EU, 369
 - värdepapper, 1165
- Förseningsavgift, 140
- Förskott
- beskattningsland, 222
 - bokföring, 1297
 - bygg- och anläggningstjänst, 813
 - faktureringskyldighet, 601
 - förskottsrabatt, 150
 - hyra, 647, 874
 - importmoms, 660
 - redovisningsskyldighet, 642, 656
 - skattskyldighet, 93
 - unionsinternt förvärv, 98
 - VMB, 1153
- Förströrelsespelsautomat, 110
- Försäkring
- avdragsrätt, 509
 - försäkringsavgift, 378
 - kundförlust, 417
 - självrisk, 378
 - vitvaruförsäkring, 378
- Försäkringsersättning, 122
- Försäkringstjänst, 1180
- administrativ tjänst, 1184
 - beskattningsland, 359

- förmedling, 1180
 - skadereglering, 1203
 - skatteplikt, 1180
- Förutsebarhet, 63
- Förvaltningsarvode, 137
- Förvaringsbox, 800
- Förvärvsbeskattning, 28, 256
- Förvärvströskel, 264, 1384

G

- Gas, 153, 234, 768
- Globala avtal, 322
- God redovisningssed, 646
- God tro, 301, 528
- Godkänd intygsgivare, 293
- Godkänd tullbehandling, 1322
- Grafisk formgivning, 1068
- Gravskötsel, 112
- Grupphuvudman, 28, 208
- Gruppregistrering, 207
- Guidning, 365, 462, 1084
- Guld
- byte, 1198
 - guldmaterial, 1196
 - handel med, 1189
 - investeringsguld, 1189
 - samlarföremål, 105
 - Sveriges Riksbank, 112
 - VMB, 1134
- Gårdsstöd, 145
- Gåva, 156

H

- Hamn, 793, 798, 799
- Handelsbolag, 197
- Hasardspel, 110
- Hemdator, 482
- Hemtjänst, 984
- Hjälpporganisation, 546, 1247
- Hjälpsändning, 284
- Hobby, 171
- Holdingsbolag, 180

Hotellverksamhet

- beskattningsland, 331
- garderobsavgift, 789
- minibar, 789
- skatteplikt, 788
- skattesats, 435

Hundspannsåkning, 460

Husbil, 915

Husbåt, 762

Husvagn, 798

Hyra

- leasingavtal, 126
- leasingbil, 921, 928
- redovisningsskyldighet, 647, 874

Hänvisning i faktura

- investeringsguld, 1195
- nytt transportmedel, 612
- omvänd skattskyldighet, 612
- resetjänst, 1126
- undantag från skatteplikt, 611

Häst, 1021

- beskattningsland, 325, 1026, 1030
- betäckning, 325, 1023, 1025
- ekonomisk verksamhet, 1022, 1024, 1031
- omsättningsland, 1033
- premie, 129
- redovisning, 1027
- ridläger, 793
- ridsport, 1030
- sponsorbidrag, 1030
- trav- och galoppverksamhet, 1022
- tränare, 1026
- turridning, 1009
- uppfödning, 1031
- utlandsägd, 1025
- uttagsbeskattning, 1033

I

Ideell förening, 178, 191, 213

Identifieringsbeslut, 1311

Identifieringsnummer, 29, 1314, 1379

Idrott

- bailine, 1006
- beskattningsland, 342, 347
- evenemang, 341
- flygutbildning, 1011
- fotbollsgolf, 1008
- gokart, 1006
- golf, 1008, 1017
- kundaliniyoga, 1005
- pilates, 1005
- prispengar, 1013
- qigong, 1005, 1008
- Riksidrottsförbundet, 1005, 1355
- rytmik och dans, 1009
- skidanläggning, 460, 1016
- skidspår, 1006
- spelarrättighet, 1019
- spelrätt, 133
- styrketräning, 1005
- thai chi, 1005
- turkiskt bad, 1008
- turridning, 1009
- upplåtelse av lokal, 801, 1016
- utbildning, 997, 999, 1010
- uthyrning av redskap, 1015
- äventyrsbad, 1007
- äventyrsbana, 1008

Idrottslig aktivitet, 347

Idrottstränare

- beskattningsland, 325, 342, 347
- idrottstjänst, 1011

Idrottsutövare, 342

Immateriell rättighet, 1036

- beskattningsland, 333
- industriellt rättsskydd, 1035, 1065
- upphovsrätt, 1035, 1065

Import, 1321

- beskattningsland, 226
- beskattningsmyndighet, 1321
- beskattningsunderlag, 396
- betalningsansvarighet, 1334
- bil, 936

- definition, 29, 217
 - för omsättning, 1327
 - gas och el, 237
 - gas, el, värme eller kyla, 1329
 - i samband med tjänst, 366
 - importmoms, 430, 502, 660
 - indirekt ombud, 661
 - konstverk, 437
 - olaglig, 1335
 - placering i skatteupplag, 1222
 - redovisningsskyldighet, 660
 - skattesats, 1326
 - skattskyldig, 84
 - speditör, 430, 502, 661, 1335
 - temporär import, 1333
 - tjänst i samband med, 309
 - transitering, 1330
 - tullklarering, 1322
 - tullräkning, 1335
 - tullskyldig, 1334
 - undantag från skatteplikt, 116
 - utlägg, 431
 - utländsk beskickning, 1235
 - utländsk företagare, 1260
 - via annat EU-land, 266, 1329
 - VMB, 1130
 - övergång till fri omsättning, 1323
 - Importombud, 1260, 1334
 - Incitamentsprogram, 1174
 - Individuell visningsrätt, 1070
 - Indrivningstjänst, 1163
 - Industriellt rättsskydd, 1035, 1065
 - Industritillbehör, 764, 845
 - Informationsfilm, 1078
 - Informationstjänst, 365
 - Införsel, 29
 - Inkassoavgift, 153, 377
 - Inkassotjänst, 429
 - Inre marknad, 69
 - Insatskapital, 131
 - Installation
 - tjänst, 352
 - vara, 223
 - vara eller tjänst, 223, 334, 806, 839
 - Intern tjänst, 113
 - Internationell organisation, 250, 307, 1237
 - Intrastat, 29
 - Intressegemenskap, 400
 - Intyg
 - EU-leverans/export, 298
 - läkarintyg, 963
 - turist, 293
 - utländsk beskickning/diplomat, 250, 308, 1236, 1245
 - utländsk företagare, 542
 - Investeringsfond, 133
 - Investeringsguld, 1189
 - byte, 1197
 - definition, 29, 1190
 - dokumentationsskyldighet, 1196
 - faktura, 1195
 - frivillig skattskyldighet, 86, 1193
 - guldmynt, 1190
 - omvänd skattskyldighet, 1194
 - skattskyldighet, 86
 - återbetalning, 1191
 - Investeringsvara, 561
- J**
- Jack Vegas, 111
 - Jakträtt, 788
 - Jordbruksarrende, 512, 787
 - Jubileumsbok, 1088
 - Juristtjänst, 359
 - Justeringsregler, 1287
 - Jämkning, 557
 - exempel, 588
 - fastighetsöverlåtelse, 558, 580
 - frivillig skattskyldighet, 890
 - förutsättning för, 558
 - förvärv för verksamhet, 558
 - handling, 582, 584
 - hyres- och bostadsrätt, 564, 582

- inkomstbeskattning, 558, 911, 1307
- investeringsvara, 561
- jämningsbelopp, 576
- jämningsorsak, 567
- kommuns fastighetsöverlåtelse, 558, 1287
- konkurs, 583, 1277
- korrigeringstid, 573
- lokalvis, 576
- personbil, 920
- redovisning, 587
- uppförandeskede, 580, 583
- uttagsbeskattad fastighet, 563
- verksamhetsöverlåtelse, 578
- vid ett tillfälle, 575
- årlig jämkning, 575
- ändrad användning, 568

K

- Kapitalförvaltning, 168, 1175
- Karosserikod, 916, 1352
- Karta, 448, 1067
- Kassarabatt, 409, 618
- Kassettidning, 456, 1086
- Katalog
 - bibliotek, 1055
 - djurpark, 1084
 - konsert, 1079
 - museum, 1062
 - reducerad skattesats, 454
 - undantag från skatteplikt, 1097
- Kommanditbolag, 197
- Kommanditdelägare, 197
- Kommissionär, 206, 1133
- Kommun
 - avdragsrätt, 483
 - byggtjänst, 850
 - ersättning för mervärdesskatt, 1285
 - konkurrensregel, 183, 188
 - skattesubjekt, 204
 - yrkesmässig verksamhet, 182
 - återbetalningsrätt, 1284
- Kompensation, 1283
- Komplementär, 197
- Koncern
 - avdragsrätt, 505
 - koncernbidrag, 147, 384
 - samordnade inköp, 427
 - skattesubjekt, 210
 - uthyrning av fastighet, 910
- Konferensarrangemang
 - omsättningsland, 344, 350
 - skattepliktig omsättning, 785
- Konferenslokal, 785
- Konkurrensregel, 183, 188
- Konkurs, 1263
 - avdragsrätt, 1268
 - avverkningsrätt, 1272
 - beslut, 1264, 1276
 - bygg- och anläggningsentreprenad, 1271, 1275
 - deklarationsskyldighet, 1272
 - egen regi, 1271
 - förvaltararvode, 655, 1277
 - jämkning, 583, 588, 1277
 - kundförlust, 1275
 - kvarstad, 1270
 - pantsatt egendom, 1280
 - prisnedsättning, 1273
 - redovisningsskyldighet, 655, 1268
 - Skatteverkets åtgärder, 1266
 - skattskyldighet, 204, 1267
 - uthyrning av verksamhetslokal, 1277
 - utmätt gods, 1269
 - återbetalning, 1276
 - äganderätt, 1264
 - äganderättsförbehåll, 1274
 - överlåtelse av verksamhet, 1277
- Konkursförvaltararvode, 490
- Konsert, 444, 457, 1078
- Konsortium, 138, 203
- Konstnär
 - droit de suite, 380, 1070

- ersättning, 1082
- framförande, 1047
- följerrätt, 380, 1070
- individuell visningsrätt, 1070
- skattskyldighet, 85
- utövande, 1044, 1047
- Konstnärligt verk, 1039
- filmverk, 1040, 1072
- konstverk, 1040, 1069
- musikaliskt verk, 1039, 1071
- sceniskt verk, 1040, 1072
- skattesats, 458
- upphovsrättsligt skydd, 1038
- upplåtelse, överlåtelse, 1071
- Konstverk
- bildkonstverk, 1040, 1069
- brukskonst, 1041, 1071
- byggnadskonst, 1040, 1070
- definition, 1135
- droit de suite, 380, 1070
- följerrätt, 380, 1070
- förmedling, 1069
- skattesats, 436
- upphovsman, 85, 436, 1068
- Konsulttjänst, 352, 359, 845
- Konsumtion ombord, 289
- Kontokort, 627
- Kontorshotell, 777, 780
- Korrigerings tid, 573
- Kost åt personal
- avdragsrätt, 507
- egen regi, 152, 443, 446
- entreprenör, 141
- måltidskupong, 443
- personalvårdsförmån, 160
- representation, 160
- uttagsbeskattning, 159
- yrkesmässighet, 190
- Kostnadsersättning, 525
- Kostnadsfördelning, 426
- Kreditförmedling, 1157
- Kreditgivning, 1158

- Kreditkortsavgift, 375, 1157
- Kreditnota
- definition, 30
- faktura, 617
- innehåll, 620
- omräknat belopp, 624
- prisnedsättning, 410
- redovisningsskyldighet, 644
- Kultur, 1035
- arkivverksamhet, 1056
- artist, 1047
- balettföreställning, 457, 1078
- beskattningsland, 339, 345
- biblioteksverksamhet, 1054
- bildupptagning, 459, 1082
- djurpark, 1083
- filmproduktion, 1072
- folkbildningsverksamhet, 1062
- fotografi, 1077
- industriellt rättsskydd, 1035, 1065
- konsert, 1078
- konstnärligt verk, 1038, 1039
- konstnärs framförande, 1047
- kulturbildningsverksamhet, 1063
- litterärt verk, 1038, 1066
- museiverksamhet, 1056
- teaterföreställning, 1078
- TV-produktion, 1072
- upphovsrätt, 1035, 1065
- översikt, 1356
- Kulturell aktivitet, 347
- Kundaliniyoga, 1005
- Kundförlust, 414
- ackord, 417, 1281
- konkurs, 1275
- konstaterad kundförlust, 415
- redovisningsskyldighet, 659
- VMB, 1145
- Kuponghäfte, 134
- Kvalificerat undantag, 550
- Kvarstad, 1270
- Kvartalsredovisning (KVR), 30

Kyrklig verksamhet, 112, 194
 Körkortsutbildning, 999

L

Lager, 1219

- beskattningsmyndighet, 1229
- beskattningsunderlag, 1230
- frilager, 1226
- frizon, 1226
- skatteupplag, 1220
- skattskyldighet, 1229
- skattskyldighetens inträde, 1233
- tillfälligt lager, 1225
- tullager, 1226

Lastbil

- definition, 915
- karosserikod, 916, 1353
- leasing, 924
- omregistrering, 915
- separat förarhytt, 915
- uttagsbeskattning, 920, 931

Leasing

- köp eller hyra, 126
- lease-leaseback, 135
- leasingstock, 509
- personbil, 511, 921, 928
- sale- and leaseback, 124

Leverans

- begrepp, 90, 122, 220
- bruk ombord, 288
- i Sverige, 241
- online, 217
- till annat EU-land, 237
- utanför EU, 282

Liftkort, 460

Likabehandlingsprincipen, 63

Litteraturstöd, 146

Litterärt verk, 1038

- bearbetning, 1043, 1065
- beskrivande verk, 1039, 1066
- datorprogram, 1039
- grafisk formgivning, 1068

– karta, 1039

– skattesats, 458

– skönlitterärt verk, 1038, 1066

– upphovsrättsligt skydd, 1038

– upplåtelse, överlåtelse, 1066

– översättning, 1041, 1067

Livsmedel

– definition, 437

– försäljning ombord, 289

– restaurangtjänst, 443

– skattesats, 437

Ljudbok, 456

Lotteri, 108

Luftfartyg, 943

– befaktning, 950

– flygbränsle, 952

– flygplatsavgift, 954

– försäljning, 946

– omsättning ombord, 232

– restaurang- och cateringtjänst, 353

– sjuktransport, 951

– tjänst, 365, 953

– tjänst ombord, 305

– undantag från skatteplikt, 943

– undersökningsplikt, 955

– uthyrning, 946, 948

– utrikes trafik, 287

– yrkesmässig person- eller

godsbefordran, 946

Lunchkupong, 94, 443

Lägenhet, 520, 791

Läkemedel, 106, 438

Löpnummer, 606

M

Marginalbeskattning

– begagnad vara, 1129

– resetjänst, 1099

Marketmakertjänst, 1174

Markintrång, 121

Marknadsnöje, 110

Marknadsplats, 780

Marknadsvärde, 30, 397
 Markupplåtelse, 778
 Massage, 966
 Massmedia, 1085
 – katalog, 1097
 – periodisk publikation, 1085
 – program, 1097
 – radio och TV, 1097
 – översikt, 1359
 Medelsinsamling, 149
 Medicinsk åtgärd, 961
 Medlemsavgift, 129, 382
 Medlemsblad, 1086
 Mervärde, 72
 Mervärdesskattedeklaration, 74
 Mervärdesskattegrupp
 – fakturering, 603
 – frivillig skattskyldighet, 867
 – jämkning, 579
 – skattesubjekt, 207
 – utländsk, 544
 – återbetalning i annat EU-land, 546
 Metallkonto, 1198
 Miljöstöd, 145
 Mjölkkvot, 648
 Montering
 – tjänst, 352
 – vara, 223
 – vara eller tjänst, 223, 334, 806, 839
 Monteringsleverans, 223
 Moped, 914
 Motorcykel, 914, 928
 Museiverksamhet, 1056
 Musikaliskt verk, 1071
 Musikskola, 1063
 Myndighetsutövning, 184, 189
 Mynt, 105, 1136
 Måltidskupong, 443
 Mäklararvode, 484, 878
 Mässa, 333, 343, 780

N

Neutralitetsprincipen, 62
 Notariatverksamhet, 1162
 Notarius publicus, 188
 Nyemission, 133, 479, 1173
 Nytt transportmedel
 – definition, 31
 – distansförsäljning, 228
 – förvärvsbeskattning, 257
 – transport från annat EU-land, 257
 – transport till annat EU-land, 246, 936
 – VMB, 1141, 1150
 – återbetalningsrätt, 555
 Näringsfastighet, 169
 Näringsidkare
 – beskattningsland tjänst, 309
 – definition, 31
 – ekonomisk verksamhet, 178
 – utvidgning av, 312
 Näringsverksamhet, 169

O

Ombildning, 210
 Ombud, 661, 1334
 Omlastning, 283
 Omstrukturering, 1205
 Omsättning, 119
 – bidrag, 142
 – definition, 31, 119, 220
 – försäkringsersättning, 122
 – inom landet, 221
 – lager, 1222, 1225
 – ombord, 232, 288
 – skadestånd, 121
 – tjänst, 127
 – utomlands, 221
 – uttag, 154
 – vara, 122
 Omsättningströskel, 228, 1384
 Omvänd skattskyldighet, 81
 – avfall och skrot, 83

- byggtjänst, 81, 837
- definition, 31
- fastighetstjänst, 82, 86
- guld, 83, 1194
- tjänst, 81
- utländsk företagare, 1259
- valfrihet, 82, 85
- vara, 82
- återbetalning, 533
- Omvänd skattskyldighet, byggsektorn, 837
- byggstädning, 844
- byggtjänst, 841
- egentillverkad vara, 842
- fakturakrav, 852
- fastighetsskötsel, 847
- fjärrvärme, 851
- hyresgäst Anpassning, 851
- industritillbehör, 845
- kommun, 850
- konsultverksamhet, 845
- köpare, 848
- lyftarbeten, 844, 847
- mellanman, 849
- montering/installation, 806, 839, 843, 845
- reparation/underhåll, 844
- skattskyldighet, 81
- SNI 2002, 842
- staten, 849
- tjänster som omfattas, 841
- uthyrning av arbetskraft, 842
- vara eller tjänst, 839
- vägtransport, 846
- Omvärdering, 397
- Ond tro, 530
- Online-spel, 135, 177, 363
- Opera, 1078
- Optiker, 404, 965
- Option, 1166, 1174
- Organ, 108, 187
- Organisationstidskrift, 1091

P

Pant

- beskattningsunderlag, 420
- fakturering, 626
- returenhet, 139
- skattskyldig, 212

Pantsatt egendom, 1279

Parkering

- avdragsrätt, 493
- felparkeringsavgift, 796
- förvaltning, 797
- konkurrensregel, 190, 796
- myndighetsutövning, 184, 190, 796
- skatteplikt, 793, 857
- upplåtelse, 793
- yrkesmässig, 195

Partrederi, 201

Passiv förädling

- definition, 28
- varuförvärv, 263
- varuomsättning, 243
- varuöverföring, 270

Patent, 93, 429

Pedagogisk

- aktivitet, 348, 998
- evenemang, 342
- måltid, 160

Periodisk publikation, 1085

- annonsering, 1093
- definition, 32
- framställning, 1093
- medlemsblad, 1086
- organisationstidskrift, 1091
- personaltidning, 1086
- serviceorgan, 1087

Periodisk sammanställning, 75

- definition, 32
- redovisning, 665
- tjänst, 32, 306

Personalmåltid, 400

Personaltidning, 1086

Personalvård, 160, 480

Personbil, 913
 – avdragsförbud, 511, 918, 927
 – avdragsrätt, 511, 921, 924, 928
 – bilförmån, 925, 933
 – definition, 32, 913
 – driftkostnad, 924
 – drivmedel, 925, 933
 – egen bil i tjänsten, 926
 – EU-förvärv, 937
 – export, 935
 – extrautrustning, 925
 – finansiering, 929
 – försäkringsskada, 941
 – försäljning, 919, 929
 – handel inom EU, 935
 – import, 936
 – jämkning, 920
 – körupplevelse, 927
 – leasing, 921, 928
 – nytt transportmedel, 935
 – omregistrering, 915
 – reparation, 939, 940, 941
 – skadereglering, 919
 – skrotningersättning, 940
 – till annat EU-land, 935
 – tillfällig registrering, 97, 292, 937
 – tävlingsutrustad, 917
 – uttagsbeskattning, 163, 393, 919, 930
 – VMB, 937, 1141
 – återtag, 919
 Persontransport, 326, 335, 459
 Pick-up bil, 916
 Platinium nobles, 105
 Posttransporttjänst, 117
 Poängrätt, 91
 Presentkort, 95, 414, 642
 Primärrätt, 60
 Producentauktion, 206
 Produktionsbolag, 1049
 Program
 – bibliotek, 1055

– djurpark, 1084
 – konsert, 1079
 – museum, 1062
 – reducerad skattesats, 454
 – undantag från skatteplikt, 1097
 Proportionalitetsprincipen, 62
 Prästlönetillgång, 140, 194
 Punktskattepliktiga vara
 – definition, 32
 – distansförsäljning, 228
 – förvärvsbeskattning, 261
 – till annat EU-land, 245
 Punktskrift, 456
 Påminnelseavgift, 153

Q

Qigong, 976, 1005, 1008

R

Rabatt, 409
 – efter konkurs, 1273
 – kassarabatt, 617
 – rabattkupong, 134, 410
 – åt anställd, 156
 Radio- och TV-sändning, 768, 1097
 Radiotidning, 456, 1086
 Rallycrossbil, 917
 Recept, 106
 Reciprocitet, 62
 Redigering, 1043, 1068
 Redovisningsmetod
 – bokslutsmetod, 641, 652
 – byte av, 653
 – faktureringsmetod, 646
 – ändring av registrerad metod, 653
 Redovisningsperiod, 33, 74
 Redovisningsskyldighet, 637
 – a conto/förskott, 644, 656
 – avbetalningsköp, 659
 – avverkningssrätt, 660
 – bilförmån, 666
 – bokföringsskyldig, 637

- bokslutsmetod, 652
- brytdag, 642
- bygg- och anläggningsentreprenad, 812
- bygg- och anläggningstjänst, 656, 812
- egen regi, 659, 824
- ej bokföringsskyldig, 637
- fakturadatummetod, 656, 812
- faktureringsmetod, 646
- feldebiterad skatt, 665
- förenklat årsbokslut, 643
- god redovisningssed, 646
- hyra, 647
- importmoms, 660
- konkurs, 655, 1268
- kreditnota, 644
- kundförlust, 659
- mjölkkvot, 648
- periodisk sammanställning, 665
- presentkort, 642
- unionsintern varuomsättning, 664
- unionsinternt förvärv, 663
- årsbokslut, 642
- överlåtelse av verksamhet, 653
- Redovisningsvaluta, 621
- Registrering, 74
- Registreringsavgift
 - Bolagsverket, 377, 432
 - fordon, 376, 431
- Rehabilitering, 971
- Reklam, 449
 - på fastighet, 800
 - reklamalster, 1073, 1077
 - reklamfilm, 1073
- Rendrivningstjänst, 336
- Representant, 201, 644
- Representation
 - personalvårdsförmån, 160
 - uttag, 156
- Resebyrå, 1101
- Reseföretag, 1102
- Reseförsäkring, 1112
- Reservregel, 33, 266, 553
- Resetjänst, 1099
 - anslutningstransport, 1123
 - avdragsrätt, 1119
 - beskattningsland, 369
 - beskattningsunderlag, 1111
 - bokningsavgift, 1124
 - faktisk marginal, 1112
 - fakturering, 1126
 - förenklad faktura, 615
 - förmedling, 1123
 - omsättningsland, 1120
 - reseservicetjänst, 1125
 - schablonmarginal, 1116
 - seat only, 1107
 - skattesats, 1126
 - återbetalningsrätt, 1119
- Resgods, 336, 927
- Restaurang- och cateringtjänst
 - beskattningsland, 353
 - skattesats, 441
- Retroaktivt avdrag
 - avdragsrätt, 881
 - exempel, 900
 - handling, 871
 - inkomstbeskattning, 911
 - redovisningstidpunkt, 875
- Returemballage, 441
- Returenhet, 139
- Revisorstjänst, 359
- Ridläger, 793
- Ridsport, 1030
- Riktlinjer från EU, 1389
- Rotpost, 97
- Royalty, 459, 1082
- Råvara, 439
- Räkenskapsinformation, 633
- Ränta, 375, 410, 823
- Rätt till återbetalning, 531
- Rättssäkerhet, 63
- Rörelsearrende, 781
- Rörelsefrämmande ändamål, 159

S

Samfällighet

- avdragsrätt, 501
- förening, 212
- skattesubjekt, 212
- yrkesmässig verksamhet, 195
- Samlarföremål, 105, 1135, 1148
- Samlingsfaktura, 599, 610
- Samlingsverk, 1043
- Sammanträdesrum, 777
- Samtalsterapi, 971, 988
- Samäganderätt, 201
- Sceniskt verk, 1072
- Schablonmarginal, 1116
- Sedlar, 105, 1136
- Sekundärrätt, 61
- Serveringsavgift, 129, 382, 442
- Serveringstjänst, 288
- Sjuktransport, 951, 973
- Sjukvård, 959
 - analys av prov, 976
 - definition, 960
 - estetisk operation, 962
 - fotvård, 974
 - företagshälsovård, 971
 - hälsoundersökning, 962, 972
 - intyg, 962
 - led i sjukvård, 974
 - legitimation, 968
 - läkemedelsprövning, 325
 - medicinsk åtgärd, 961
 - patienthotell, 975
 - rehabilitering, 971
 - sakkunnigutlåtande, 963
 - samtalsterapi, 971
 - sjukhus, 967
 - sjuktransport, 973
 - sjukvårdsupplysning, 964
 - synundersökning, 965
 - vaccination, 962, 972
 - vårdgivare, 975
- Självfakturering, 601, 607

Självrisk, 378

Självtjänst, 159

Skadereglering

- försäkringstjänst, 1180
- omsättning, 122
- övertagande av vara, 1203

Skadestånd

- beskattningsunderlag, 412
- byggverksamhet, 810
- EU-rätt, 68
- hyreskontrakt, 870
- omsättning, 121
- Skatteneutralitetsprincipen, 63
- Skatteplikt, 101
 - definition, 34
 - import, 1326
 - tjänst, 101
 - undantag, 101
 - unionsinternt förvärv, 271
 - vara, 101

Skattesats, 433

- 12 procent, 435
- 25 procent, 434
- 6 procent, 446
- historik, 1339
- inom EU, 1380
- kombinerade tillhandahållanden, 452

– normalskattesats, 434

– resetjänst, 1126

Skattesubjekt, 197

Skatteupplag, 209, 1219

Skattskyldig, 35, 80

Skattskyldighet, 79

- frivillig, 85
- inträde, 35, 89
- omfattning, 79
- omvänd, 31, 81
- skattskyldig, 35, 80
- utländsk företagare, 87

Skattskyldighetens inträde, 89

- avverkningsrätt, 97

- bygg- och anläggningstjänst, 97, 812
- egen regi, 824
- entreprenad, 812
- förskott och a conto, 93
- import, 98
- lager, 1233
- tillfälligt registrerad bil/MC, 97
- tjänst, 91
- tjänst utsträckt i tiden, 99
- unionsinternt förvärv, 97
- vara, 89
- Skepp
 - definition, 35, 944
 - försäljning, 239
 - undantag från skatteplikt, 943
 - utrikes trafik, 287
 - yrkesmässig sjöfart, 945
 - yrkesmässigt fiske, 945
- Skidanläggning, 460, 1016
- Skidlift, 460, 1016
- Skog
 - avverkningsrätt, 97, 180, 660, 788
 - växande, 787
- Skolfotokatalog, 451
- Skoterled, 1009
- Skrivtjänst, 359
- Skrotning, 940, 1133
- Skåpbil, 915
- Skönlitterärt verk, 1066
- Slussning, 462
- Slussningsregel, 505, 910
- Slutbesiktning, 658, 813
- Snöskoter, 914
- Social omsorg, 980
 - annan jämförlig omsorg, 987, 989
 - assistansersättning, 986
 - barnomsorg, 982, 985
 - definition, 981
 - funktionshindrad, 982, 987
 - hemtjänst, 984
 - individuell behovsprövning, 988
 - kontraktsvård, 988
 - led i omsorg, 990
 - omfattning, 981
 - privat regi, 983
 - samtalsterapi, 988
 - servicehus, 991
 - äldreomsorg, 982, 987
- Spel, 108, 1028
- Spelarrättighet, 364, 1019
- Spelautomat, 110, 349
- Spelombud, 205
- Spelrätt, 1013
- Sponsorbidrag, 151, 1030
- Sponsoring, 149
- Sprit, 440, 442
- Språkresa, 1103
- Spärregel, 266
- Stadigvarande bostad
 - avdragsförbud, 512
 - gruppboende, 516, 864
 - rumsuthyrning, 788
 - äldreboende, 517, 991
- Stadigvarande vistelse, 316, 1256
- Staten
 - anläggningstillgång, 1201
 - avdragsrätt, 482
 - byggtjänst, 849
 - kompensation, 1283
 - konkurrensregel, 183, 188
 - skattesubjekt, 204
 - yrkesmässig verksamhet, 182
 - återbetalningsrätt, 1283
- STCC-bil, 917
- Stiftelse, 214
- Stilleståndsersättning, 176
- Studiecirkel, 1062
- Styrketräning, 1005
- Städtjänst, 778
- Stödrätt, 145
- Stödtjänst, 371
- Stöld, 126
- Subsidiära rättskällor, 61
- Sudokubok, 451

SWIFT-tjänst, 1159
 Synundersökning, 965
 Särskild skattedeklaration, 74
 Säte, 315, 1250

T

Talbok, 456
 Tandvård, 978
 – definition, 978
 – dentalteknisk produkt, 979
 – led i tandvård, 978
 – tandreglering, 978
 – vårdgivare, 978
 Taxi, 927
 Teater, 1078
 Teckenspråk, 456
 Telefonkort, 94, 95, 628
 Telekommunikation, 361
 Temporär import, 1333
 Termin, 1166
 Terrängmotorfordon, 914
 Tidning
 – matchtidning, 1089
 – medföljande vara, 452
 – organisationstidskrift, 1091
 – personaltidning, 1086
 – skattesats, 447
 – utgivningsbevis, 135
 Tidpunkt för fakturering, 603
 Tillfälligt lager, 1225
 Tilläggsavgift, 140, 154
 Tivolinöje, 110
 Tjänst
 – beskattningsland, 303
 – definition, 101
 – skatteplikt, 101
 – skattskyldighetens inträde, 91
 – utsträckning i tiden, 91, 99
 Tobak, 440
 Tolk, 1042, 1067
 Torgplats, 780
 Trafikförsäkring, 130
 Trafikskola, 927, 999

Transitering, 1330
 Transport av vara, 237, 241, 297
 Transportköp, 907
 Transportmedel, 355
 Transporttjänst, 334
 – avliden, 462
 – beskattningsland, 334
 – brev, 338
 – persontransport, 459
 – skidlift, 460
 – stödjtjänst, 371
 – varutransport, 336
 Trav- och galoppverksamhet, 1022
 Trepårtshandel, 273
 Trossamfund, 191, 214
 Tryckeritjänst, 1093
 Trängselskatt, 801
 Tröskelboende, 520
 Tröskelvärde
 – definition, 36
 – distansförsäljning, 227, 1384
 – förvärv, 264, 1384
 – små företag, 1382
 Tullager, 1225, 1332
 Tulldeklaration, 1322
 Tullfrihet, 1235
 Tullförfarande, 1322
 – aktiv förädling, 1332
 – förtullning, 1323
 – passiv förädling, 1333
 – temporär import, 1333
 – tullager, 1332
 Tullklarering, 1322
 Tullkontroll, 1337
 Tullräkning, 1335
 Tullskuld, 1335
 Tullskyldig, 1334
 Tunnel, 333, 801
 Turist, 292
 TV-produktion, 1072
 TV-sändning, 768, 1097
 Tävlingsavgift, 133
 Tävlingsbil, 917

U

Unionsinternt förvärv

- avdragsrätt, 531
- beskattningsunderlag, 395
- bokföring, 1299
- definition, 36
- kontinuerlig leverans, 98
- nytt transportmedel, 257
- punktskattepliktig vara, 261
- skattskyldighet, 84
- säljarens status, 262
- utländsk beskickning, 1236, 1237

Unionsvara, 36, 1323

Uppbyggnadsskede, 547

Uppdelning, 402

Uppförandeskede

- ansökan, 905
- avdrag, 876
- förutsättningar, 861
- jämkning, 580, 583, 893
- retroaktivt avdrag, 881
- skattskyldighetens inträde, 868
- skattskyldighetens upphörande, 887
- särskilda skäl, 861
- vem kan medges, 862
- återbetalning, 893
- ändrad användning, 876
- överlåtelse, 869, 888

Upphovsman, 1037

Upphovsrätt, 1035

- ekonomisk rätt, 1036
- framföranderätt, 1037
- konstnärligt verk, 1038, 1039
- litterärt verk, 1038, 1066
- närstående rättighet, 1044, 1082
- reproduktionsrätt, 1036
- spridningsrätt, 1036
- upplåtelse, 1065
- verkshöjd, 1038
- visningsrätt, 1037
- överlåtelse, 1065

Upplagshavare, 1221

Uppläggningsplats för båt, 798, 799

Uppställningsplats för husvagn, 798

Ursprungsprincipen, 36, 69, 216

Utbildning, 993

- arbetsmarknadsutbildning, 999
- begreppet utbildning, 995
- beskattningsland, 348
- distansundervisning, 360
- erkänd utbildningsanordnare, 994
- flygutbildning, 1011
- folkbildningsverksamhet, 1062
- idrott, 997
- idrottsutbildning, 999, 1010
- körkortsutbildning, 999
- led i utbildning, 1000
- musikskola, 1063
- omsättningsland, 998
- skollunch, 1000
- studiecirkel, 1062
- studiestöd, 993
- uppdragsutbildning, 998
- vuxenutbildning, 998
- yrkesutbildning, 999

Utdelning, 133

Utgivningsbevis, 135

Uthyrning

- arbetskraft, 359, 959
- arbetsplats, 780
- arena, 780
- byggnad för djur, 800
- elevhem, 792
- fartyg, 948
- fartygspersonal, 954
- fastighet, 767
- frisörstol, 783
- fritidsbåt, 357
- förvaringsbox, 800
- hangar, 799
- hytter i fartyg, 793
- inspelningsstudio, 783
- jordbruksarrende, 787
- konferenslokal, 785

- kontorshotell, 777, 780
- loge i idrottsanläggning, 770
- luftfartyg, 948
- marknadsplats, 780
- modul, 771
- obestämd lokalyta, 775
- parkeringsplats, 793
- personbil, 921, 928
- rum, 435, 788
- rörelse, 781
- sjukvårdspersonal, 959
- sportanordning, 1015
- transportmedel, 355
- uppläggningsplats för båt, 798
- utrymme för spel, 784
- verksamhetslokal, 853
- vårdlokal, 780
- Uthyrning av verksamhetslokal, 853
- anmälningsskyldighet, 907
- ansökan, 905
- avdragsrätt, 876
- avdragsrätt, hyresgäst, 885
- beskattningsunderlag, 869
- beslut, 906
- brand, 886, 893
- byte av hyresgäst, 879
- exempel, 898
- faktureringskyldighet, 871
- gruppbostad, 864
- inkomstbeskattning, 911
- jämkning, 578, 580, 890
- jämningshandling, 872
- konkurs, 1277
- mäklararvode, 878
- omsättningsland, 855
- outhyrd lokal, 887
- parkeringsplats, 857
- redovisningsperiod, 908
- redovisningstidpunkt, 874
- registrering, 904
- representant, 909
- retroaktivt avdrag, 871, 875, 881
- rivning, 886, 893
- sekretess, 910
- skattskyldighetens början, 867
- skattskyldighetens upphörande, 886
- stadigvarande användning, 857
- stadigvarande bruk, 856
- uppförandeskede, 860, 887
- vad kan omfattas, 855
- vem kan medges, 862
- vidareuthyrning, 865
- yrkesmässighet, 181
- yta, 856, 864, 905
- ändrad användning, 886
- ändrad förutsättning, 908
- överlåtelse, 865, 868, 888
- Utlägg, 425
- anställd, 525, 926
- avdragsrätt, 494
- bygg- och anläggningsentreprenad, 809
- definition, 425
- Utländsk beskickning, 249, 546, 1235
- Utländsk företagare, 1249
- definition, 37, 1249
- importombud, 1260
- intyg, 542
- ombud, 1260
- redovisningskyldighet, 663
- registrering, 1260
- skattskyldig, 81, 86, 87, 1258
- särskild beskattningsordning, 1261
- yrkesmässig verksamhet, 181
- återbetalningsrätt, 532, 543
- Utmätning, 1269
- Utrikes trafik, 287
- Utsläppsrätt, 82, 364
- Uttagsbeskattning, 154
- avdragsrätt byggtjänst, 464, 506
- beskattningsunderlag, 388
- byggtjänst, 817
- fastighet, 817, 828
- gåva, 156

- kommun, 116
 - lastbil, 931
 - personbil, 163, 930
 - ringa värde, 163
 - tjänst, 158
 - vara, 155
- Utvecklingsarvode, 130

V

- VA (vatten och avlopp), 153, 768
- Vaccination, 962, 972
- Vadhållning, 108
- Valuta
- deklaration, 625
 - fakturering, 621
 - omräkning, 387, 622
 - redovisning, 621, 641
 - växling, 1162
- Valutahandel, 1162
- Vara
- beskattningsland, 215
 - definition, 101, 217
 - leverans, 90, 122, 220
 - skatteplikt, 101
 - skattskyldighetens inträde, 89
- Varuomsättning
- gränsöverskridande transport, 241
 - transport från annat EU-land, 256
 - transport till annat EU-land, 237
 - transport till tredjeland, 281
- Varuprov, 156
- Varuretur, 418, 1145, 1146
- Varutransport, 237, 336
- Vatten, 440
- Vattenförbund, 204
- Verifikation, 633
- Verksamhetslokal, 853
- Verksamhetstillbehör
- definition, 760, 766
 - exempel, 1350
 - skatteplikt, 787

- Verksamhetsöverlåtelse, 485, 578, 1205
- Verkshöjd, 1038, 1052
- Veterinärtjänst, 324
- Vidarefakturerings, 426
- Vildmarksritt, 461
- Vindkraftverk, 776, 1218
- Vinstandel, 137, 199
- Vinstmarginalbeskattning
- begagnad vara, 1129
 - bokföring, 1299
 - resetjänst, 1099
- Visningshus, 819
- Voucher, 94, 135, 443
- Vuxenutbildning, 998
- Vägtull, 185, 801
- Värdepappershandel, 1165
- Värdering av vara, 371
- Värme och kyla, 234
- Växling, 1162

Y

- Yrkesmässig verksamhet, 165
- enligt mervärdesskattedirektivet, 165
 - enligt ML, 169
 - fackförbund, 114, 175
 - hobby, 171
 - ideell förening, 191
 - idrottsutövare, 174
 - konkurrensregel, 188
 - kyrklig verksamhet, 194
 - näringsliknande former, 170
 - online-spel, 177
 - parkering, 190
 - privatbostadsfastighet, 181
 - samfällighet, 195
 - självständighet, 172
 - staten och kommun, 182
 - trossamfund, 191
 - utländsk företagare, 181
- Yrkesutbildning, 999

Å

- Årsbokslut, 640
- Årsredovisning, 639
- Återbetalande medlemsstat, 38
- Återbetalningsrätt, 531
 - ansökan, 536, 541
 - begränsning, 531, 534
 - blandad verksamhet, 538, 540
 - elektronisk tjänst, 543
 - export, 555
 - från annat EU-land, 536
 - från land utanför EU, 541
 - förfarande, 535
 - förutsättning, 533
 - hjälporganisation, 546
 - internationell organisation, 1237
 - kommun, 1284
 - korrigering, 540
 - kvalificerat undantag, 550
 - likställd med utländsk företagare, 554
 - minimibelopp, 536
 - nytt transportmedel, 555
 - omvänd skattskyldighet, 554
 - resetjänst, 1119
 - statlig myndighet, 1283
 - till annat EU-land, 544
 - undantagen omsättning, 550
 - uppbyggnadsskede, 547
 - utländsk beskickning, 546, 1237
 - utländsk diplomat, 1239
 - utländsk företagare, 532
 - utländsk företagare i Sverige, 543
- Återbäring, 663
- Återexport, 1334
- Återförsäkringstjänst, 359, 1180
- Återimport, 397
- Återkopplingsavgift, 153
- Återtagande av vara
 - beskattningsunderlag, 418
 - efter konkurs, 1274

- redovisningsskyldighet, 659
- VMB, 1145, 1146

Ä

- Äganderätt, 122
- Äganderättsförbehåll, 659, 1146, 1274
- Äldreboende, 517, 991
- Äldreomsorg, 982
- Ändrad användning, 568, 890
- Äventyrsbana, 1008

Ö

- Öresavrundning, 625
- Överföring av vara
 - arbete på vara, 270
 - beskattningsunderlag, 396
 - definition, 38
 - inom samma företag, 1259
 - monteringsleverans, 224
 - omsättning, 119
 - till annat EU-land, 252
 - till Sverige, 268
 - till Sverige ej unionsinternt förvärv, 230
 - uttagsbeskattning, 157
- Övergångsordning, 38
- Överlåtelse av verksamhet, 1205
 - avdragsrätt, 485
 - avyttring av dotterbolag, 1214
 - blandad verksamhet, 1210
 - del av verksamhet, 1217
 - i flera led, 1215
 - jämkning, 578
 - konkurs, 1277
 - redovisningsskyldighet, 653
- Överlåtelse av vissa tillgångar, 1199
- Överskjutande ingående mervärdes-
skatt, 38
- Överskottsel, 236
- Översättning, 359, 1041, 1067

