

# Handledning för mervärdesskatt 2000

Dokumentet motsvarar SKV 553 utgåva 11. Utgiven i juni 2000 av Skatteverket.

## Till fullständig innehållsförteckning

## Handledningens uppläggning på hemsidan/Upphovsrätt

## Nyheter i Handledningen för mervärdesskatt 2000

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Avsnittsförteckning:

- |   |   |
|---|---|
| <p><b>1. <u>Allmänt om mervärdesskatt</u></b></p> <p><b>2. <u>Skattskyldighet</u></b></p> <p><b>3. <u>Skatteplikt</u></b></p> <p><b>4. <u>Undantag från skatteplikt</u></b></p> <p><b>5. <u>Omsättning</u></b></p> <p><b>6. <u>Yrkesmässig verksamhet</u></b></p> <p><b>7. <u>Skattesubjekt</u></b></p> <p><b>8. <u>Uthyrning av verksamhetslokal</u></b></p> <p><b>9. <u>Beskattningsland - varor</u></b></p> <p><b>10. <u>Beskattningsland - tjänster</u></b></p> <p><b>11. <u>Beskattningsunderlag</u></b></p> <p><b>12. <u>Marginalbeskattning</u></b></p> <p><b>13. <u>Skattesatser</u></b></p> <p><b>14. <u>Faktureringskyldighet</u></b></p> <p><b>15. <u>Avdragsrätt</u></b></p> <p><b>16. <u>Rätt till återbetalning av ingående skatt</u></b></p> <p><b>17. <u>Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt</u></b></p> | <p><b>18. <u>Bokföring av moms m.m</u></b></p> <p><b>19. <u>Kultur</u></b></p> <p><b>20. <u>Idrott</u></b></p> <p><b>21. <u>Lager</u></b></p> <p><b>22. <u>Byggnadsverksamhet - Fastighetsförvaltning</u></b></p> <p><b>23. <u>Rörelsearrende, franchising m.m</u></b></p> <p><b>24. <u>Trav- och galoppverksamhet</u></b></p> <p><b>25. <u>Bilar, Bussar och motorcyklar</u></b></p> <p><b>26. <u>Serveringstjänster</u></b></p> <p><b>27. <u>Utlägg</u></b></p> <p><b>28. <u>Skattefrihet för utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl</u></b></p> <p><b>29. <u>Utländska företagare - Plats för etablering</u></b></p> <p><b>30. <u>Obestånd, konkurs och ackord</u></b></p> |
|---|---|

**31. Förhandsbesked**  
**Till fullständig**  
**innehållsförteckning inkl**  
**bilagor**

## **Förord**

Handledningen för mervärdesskatt innehåller en beskrivning av gällande materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt (moms). Handledningen är i första hand avsedd att användas inom skatteförvaltningen men kan även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om moms. Handledningen är också tänkt att kunna användas för utbildning inom skatteförvaltningen.

I denna upplaga har iakttagits ändringar i mervärdesskattelagen fram till och med den 31 december 1999. Avsnitten om företrädaransvar, sekretess, preskription och befrielse från skatt eller nedsättning av skatt återfinns numera i Handledning för mervärdesskatteförfarandet, RSV 555.

I handledningen hänvisas till vissa skrivelser från RSV. Det väsentliga i skrivelserna har då återgivits i texten. Skrivelserna har som regel sänts ut till skattemyndigheterna och finns tillgängliga där.

I handledningen refereras vissa förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden. Dessa är som regel sekretessbelagda och kan därför inte rekvireras. Däremot publicerar RSV referat av meddelade förhandsbesked i RSVs rättsfallsprotokoll.

Handledning för mervärdesskatt, de senaste skrivelserna och rättsfallsreferaten samt annan information om mervärdesskatt återfinns även på RSVs hemsida [www.rsv.se/skatter/moms/](http://www.rsv.se/skatter/moms/).

RSV genomför för närvarande en utvärdering av denna handledning. Frågor har ställts till såväl användare inom skatteförvaltningen som till externa användare. Utvärderingen beräknas vara klar under våren 2000 och kan komma att innebära förändringar av handledningens utformning till nästkommande utgåvor.

Solna i mars 2000

Mats Sjöstrand

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Fullständig innehållsförteckning

- [Huvudsidan](#)
- [Förord](#)
- [Förkortningslista](#)
- [Definitioner och begrepp](#)
- [Lagar och förarbeten](#)
- [RSV:s meddelanden](#)
- [Ändringar 1990-1999 och den 1 januari 2000 i sammandrag](#)
- [Sökordsregister](#)

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

## Del I Skattskyldighet m.m.

### 1 [Allmänt om mervärdesskatt](#)

#### 1.1 [Historik](#)

##### 1.1.1 [Momsen och EG](#)

##### 1.1.1.1 [Den inre marknaden](#)

#### 1.2 [Principer och uppbyggnad](#)

#### 1.3 [Registrering](#)

## 2 [Skattskyldighet](#)

### 2.1 [Allmänt](#)

#### 2.1.1 [Beskattningsens omfattning](#)

#### 2.1.2 [Skattskyldig](#)

#### 2.1.3 [Frivillig skattskyldighet](#)

### 2.2 [Skattskyldighetens inträde](#)

#### 2.2.1 [Vara](#)

#### 2.2.2 [Tjänst](#)

#### 2.2.3 [Förskott och a contobetalningar](#)

2.2.4 Avverkningsrätt till skog

### **3** Skatteplikt

#### **3.1** Allmänt

#### **3.2** Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

### **4** Undantag från skatteplikt

#### **4.1** Allmänt

#### **4.2** Undantag på fastighetsområdet

4.2.1 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

4.2.1.1 Upplåtelse av fastighet

4.2.1.2 Upplåtelsen utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

4.2.1.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med annan eller separata prestationer

4.2.1.4 Upplåtelsen utgör ett underordnat led

4.2.2 Ej undantaget från skatteplikt

4.2.2.1 Verksamhetstillbehör

4.2.2.2 Växande skog m.m.

4.2.2.3 Jordbruksarrende m.m.

4.2.2.4 Rumsuthyrning

4.2.2.5 Parkeringsverksamhet

4.2.2.6 Hamn och flygplats

4.2.2.7 Förvaringsbox

4.2.2.8 Reklam på fastighet

4.2.2.9 Byggnad m.m. för djur

4.2.2.10 Väg, bro m.m.

4.2.2.11 Lokal för idrottsutövning

4.2.2.12 Uthyrning av verksamhetslokal

#### **4.3** Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

4.3.1 Sjukvård

4.3.1.1 Led i sjukvården

4.3.1.2 Institutionell vård

4.3.1.3 Särskild legitimation

4.3.1.4 Patienthotell

4.3.1.5 Kontroll eller analys av prov

4.3.1.6 Företagshälsovård

4.3.1.7 Rehabilitering

4.3.2 Tandvård

4.3.2.1 Led i tandvården

4.3.2.2 Dentaltekniska produkter

4.3.3 Social omsorg

4.3.3.1 Led i omsorgen

4.3.3.2 Individuell behovsprövning

4.3.3.3 Färdtjänst

**4.4 Undantag för utbildning**

4.4.1 Allmänt

4.4.2 Skattefrihetens omfattning

4.4.3 Offentliga skolväsendet

4.4.4. Led i utbildningen

**4.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel**

4.5.1 Huvudregel

4.5.2 Bank- och finansieringstjänster

4.5.3 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet

**4.6 Undantag för försäkringstjänster**

**4.7 Undantag för investeringsguld**

**4.8 Undantag inom kulturområdet**

**4.9 Undantag inom idrottsområdet**

**4.10 Undantag inom massmedieområdet**

4.10.1 Periodiska publikationer

4.10.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

4.10.1.2 Organisationstidskrifter

4.10.1.3 Tjänst avseende framställning

4.10.1.4 Annonsering

4.10.2 Program och katalog

4.10.3 Radio och TV

**4.11 Undantag för fartyg och luftfartyg**

## **4.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster**

4.12.1 Frimärken, sedlar och mynt

4.12.2 Läkemedel

4.12.3 Organ, blod m.m.

4.12.4 Flygbränsle

4.12.5 Lotterier, spel m.m.

4.12.6 Gravskötsel

4.12.7 Guld till Sveriges Riksbank

## **4.13 Undantag för vissa interna tjänster**

## **4.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar**

4.14.1 Allmänt

4.14.2 Skattefrihetens omfattning

4.14.3 Inskränkningar i skattefriheten

4.14.4 Ej undantaget från skatteplikt

## **4.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet**

4.15.1 Allmänt

4.15.2 Skattefrihetens omfattning

4.15.3 Överlåtelse i flera led

4.15.4 Del av verksamhet

4.15.5 Exempel på överlåtelse av verksamhet

4.15.6 Avträdesersättning

## **4.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar**

## **4.17 Undantag för uttag av varor och tjänster**

## **4.18 Undantag för viss import**

## **4.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder**

## **4.20 Undantag för viss omsättning i samband med import**

## **5 Omsättning**

### **5.1 Omsättning av vara**

## **5.2** Omsättning av tjänst

## **5.3** Bidragsfinansierad verksamhet

### 5.3.1 Allmänt

## **5.4** Oljebolagens kontokortsrabatter

## **5.5** Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

## **5.6** Uttag av varor och tjänster

### 5.6.1 Uttag av varor

#### 5.6.1.1 Bokföring av varuuttag

### 5.6.2 Uttag av tjänster

#### 5.6.2.1 Tjänster i allmänhet

#### 5.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

## **6** Yrkesmässig verksamhet

### **6.1** Yrkesmässighetsbegreppet

#### 6.1.1 Huvudregeln

#### 6.1.2 Kompletterande regler som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

##### 6.1.2.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m.

##### 6.1.2.2 Uthyrning av verksamhetslokal

##### 6.1.2.3 Former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig rörelse

##### 6.1.2.4 Stat och kommun

##### 6.1.2.5 Utländsk företagare

#### 6.1.3 Inskränkningar i fråga om yrkesmässigheten

##### 6.1.3.1 Kost åt personal

##### 6.1.3.2 Allmännyttiga ideella föreningar

### **6.2** Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet

#### 6.2.1 Samfällighet

#### 6.2.2 Gränsdragning tjänst - näringsverksamhet

##### 6.2.2.1 Begreppet näringsverksamhet

##### 6.2.2.2 Tjänst eller näringsverksamhet

#### 6.2.3 Begreppet former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former)

#### 6.2.4 Yrkesmässighet i statlig och kommunal verksamhet

- 6.2.5 Kyrklig verksamhet
- 6.2.6 Ideella föreningar
  - 6.2.6.1 Allmännyttig ideell förening
  - 6.2.6.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse
  - 6.2.6.3 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse
  - 6.2.6.4 Innehav av näringsfastighet
  - 6.2.6.5 Sammanfattning, allmännyttiga ideella föreningar

## **7 Skattesubjekt**

### **7.1 Allmänt**

### **7.2 Aktiebolag**

### **7.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar**

### **7.4 Enkla bolag**

#### 7.4.1 Konsortier

#### 7.4.2 Fiskelag och vattenförbund

### **7.5 Konkursbon**

### **7.6 Dödsbon**

### **7.7 Förmedling i eget namn**

### **7.8 Panthavare**

### **7.9 Samfällighet**

### **7.10 Mervärdesskattegrupp**

## **8 Uthyrning av verksamhetslokal**

### **8.1 Vad skattskyldigheten kan omfatta**

#### 8.1.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

#### 8.1.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen

### **8.2 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet**



- 8.2.1 Fastighetsägare
- 8.2.2 Förstahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare
- 8.2.3 Konkursbo
- 8.2.4 Benefika fång m.m.
  
- 8.3 Registrering, underrättelser m.m.
  
- 8.4 Den frivilliga skattskyldighetens början
  
- 8.5 Beskattningsunderlag
  
- 8.6 Faktureringskyldighet
  
- 8.7 Hyresgästs avdragsrätt
  
- 8.8 Tidpunkt för redovisning/avdrag för skatt på hyror
  
- 8.9 Avdragsrätt
  - 8.9.1 Avdrag för löpande kostnader
  - 8.9.2 Retroaktivt avdrag
  - 8.9.3 Intygsmoms
  - 8.9.4 Avdrag för ingående skatt efter uttagsbeskattning
  - 8.9.5 Begränsningar av avdragsrätten
  
- 8.10 Skattskyldighetens upphörande
  
- 8.11 Återföring av moms
  
- 8.12 Utfärdande av intyg vid fastighetsförsäljning
  
- 8.13 Koncernföretag
  
- 8.14 Förväntade lagändringar
  
- 9 Beskattningsland - varor
  - 9.1 Allmänt
    - 9.1.1 Omsättning inom eller utom landet
    - 9.1.2 Export
    - 9.1.3 Införsel och import
    - 9.1.4 Territoriella avgränsningar

## **9.2** Omsättning inom landet

- 9.2.1 Varor som skall transporteras till köparen enligt köpeavtalet
- 9.2.2 Monteringsleveranser
- 9.2.3 Import för omsättning
- 9.2.4 S.k. distansförsäljning - postorder etc. från annat EG-land till Sverige
- 9.2.5 Varan finns i landet då den tas om hand av köparen
- 9.2.6 Omsättning ombord vid resan mellan EG-länder

## **9.3** Omsättning utom landet

- 9.3.1 Allmänt
- 9.3.2 Export
  - 9.3.2.1 Allmänt
  - 9.3.2.2 Omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik till och från tredje land
  - 9.3.2.3 Omsättning av varor inom landet som anses utgöra export
- 9.3.3 Andra omsättningar av varor som anses utgöra omsättningar utomlands
- 9.3.4 Omsättning av varor i andra EG-länder och försäljning av varor till andra EG-länder
- 9.3.5 Återföring av avdrag för fiktiv skatt vid omsättning utomlands
- 9.3.6 Något om leveransklausuler vid varuhandel
  - 9.3.6.1 Allmänt, leveransbegreppet
  - 9.3.6.2 Leveransklausuler
  - 9.3.6.3 Leveransbegreppet, en sammanfattning

## **9.4** Import

- 9.4.1 Allmänt
- 9.4.2 Import av vara
- 9.4.3 Import av fordon
- 9.4.4 Beskattningsunderlag
- 9.4.5 Avdragsrätt för importmoms

## **9.5** EG-handel med varor, allmänt

- 9.5.1 Omsättning -förvärv -destinationsprincipen
- 9.5.2 Metod att läsa bestämmelserna
- 9.5.3 Omsättningsland
  - 9.5.3.1 Varor som skall transporteras till en köpare i ett annat EG-land eller avhämtas för utförelse av en köpare från ett annat EG-land

- 9.5.3.2 Varor som skall avsändas till Sverige från ett annat EG-land eller avhämtas där för att föras in till Sverige
- 9.5.3.3 Leverans till/omsättning på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik och tåg
- 9.5.3.4 Garantiåtaganden
- 9.5.3.5 S.k. taxfree-försäljning till fysisk person bosatt i tredje land
- 9.5.4 Gemenskapsinterna förvärv (GIF)
- 9.5.4.1 GIF p.g.a. förvärv mot ersättning
- 9.5.4.2 GIF p.g.a. överföring mellan EG-länder
- 9.5.5 Avdragsrätt vid GIF och EG-försäljning
- 9.5.5.1 Omsättning inom landet, överföring till annat EG-land
- 9.5.5.2 GIF
- 9.5.5.3 Reservregeln
- 9.5.5.4 Omsättning i annat EG-land
  
- 9.6 Fördjupad redogörelse med exempel**
- 9.6.1 Allmänt om försäljning från Sverige till annat EG-land
- 9.6.2 Försäljning m.m. från Sverige
- 9.6.2.1 Försäljning till någon med VAT-nummer i annat EG-land
- 9.6.2.2 Försäljning till köpare i tredje land men varan sänds till annat EG-land
- 9.6.2.3 Försäljning till någon med svenskt VAT-nummer men varan levereras till annat EG-land
- 9.6.2.4 Trepartshandel. Varuleverans från Sverige
- 9.6.2.5 Handel mellan fler än tre parter
- 9.6.2.6 Arbetsbeting
- 9.6.2.7 Försäljning till beskickning, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder
- 9.6.2.8 Försäljning till beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG
- 9.6.2.9 Försäljning av punktskattepliktig vara
- 9.6.2.10 Försäljning av nytt transportmedel
- 9.6.2.11 Kontroll av VAT-nummer och uppgiftskrav i fakturan
- 9.6.2.12 Försäljning till näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt till institutioner m.fl. som skall förvärvsbeskattas
- 9.6.2.13 Försäljning till köpare som ej uppger VAT-nummer och som inte förvärvsbeskattas
- 9.6.2.14 Distansförsäljning från Sverige när säljaren är skatt-skyldig för omsättningen i annat EG-land

- 9.6.2.15 Montering eller installation i annat EG-land
- 9.6.2.16 Leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord
- 9.6.2.17 Försäljning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder
- 9.6.2.18 Överföring av vara från Sverige till annat EG-land
- 9.6.3 Hämtningsköp i Sverige
- 9.6.4 Försäljning m.m. till Sverige från ett annat EG-land
  - 9.6.4.1 Skattskyldighetens inträde
  - 9.6.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde
  - 9.6.4.3 Valutadag
  - 9.6.4.4 Förvärv av nytt transportmedel
  - 9.6.4.5 Förvärv av punktskattepliktig vara
  - 9.6.4.6 Försäljning till någon med svenskt VAT-nummer
  - 9.6.4.7 Trepartshandel
  - 9.6.4.8 Handel mellan fler än tre parter
  - 9.6.4.9 Förvärv av näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt institutioner m.fl.
  - 9.6.4.10 Import till annat EG-land för vidare transport till Sverige
  - 9.6.4.11 Överföring av vara till Sverige från annat EG-land
  - 9.6.4.12 Säljaren importerar vara för att omsätta den
  - 9.6.4.13 Försäljning i samband med montering eller installation, avgränsning mot tillhandahållande av entreprenader och liknande tjänster
  - 9.6.4.14 Distansförsäljning till Sverige
  - 9.6.4.15 Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land
  - 9.6.4.16 Förvärv av utländsk beskickning, diplomat eller internationell organisation i Sverige

## **9.7** Elektronisk handel

## **10** Beskattningsland - tjänster

### **10.1** Allmänt

- 10.1.1 Beskattningsland
- 10.1.2 Filial samt dotterbolag
- 10.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, inter- nationella organisationer, beskickningar, diplomater, m.fl. i andra EG-länder respektive länder utanför EG

## **10.2** Inom landet - utomlands

### 10.2.1 Allmänt

### 10.2.2 Omsättningsland för tjänster

## **10.3** Omsättningsland enligt 5 kap. 4-8 §§

### 10.3.1 Fastighetstjänster

### 10.3.2 Transporttjänster och stödtjänster

#### 10.3.2.1 Allmänt

#### 10.3.2.2 Begreppet varutransport

#### 10.3.2.3 Begreppet varutransport inom EG

#### 10.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemsk varutransport

#### 10.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport

### 10.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom

### 10.3.4 Kulturella aktiviteter

### 10.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

### 10.3.6 8 §-tjänster

### 10.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel

### 10.3.8 Förmedling

#### 10.3.8.1 Allmänt

#### 10.3.8.2 Förmedling av vara

#### 10.3.8.3 Förmedling av tjänst

## **10.4** Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

## **11** Beskattningsunderlag

### **11.1** Allmänt

### **11.2** Ersättning

### **11.3** Uttag

#### 11.3.1 Allmänt

#### 11.3.2 Uttag av varor

- 11.3.3 Uttag av tjänster
- 11.3.4 Uttag, privat användning av personbil
- 11.3.5 Byggnadsverksamhet - Fastighetsförvaltning

## **11.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget**

### **11.5 Rabatter m.m.**

### **11.6 Justering p.g.a. kundförluster**

## **11.7 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import**

## **11.8 Speciella transaktioner**

### 11.8.1 Byten

### 11.8.2 Växlingsvinster

## **12 Marginalbeskattning**

### **12.1 Allmänt**

## **12.2 Handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter**

### 12.2.1 Allmänt

### 12.2.2 Grundförutsättningar för VMB

#### 12.2.2.1 Förvärvskriteriet

#### 12.2.2.2 Återförsäljarkriteriet

#### 12.2.2.3 Varukriteriet

### 12.2.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

#### 12.2.3.1 Normal VMB

#### 12.2.3.2 Förenklad VMB

#### 12.2.3.3 Kombinationer

### 12.2.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

- 12.2.4.1 Kundförlust
- 12.2.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter
- 12.2.5.1 Konstverk
- 12.2.5.2 Samlarföremål och antikviteter
- 12.2.6 EG-handel
- 12.2.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde
- 12.2.8 Räkenskaper
- 12.2.9 Övergångsbestämmelser

## **12.3 Resetjänster**

- 12.3.1 Allmänt
- 12.3.2 Definitioner m.m.
- 12.3.2.1 Resebyrå
- 12.3.2.2 Resetjänst
- 12.3.2.3 Resenär
- 12.3.3 Förutsättningar för marginalbeskattning
- 12.3.3.1 I eget namn
- 12.3.3.2 Förvärv från andra näringsidkare
- 12.3.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra
- 12.3.4 Beskattningsunderlag
- 12.3.4.1 Allmänt
- 12.3.4.2 Faktisk marginal
- 12.3.4.3 Schablonmarginal
- 12.3.4.4 Preliminär faktisk marginal
- 12.3.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning
- 12.3.5.1 Allmänt
- 12.3.5.2 Avdragsrätt
- 12.3.5.3 Rätt till återbetalning
- 12.3.6 Omsättningsland
- 12.3.6.1 Allmänt
- 12.3.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar
- 12.3.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

- 12.3.7 Skattesats
- 12.3.8 Skattedebitering i faktura

## **13** Skattesatser

### **13.1** Allmänt

### **13.2** Skattesats 12 %

- 13.2.1 Allmänt
- 13.2.2 Hotell- och campingverksamhet
- 13.2.3 Personbefordran och transport i skidliftar
- 13.2.4 Konstverk
- 13.2.5 Livsmedel

### **13.3** Skattesats 6 %

- 13.3.1 Dagstidningar
- 13.3.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar
- 13.3.3 Biblioteksverksamhet
- 13.3.4 Museiverksamhet
- 13.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk
- 13.3.6 Rätt till ljud- och bildupptagning
- 13.3.7 Idrottsområdet

## **14** Faktureringskyldighet

### **14.1** Allmänt

### **14.2** Fakturans innehåll

### **14.3** Skattedebitering



- 14.4 Öresavrundning
- 14.5 Registreringsnummer på faktura
- 14.6 Undantag från skyldigheten att fakturera
- 14.7 Byggnadsföretags försäljning av fastighet
- 14.8 Försäljning av uthyrningsfastighet
- 14.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs
- 14.10 Auktionsförsäljning
- 14.11 Kontokort
- 14.12 Kreditnota
- 14.13 Följesedlar
- 14.14 Uthyrning av lös egendom
- 14.15 Lokalhyror i verksamhetsfastighet
- 15 Avdragsrätt
  - 15.1 Allmänt
    - 15.1.1 Definition av ingående skatt
    - 15.1.2 Generell avdragsrätt
  - 15.2 Särskilda avdragsregler
    - 15.2.1 Övertagen verksamhet

- 15.2.2 [Delägare i samfällighet](#)
- 15.2.3 [Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning](#)
- 15.2.3.1 [Avdragsrätt för importmoms \(varuimport\)](#)
- 15.2.4 [Köp av fastighet](#)
- 15.2.5 [Koncerner](#)
- 15.2.6 [Avdragsrätt i samband med kost åt personal](#)
- 15.2.7 [Finansieringsföretag](#)
- 15.2.8 [Avdragsrätt vid skada](#)
- 15.2.9 [Avdragsförbud](#)
- 15.2.9.1 [Personbilar](#)
- 15.2.9.2 [Stadigvarande bostad](#)
- 15.2.9.3 [Representationskostnader](#)
- 15.2.10 [Näringsbidrag och andra oberoende bidrag](#)
- 15.2.11 [Avdragsbegränsning inkom kulturområdet](#)

### **15.3 [Korrigerig](#)**

- 15.3.1 [Bonus, rabatt eller återbäring](#)
- 15.3.2 [Återtagande av vara som har sålts på avbetalning](#)
- 15.3.3 [Kundförlust](#)

### **15.4 [Blandad verksamhet m.m.](#)**

- 15.4.1 [Allmänt](#)
- 15.4.2 [Avdragsrätten](#)

### **15.5 [Underlag för avdragsrätt](#)**

### **15.6 [Jämkning av ingående skatt](#)**

- 15.6.1 [Investeringsvaror](#)
- 15.6.2 [Jämkningsorsaker](#)
- 15.6.3 [Särskilda jämkningsregler](#)
- 15.6.4 [Tillämpningen av jämkningsreglerna](#)

- 16** **Rätt till återbetalning av ingående skatt**
- 16.1** **Allmänt**
- 16.2** **Utländska företagare**
- 16.3** **Hjälpporganisationer och utländska beskickningar**
- 16.4** **Särskilda skäl - s.k uppbyggnadsskede**
- 16.5** **S.k. kvalificerade undantag**
- 16.6** **Nya transportmedel**
- 16.7** **Export**
- 16.8** **Stat och kommun**
- 17** **Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt**
- 17.1** **Allmänt**
- 17.2** **Faktureringsmetoden**
- 17.3** **Bokslutsmetoden**
- 17.4** **Specialregler**
  - 17.4.1** Överlåtelse av verksamhet
  - 17.4.2** Konkurs
  - 17.4.3** Byggnadsföretag
  - 17.4.4** Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll
  - 17.4.5** Avverkningsrätt till skog
  - 17.4.6** Import
  - 17.4.7** Återbäring

- 18** **Bokföring av moms m.m.**
- 18.1** **Allmänt**
- 18.2** **Bokföring på olika momskonton**
  - 18.2.1 Faktureringsmetoden
  - 18.2.2 Bokslutsmetoden
- 18.3** **EG-momsen och bokföringen**
  - 18.3.1 Gemenskapsinterna förvärv - GIF
    - 18.3.1.1 Omräkning från utländsk valuta
- 18.4** **Redovisningar - VMB**
  - 18.4.1 Normal VMB
  - 18.4.2 Förenklad VMB
- 18.5** **Ändringar av inkomsttaxeringen.**
  - 18.5.1 Jämkning av avdrag för ingående skatt
- 19** **Kultur**
- 19.1** **Allmänt**
- 19.2** **Undantag inom kulturområdet**
  - 19.2.1 Konstnärs framförande
  - 19.2.2 Biblioteksverksamhet
  - 19.2.3 Arkivverksamhet
  - 19.2.4 Museiverksamhet
  - 19.2.5 Folkbildningsverksamhet
  - 19.2.6 Kulturbildningsverksamhet
- 19.3** **Skatteplikt inom kulturområdet**
  - 19.3.1 Immateriella rättigheter
    - 19.3.1.1 Upphovsrättens innehåll

- 19.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk
- 19.3.1.3 Översättning och bearbetning
- 19.3.1.4 Samlingsverk
- 19.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet
- 19.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar
- 19.3.1.7 Industriellt rättsskydd
- 19.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter
  - 19.3.2.1 Litterära verk
  - 19.3.2.2 Konstnärliga verk
  - 19.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m.
  - 19.3.2.4 Filmproduktion
- 19.3.3 Konserter m.m.
  - 19.3.3.1 Avdragsbegränsning
- 19.3.4 Ljud- och bildupptagning
- 19.3.5 Film

## **20** Idrott

### **20.1** Allmänt

### **20.2** Begreppet idrott

### **20.3** Idrottsutbildning

### **20.4** Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten

### **20.5** Lokal för sport- och idrottsutövning

## **21** Lager

### **21.1** Inledning

### **21.2** Skatteupplag

- 21.2.1 Import av vara för placering i skatteupplag
- 21.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster
- 21.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag
- 21.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren
  
- 21.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager**
- 21.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon
- 21.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet "övergång till fri omsättning"
- 21.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än övergång till fri omsättning@
  
- 21.4 Beskattningsmyndighet**
  
- 21.5 Skattskyldighet m.m.**
  
- 21.6 Beskattningsunderlag**
- 21.6.1 Vara tas ut från skatteupplag
- 21.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager
  
- 21.7 Skattskyldighetens inträde**
  
- 21.8 Rätt till avdrag eller återbetalning**
  
- 21.9 Skatteupplag på punktskatteområdet**
  
- 22 Byggnadsverksamhet - Fastighetsförvaltning**
  
- 22.1 Allmänt**
  
- 22.2 Fastighetsbegreppet**
- 22.2.1 Jordabalken
- 22.2.2 Fastighetstillbehör
- 22.2.3 Byggnadstillbehör
- 22.2.4 Industritillbehör

## **22.3** ML:s fastighetsbegrepp

## **22.4** Översikt över fastighetsbegreppet enl. JB, KL och ML

## **22.5** Definition av vissa begrepp

## **22.6** Byggnads- och anläggningsentreprenad

### **22.6.1** Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst

#### **22.6.1.1** Skadestånd och vite

### **22.6.2** Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde

## **22.7** Byggnadsverksamhet i egen regi

### **22.7.1** Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror

### **22.7.2** Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion

#### **22.7.2.1** Nedlagda kostnader

#### **22.7.2.2** Räntor

#### **22.7.2.3** Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader

### **22.7.3** Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi

### **22.7.4** Fakturering vid försåld egenregiproduktion

## **22.8** Fastighetsförvaltning

## **22.9** Exempel

## **23** Rörelsearrende, franchising m.m.

### **23.1** Rörelsearrende

### **23.2** Franchising

### **23.3** Uthyrning av arbetsplatser m.m.

- 24** **Trav- och galoppssportverksamhet**
- 24.1** **Hästsport i Sverige**
- 24.2** **Olika former för att bedriva trav- och galoppverksamhet**
- 24.3** **Utlandsägda hästar**
- 24.4** **Överenskommelse om central redovisning av utgående skatt på prispengar**
- 24.5** **Trav- och galoppbanor**
- 25** **Bilar, bussar och motorcyklar**
- 25.1** **Inledning**
- 25.2** **Verksamheter i allmänhet**
  - 25.2.1 Köp och försäljning av personbil
  - 25.2.2 Leasing av personbil
  - 25.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil
- 25.3** **Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor**
  - 25.3.1 Köp av bilar
  - 25.3.2 Leasing av bilar
    - 25.3.2.1 Bilhandel
    - 25.3.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning
  - 25.3.3 Försäljning av personbilar
  - 25.3.4 Driftkostnader
  - 25.3.5 Uttag och privat användning
    - 25.3.5.1 Uttag av personbil
    - 25.3.5.2 Uttag av tjänst
- 25.4** **Export, import och EG-handel**



- 25.5 **Bilskrotning**
- 26 **Serveringstjänster**
- 26.1 **Gränsdragning mot varuförsäljning**
- 26.2 **Servering i samband med andra tillhandahållanden**
- 26.3 **Kost åt personal**
  - 26.3.1 Underlag för uttagsbeskattning
  - 26.3.2 Vissa specialfall
- 27 **Utlägg**
- 28 **Skattefrihet för utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl.**
- 28.1 **Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet**
  - 28.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv
    - 28.1.1.1 Import
    - 28.1.1.2 Gemenskapsinterna förvärv av varor och förvärv avtjänster från andra EG-länder
  - 28.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet
    - 28.1.2.1 Beskickningar, organisationer
    - 28.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer
    - 28.1.2.3 Förfarande
  - 28.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon
    - 28.1.3.1 Säljarens omsättning
    - 28.1.3.2 Köparens vidareförsäljning
- 28.2 **Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder**

- 28.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG
- 28.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer
- 29 Utländska företagare - Plats för etablering
  - 29.1 Allmänt
  - 29.2 Yrkesmässighet
  - 29.3 Utländsk företagare - definition
  - 29.4 Plats för etablering
    - 29.4.1 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag
  - 29.5 Representant
  - 29.6 Ställande av säkerhet
  - 29.7 Ombud för utländsk företagare, som importerar varor för vidare omsättning till annat EG-land
  - 29.8 Registreringsort
  - 29.9 Återbetalning av moms till utländska företagare
    - 29.9.1 Rätten till återbetalning
    - 29.9.2 Ansökan m.m.
- 30 Obestånd, konkurs och ackord
  - 30.1 Allmänt
  - 30.2 Rättsverkningar av konkurs

### **30.3** Mervärdesskatteregler om konkurs

30.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde

30.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

30.3.3 Försäljning av utmätt gods

30.3.4 Kvarstad

30.3.5 Överlåtelse av verksamhet

30.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m.

30.3.7 Förlust på fordringar

30.3.8 Byggnadsföretags konkurs

30.3.9 Upplåtelse av avverkningsrätt

30.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

### **31** Förhandsbesked

**Bilaga 1** Skattesatser, momspålägg och omräkningstal från 1969-01-01

**Bilaga 2** Tjänst eller rörelse

**Bilaga 3** Mervärdesskattesatser inom EG samt Norge och Schweiz per den 1 maj 1999

**Bilaga 4** Adresser till myndigheter inom EG, vilka handlägger frågor om återbetalning till utländska företagare m.fl.

**Bilaga 5** Adresser till myndigheter inom EG till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem

**Bilaga 6** Landkoder och valutakoder

**Bilaga 7** Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk

**Bilaga 8** Tröskelvärden inom EG per den 1 januari 2000

**Bilaga 9** EG:s institutioner och organ

**Bilaga 10** Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbundet

**Bilaga 11** Bilaga till avsnitt 25.1. Karosserikoder i bilregistret för bussar och lastbilar

**Bilaga 12** Översikt momsregler på kulturområdet

**Bilaga 13** Momsregistreringsnummer (VAT-nummer) EU:s medlemsländer

**Bilaga 14** Europeiska gemenskapens mervärdesskatte område

**Bilaga 15** Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt (PDF 30 kB)

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Förkortningslista

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

AB	aktiebolag
AB 72	allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings och installationsentreprenader 1972
AB 92	allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1992
ABL	aktiebolagslagen (1975:1385)
ADB	automatisk databehandling
AFL	lagen (1962:381) om allmän försäkring
anv.	anvisningar
AvgF	avgiftsförordningen (1992:191)
BeU	bevillningsutskottet
BFL	bokföringslagen (1976:125)
BFN	bokföringsnämnden
BL	bilskrotningslagen (1975:343)
CSN	centrala studiestödsnämnden
Ds	departementsserie
ED	enhetsdokument
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FiU	finansutskottet
FL	förvaltningslagen (1986:223)
FPL	förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FTL	fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
GIF	gemenskapsinternt förvärv
GMF	förordningen (1968:431) om mervärdesskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994

GML	lagen (1968:430) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	handelsbolag
ICOM	International Council of Museum
INCOTERM	International Commercial Trade Terms
JB	jordabalken
JBL	jordbruksbokföringslagen (1974:141)
JuU	justitieutskottet
KB	kommanditbolag
KFM	kronofogdemyndighet
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
KonkL	konkurslagen (1987:672)
KR	kammarrätten
KrU	kulturutskottet
Ku	konstitutionsutskottet
KVR	kvartalsredovisning
Köpl	köplagen (1990:931)
LPP	lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LR	länsrätten
LU	lagutskottet
MF	mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
Prop.	proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RB	rättegångsbalken
RIA	RSV:s rättsinformation serie A
RIC	RSV:s rättsinformation serie C
RK	rättsfall från kammarrätterna
RR	Regeringsrätten
RRK	rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering

RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering
RSV Du	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. om uppbörd
RSV Ex	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för exekutionsväsendet
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m. m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervärdesskatt
RSV/FB Ip	Riksskatteverkets förhandsbesked om punktskatter
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SekrL	sekretesslagen (1980:100)
SFS	svensk författningssamling
SIL	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM	skattemyndighet
SkrL	skatteregisterlagen (1980:343)
SKU	skatteutskottet
SNI	svensk standard för näringsgrensindelning
SoL	socialtjänstlagen (1980:620)
SOU	statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
STU	Styrelsen för teknisk utveckling
TF	taxeringsförordningen (1990:1293)
TFS	Tullverkets författningssamling
TL	taxeringslagen (1990:324)
UBL	uppbördslagen (1953:272)
UF	upphovsrättsförordningen (1993:1212)
URL	upphovsrättslagen (1960:729)

USAL	lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VAT	Value Added Tax
VMB	vinstmarginalbeskattning

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Sökordsregister

Till sökorden : [A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [X](#) [Y](#) [Z](#) [Å](#) [Ä](#) [Ö](#)

[Till avsnittsförteckningen](#) >> [Till fullständig innehållsförteckning](#) >>

### Information

Handledningens sökordsregister är mycket omfattande med fler än tusen ord. Vi har därför valt att inte dra länkar från alla sökord. Du kan dock utnyttja registret med de tre stegen nedan. I steg **1** och **3** använder du lämpligen **Sök** i din webbläsare (tangenterna **Ctrl+F** eller Redigera/Sök) för att hitta lättare.

- 1) Leta upp ett sökord. Se vilken sida som hänvisning sker till.
- 2) Klicka i avsnittsförteckningen för att komma till önskat avsnitt.
- 3) Gå till sökordets placering i dokumentet.

**Exempel:** Sök upp ordet "A-kassa" i sökordsförteckningen. Hänvisning sker till sidan 188. Gå till avsnittsförteckningen. Där ser du att ordet finns i dokument 6- "Yrkesmässig verksamhet" (sidorna 187-214). Klicka på rubriken. I det dokumentet använder du sökrutan (Ctrl+F) för att komma direkt till ordet "A-kassa".

<b>Avsnittsförteckning:</b>	Motsvarar sidorna :		Motsvarar sidorna :
1. <a href="#">Allmänt om mervärdesskatt</a>	57 - 62	16. <a href="#">Rätt till återbetalning av ingående skatt</a>	531 - 538
2. <a href="#">Skattskyldighet</a>	63 - 72	17. <a href="#">Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt</a>	539 - 556
3. <a href="#">Skatteplikt</a>	73 - 74	18. <a href="#">Bokföring av moms m. m</a>	557 - 570
4. <a href="#">Undantag från skatteplikt</a>	75 - 166	19. <a href="#">Kultur</a>	571 - 610
<a href="#">Avsnitt 4.1 - 4.4.4</a>	75 - 112	<a href="#">Avsnitt 19.1 - 19.3.1.7</a>	571 - 592
<a href="#">Avsnitt 4.5 - 4.20</a>	113 - 166	<a href="#">Avsnitt 19.3.2 - 19.3.5</a>	592 - 610
5. <a href="#">Omsättning</a>	167 - 186	20. <a href="#">Idrott</a>	611 - 620
6. <a href="#">Yrkesmässig verksamhet</a>	187 - 214	21. <a href="#">Lager</a>	621 - 632
7. <a href="#">Skattesubjekt</a>	215 - 224	22. <a href="#">Byggnadsverksamhet - Fastighetsförvaltning</a>	633 - 670
8. <a href="#">Uthyrning av verksamhetslokal</a>	225 - 254	<a href="#">Avsnitt 22.1 - 22.6.2</a>	633 - 647
9. <a href="#">Beskattningsland - varor</a>	255 - 352	<a href="#">Avsnitt 22.1 - 22.2.11</a>	648 - 670
<a href="#">Avsnitt 9.1 - 9.5.5.4</a>	255 - 293	23. <a href="#">Rörelsearrende, franchising m.m</a>	671 - 674
<a href="#">Avsnitt 9.6 - 9.7</a>	294 - 352	24. <a href="#">Trav- och galoppverksamhet</a>	675 - 684
10. <a href="#">Beskattningsland - tjänster</a>	353 - 414	25. <a href="#">Bilar, Bussar och motorcyklar</a>	685 - 700



<u>Avsnitt 10.1 -</u>	353 - 377	<u>26. Serveringstjänster</u>	701 - 710
<u>10.3.3</u>		<u>27. Utlägg</u>	711 - 716
<u>Avsnitt 10.3.4 -</u>	378 - 414	<u>28. Skattefrihet för</u>	717 - 724
<u>10.4</u>		<u>utländska beskickningar,</u>	
<u>11.</u>	415 - 434	<u>organisationer,</u>	
<u>Beskattningsunderlag</u>		<u>diplomater m.fl</u>	
<u>12. Marginalbeskattning</u>	435 - 470	<u>29. Utländska företagare -</u>	725 - 734
<u>Avsnitt 12.1 -</u>	435 - 448	<u>Plats för</u>	
<u>12.2.9</u>		<u>etablering</u>	
<u>Avsnitt 12.3 -</u>	449 - 470	<u>30. Obestånd, konkurs</u>	735 - 746
<u>12.3.8</u>		<u>och ackord</u>	
<u>13. Skattesatser</u>	471 - 482	<u>31. Förhandsbesked</u>	747 - 748
<u>14.</u>	483 - 494	<u>Till fullständig</u>	
<u>Faktureringskyldighet</u>		<u>innehållsförteckning inkl</u>	
<u>15. Avdragsrätt</u>	495 - 530	<u>bilagor &gt;&gt;</u>	
<u>Avsnitt 15.1 -</u>	495 - 512		
<u>15.2.11</u>			
<u>Avsnitt 12.3 -</u>	512 - 530		
<u>12.3.8</u>			

**Till sökorden :** [A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [X](#) [Y](#) [Z](#) [Å](#) [Ä](#) [Ö](#)

Å conton, 490

Ackord, 515

Ackvisition, 138

ADB-program, 29

ADB-tjänst, 390

Administrativa tjänster, 188

Affärsdrivande verk, 203

Aktie, 74

Aktiebolag

- nybildning, 215

Aktiv förädling, 32

Aktivitetsbidrag, 427

Akupunktur, 93

Alkoholtest, 93

Allmän handling, 591

Allmän nyhetstidning, 479

Allmänna advokatbyråer, 160

Allmännyttig ideell förening, 134,

193, 210

Alternativvård, 94

Ambulans, 95

Ambulanstransport, 474

Analystjänst, 380

Andrahandsverk, 585, 588

Lager, 621

- beskattningsmyndighet, 628

- beskattningsunderlag, 628

- dokumentation, 625

- export, 624, 627

- frilager, 626

- frizon, 626

- skattefrihet, 623

- skatteupplag, 622

- skattskyldighet, 628

- skattskyldighetens inträde, 631

- tillfälligt lager, 626

- tullager, 626

- upplagshavare, 622

Lagerbolag, 117

Lagring, 396

Landskod, 33, 761, 777

Lastbil

- privat användning, 695

- privat nyttjande, 688

Lease-leaseback, 79, 169

Leasingavtal, 71

Led i myndighetsutövning, 193, 204

- ansökningsavgifter, 205

Animatörer, 604  
Ankomstplats, 323  
Annan känneteckensrätt, 592  
Annonsbidrag, 427  
Ansiktslyftning, 93  
Anslag, 100  
Ansökan  
- om återbetalning, 532, 533, 536  
- återbetalning, 533  
Antikviteter, 165, 435, 440  
- handel med, 435  
Arbete på vara  
- analystjänst, 380  
- arbetsbeting, 380  
- betäckningstjänst, 380  
- inom EG, 377  
- inom landet, 377  
- skattskyldighet, 378  
- språngavgift, 380  
- tryckeritjänst, 380  
- utomlands, 378  
- veterinärtjänst, 380  
Arbetsbeting, 29, 170, 380  
Arbetskraft, 390  
Arbetslöshetskassa, 152  
Arkeologiska undersökningar, 206  
Arkeologiska utgrävningar, 206  
Arkivverksamhet, 577  
Arrenden, 76  
Assistansersättning, 103  
Attributör, 604  
Auktion, 69, 324  
Auktionsföretag, 417, 516  
Avbeställningsskyddet, 458  
Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll, 552  
Avbetalningsränta, 419  
Avbokningsavgift, 458  
Avdragsbegränsning  
- bidrag eller stöd från det allmänna, 607  
Avdragsbegränsning inom kulturområdet, 512  
Avdragsförbud, 241, 507  
- personbil, 508  
- representationskostnad, 511  
- stadigvarande bostad, 508  
Avdragsrätt, 292, 310, 323, 495  
- avgift till arbetsgivarorganisation, 500  
- avgifter för varor och tjänster, 206  
- avskrifter, 206  
- bolag, 207  
- kopior, 206  
- registerutdrag, 206  
- tillhandahållande av annan myndighet, 206  
Led i omsorgen, 106  
Led i sjukvård, 96  
Led i tandvården, 102  
Legitimation, 55, 91  
Leverans till  
- bruk ombord, 287, 322  
- fartyg, 287, 322  
- luftfartyg, 287, 322  
- passagerartrafik, 287  
- privatperson, 313, 314, 316, 326  
- utrikes trafik, 287, 322  
Leveransbegreppet, 67, 167, 278  
- avlämnande, 273  
Leveransvillkor, 273, 275, 276, 295  
Litterära verk, 598  
- beskrivande verk, 586  
- datorprogram, 586  
- kartor, 586  
- skönlitterära verk, 586  
Litterärt eller konstnärligt verk, 573, 585  
Livsmedel, 476, 701  
Livsmedelstillsatser, 476  
Ljud- och bildupptagning, 609  
Ljusbehandling, 94  
Lokaler, 225  
Lokaliseringsstöd, 172  
Lokaluthyrning, 225  
- el- och VA-avgifter, 713  
- utlägg, 713  
Lottsedel, 74, 150  
Luft/havsterritorium, 256  
Luftballong, 474  
Luftfartyg, 142, 287, 322  
- delar, tillbehör, utrustning, 143  
- förmedling, 145  
- för yrkesmässig person- eller gods- befordran, 140  
- uthyrning, 399  
- uthyrning av, 145  
Lunchmåltider, 703  
Läkarintyg, 93  
Läkemedel, 148, 476

- bensin, 521
- blandad verksamhet, 516
- delägare i samfällighet, 501
- faktura på anställd, 520
- finansieringsföretag, 504
- för utländsk leverantörs räkning, 502
- god tro, 522
- husvagn, 500
- införselmoms, 502
- jämkning, 523
- koncern, 503
- kost åt personal, 504
- kundförlust, 514
- köp av fastighet, 503
- näringsbidrag (statsbidrag), 511
- ond tro, 522
- skada, 505
- tidpunkt för inträde, 539
- underlag, 520

Avdragsrätt vid importörs konkurs, 554

Avgångsplats, 323

Avhämtningsköp, 326

Avlämnande, 67, 273

- köplagen, 274

- transportör, 274

Avräkningsnotor, 490

Avträdesersättning, 82, 162

Avverkningsrätt, 72, 82, 188

Avverkningsrätt till skog

- avdragsrätt, 552

- redovisningsskyldighet, 552

Avyttring av skogsprodukter, 188

A-kassa, 188

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Balettföreställning, 481

Bank- och finansieringstjänster, 113, 116, 390, 519

Bankens tjänster, 116

Bankfack, 89

Bareboatbefraktning, 144

Barnomsorg, 103, 105, 200

Bearbetning, 304, 588, 590, 599

Begagnade varor, 165, 435, 438

- djur, 439

- handel med, 435

- kundförlust, 443

Länstrafikföretag, 176

Löpande år, 540

Lösöreköp, 69

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Mammografi, 93

Manusbearbetare, 604

Manusförfattare, 604

Marginalbeskattning, 435

Marina, 80

Marknadsföringsbidrag, 427

Marknadsplats, 79

Massafordran, 736

Massage, 94

Matchtidning, 139

Medeltida evenemang, 580

Medicinsk åtgärd, 93

Medlemsblad, 131

Mellanman, 33, 164, 291, 307

Mervärdesskattegrupp, 222, 223, 489

Mervärdet, 59

Militärfartyg, 141

Mjök, 477

Montering, 321, 346, 361, 378

Montering/installation, 345, 347, 361, 378

Monteringsleveranser, 257

Motorcykel, 685

Motorfordon, 720

Museum, 481, 578, 580

Musik on-line, 388, 597, 610

Musikaliska verk, 599

Musiker, 572

Myndighetsutövning, 192, 205, 222

Mynt, 147, 445

Målningar, 587

Mångfaldiganderätt, 583

Mäklararvode, 500

Mässa/Utställning, 385

Mödrahälsovård, 93

Mönsterrätt, 592

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Naturläkemedel, 476

Notariatverksamhet, 114

Notarius Publicus, 207

Ny- till- eller ombyggnad, 661

- motorfordon, 442
- ny funktion, 438
- undantag, 439
- skepp, 299
- Begravningsbyrå, 691
- Begravningsplats, 151
- Beskattningsbar händelse, 30, 284
- Beskattningsbar transaktion, 30
- Beskattningsland
  - inom landet, 354, 358
  - territoriella avgränsningar, 256
  - tjänster, 353
  - utomlands, 354, 358
  - varor, 255
- Beskattningsmyndighet, 628
  - vid import, 280
- Beskattningsordningen, 30
- Beskattningsunderlag, 30, 282, 415, 440
  - bestämmelseort, 282
  - byggnads- och anläggningsentreprenad, 644
  - byggtjänst, 644
  - byte, 432
  - EG-förvärv, 431
  - egenregiproduktion, 656
  - ersättning, 415
  - import, 282, 431
  - kundförluster, 430
  - marginalmetoden, 449
  - resetjänst, 450, 457
  - uppdelning, 423
  - värde, 415
  - växlingsvinster, 433
- Beskickning, 164
- Beskrivande verk, 598
- Betal TV, 391, 396
- Betäckningstjänst, 380, 412
- Biblioteksverksamhet, 481, 576
- Bidragsfinansierad verksamhet, 173, 710
  - avdragsrätt, 177
  - bussföretag m.fl., 176
  - filmstöd, 173
  - forskningsbidrag, 173
  - litteraturstöd, 173
  - miljöstöd, 175
  - samaktivitetsbidrag, 172
- Bil, 685
- Bildkonstverk, 600

- Nya transportmedel, 697
- Nyemissions-kostnader, 497
- Nyhetsbrev, 331
- Nytt transportmedel, 164, 290, 296, 442, 536
  - anmälan, 315
  - ansökan, 536
  - fakturainnehåll, 313
  - försäljning, 313, 315
  - förvärvsbeskattning, 313, 329
  - köp, 329
  - privatperson, 313, 329
  - särskilda skattekontoret, 315
- Nytt transportmedel
  - förvärvsbeskattning, 329
- Näringsbidrag, 172, 511
- Näringsbidrag och statsbidrag
  - avdragsrätt, 511
- Näringsfastighet, 212
- Näringsidkare, 33, 190
- Näringsverksamhet, 187, 196
- Nöjesfält, 605
- Nöjespark, 605

### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

- Oberoende bidrag, 511
- Obligation, 74
- Off-line, 350, 353
- Ombord, 164
- Omhändertagande, 397
- Omperiodisering, RR-domar, 541
- Omsättning, 33, 167, 273, 295
  - omständigheter, 172
  - vara, 167
- Omsättning ombord
  - resa mellan EG-länder, 260
  - till och från tredje land, 264
  - tjänst, 358
  - varor konsumeras, 260
- Omsättning utom landet, 262
  - à conton, 263, 356
  - förskott, 263, 356
- Omsättningsbegreppet, 279
- Omsättningsland
  - fast driftställe, 358
  - fastighet, 360
  - på vara, 410
  - resetjänster, 466

Bildproducent, 604  
Bilförmån, 422, 687, 690, 696  
Bilhandel, 691  
Biljett, 74  
Bilskrotning, 699  
Biluthyrning, 691  
Biograf, 481  
Blandad verksamhet, 247, 516  
Blod, 149  
Bokbinderi, 137  
Bokföring, 519  
- blandad verksamhet, 517  
Bokföring av moms  
- blandad verksamhet, 558  
- bokslutsmetoden, 559  
- faktureringsmetoden, 559  
- förskotts- och a contofaktura, 558  
- gemenskapsinterna förvärv, 563  
- inkomsttaxering, 569  
- jämkning av avdrag, 570  
- kontoplaner, 557  
- rättelsetidpunkt, 570  
- skattekontot, 557  
- valutakurs, 564  
- verksamhet som inte medför skatt-  
skyldighet, 558  
- verksamhet som medför  
skattskyldighet, 558  
- VMB, 564  
Bokföringsmetoder, 539  
Bokslut, 540  
- brytdag, 540  
Bokslutsmetoden  
- auktion, 549  
- bokföringens uppläggning, 548  
- efter ansökan, 548  
- redovisning av ingående skatt, 549  
- redovisning av utgående skatt,  
548  
Bonus, 425, 512  
Boservice, 107  
Bostadsrätt, 76  
Bro, 89, 413  
Brobyggen, 587  
Bruk ombord, 268-270, 287, 322  
Brukskonst, 602  
Bruttolöneavdrag, 499  
Buss, 685  
Byggnad, 587

- stödtjänst, 410  
- stödtjänst i godsterminal, hamn-  
eller flygplatsverksam, 409  
- tjänst, 358, 410  
- tjänst på fartyg eller luftfartyg, 409  
- uthyrning av sjöcontainrar, 409  
- varutransporttjänst, 409  
Omsättningströskel, 35, 259, 348  
- distansförsäljning, 320  
- frivilligt inträde, 320  
Omvänd skattskyldighet, 126, 127  
On-line, 350, 353  
Opera, 481  
Optiker, 98  
Organisation, 717  
Originaletsningar, 587  
Originallitografier, 587  
Originalskulptur, 587  
Oäkta kommissionärsföretag, 221,  
222  
Oäkta trepartshandel, 306

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Paketförsäljningar, 423  
Pant, 430  
Panthavare, 222  
Pantsättare, 222  
Parkeringsavgift, 207  
Parkeringsbolag, 87  
Parkeringsplats, 229  
- till boende, 87  
- åt anställd, 87, 229  
Parkeringsverksamhet, 207, 501  
- nollavtal, 87  
Passagerartransport, 323  
- ankomstplats, 324  
- avgångsplats, 324  
- tur - returresa, 324  
- tågresor, 324  
Passiv förädling, 32, 304, 332, 342,  
344  
Patent, 70  
Patentträtt, 592  
Patienthotell, 99  
Periodisk publikation, 130  
Personalmatsal, 703  
Personaltidning, 131  
Personalvårdskostnader, 498

Byggnads- och  
anläggningsentreprenad  
- beskattningsunderlag, 644  
- byte av beställare, 648  
- definition, 643  
- exempel, 668  
- huvuddel eller etapp, 652  
- indexreglering, 652  
- konkurs och överlåtelse, 648  
- redovisningsskyldighet, 648  
- skattskyldighetens inträde, 647  
- slutredovisning av en entreprenad,  
651  
- utomstående, 644  
- överlåtelse, 649  
Byggnadsdetalj, 587  
Byggnadsentreprenad, 742, 743  
- beställarens konkurs, 742  
- entreprenör, 743  
- konkurs, 743  
Byggnadsföretag, 490  
- redovisningsskyldighet, 551  
Byggnadskonst, 601  
Byggnadstillbehör  
- reservdel/dubblett, 636  
- stadigvarande bruk, 636  
- tillfällig bortmontering, 637  
- typisk inredningsdetalj, 636  
- ändamålsgemenskap, 637  
Byggnadsverksamhet, 633  
- visningshus, 655  
Byggtjänst  
- definition, 642  
Byte, 432  
- tjänst, 170  
- vara, 168  
Båt, 79  
- iläggning, 79  
- mark för uppläggning, 79  
- tillhandahållande av vaggga och  
täckning, 79  
- upptagning, 79  
Bär, 477  
Bärgning, 699  
  
Campingplats, 84, 85, 473  
Campingverksamhet, 84, 472  
Cirkus, 481  
Completion bonds, 124  
Personbefordran, 473  
Personbil, 316, 685  
- användning, 688  
- beskattningsunderlag, 694, 696  
- bilförmån, 696  
- definition, 33  
- driftkostnad, 690, 693  
- drivmedelsförmån, 696  
- EG-handel, 696  
- export, 697  
- extra kostnader, 689  
- extrautrustning, 691  
- försäljning, 693  
- import, 697  
- köp, 691  
- leasing, 508, 689, 692  
- ny bil, 698  
- privat användning, 422, 687, 688,  
695  
- redovisning, 696  
- tävlingsutrustad, 686  
- utländska beskickningar, 693  
- uttag och privat nyttjande, 694, 696  
Persontransport, 692  
Platsköp, 68, 274  
Polisbåt, 141  
Polisväsendets verksamhetstjänster,  
204  
Pontonkranar, 141  
Postbefordringsföretag, 165  
Postförskott, 68  
Postorder, 320, 326, 347, 348, 350,  
351, 353  
Prejudikatfrågor, 748  
Presentkort, 74, 426  
Prispengar, 385, 680  
Privat dagbarnvård, 104  
Privatbostad, 187, 190  
Privatperson  
- köpare, 326, 349  
Producent, 595, 604  
Producent- auktion, 222  
Producent- och programledartjänster,  
595  
Produktionsutläggningar, 596  
Program, 581  
Programledare, 595  
Programmeringstjänst, 393  
Programtidning, 139  
Protes, 96, 102



Courtage, 117

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Dagcenter, 104

Daghem, 104

Dagstidningar, 479

Danstillställning, 605

Datorprogram, 598

Datorutrustning, 499

Delbetalning

- bokslutsmetoden, 329

Delleverans, 297

Delningsprincipen, 423

Dentalteknisk produkt, 102

Destinationsprincipen, 30, 58, 326

Detektivarbete, 389

Digitaliserad, 29

Diplomat, 717

Direkt effekt, 410, 412

Dirigent, 572

Diskontering

- fordran, 546

Distansförsäljning, 31, 313, 326, 347

- från annat EG-land än Sverige, 258

- från Sverige, 257

- omsättningströskel, 320

- postorderförsäljning, 257, 258

- tröskelvärde, 258

Distansköp, 68, 274

Diverse tjänster (7 par.-tjänster)

- inom EG, 387

- inom landet, 387

- sammanfattning, 391

- utomlands, 388

Djur, 89, 477

- mark eller byggnad, 89

Djurmedicin, 148

Djurpark, 605

Dokumentation, 325

- intyg, 296

Dotterbolag, 221, 357, 504

Drickspengar, 170

Driftbidrag, 172, 178

Driftställe, filial, 263

Droit de suite, 416, 417, 475, 595

Dröjsmålsränta, 419

Prov

- kontroll eller analys, 99

Punktskattepliktig vara, 164, 258, 290, 296, 313

- distansförsäljning, 313

- försäljning, 313

- förvärvsbeskattning, 313, 330

- köp, 330

- privatperson, 313, 330

P-böter, 87

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Rabatt, 425, 512

- andra, 425

- medlemsavgift, 426

- rabattkort, 426

- rabattkupong, 171, 426, 427

- valfrihet, 426

- villkorliga, 425

- åt personal, 181

Radiotidning, 131, 480

Recept, 148

Recitator, 572

Redovisnings- och

betalningsskyldigheten, 358

Redovisningsmetoder, 544

- bokslutsmetoden, 545

- faktureringsmetoden, 545

- förskott, 545

- kontantaffärer, 545

- presentkort, 545

- speciella regler, 547

- uttag, 545

Redovisningsperiod, 34, 61

Redovisningsskyldighet, 34

- bokslutsmetoden, 328

- byggnads- eller

anläggningsentreprenad, 648

- delbetalning, 329

- faktureringsmetoden, 328

- förskott eller a conto, 648

- förskott och a conton, 648

- GIF, 328

- god redovisningssed, 651

- huvuddel eller etapp, 652

- indexreglering, 652

- redovisningsskyldighet, 648

- slutredovisning av en entreprenad,

Dödsbo, 221

## Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

EG, 31

EG-handel

- beskattningsbar händelse, 284
- destinationsprincipen, 283
- förvärv, 283
- omsättning, 283
- omsättningsland, 284
- ursprungsprincipen, 283
- varor, 283

EG-land, 31, 256

EG-transport, 31

Egen regi

- beskattningsunderlaget, 656
- byggnadsverksamhet, 653
- etapp, 662
- konkurs, 663
- kunna tas i bruk, 662
- ny-, till- eller ombyggnad, 661
- redovisningsskyldighetens inträde, 661
- skattskyldighetens inträde, 661

Egenproducerad deltjänst, 456

Ekonomisk aktivitet, 534

Elektronisk handel, 347, 350, 351, 353

Energi

- anläggningsavgift, 179
- avkopplings- och återkopplingsavgift, 179
- engångsavgift, 178
- påminnelse- och inkassoavgift, 179
- tilläggsavgift, 179
- transiteringsavgift, 178

Enkelt bolag, 218

Enmansredovisning

- enkelt bolag, 218
- partrederi, 218

Ersättning, 416

EU-bidrag

- strukturfonderna, 173

Euro, 488

Europeisk ekonomisk

intressegruppering, 61

Exekutiv auktion, 222, 492

651

- tidpunkt för inträde, 539

- överlåtelse av entreprenad, 649

Regissör, 572, 604

Registrerat trossamfund, 55, 193, 210

Registrering, 60

Registreringsnummer, 488

- avräkningsnotor, 490

- ej momsregistrerad, 489

- kommissionärsföretag, 489

- VAT-nummer, 489

Rehabilitering, 100, 107

Reklamalster, 602

Reklambidrag, 172

Reklamtjänst, 388, 393

Reparation, 699

Reparationstjänst, 412

Reporterfotografiuppdrag, 596

Representant, 218, 233, 396, 730

Representantredovisning, 219

- skattesubjekt, 218

Representation, 163, 511

Reproduktionsrätt, 583

Researrangör, 450

Resebefraktning, 144

Resebyrå, 449, 450

Reseföretag, 451

- affärsmässiga ansvaret, 454

- avdragsrätt, 464

- biljettbeställning, 454

- faktisk marginal, 458

- förvärv från andra näringsidkare, 452, 455

- i eget namn, 452

- preliminär faktisk marginal, 464

- provision, 459

- resenären direkt till godo, 455, 459

- schablonmarginal, 462

- självständig prissättning, 454

- skattskyldighetens inträde, 458

Resemoment, 451

Resenär, 452

Reservregeln, 34, 291, 310, 326, 327

- avdragsrätt, 333

Resetjänst, 397, 449, 451

- arrangörsansvar, 453

- avbeställningsskydd, 458

- bilpaket, 451

- charterresor, 451



Export, 31, 255, 299, 303, 355,  
357, 536,  
624, 627

- enhetsdokument (ED 3), 264, 266
- exportbegreppet, 263
- exportbutik, 271
- exportvagnsförteckning, 272
- exportverksamhet, 263
- garantiåtagande, 272
- hjälpsändningar, 265
- leverans för bruk ombord, 270
- leverans till fiskefartyg, 269
- leverans utom EG, 264
- omsättning, 264
- speditör m.fl., 265
- turister, 266, 267
- utländsk företagare, 266
- virkesleveranser, 265

Export av vara

- direkt utförelse, 265
- fraktförare, 265
- omsättning inom landet, 257
- speditör, 265
- till fartyg, 268
- till luftfartyg, 268

Exportbutik, 261, 271

Extern transitering, 302

### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

F-skattensedel, 197

Factoring, 114

Faktiska kostnader, 457

Faktura, 446, 485

- uppgift, 315, 317

Fakturakrav, 128

Fakturamottagaren, 712

Fakturans innehåll, 484

- följesedlar, 493
- annan lagstiftning, 486
- detaljhandel m.fl., 485
- EG-handel, 484
- handel med begagnade varor m.  
m., 487
- registreringsnummer, 488
- resebyråverksamhet, 487
- skattedebitering, 487
- stöd för skattefrihet, 485
- utländsk valuta, 488
- ytterligare uppgifter, 484

- faktura, 469
- flygresor, 468
- förmedling, 468
- inom EG, 450
- kryssningar, 468
- marginalbeskattning, 450
- ombokningsavgift, 458
- omsättningsland, 466
- paketresor, 453
- reseförsäkring, 458
- resemoment, 451
- resenär, 452
- skattesats, 469
- språkresor, 452
- temaresor, 452

Restaurangunderhållning, 605

Restaurangverksamhet, 107

Retroaktiv verkan, 235

Returemballage, 479

Ridskolor, 675

Ridsport, 675

Ringa omfattning, 577

Ringa verksamhet, 331

Ringa värde, 686

Ritning, 587

Royalty, 199, 609

Rumsuthyrning, 83

- hotellrörelse, 84

Rundturer, 474

Råvara, 477

Ränta, 419

Rätt att ta jord, sten eller annan  
naturprodukt, 82

Rätt till jakt, fiske eller bete, 82

Rätt till återbetalning, 127, 137

Rättegångskostnader, 501

Rättsmedicinsk undersökning, 93

Rörelsearrende, 671

Rörelsedrivande former

- fotograf, 202

Rörelsekriterier, 187, 196

Rörelseliknande former, 201

- skogsarbetare, 202

### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

SABO-rekommendationen, 666

Sale and lease back-transaktion, 170

Samaktivitetsbidrag, 427

Faktureringsmetoden  
- auktion, 548  
- bokföringens uppläggning, 547  
- redovisning av ingående skatt, 548  
- redovisning av utgående skatt, 547

Faktureringssskyldighet, 483  
- auktionsförsäljning, 491  
- byggnadsföretag, 490  
- fakturans innehåll, 484  
- konkurs, 491  
- kreditnota, 493  
- pant, 492  
- säljare, 483  
- undantag, 490

Fartyg, 287, 322  
- delar, tillbehör, utrustning, 143  
- för bogsering eller bärgning, 141  
- för livräddning, 147  
- och luftfartyg, 140, 156  
- förmedling, 145  
- uthyrning, 143, 399

Fartyg/luftfartyg, 323

Fartygsanmälan, 269

Fartygstillbehör, 142

Fast driftställe, 395, 396  
- enligt ML, 728  
- inom landet, 396

Fastighet, 73  
- avyttras, 525

Fastighetsbegrepp  
- definition, 637  
- exempel, 639  
- inskränkning, 638  
- plathallar, 641  
- utvidgning, 638  
- verksamhetstillbehör, 637

Fastighetsförvaltning, 633, 655  
- egen regi, 663  
- exempel, 668  
- lönekostnad 150 000 kr, 665  
- metod I, 666  
- metod II, 667  
- uttagsbeskattning, 664  
- visningshus, 655

Fastighetsskötsel, 663

Fastighetstillbehör  
- annan anläggning, 636  
- byggnad/stängsel, 635  
- ledning, 635

Samfällighet, 194, 222, 223, 501

Samlarföremål, 165, 435, 439, 445  
- handel med, 435

Samlingsverk, 585, 590

Sceniska verk, 600

Sedlar, 147, 445

Servering  
- frukost, 704

Serveringsavgift, 170, 702

Serveringstjänst, 421, 701  
- gemensam ersättning, 703  
- hämtmat, 702  
- matleverans, 703  
- serveringslokal, 701  
- serveringsvara, 701

Servicehus, 106, 107

Servicehusverksamhet, 705

Servitutsrätt, 76

Sightseeing, 474

Sjukhus, 97, 148

Sjuktransport, 91, 474, 508  
- transportmedel, 95

Sjukvård, 91

Sjukvårdsanläggningar, 148

Självriskelimineringsavgift, 417

Självtjänster, 183

Sjöcontainer, 143, 399

Skada, 505  
- personbil, 507  
- skadelidande, 505, 506  
- skadevållande, 505, 506

Skadereglering, 169

Skadestånd, 238

Skadestånd och vite, 646  
- vid leveransförsening, 646  
- fel eller brist, 647  
- från beställare till entreprenör, 646  
- från entreprenör till beställare, 646

Skatteadministrativa olägenheter, 235

Skattedeklaration, 60, 539

Skatteplikt, 73  
- undantag, 75

Skattesats, 60, 471  
- normalskattesats, 472  
- påläggsprocent, 471

Skatteupplag, 265, 622

Skattskyldighet, 34, 63  
- fartyg, 622  
- frivillig, 64

- stadigvarande bruk, 635
- Fastighetstjänster, 360
  - arkitekttjänst, 363
  - direkt anknytning, 360
  - ej direkt anknytning, 361
  - garantireparation, 361
  - hotelltjänst, 365
  - inom landet, 361
  - skattskyldighet, 361
  - skogsavverkning, 365
  - utanför EG, 361
  - uthyrning, 365
  - utländsk byggare, 363
  - utomlands, 361
- Fastighetsupplåtelse, 77
  - arenabolags upplåtelse, 80
  - bensinbolags upplåtelse, 80
  - el, 77
  - franchising, 81
  - gas, 77
  - i kombination, 80
  - nätutrustning, 77
  - radio- och tv-sändningar, 77
  - skilda prestationer, 78
  - underordnat led, 81
  - vatten, 77
  - värme, 77
- Fel adressat i faktura, 484
- Felaktigt namn, 520
- Felparkeringsavgift, 87
- Feriekurser, 86
- Festival, 81, 607
- Festvåning, 79
- Fiktiv skatt, 435
  - återföring, 273
- Filial, 299
- Film, 610
- Filmfotograf, 604
- Filmproduktion, 603
- Filmverk, 600
- Finansbolag, 535
- Finansiella tjänster
  - till privatpersoner, 535
- Finansieringsföretag, 504
  - omsättning av varor, 115
- Firmarätt, 592
- Fisk, 477
- Fiske, 269
  - fiskefartyg, 269
  - fiskekort, 83
- NÄR, 66
- ringa verksamhet, 331
- VAD, 63
- VEM, 64
- Skattskyldighetens inträde, 35, 66
  - auktion, 69
  - förskott och a conto, 71, 647
  - patent, 70
  - slutbesiktning eller motsvarande, 647
  - stoppregel, 71
  - tjänst, 70
  - vara, 67
- Skattskyldighetens inträde
  - GIF, 328
- Skepp, 141, 299
- Skeppsbyggen, 587
- Skiljedomare, 397
- Skogsarbetare, 202
- Skogsarbeten, 198
- Skogsmaskin, 198
- Skola
  - kost och logi, 86
- Skoterfärder, 474
- Skrot, 486
- Skrotningsavgift, 700
- Skrotningspremie, 700
- Skådespelare, 572
- Skönhetsvård, 93
- Skönlitterära verk, 598
- Slot- eller spacecharter, 145
- Slussning, 474
- Sluten vård, 97
- Social omsorg, 102
- Socialtjänstlagen, 105, 666
- Spannmål, 477
- Speditör, 280
- Speditörsfaktura, 553
- Spel, 149
- Spelarrättigheter, 619
- Sponsring, 172
- Sportartiklar
  - försäljning av, 616
- Spridningsrätt, 584
- Spritdrycker, 476
- Språkgranskning, 590
- Spårande av arvingar, 389
- Stadigvarande bostad, 84, 107, 508, 509
- Stadigvarande bruk, 226

- fiskelag, 219
- fiskeredskap, 142, 270
- fiskodlare, 478
- Flipperspel, 218
- Flodsprutor, 141
- Flygplan, 142
- Flygplats, 88
- Flygutbildning, 614
- Flyktingförläggning, 86
- Flytdockor, 141
- Folkbildningsverksamhet, 581
- Folketshus- och folketsparkförening, 211
- Folketshusförening, 194
- Fondförsäkring, 121
- Fondplacering, 121
- Former jämförliga med till näringsverksamhet, 192, 201, 212
- Forsfärder, 474
- Fotograf, 202
- Fotografier, 602
- Fotvård, 91, 95
- Fraktfritt, 275
- Fraktförare, 265
- Frakthandling, 304
- Framföranderätt, 584
- Framställare, 137
- Framställning
  - periodisk publikation, 136
- Franchising, 81, 237, 425, 671
- Frigräns, 260, 290, 317, 320, 339
- Frikraft, 77
- Frilager, 625
- Frimärken, 147, 445
- Friskvård, 93, 97
- Frivillig skattskyldighet, 126, 525, 671
- Frivilliga skattskyldigheten för konstnärer, 65, 444, 445
- Frivilligt inträde, 318, 320
- Frivilligt registrerad, 331
- Frivilligt skattskyldig, 125, 494
- Frizon, 625
- Frukt, 477
- Funktionshindrad
  - stöd och service till, 103
- Funktionshindrade, 666
- Fyrpartshandel
  - avdragsrätt, 310
- Starköl, 476
- Stationering i Sverige, 718
- Statlig och kommunal verksamhet, 153, 192, 203
- STIM-pengar, 609
- Studentrum, 85
- Studieförbund, 581
  - kommersiell utbildning, 581
  - kulturaktiviteter, 581
  - studiecirklar, 581
  - underentreprenör, 582
- Stuguthyrningsföretag, 84
- STUBanslag, 177
- Stämpelskatt, 252
- Stödtjänster, 365
  - inom EG, 375
  - skattskyldig, 375
  - utomlands, 375
  - VAT-nummer, 375
- Stöld, 168
- Svenska kyrkan, 55, 193
- System eller program för ADB, 603
- Sångare, 572
- Särskild legitimation, 98
- Särskilda jämningsregler, 525

### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

- T1-proceduren, 302
- T2-proceduren, 304
- Tandbryggor, 102
- Tandvård, 101
- Tax-free, 55, 269, 289
- Taxfree-försäljning, 289
- Taxfree-försäljningen, 55
- Taxfreebutiker, 261
- Taxi, 691
- Teater, 79, 481
- Teckningar, 587
- Tekniker, 604
- Telekommunikationstjänster, 391
- Teleshopping, 320, 347
- Textil bildkonst, 587
- Tidningsdistribution, 200
- Tillfälligt förvar, 302
- Tillfälligt lager, 625
- Timecharter, 144
- Tipsspel, 150
- Tjänst, 74, 379

- reservregeln, 310
- svensk säljare, 308
- Färdtjänst, 105, 108
- Fördelningsgrund, 518
- Föredragshållare, 572
- Förenta Nationerna, 723
- Företagshälsovård, 99
- Företas, 402, 405
- Författare, 198
- Förhandsbesked, 747
- Förlust av kontanta medel, 168
- Förlusten, 514
- Förmedling, 122, 733
  - av tjänst, 403
  - av vara, 401
  - företas, 402, 405
  - förmedlingsförhållande, 84
  - förmedlingsprovision, 84
  - i annans namn, 401, 491
  - i eget namn, 221, 401, 492
  - resetjänst, 401
- Förmånsrätt, 241, 242
- Förskingring, 168
- Förskott, 239
  - GIF, 329
- Förskott och a conto, 71
- Försäkring, 168, 505, 516
  - annan förmedlare, 122
  - försäkringsföretag, 156
  - försäkringsmäklare, 122
  - försäkringstjänst, 120, 123
  - omsättning av varor, 122
- Försäljning till beskickning eller diplomater, 312
- Försäljning till internationell organisation, 313
- Förvaringsbox, 89
- Förvärvsbeskattning, 290, 317, 326, 329, 330, 340, 362
- Förvärvströskel, 35, 317, 318
  - frivilligt inträde, 318
  - institution, 317
  - nytt transportmedel, 317
  - punktskattepliktig vara, 317
- Förvärvströskeln, 291
- Förädling, 32
- F-skattsedel, 198

- Tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg, 143
- Tjänstetillhandahållandet, 379
- Tobaksvaror, 476
- Tolk, 590
- Tomtmark, 80
- Tomträtt, 76
- Tonsättare, 604
- Torg- och marknadsplatser, 80
- Trafikskolor, 687, 691
- Transitering, 301, 302, 304
- Transithall, 268
- Transport av avlidna, 474, 508
- Transport från Sverige, 298
- Transport i skidliftar, 473
- Transport inom Sverige, 300
- Transport till annat EG-land
  - reservregeln, 291
- Transport till Sverige från annat EGBland
  - annan vara, 290
  - nytt transportmedel, 290
  - punktskattepliktig vara, 290
- Transport via annat EGBland, 304
- Transport via tredje land, 304
- Transporthjälpmedel
  - uthyrning av, 398
- Transportklausuler, 276
- Transportkrav, 296
- Transportköp, 68, 274
- Transportmedel, 314
  - begagnat, 316
  - nytt, 313
  - uthyrning av, 398
- Transporttekniska skäl, 304
- Transporttjänster
  - befordran av brev, 366
  - förmedling, 367
  - inhemsk varutransport, 367
  - persontransport, 365
  - skattskyldighet, 367
  - varutransport inom EG, 367
- Trav- och galopp, 675
  - aktiebolag, 676
  - andel, 678
  - blandad verksamhet, 682
  - enkelt bolag, 678
  - enskild firma, 678
  - handelsbolag, 677
  - hobbyverksamhet, 679

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

Galoppsport, 675  
Garage- och parkeringsplats, 85  
Garantireparation, 413  
Garantiåtagande, 272, 288, 412  
Garderobsavgift, 85  
Gatumark, 80  
Gemensamhetsanläggning, 223  
Gemensamt förvärv, 517  
Gemenskapsinterna förvärv (GIF),  
32, 65, 164, 289  
- förvärv, 290  
- överföring, 292  
Gemenskapsinterna förvärv av  
begagnade varor, 485  
Gemenskapsvara, 621  
Glasögon, 91  
Glasögonoptiker, 98  
Gobelänger, 587  
God redovisningssed, 539  
Godkänd intygsgivare, 267  
Golfbana, 618  
Grafik, 587  
Grafisk formgivning, 599  
Graviditetstest, 99  
Gravskötsel, 208  
Gruppbostäder, 106  
Gruppregistrering, 54, 223  
Gränsdragning tjänst B  
näringsverksamhet, 196  
Guld, 55, 125, 531  
Gåva, 417  
Gåvor av personalvårdskaraktär,  
498  
Gästforskarbostäder, 85  
Gästhamn, 473  
Gästhamnsavgifter, 85

#### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Handelsagent, 200  
Handelsbolag, 216  
Handelsresande, 200  
Helikopter, 142  
Hem för vård eller boende, 97, 103  
Hemdatorer, 499  
- kommuner, 499  
- statliga myndigheter, 499  
Hemtagare, 553  
Hemtjänst, 105, 498

- kommanditbolag, 677  
- prispengar, 680  
Tredje land, 35  
Trepårtshandel, 35, 164, 307  
- mellanman med svenskt VAT-  
nummer, 335  
- mellanman med utländskt VAT-  
nummer, 336  
Trottoar, 80  
Tryckeri, 137  
Tryckeritjänst, 380, 389  
Trädgårdsarkitektur, 587  
Trävaror, 54  
Tröskelvärde, 35  
Tröskelvärdet, 317, 320  
Tröskvärdet, 290, 339  
Tullager, 625  
Tullbefrielse, 304, 332, 344  
Tullklarering, 280  
Tullräkningar, 554  
Tullskyldig, 280  
Tunnel, 413  
Tur - returresa, 323  
Turister, 264  
Tvätt- och servicehallar, 81  
TV-program, 595  
Tågresa, 324

#### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Undantag från skatteplikt, 75  
- beskickning, 721  
- diplomater m.fl., 721  
- internationell organisation, 721  
- läkemedel, 298  
- motorfordon, 720  
- nyhetstidning, 298  
- skepp, 298  
Undantag för viss import, 163  
Underentreprenör, 613  
Uppgiftskrav  
- faktura, 316  
Upphovsman, 444, 445, 475, 584,  
601  
- frivilligt inträde, 444  
Upphovsrätt, 583  
- konstnärliga verk, 482  
- litterära, 482  
- verk, 482



Hjälpmedel, 96  
Hjälpporganisation, 723  
- ansökan, 533  
- utländsk beskickning, 533  
Hobbyverksamhet, 196, 200  
Homeopatiska preparat, 476  
Hotellagen, 83  
Hotellcheckar, 472  
Hotellrörelse, 472  
- festvåning, 84  
- konferensrum, 84  
- lokaler för roulette och andra spel, 84  
- uppkningsrum, 84  
Hotelltjänst  
- bad och bastu, 84  
- betal-TV, 84  
- förtäring, 85  
- minibar, 85  
- parkeringsplats, 84  
- rumsuthyrning, 84  
- telefax, 84  
- telefon, 84  
- tvätt, 84  
Hundspanssåkning, 474  
Husvagn, 79, 500  
Huvudsaklighetsbedömning, 423  
Hyresavi, 494  
Hyresrätt, 76  
Hälsohem, 86, 97  
Hälsokostpreparat, 477  
Hälsovård, 92  
Hämtningsköp, 67, 274

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#)  
>>

Icke-gemenskapsvara, 625  
Ideell förening, 194, 209  
Identitetskontroll, 128  
Idrott, 611  
- flygutbildning, 614  
- kost och logi, 616  
- lokal, 616  
- omedelbart samband, 615  
- prispengar, 613  
- resor, 616  
- uthyrning, 615  
Idrottsanläggning, 618  
Idrottsevenemang, 611  
Idrottsförening, 211, 213  
Upphovsrättigheter  
- upplåtelse, 593  
- överlåtelse, 593  
Upplagshavare, 622  
Ursprungsprincipen, 36, 58  
Utbildning, 108, 385  
- arbetsmarknadsutbildning, 111  
- begreppet, 110  
- erkänd utbildningsanordnare, 109  
- flygutbildning, 112  
- grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, 108  
- idrottsutbildning, 111  
- kulturskolor, 112  
- kunskapslyftet, 109  
- led i utbildningen, 112  
- personligt ändamål, 111  
- studiecirkel, 112  
- studiestöd, 110  
- underentreprenör, 110  
- uppdragsutbildning, 111  
- yrkesutbildning, 109  
Utgivningsbevis, 171  
Uthyrning, 200  
- fartyg, 144  
- luftfartyg, 145  
- sjukvårdspersonal, 90, 200  
- uthyrning av arbetsplatser, 672  
Uthyrning av verksamhetslokal, 191, 491, 745  
- avdragsrätt, 240  
- beskattningsunderlag, 236  
- beskickning, 227  
- bostadsrättsinnehavare, 230  
- början, 234  
- fastighetsägare, 229  
- franchiseavgift, 237  
- förstahandshyresgäst, 230  
- hyresavi, 238  
- hyresavtal, 238  
- industritillbehör, 227  
- inkomsttaxeringen, 243, 250  
- intygsmoms, 244, 251, 252, 491  
- jämkning av moms, 250  
- kommun, 227, 229  
- koncernföretag, 253  
- konkurs, 250, 253, 745  
- konkursbo, 231  
- lagerhållning, 242  
- lagrum, 226

Idrottslokal, 90  
 - korttidsuthyrning för andra ändamål, 617  
 - korttidsuthyrning för idrott, 616  
 - uthyrning för längre tid, 617  
 Idrottsutbildning, 614  
 Immateriella rättigheter, 582  
 Import, 32, 256, 279, 301, 431  
 - annan bestämmelseort, 282  
 - avdragsrätt, 553  
 - beskattningsunderlag, 282  
 - bestämmelseort, 431  
 - enhetsdokument (ED), 280  
 - fordon, 282  
 - första bestämmelseorten, 282  
 - konstverk, 444, 476  
 - redovisningsskyldighet, 553  
 - skattefrihet, 281  
 - speditör, 281  
 - temporär, 281  
 - tulldeklaration, 280  
 - tullklarering, 28  
 - tullräkning, 553  
 - tullskyldig, 280  
 - Tullverket, 280  
 - vara, 280, 281  
 - vidareomsättning, 344  
 - vidaretransport till Sverige, 340  
 Importmoms, 280, 283, 553, 733  
 - avdragsrätt, 283  
 INCOTERMS, 68, 273, 275, 278, 295  
 Industriellt rättsskydd, 592  
 Industritillbehör, 637  
 Informationsfilm, 603  
 Informationstjänst, 390, 394  
 Informatör, 572  
 Införsel, 32, 256  
 Införselmoms, 553  
 Inkassoavgift, 418  
 Inkassotjänst, 395  
 Inkomstbeskattningen, 496  
 Inre marknad, 57, 58  
 Installation, 321, 346, 361, 378  
 Institution, 317, 318  
 Institutionell vård, 97  
 Intern transitering, 304  
 Internationell organisation, 164, 312  
 Internationellt vatten/tredje lands sjö-  
 - lokal, 227  
 - objekt, 226  
 - outhyrda lokaler, 246  
 - personer, 229  
 - redovisning i skattedeklaration, 233  
 - registrering, 232  
 - registreringslän, 233  
 - representant, 233, 251  
 - retroaktivt avdrag, 242  
 - skattskyldigheten, 226  
 - stadigvarande användning, 227  
 - staten, 227, 229  
 - upphörande, 246  
 - uttagsbeskattning, 237  
 - verksamhetstillbehör, 227  
 - återföring av moms, 247  
 Utlägg, 114, 711  
 - advokat, 712  
 - begravningsentreprenör, 714  
 - byggnads- och anläggningsentreprenad, 645  
 - byggnadsentreprenör, 713  
 - fastighetsägare, 713  
 - inkassoverksamhet, 713  
 - patentbyrå, 713  
 - skeppsklarerare, 714  
 - speditör, 714  
 Utländsk beskickning, 717  
 - ansökan, 533  
 - hjälporganisation, 533  
 Utländsk företagare, 36, 165, 193  
 - ansökan, 532, 733  
 - begränsningar, 532  
 - definition, 726  
 - fysisk person, 726  
 - juridisk person, 727  
 - minimibelopp, 533  
 - näringsidkare, 727  
 - registreringsort, 732  
 - representant, 730  
 - säkerhet, 730  
 - återbetalning, 465, 531, 732  
 - överföring, 730  
 Utländsk valuta, 70, 431  
 Utländska företagare  
 - yrkesmässighet, 725  
 Utländska upphovsmän, 591  
 Utrikes trafik, 287, 322  
 Utrymme för reklam eller annonsering  
 - samtliga led, 89



territorium, 261  
Intrastat, 32  
Intyg, 244, 251, 266, 296, 357,  
718, 720, 722  
Intygsmoms, 525  
Investeringsguld, 55, 64, 65, 125,  
483, 485  
Investeringsvara, 526  
Isbrytare, 141  
IT-utbildning, 111

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Jordbruksarrende, 511  
Journalist, 198  
Jultidning, 199  
Juristtjänst, 389, 393  
Jämförlig handling  
- avräkningsnota, 483  
- hyresavtal, 493  
- kvitto, 483  
- köpehandling, 483  
- liknande handling, 483  
Jämkning, 250, 420, 526, 609  
Jämkning av avdrag, 155, 523  
- fastighet, 524  
- investeringsvara, 524  
- jämningsorsak, 525  
- redovisningsperiod, 527

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

Kalkylränta, 419  
Kanslitjänster, 188  
Karaktären av stadigvarande  
bostad, 509  
Karantänsveterinär, 207  
Kartor, 598  
Kassettidning, 131, 481  
Katalog, 138, 581  
Kommanditbolag, 216  
Kommentatorstjänster, 596  
Kommissionär, 221, 438  
- kommissionärsföretag, 489  
- kommittentföretag, 489  
Kommittent, 221  
Kommun, 192  
Kommunalförbund, 192  
Kommunägt fastighetsbolag, 231

Uttag, 179, 415, 419  
- användande av tillgångar, 183  
- av tjänster, 421  
- av varor, 420  
- bokföring, 182  
- eget bränsle, 181  
- förhyrda tillgångar, 184  
- försäljning till anställda, 181  
- försäljning till underpris, 181  
- personbil eller motorcykel, 184  
- privat användning av personbil, 422  
- representation, 181  
- ringa värde, 184  
- rörelsefrämmande ändamål, 183  
- tjänst, 182  
- vara, 180  
- varuprover, 181  
- verksamhet upphör, 180  
- överföring av vara, 182  
Uttagsbeskattning, 525  
- byggnadsverksamhet, 422  
- byggtjänster, 654  
- fastighetsförvaltning, 422  
Utövande konstnär, 572

### Till sidans början/avsnittsförteckning

>>

VA (vatten och avlopp)  
- anläggningsavgift, 179  
- avkopplings- och  
återkopplingsavgift, 179  
- engångsavgift, 178  
- påminnelse- och inkassoavgift, 179  
- tilläggsavgift, 179  
- transiteringsavgift, 178  
Vaccination, 93  
Valuta, 488  
Valutadag, 329  
Valutakurs, 433  
- genomsnittlig, 329  
- växlingsvinst, 433  
Vara, 73, 321, 379  
Vara som är lös egendom  
- arbete på, 377  
- värdering, 377  
Varumärkesrätt, 592  
Varutransport  
- bareboat, 368  
- bilbärgning, 368

Kompendier till de studerande, 113  
 Kompositör, 198  
 Koncern, 216, 503  
 Koncerttjänster, 391, 397  
 Konferenslokal, 79  
 Konfirmationsundervisning, 86  
 Konkurrensneutralitet, 203  
 Konkurs, 526, 551, 652  
 - avdragsrätt, 551  
 - avdragsrättens inträde, 737  
 - avverkningrätt, 745  
 - beställare i konkurs, 648, 742  
 - bonus, efterhandsrabatter m.m., 741  
 - byggnadsarbete i egen regi, 744  
 - byggnadsentreprenad, 742, 743  
 - entreprenör i konkurs, 743  
 - konkursbo, 735  
 - konkursförvaltare, 736  
 - kundförlust, 742  
 - kvarstad, 740  
 - redovisningsskyldighet, 551  
 - redovisningsskyldighetens inträde, 737  
 - rättsverkningar, 735  
 - uthyrning av verksamhetslokal, 745  
 - utmätt gods, 739  
 - återvinning, 737  
 - äganderättsförbehåll, 739  
 - överlåtelse av verksamhet, 741  
 Konkursbo, 220, 231, 526  
 Konkursfordran, 736  
 Konserter, 481, 604  
 - avdragsbegränsning, 607  
 Konserthus, 79  
 Konsortium, 219  
 - enkelt bolag, 219  
 Konstgalleri, 475  
 Konsthandel, 444, 475  
 - frivilligt inträde, 445  
 Konstnär, 65  
 Konstnärliga verk, 599  
 - filmverk, 586  
 - konstverk, 586  
 - musikaliska verk, 586  
 - sceniska verk, 586  
 Konstnärs framförande, 572  
 Konstverk, 165, 417, 435, 439, 444, 475, 572, 601  
 - färjetransport, 368  
 - inhemsk, 370  
 - inom EG, 369, 370  
 - linjefart/styckegodstrafik, 368  
 - resebefraktning, 368  
 - resgods, 368  
 - skattskyldighet, 373  
 - slot- ochg spacecharter, 368  
 - timecharter, 368  
 - utomlands, 371  
 - VAT-nummer, 371  
 VAT-nummer, 293, 327, 378, 489  
 Vatten från vattenverk, 476, 478  
 Vattenförbund, 220  
 VAT-nummer, 36, 371, 375  
 - kontroll av, 297  
 Verksamhetslokal, 225, 525  
 Verksamhetstillbehör, 82, 638  
 Verkshöjd, 573, 585  
 Veterinärtjänst, 380, 397  
 Vilt, 478  
 Vin, 476  
 Vinstandelar från kommanditbolag, 171, 217  
 Vinstmarginalbeskattning  
 - beskattningsunderlag, 440  
 - EG-handel, 446  
 - export, 446  
 - fakturering, 447  
 - fiktiv skatt, 448  
 - förenklad, 440  
 - förlust, 440, 441  
 - förskott, 447  
 - förvärvskriteriet, 436  
 - postorder, 447  
 - personbil i utlandet, 697  
 - räkenskaper, 448  
 - skattskyldighetens inträde, 447  
 - varukriteriet, 438  
 - vinstmarginal, 440  
 - återförsäljarkriteriet, 437  
 - övergångsbestämmelser, 448  
 Virke, 265  
 Visningshus, 655  
 Visningsrätt, 584  
 Vård av djur, 91  
 Vårdanstalt, 86  
 - sjukvård, 96  
 - social omsorg, 105  
 - tandvård, 102

- bildkonstverk, 587
- brukskonst, 587
- byggnadskonst, 587
- handel med, 435
- import, 444
- Konsulat, 164
- Konsulttjänst, 389
- Konsumtion ombord, 269-271
- Kontantimportör/kredithavare, 553
- Kontokort, 492
- Kontokortsrabatt
  - oljebolag, 178
- Kontoplaner, 557
- Kontrollavgift, 87
- Kopior av allmänna handlingar, 206
- Koreograf, 604
- Kost åt personal, 193, 504, 705
  - 30 000 kr-gräns, 706
  - beskattningsunderlag, 707
  - måltidskupong, 708
  - representation, 710
  - serveringsföretag, 707
  - uttagsbeskattning, 707
  - vårdpersonal, 708
- Kreditnota, 425, 493
- Kredittillägg, 419
- Kremering, 208
- Kryckor, 96
- Kultur, 571
  - artistiska framträdanden, 385
  - inom landet, 384
  - prispengar, 385
  - skattskyldighet, 384
  - stödtjänst, 385
  - underhållning, 385
  - utomlands, 384
  - vetenskapliga konferenser, 385
- Kulturbildningsverksamhet
  - kultur- och musikskolor, 582
- Kundfordran
  - överlåtelse, 546
- Kundförlust, 124, 514
  - försäkring, 430
- Kunskapslyftet, 109
- Kuponghäften, 171
- Kurs i utlandet, 454
- Kursförlust, 433
- Kursgård, 85
- Kursvinst, 433
- Kvacksalverilagen, 94

- Värdepappersförvaltning, 395
- Värdepappershandel, 113, 117
  - överlåtelse av fordran, 118
- Växande skog, 82
- Växlingsvinst, 117
  - utländsk valuta, 433
- Växtförädlarrätt, 592

#### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

- Yrkesfiskare, 145
- Yrkesmässig sjöfart, 141
- Yrkesmässig verksamhet, 187
  - författare, 198
  - utländsk företagare, 725

#### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

- Ålderdomshem, 104, 106
- Återbetalningsrätt, 531
  - ansökan, 533
  - export, 536
  - Förenta nationerna, 724
  - hjälporganisation, 533, 724
  - internationella organisationer, 718
  - karriärkonsulat, 718
  - kvalificerade undantag, 534
  - nytt transportmedel, 536
  - ombud vid en internationell organisation, 720
  - stat och kommun, 538
  - utländsk beskickning, 718
  - utländsk företagare, 531, 732
- Återbäring, 512
- Återföring, 247
- Återimport, 432
- Återtagande av vara, 512

#### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

- Äganderätt, 292
- Äganderättsförbehåll, 433
- Äldreomsorg, 103, 105, 163

#### [Till sidans början/avsnittsförteckning](#)

>>

- Öresavrundning, 488

Kvalificerade undantag, 76  
- återbetalning, 534  
Kvarstad, 740  
Kvartalsredovisning KVR, 33  
Kyrklig verksamhet, 207  
Kyrkliga textilier  
- mässhakar, korkåpor och  
bårtäcken, 439, 601  
Kyrkobyggnader  
- uttagsbeskattning, 208  
Köpare  
- inte förvärvsbeskattas, 319  
Köplagen, 67  
- avlämnande, 67  
Körkortsutbildning, 692

Överföring, 36, 344, 345, 730  
Övergångsersättningar, 619  
Överlåtelse av advokatverksamhet,  
159  
Överlåtelse av verksamhet, 526, 550  
Överlåtelse av vissa tillgångar  
- andra tillgångar än  
omsättningstillgångar, 153  
- avdragsrätt, 153  
- avfallsprodukter, 153  
- fiktiv skatt, 154  
- finansieringsföretag, 156  
- försäkringsföretag, 156  
- goodwill, 153  
- inventarier, 153  
- material, 153  
- rättigheter till varor, 153  
- tillförd betydande värde, 155  
- uttagsbeskattad tillgång, 154  
- vinstmarginalbeskattning, 154  
- återbetalning, 153  
- överlåtelse av verksamhet, 155  
Översättning, 588, 604

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 1.1 Historik

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

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

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

### 1.1.1 Momsen och EG

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

De bestämmelser om moms som finns inom gemenskapen är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

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

#### 1.1.1.1 Den inre marknaden

##### **Destinationsprincipen**

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

## **Ursprungs- principen**

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

Under tiden gäller en särskild övergångsordning. Denna var avsedd att endast tillämpas under åren 1993-1996 i avvaktan på utarbetandet av ett permanent mervärdesskattesystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. EG-kommissionen fastställde år 1996 ett arbetsprogram för en etappvis övergång till ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem. De mest långtgående idéerna har dock tonats ned. Arbetet är i stället främst inriktat på en modernisering och förbättring av det sjätte mervärdesskattedirektivet. Det innebär inte att tanken på en ursprungsprincip är övergiven.

## **Övergångs- ordningen**

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

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

## 1.2 Principer och uppbyggnad

### 1 kap. 1 § ML

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

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

### Mervärde

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

### Exempel

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



**Inbetalning  
och  
återbetalning  
av moms**

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

**Skattepliktig  
omsättning  
av  
varor och  
tjänster**

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

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

**Skattesats  
7 kap. 1 § ML**

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

### **1.3 Registrering**

**3 kap. 2 § SBL**

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

**3 kap. 2 § 3  
st.  
SBL**

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

**Deklaration  
10 kap. 9 § 4  
p.  
SBL**

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

**10 kap. 31 §  
SBL**

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

**10 kap. 32 §  
SBL**

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

**10 kap. 11 §  
SBL**

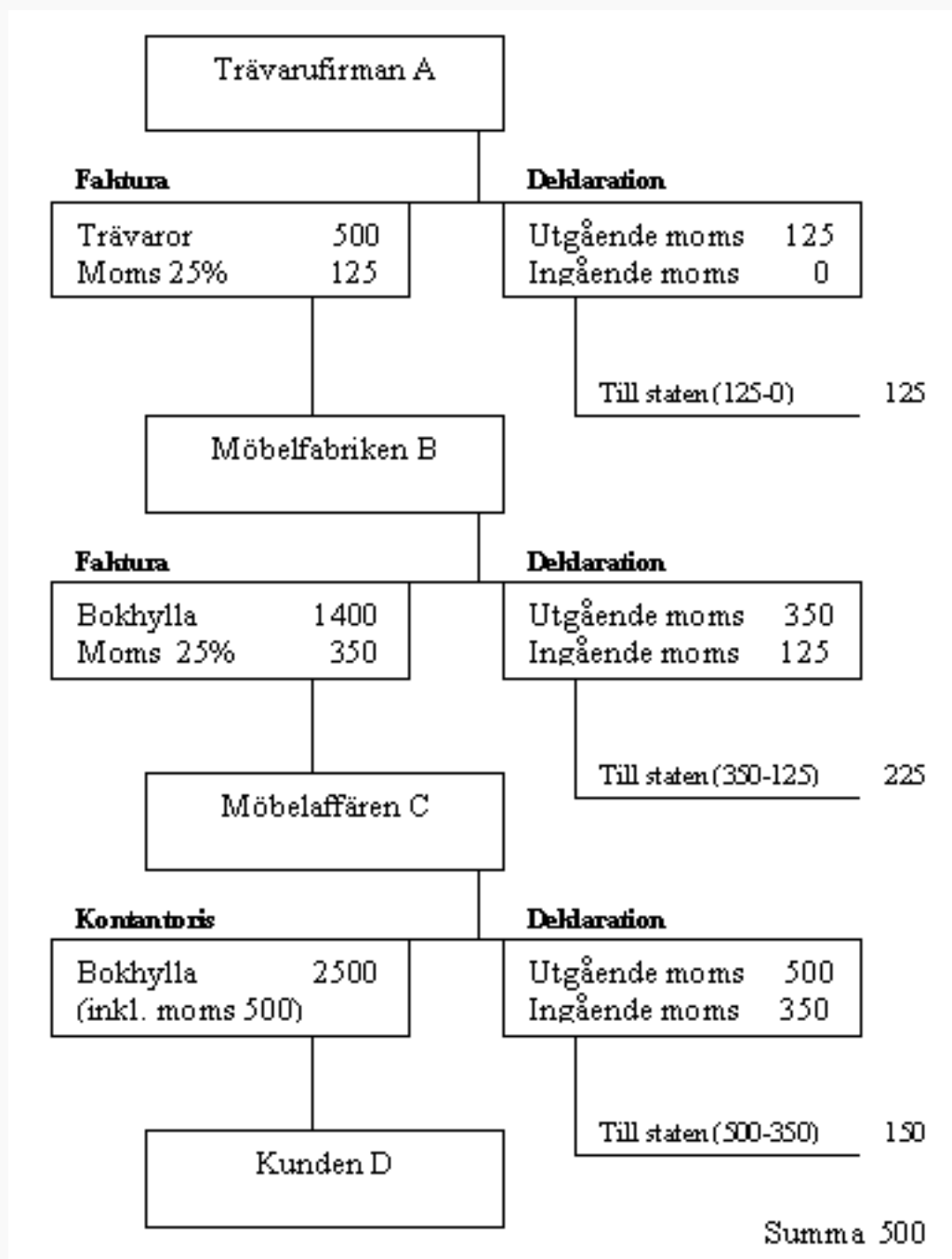
Skattemyndigheten ska besluta att moms ska redovisas i en skattedeklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t. ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning.

**Redovisnings-  
period**

**10 kap. 14-  
16 §§ SBL**

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

**Momsens  
allmänna  
uppbyggnad**



### Detta innebär

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

## Till innehållsförteckningen

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Avsnitt 2 - Skattskyldighet

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **2.1 Allmänt**

Vad som medför skattskyldighet enligt ML, dvs. i vilka situationer en transaktion ska mervärdesbeskattas och vem som är skattskyldig för en sådan transaktion framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. När denna skattskyldighet uppkommer framgår av 1 kap. 3-5 §§ ML, se avsnitt 2.2.

Genom införandet av ML ändrades vissa centrala begrepp inom lagstiftningen på momsområdet. Begreppet skattskyldig står nu enbart för den som är skyldig att betala moms till staten. De som tidigare var s.k. tekniskt skattskyldiga, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, är inte längre skattskyldiga utan är i stället berättigade till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, se avsnitt 16.

##### **2.1.1 Beskattningsens omfattning**

**VAD**  
**1 kap. 1 § ML**

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

1. Vid en *skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som sker inom landet i en yrkesmässig verksamhet*. Notera att samtliga förutsättningar i punkten måste vara uppfyllda för att skattskyldighet ska föreligga.

2. Vid ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor, när omsättningen av samma varor skett utomlands.

3. Vid en skattepliktig import till Sverige av varor.

Omsättningsbegreppet beskrivs i avsnitt 5. Vad som är skattepliktig omsättning av varor och tjänster framgår av avsnitt 3. Vad som förstås med yrkesmässig verksamhet redovisas i avsnitt 6. I vilka fall en omsättning anses ha skett inom landet, vad som är ett gemenskapsinternt förvärv, beskattningen vid EG-handel och vid import av varor behandlas i avsnitt 9 och 10.

### **2.1.2 Skattskyldig**

**VEM**  
**1 kap. 2 § ML**

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Det är i allmänhet säljaren som är skattskyldig, men i vissa fall vid EG-handel och i samband med varuimport samt vid vissa tjänsteomsättningar är det i stället köparen som är skattskyldig. Vem som är skattskyldig i olika situationer framgår nedan.

1. Skattskyldig för skattepliktig omsättning inom landet i yrkesmässig verksamhet är, enligt huvudregeln, den som omsätter. I följande fall är dock förvärvaren skattskyldig:

- vid utländsk företagares omsättning till

näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, t.ex. konsulttjänster,

- vid utländsk företagares omsättning av vissa tjänster i samband med EG-handel, 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML om förvärvaren är registrerad till moms,

- vid s.k. trepartshandel inom EG (den till vilken vidareomsättningen görs), och

- vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till moms 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.

2. Skattskyldig vid GIF (gemenskapsinternt förvärv) är den som gör förvärvet.

3. Skattskyldig vid en skattepliktig varuimport är den som är tullskyldig för varan.

Beskattningen vid EG-handel och vid handel med länder utanför EG behandlas i avsnitt 9 och 10.

### **2.1.3 Frivillig skattskyldighet**

#### **Uthyrning av verksamhetslokaler**

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att sådan normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med moms och uthyraren får avdragsrätt för ingående skatt, se avsnitt 8.



## Konstnärer 1 kap. 2 a § ML

Fr.o.m. den 1 november 1995 infördes skatteplikt för konstnärers omsättning av egna konstverk och med en gräns för skattskyldighet satt vid 300 000 kr i beskattningsunderlag för beskattningsåret. Bestämmelsen gäller även sådan omsättning som görs av upphovsmannens dödsbo. I samband härmed infördes 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 moms till staten för en skattepliktig omsättning är satt vid en viss nivå. Detta medför att när omsättningsgränsen är överskriden ska moms 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. Skattskyldigheten bakåt i tiden begränsas dock av tidpunkten för när skatteplikt infördes för omsättning av konstverk. Den frivilliga skattskyldigheten framåt i tiden gäller t.o.m. andra året efter det år SKM fattat beslut om sådan skattskyldighet.

Som exempel kan nämnas att en konstnär med en årsomsättning understigande 300 000 kr ansöker hos SKM 1996-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 1995-11-01. Om SKM beslutar om skattskyldighet 1996-12-20 gäller den frivilliga skattskyldigheten under tiden 1995-11-01 -- 1998-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående moms redovisas. Redovisningen ska ske i självdeklarationen om konstnären inte begärt att få

redovisa i skattedeklaration,  
jfr 10 kap. 11 § SBL.

Reglerna om vinstmarginalbeskattning av bl.a. konstverk och vad som avses med konstverk enligt ML behandlas i avsnitt 12.2.

### **Investeringsguld 3 kap. 10 b och c §§ ML**

Fr.o.m. den 1 januari 2000 infördes undantag från skatteplikt för omsättning av investeringsguld, 3 kap. 10 a § ML. Undantaget avser även omsättning av investeringsguld som är representerat av värdepapper, under förutsättning att omsättningen medför äganderätt till eller fordran på guldmetall. Även förmedling i annans namn av sådan undantagen omsättning, är undantagen från skatteplikt. Se även avsnitt 4.7.

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 § 1 st. 1 p. ML och görs till en annan näringsidkare.

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.

En definition av investeringsguld finns i 1 kap. 18 § ML.

## **Gemenskapsintern förvärv**

För skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv (GIF) föreligger skattskyldighet. Det finns också möjlighet att efter begäran få hänföra vissa EG-förvärv till GIF. För en svensk näringsidkare, som varken har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML, gäller en s.k. förvärvströskel på 90 000 kr innan hans EG-förvärv utgör ett GIF, 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML. Näringsidkaren har emellertid möjlighet, enligt 2 a kap. 4 § ML, att hos SKM begära att EG-förvärven ska anses som GIF fastän beloppsgränsen inte överskridits. Detsamma gäller om förvärvaren är annan juridisk person än näringsidkare. SKM:s beslut innebär att EG-förvärven ska beskattas i Sverige enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML och att förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML. Beslutet ska gälla för sådana förvärv under två kalenderår. Se vidare avsnitt 9.

## **2.2 Skattskyldighetens inträde**

### **NÄR 1 kap. 3 § ML**

Skattskyldighetens inträde för en viss transaktion är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för transaktionen. De beskattningsregler som gällde vid tidpunkten för tillhandahållandet ska därför tillämpas oavsett när fakturering sker eller betalning erhålls. För förskott och a contobetalningar gäller dock särskilda regler, se avsnitt 2.2.3. Har t.ex. en vara sålts på kredit och skattesatsen därefter ändrats 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.

### **2.2.1 Vara**

#### **1 kap. 3 § 1 st. ML**

Skattskyldighet inträder när en vara levereras eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Jfr. även 2.2.3

#### **Leveransbegreppet 1 kap 3 § 2 st ML**

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till denne mot postförskott eller efterkrav.

En vara anses som avlämnad då säljaren enligt försäljningsvillkoren har fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan.

I förarbetena till ML uttalas, prop. 1993/94:99 s. 126 ff, att leveransbegreppet ska föras över i den nya lagen i oförändrad betydelse och att med leverans avses civilrättsligt avlämnande, utom beträffande avsändande mot postförskott och efterkrav då skattskyldigheten inträder vid avsändandet.

Leveransbegreppet och innebörden av olika leveransvillkor, s.k. leveransklausuler, behandlas i avsnitten 9.3.6.1-9.3.6.3.

#### **Köplagen**

Enligt RSV:s mening kan en vara normalt anses levererad vid samma tidpunkt som när den enligt köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser ska anses avlämnad. Denna tolkning stämmer väl överens med den betydelse ordet "-leverans" har, nämligen avlämnande, tillhandahållande.

## KöpL:s avlämnande

## Risken/faran för godset

Begreppet "avlämnande" är i KöpL en juridisk fackterm vars betydelse framgår av dess funktion i ett antal regler (prop. 1988/89:76 s. 68). Avlämnandet anknyter närmast till ett annat begrepp, nämligen säljarens dröjsmål. Även andra regler knyter an till avlämnandet. Risken för varan övergår t.ex. i allmänhet på köparen när varan avlämnats.

Då en vara försäljs avtalar säljaren och köparen oftast om hur avlämnandet (leveransen) ska gå till. Sättet för avlämnandet kan också framgå av sedvana.

Om inget är avtalat sker avlämnandet av varan hos säljaren, s.k. *hämtningsköp* (6 § KöpL). Säljaren ska hålla varan tillgänglig där han vid köpslutet hade sitt affärsställe eller, om han saknade affärsställe som hade samband med köpet, sitt hemvist. Om varan vid köpslutet fanns på en annan plats än hos säljaren, och parterna visste detta ska varan avlämnas där den fanns. Säljarens skyldighet i samband med köpet består i att hålla varan tillgänglig på plats. Vid hämtningsköp anses varan avlämnad när köparen tagit hand om den.

Köpet kan också vara förbundet med skyldighet för säljaren att leverera godset till en köpare på samma ort, s.k. *platsköp*, eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor, s.k. *transportköp* (7 § 1 st. KöpL). Vid s.k. platsköp sker avlämnandet när varan överlämnas till köparen. Så är fallet exempelvis då oljebolag säljer villaolja till småhusägare på orten. Oljan anses då inte avlämnad förrän den inpumpats i villans oljetank.

I många fall ska godset vid transportköp sändas från en ort till en annan. Vid s.k. *distansköpa* (7 § 2 st. KöpL), dvs. köp där varan sänds eller transporteras till en köpare från en ort till en annan eller i övrigt en transport som inte kan betraktas som lokal, sker avlämnandet när varan överlämnas till en självständig transportör. Ska transporten ombesörjas av flera självständiga

transportörer sker avlämnandet då varan överlämnas till den första transportören, vars åtagande är att transportera varan från avsändningsorten. Däremot är inte varan avlämnad till en transportör som endast har åtagit sig att transportera inom säljarens ort, exempelvis från säljarens affärsställe till järnvägstationen. Först då varan omhändertagits av en transportör som ska transportera den från avsändningsorten sker avlämnandet. Ombesörjer säljaren själv transporten sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.

Vid handel av mera betydande omfattning används som regel olika leveransklausuler som reglerar när bl.a. avlämnandet ska ske. Sådana klausuler har som tidigare nämnts definierats av den Internationella Handelskammaren genom de s.k. INCOTERMS. Klausulerna revideras fortlöpande och det har därför inte ansetts lämpligt att de återges i KöpL. Ett undantag har emellertid gjorts i fråga om klausuler som är vanliga i inrikeshandeln. I 7 § 3 st. KöpL anges att om varan sålts "fritt", "levererad" eller "fritt levererad" med angivande av en viss ort, anses varan inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort. Enligt prop. 1988/89:76 s. 73 fordras normalt att varan är tillgänglig för köparen t.ex. på hans affärsställe, i en terminal eller hos säljarens ombud på orten.

### **Leverans, sammanfattning**

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en vara normalt anses levererad när den enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) får en vara anses levererad när risken (faran) för varan enligt dessa övergår på köparen.

Exempel Ett skattskyldigt svenskt företag (A) köper ett parti varor i Polen. Varorna säljs när de är kvar i Polen till ett svenskt företag

(Y). Hälften av varupartiet ska till Sverige och hälften till Norge. Varorna transporteras med säljarens (A) bil till polsk hamn, varifrån transport sker med svenskt rederi till Malmö respektive Oslo. Leveransvillkoren är CIF Malmö respektive FOB den polska hamnen. I bägge fallen har faran för godset övergått till köparen när det passerat fartygets reling i den polska hamnen.

I och med att faran övergått anses varan, genom respektive leveransklausul, civilrättsligt sett som levererad. Detta överensstämmer med KöpL:s synsätt. Enligt 7 § 2 st. KöpL ska vid distansköp varan anses avlämnad (levererad) när den överlämnas till självständig transportör, dvs. det svenska rederiet. Hade varorna transporterats med självständig fraktförare till polsk hamn hade varorna enligt KöpL ansetts avlämnade (levererade) när de överlämnats till den fraktförare som åtagit sig transporten till den polska hamnen.

Det bör tilläggas att KöpL:s bestämmelser inte tillämpas i den mån annat följer av avtalet mellan köparen och säljaren, av praxis som har utbildats mellan parterna eller av handelsbruk eller annan sedvänja som måste anses bindande för parterna.

## **Lösöreköp**

S.k. lösöreköp enligt lag (1845:50 s. 1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva innebär att säljaren vidtar vissa publiceringsåtgärder i stället för att varan traderas (överlämnas). Detta innebär att publiceringsåtgärden har ersatt leveransen. I flertalet fall fungerar dock lösöreköp som en pantsättning.

## **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 (RSV Im 1987:1).

## **Fakturering i utländsk valuta**

Vid fakturering i utländsk valuta är det kursen på leveransdagen som ligger till grund för beräkning av den moms som ska redovisas (RSV/FB Im 1983:25). Sker faktureringen i nära samband med leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas. Se även avsnitt 11.8.2 om växlingsvinster och avsnitt 14.3 om skattedebitering i faktura.

### **2.2.2 Tjänst**

## **1 kap. 3 § ML**

Skattskyldighet inträder när en tjänst tillhandahålls eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. 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 beskattningsvärdet delas upp på tillhandahållande före resp. efter skattesatsändringen.

**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. Omsättning för upplåtelse av patent m.m. omfattas av skatteplikt från den 1 juli 1986. Observera dock att om det upplåtelseavtal som ersättningen grundas på ingåtts före den 1 juli 1986 är ersättningen, enligt övergångsbestämmelserna i SFS 1985:1116, fortfarande skattefri. Detta under förutsättning att avtalet inte ändrats eller att ett nytt avtal ingåtts senare.

**Byggkonsultuppdrag**

Ett byggkonsultuppdrag anses tillhandahållas då hela uppdraget/ projektet har avslutats och godkänts av beställaren. Om olika konsulter svarar för olika delar i uppdraget ska varje del bedömas på detta sätt. Se vidare avsnitt 22.

## **Auktion**

För ett auktionsföretag inträder skattskyldighet för förmedlingstjänsten vid klubbslaget (RSV Im 1987:1). Se vidare om beskattningen av begagnade varor i avsnitt 12.2.

## **Leasingavtal**

Ett leasingavtal kan betraktas antingen som köp eller som hyra. Avgörande i beskattningshänseende för frågan om huruvida köp eller hyra föreligger är hyresavtalets verkliga innehåll.

Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal, dvs. 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.

### **2.2.3 Förskott och à contobetalingar**

## **1 kap. 3 § 1 st. ML**

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.

## **Stoppregel**

**1 kap. 3 § 3 st.  
ML**

En förutsättning för ovannämnda skattskyldighet är att ersättningen är skattepliktig när förskottet erhålls. Om så inte är fallet gäller således huvudregeln, nämligen att skattskyldigheten inträder när den beställda varan levereras eller den beställda tjänsten tillhandahålls.

## **Övergångsregler**

I samband med att skatteplikt införts för dagstidningar och för tjänster inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdena finns övergångsregler, som innebär att förskottsbetalningar avseende tillhandahållanden fr.o.m. lagändringen inte beskattas om betalning sker före visst datum. För dagstidningar är nämnda datum den 1 november 1995 och för kultur-, utbildnings- och idrottsområdena den 1 oktober 1996. För utbildning finns även särskilda övergångsregler, jfr SFS1996:1327.

## **Byggbranschen**

För byggbranschen gäller särskilda regler för när redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträder vid a contobetalningar, se avsnitt 17.4.3. Skattskyldigheten för sådana a contobetalningar inträder dock vid samma tidpunkt som för övriga förskott och a conton.

## **Lokalhyror**

Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 17.

### **2.2.4 Avverkningsrätt till skog**

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

Om betalning för en avverkningsrätt enligt avtalet ska erläggas under mer än ett

beskattningsår finns särskilda regler vid inkomstbeskattningen (24 § anv. p. 1 5 st. KL) som ger möjlighet att ta upp endast den del av köpeskillingen som influtit under beskattningsåret. Motsvarande regler finns i 1 kap. 4 § ML. ML:s regler innebär att när ett sådant avtal finns inträder skattskyldigheten för moms när betalningen tas emot. Detta gäller således oberoende av hur redovisningen skett vid inkomsttaxeringen. Reglerna gäller även för leveransrotköp.

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde vid skogsförsäljning behandlas i avsnitt 17.4.5.

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

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 3.1 Allmänt

Genom ML ändrades reglerna så att det numera är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte, som tidigare, själva varan eller tjänsten. Import eller gemenskapsinternt förvärv (GIF) 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 GIF framgår av 2 a kap. ML, se avsnitt 5 resp. 9.

#### 3.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

##### **Generell skatteplikt**

##### **3 kap. 1 § ML**

Enligt 3 kap. 1 § ML föreligger generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte särskilt undantagits från skatteplikt i 3 kap. eller 9 c kap. ML. Vad som är omsättning framgår av avsnitt 5.

##### **Vara 1 kap. 6 § ML**

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

**Fastighet  
1 kap. 11 §  
ML**

Till skillnad mot tidigare anses enligt ML fr.o.m. den 1 juli 1994 även fastigheter som vara. Som fastighet räknas numera även verksamhetstillbehör. Någon ändring av skatteplikten har emellertid inte skett. Liksom tidigare är överlåtelse av fastigheter och upplåtelse av rättigheter till fastigheter skattefria transaktioner genom att omsättningen undantagits från skatteplikt, 3 kap. 2 § ML. Upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör är fortfarande skattepliktig genom undantag från nämnda undantag, 3 kap. 3 § ML. Vissa andra fastighetsupplåtelser är inte heller undantagna från skatteplikt, 3 kap. 3 § ML.

Fastighetsbegreppet har framför allt betydelse för bedömningen av om en omsättning av en tjänst är hänförlig till undantagsbestämmelserna i 3 kap. 2-3 §§ ML, vid bedömningen av skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal i 9 kap. ML och vid bedömning av omsättningsland avseende tjänst som avser fastighet (5 kap. 4 § ML).

Skatteplikten vid omsättning avseende fastigheter behandlas i avsnitt 4.2 och bestämmelserna om uthyrning av verksamhetslokal i avsnitt 8.

**Tjänst  
1 kap. 6 §  
ML**

Med tjänst förstås allt annat än vara som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Notera att det p.g.a. 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.

Som exempel på tjänster kan nämnas konsulttjänster, uthyrning av arbetskraft, franchising, rättighetsupplåtelser, förmedlingstjänster och teletjänster.

**Aktie,  
presentkort  
m.m.**

Aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling anses inte som vara annat än vid omsättning eller import som trycksak. Vid omsättning i andra fall av sådana handlingar överlåts en rättighet, en tjänst enligt ML, som kan vara en skattepliktig omsättning men fråga kan även vara om en transaktion som inte är att anse som omsättning enligt ML:s mening. En sådan handling, som överlåts till sitt nominella värde och är att jämföra med betalningsmedel, beskattas inte enligt ML vid överlåtelsen utan först när den utgör ersättning för en vara eller tjänst, dvs. då omsättning sker. Det gäller för t.ex. presentkort och blomstercheckar. Försäljning av aktier, obligationer och lottsedlar beskattas inte enligt ML på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Försäljning av en biljett kan ses som överlåtelse av en rättighetsbärare som innebär nyttjanderätt till en viss aktivitet, t.ex. bussresa eller bio. I sådana fall kan biljettförsäljningen ses som ett förskott för den aktuella aktiviteten. Skatteplikten för omsättningen är beroende av vilken aktivitet biljetten avser.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Avsnitt 4 - Undantag från skatteplikt

### (Del 1 av 2)

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i hela momshandledningen:** Skriv ett ord eller en fras och tryck på **Sök**.

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

### [Till Avsnitt 4.5-4.19](#)

#### 4.1 Allmänt

Omsättning av varor och tjänster är skattepliktiga om de inte uttryckligen undantagits i 3 kap. ML. I detta avsnitt redogörs för dessa undantag i den ordning som de anges i lagen:

- Undantag på fastighetsområdet, avsnitt 4.2,
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg, avsnitt 4.3,
- Undantag för utbildning, avsnitt 4.4,
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel, avsnitt 4.5,
- Undantag för försäkringstjänster, avsnitt 4.6,
- Undantag för investeringsguld, avsnitt 4.7
- Undantag inom kulturområdet, avsnitt 4.8,
- Undantag inom idrottsområdet, avsnitt



4.9,

- Undantag inom massmedieområdet, avsnitt 4.10,
- Undantag för fartyg och luftfartyg, avsnitt 4.11,
- Undantag för vissa andra varor och tjänster, avsnitt 4.12,
- Undantag för vissa interna tjänster, avsnitt 4.13,
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar, avsnitt 4.14,
- Undantag för överlåtelse av verksamhet, avsnitt 4.15,
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl., avsnitt 4.16,
- Undantag för uttag av varor och tjänster, avsnitt 4.17,
- Undantag för viss import, avsnitt 4.18,
- Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder, avsnitt 4.19,
- Undantag för viss omsättning i samband med import, avsnitt 4.20.

Härutöver är viss varulagring undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. ML, se avsnitt 21.

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. Detta gäller vid s.k. kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Bestämmelserna om rätt till återbetalning av

ingående skatt behandlas i avsnitt 16.

## **Kvalificerade undantag**

Omsättningar som är undantagna från skatteplikt enligt nedan uppräknade lagrum är s.k. kvalificerat undantagna omsättningar och medför därför, under vissa förutsättningar, rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Detta gäller omsättning av:

- bank- och finansieringstjänster till tredje land, 3 kap. 9 § utom 3 st. 2 p. ML,
- försäkringstjänster till tredje land, 3 kap. 10 § ML,
- framställning av vissa periodiska publikationer, 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML,
- vissa fartyg, tillbehör till och tjänster avseende, 3 kap. 21 § ML,
- förmedling avseende ovan nämnda fartyg, 3 kap. 21 a § ML,
- livräddningsfartyg i vissa fall, 3 kap. 22 § ML,
- sedlar, mynt som är gällande betalningsmedel vid omsättning till tredje land, 3 kap. 23 § 1 p. ML,
- läkemedel i vissa fall, 3 kap. 23 § 2 p. ML,
- flygbensin och flygfotogen, 3 kap. 23 § 4 p. ML,
- guld vid leverans till Sveriges riksbank, 3 kap. 23 § 7 p. ML,
- motorfordon till utländska beskickningar, 3 kap. 26 a § ML,
- varuförsäljning till EG-land, s.k. tvåpartshandel, 3 kap. 30 a § ML,

- varuförsäljning på fartyg inom EG i vissa fall, 3 kap. 30 c § ML (dock endast fram till den 1 juli 1999),

- varutransporttjänster avseende Azorerna eller Madeira, 3 kap. 30 e § ML,

- tjänst som ingår i beskattningsunderlaget vid import, 3 kap. 32 § ML,

- varor avsedda för skattefri varulagring samt vissa tjänster i samband därmed, 9 c kap. 1 § ML.

## **4.2 Undantag på fastighetsområdet**

### **4.2.1 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet**

#### **3 kap. 2 § 1 st. ML**

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatteplikt. Av avsnitt 4.2.2 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 3.2 och 22.2.

#### **3 kap. 2 § 2 st. ML**

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och TV-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Detta innebär att en fastighetsägare inte genom särdebitering kan momsbelägga ersättning för energi m.m.

## **Frikraft**

Med frikraft avses ett avtal mellan fastighetsägare och elproducent som innebär att fastighetsägaren upplåter fallrätt mot att elproducenten tillhandahåller elkraft.

RSV har tidigare ansett att vardera parten blir skattskyldig för sin respektive omsättning. RR har emellertid i dom 1996 ref. 10 fastställt SRN:s förhandsbesked avseende frikraft och har därmed kommit till en i förhållande till RSV motsatt ståndpunkt. Domen innebar att fullgörande av åtagande av frikraft inte medför skattskyldighet enligt ML. Domen innebar också att s.k. avlösning med engångsbelopp inte ansågs utgöra omsättning i momshänseende. En sådan åtgärd medför därför inte heller skattskyldighet enligt ML. Av domen bör vidare kunna dras den slutsatsen att en fastighetsägares tillhandahållande av fallrätt inte utgör skattepliktig omsättning.

### **4.2.1.1 Upplåtelse av fastighet**

## **RSV Im 1993:4**

RSV har i rekommendationer, RSV Im 1993:4, uttalat sig om moms för upplåtelse av rättighet till fastighet eller del därav. På grund av att bl.a. fastighetsbegreppet har ändrats i ML är rekommendationen numera endast delvis tillämplig.

Vanligen är en upplåtelse av fastighet hänförlig till någon av de rättigheter som anges i 3 kap. 2 § 1 st. ML. För att avgöra vilken form av rättighet det är fråga om i visst fall får vägledning sökas i annan lagstiftning, t.ex. 11 och 12 kap. JB, den s.k. hyreslagen, beträffande arrende respektive hyra.

I de flesta fall torde det inte föreligga några svårigheter att avgöra om tillhandahållandet avser fastighetsupplåtelse eller inte. En transaktion kan innehålla ett tillhandahållande av såväl fastighet som t.ex. speciella inventarier eller andra specifika

tjänster (sammansatt transaktion). Det utvidgade tjänstebegreppet som infördes i samband med den reformerade mervärdesskatten och den utökning av antalet skattepliktiga tjänster som därmed blev resultatet gör det nödvändigt att ta ställning till om transaktionen ska beskattas helt, delvis eller inte alls.

Det är vanligt förekommande att en transaktion innefattar såväl upplåtelse av lokal som uthyrning av däri befintliga inventarier. Sådan upplåtelse bör normalt anses bestå av två skilda prestationer, av vilka den ena är skattefri och den andra skattepliktig. Beskattningsvärdet bör i dessa fall uppdelas efter skälig grund.

Problem kan uppstå när upplåtelse eller tillträde till fastighet kombineras med annan tjänst på ett sådant sätt att tillhandahållandena inte kan anses som klart åtskilda prestationer. Fråga blir då vad tillhandahållandet huvudsakligen avser.

I prop. 1989/90:111, s. 196, uttalar föredragande statsråd bl.a. följande:

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som

upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå.

RSV har i RSV Im 1993:4 uttalat bl.a. följande, när tillhandahållandet består av flera prestationer som inte klart kan åtskiljas:

Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt föreligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.

Vid sådana upplåtelser där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande hänvisas till avsnitt 4.2.1.4.

Vid sammansatta transaktioner där både lokal och tjänster tillhandahålls får i vissa fall vägledning sökas i annan lagstiftning. Är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att fråga är om en skattefri transaktion.

### **Förhandsbesked, lease-leaseback av fastighet**

I ett förhandsbesked 1999-01-19 (överklagat av RSV) har SRN ansett att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal inte kan anses som upplåtelse av fastighet och inte heller som omsättning av någon annan tjänst. Se vidare avsnitt 5.1.

#### **4.2.1.2 Upplåtelsen utgör det huvudsakliga tillhandahållandet**

I RSV Im 1993:4 avsnitt 5 ges exempel på upplåtelser där fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet.

**Sammanträdesrum m.m**

Vad gäller sammanträdesrum, aula, klassrum och gymnastiksal torde det som regel vara fråga om lokalupplåtelser där inslaget av anordningar är obetydligt. Uthyrningen kan falla under hyreslagen.

**Konferenslokal m.m**

Upplåtelse av enbart lokaler för teater, konferenser, festvåningar och konserthus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet omfattas dock av skatteplikt. Så är också fallet om serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning. Lokalen får i sådant fall anses som underordnad serveringstjänsten.

Uthyrning av konferenslokaler, där det saknas övernattningsmöjligheter, omfattas normalt inte av skatteplikten även om det kan tillhandahållas serveringstjänster i samband med konferensen. Ersättningen ska delas upp på en skattefri upplåtelse av lokal resp. ett skattepliktigt tillhandahållande av en serveringstjänst.

**Marknadsplats**

Tillhandahållande av enbart mark för torg- och marknadsplatser får anses utgöra skattefri upplåtelse av fastighet. För att skatteplikt ska ifrågakomma måste upplåtelsen till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Jfr RSV:s skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100.

## **Båtar, husvagnar**

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båtar, uppställning av husvagnar eller liknande bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet. Det förekommer att upplåtaren åtar sig att utföra skattepliktiga tjänster såsom t.ex. upptagning, iläggning, tillhandahållande av vagg och täckning. Tillhandahållande av dessa tjänster mot särskild ersättning bör inte medföra att också markupplåtelsen blir skattepliktig. I de fall gemensamt vederlag utgår för markupplåtelsen och de skattepliktiga tjänsterna bör beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Upplåtelse av hamn för fartyg, t.ex. i marina, utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Se vidare avsnitt 4.2.2.6.

## **Trottoar, gatumark, tomtmark m.m.**

Ifrågavarande upplåtelser av trottoar, gatumark, tomtmark m.m. avser vanligtvis hyra av mark för uppställning av containers, byggnadsställningar m.m.

Sådana upplåtelser för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefria.

### **4.2.1.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med annan eller separata prestationer**



**Bensinbolags  
upplåtelse av  
stationsbyggnad**

SRN meddelade 1994-11-17 ett förhandsbesked (ej överklagat) beträffande ett bensinbolags tillhandahållande av såväl stationsbyggnader som pumpar, cisterner och butiksinredningar m.m. SRN ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnat led i tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget skulle därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

**Arenabolags  
upplåtelse av  
arena, rink m.m.**

Även vid företags upplåtelse av såväl arena, rink eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift, ljus, ljud och inredning vid t.ex. idrotts-, konsert-, mäss- och konferensarrangemang anses lokalupplåtelsen och de övriga tjänsterna vara självständiga prestationer för vilka skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

**Torg- och  
marknadsplatser**

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100 behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. RSV anser att om varken marken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller den utgör ett underordnat led i upplåtelse av annan tjänst bör en uppdelning av beskattningsunderlaget ske mellan markupplåtelse och andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, vakter.

## Franchising

I ett förhandsbesked 1992-07-10 (ej överklagat) om franchising ansåg SRN att franchiseavgiften skulle delas upp i en del avseende beräknad hyra för lokaler och en del avseende ersättning för övriga tjänster. Den del av avgiften som avsåg beräknad lokalhyra skulle inte beläggas med moms.

Se vidare avsnitt 23.

### 4.2.1.4 Upplåtelsen utgör ett underordnat led

## RSV Im 1993:4

I RSV:s rekommendationer RSV Im 1993:4 lämnas vissa exempel på när upplåtelse av fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat tillhandahållande. Därvid måste flera faktorer beaktas:

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst.

Nyttjandet av verksamhetstillbehör eller andra varor eller tjänster utgör en sådan väsentlig del av tillhandahållandet att tillträdet till fastigheten utgör ett helt underordnat led i sammanhanget. Även sådant tillhandahållande bör då anses som skattepliktig tjänst.

## **Tvätt- och servicehallar**

Vad gäller upplåtelse av rätt att nyttja tvätt- och servicehallar på bensinstationer får möjligheten att nyttja viss utrustning ses som överordnad lokalen. Sådana tjänster blir därför skattepliktiga.

## **Festivaler**

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100 behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Ett exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang som festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste ske i det enskilda fallet. Jfr avsnitt 4.2.1.3.

### **4.2.2 Ej undantaget från skatteplikt**

Av föregående avsnitt framgår att upplåtelse av fastighet som huvudregel är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även för upplåtelse av fastighet. Av 3 kap. 3 § ML framgår i vilka fall skatteplikt föreligger. Nedan redogörs för dessa fall i den ordning som de anges i lagen.

#### **4.2.2.1 Verksamhetstillbehör**

### **3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML**

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör. Av 1 kap. 11 § ML framgår att verksamhetstillbehör är fastighet. Vad som förstås med verksamhetstillbehör framgår av 12 § samma kapitel. Fastighetsbegreppet behandlas i avsnitt 22.2.

#### **4.2.2.2 Växande skog m.m.**

**3 kap. 3 § 1 st.  
2 p. ML**

Omsättning är skattepliktig när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller p. 3 (avsnitt 4.2.2.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

**4.2.2.3 Jordbruksarrende m.m.**

**3 kap. 3 § 1 st.  
3 p. ML**

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete.

Vad som utgör jordbruksarrende regleras i 9 kap. JB. Det bör påpekas att även om bostadsfastighet ingår i arrendet omfattas även denna av skatteplikten. Å andra sidan har arrendatorn avdragsrätt för hela den ingående skatten på arrendet enligt 8 kap. 10 § 1 st. ML. Här föreligger således en skillnad jämfört med hur utgiften för arrendet behandlas i inkomstskattehänseende, där avdragsrätt ej föreligger till den del arrendet är hänförligt till bostadsdelen.

Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlægga s.k. avträdesersättning vid till- eller frånträde av arrende. Sådan betalning anses inte ha avseende på omsättning i ML:s mening. Varken skattskyldighet eller avdragsrätt uppkommer därför.

**Jakt, fiske eller bete**

Upplåtelse av rätt till bete är skattepliktig liksom upplåtelse av jakt- och fiskerätt. Detta innebär bl.a. att försäljning av fiskekort utgör en sådan upplåtelse som mervärdesbeskattas om det sker i en yrkesmässig verksamhet.

**Avverkningsrätt till skog**

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnit 2.2.4 och 17.4.5.

**4.2.2.4 Rumsuthyrning**

**3 kap. 3 § 1 st.  
4 p. ML**

Skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skattesatsen är 12 procent, se avsnitt 13.2.2.

**Förhandsbesked**

I ett förhandsbesked den 15 juni 1998 (ej överklagat) har SRN ansett att uthyrning av möblerade lägenheter är skattepliktig rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Sökandebolaget hyrde ut möblerade lägenheter till företag och organisationer och verksamheten omfattade cirka 90 lägenheter, utrustade för självhushåll. Telefon, sänglinne, handdukar och städning m.m. kunde tillhandahållas mot särskild avgift. Hyrestiden varierade mellan ett dygn och sex månader. I motiveringen uttalar SRN att avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML är inte om lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s nuvarande ståndpunkt och innebär en ändrad

uppfattning mot vad RSV tidigare hävdad. Enligt RSV Im 1993:5 föreligger skatteplikt för rumsuthyrning endast om lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse, hotellagen, är tillämplig på uthyrningen. Detta ställningstagande gäller inte efter förhandsbeskedet. EG-domstolen har i den i förhandsbeskedet åberopade domen, C-346/95, uttalat sig om artikel 13.B (B) i det sjätte mervärdesskattedirektivet. EG-domen medför att RSV:s tidigare synsätt inte längre gäller.

I en skrivelse 1999-02-15 (dnr 5816-99/120) har RSV förtydligat sitt ställningstagande ovan och anført att den ändrade bedömningen avser skatteplikten för rumsuthyrning och inte någon ändrad bedömning beträffande tolkningen av begreppet stadigvarande bostad i ML.

## Hotellagen

Enligt hotellagen avses med hotell- och pensionatsrörelse en yrkesmässig verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad. Lagen gäller inte

- bostad som tillhandahålls som ett led i verksamhet för vård, tillsyn, utbildning eller uppfostran,
- ensligt belägen, obemannad stuga som står till allmänhetens förfogande för tillfällig övernattnig,
- på campingplats belägen, enkelt utrustad stuga utan vatten och avlopp som uthyres till allmänheten som tillfällig bostad.

Vad som sägs om enkelt utrustad stuga på campingplats saknar dock betydelse i momshänseende då skatteplikt numera föreligger för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet.

Ett hotellföretags eller ett stuguthyrningsföretags skattskyldighet omfattar även uthyrning av lägenheter och stugor som hotellföretaget hyrt av privatpersoner eller övriga som inte är skattskyldiga. En förutsättning härför är att det för hyresgästen framstår som om han hyr direkt av företaget, dvs. att avtal ingås med företaget som också uppbär likviden för den tillhandahållna hyrestjänsten. Det bör även finnas ett företagaransvar för eventuella brister och felaktigheter i lägenheterna eller stugorna.

Är det däremot fråga om ett renodlat förmedlingsförhållande där hyresavtalet är direkt mellan hyresgäst och ägare/ innehavare blir förmedlaren inte skattskyldig för hela hyreslikviden, utan endast för sin förmedlingsprovision. Det bör i samband härmed påpekas att sådana förmedlingsprovisioner beskattas med 25 procent.

Enligt RSV Im 1993:5 avses med rumsuthyrning i hotellrörelse inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t.ex. uppkningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulette och andra spel.

### **Samtidiga tillhandahållanden**

Av RSV:s rekommendationer framgår att hotelltjänster bör omfatta, förutom själva rumsuthyrningen, även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt.

## **Hotellfrukost, förhandsbesked**

I RSV:s rekommendationer avseende serveringstjänster (RSV S 1995:20 avsnitt 4.2) framgår att om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) ska en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-10 (överklagat) ansett att en sådan uppdelning ska ske.

Av RSV:s rekommendationer framgår vidare att försäljning av varor från s.k. minibar bör anses som varuförsäljning. Skattesatsen 12 procent bör inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på andra varor än livsmedel som försäljs i hotellens kiosker. I stället gäller skattesatsen 25 %. För allmän nyhetstidning är dock skattesatsen 6 procent.

Tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter vilka, ingår som ett naturligt led i upplåtelse av campingplats eller motsvarande bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 procent. Gästhamnsavgifter kan däremot inte anses utgöra ett led i campingverksamhet utan beskattas med 25 procent, jfr RSV:s skrivelse dnr 8567-98/901. Se även avsnitt 13.2.2.

Uthyrning av garage- och parkeringsplatser ska beskattas med 25 procent då sådan verksamhet är att hänföra till parkeringsverksamhet.



**Bed & breakfast**

Uthyrning av möblerade rum inkl. frukost s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rumsuthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet.

**Ungkarlshotell  
m.m.**

Upplåtelse av rum eller lägenheter av stadigvarande karaktär, t.ex. ungarshotell, studentrum eller gästforskarbostäder, anses inte skattepliktig. Tillfällig upplåtelse av lägenheter till företags anställda eller gäster är vanligtvis inte heller skattepliktig hotellrörelse.

**Kursgård**

Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).

**Flyktingförläggning**

Uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande m.fl. har betraktats som hotellverksamhet vilket således medför skattskyldighet (RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82).

## **Vårdanstalter, skola**

Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denna. En förutsättning härför är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.

## **Hälsohem**

På ett hälsohem erbjuds kost och logi samt gymnastik, bad, solarium etc. Det fanns tillgång till sjuksköterska, homeopat och zonterapeut. Hälsohemmet var emellertid inte registrerat som en sjukvårdsanstalt hos Socialstyrelsen. Verksamheten ansågs som tillhandahållande av kost och logi i en pensionatsrörelse, dvs. skatteplikt förelåg (RSV/FB Im 1986: 1).

## **Feriekurser**

Konfirmationsundervisning, feriekurser m.m. bedrivs ofta i mindre fast organiserade former och i enskild regi. Förutom utbildning tillhandahålls även kost och logi.

På grund av de ändrade reglerna på utbildningsområdet fr.o.m. den 1 januari 1997 kan inte kurser av sådant slag hänföras till skattefri utbildning. Skattefrihet gäller tillhandahållande som sker som ett led i skattefri utbildning, jfr 3 kap. 8 § 2 st. ML. För tillhandahållanden som sker som ett led i annan utbildning gäller de allmänna reglerna i ML vid gemensamt tillhandahållande, dvs. en uppdelning ska ske enligt 7 kap. 7 § ML.

## Ridläger

Genom den fr.o.m. den 1 januari 1997 införda bestämmelserna inom idrottsområdet anses ridutbildning som idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (se prop. 1996/97: 10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.

### 4.2.2.5 Parkeringsverksamhet

#### 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML

Skatteplikten för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet omfattar såväl parkering på gatumark, tomtmark samt såväl på mark som i garage.

Angående verksamhet i kommunal och statlig regi se avsnitt 6.2.4.

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1989/90: 111 s. 197) framgår att uthyrning av parkeringsplats till boende i fastigheten inte i sig är att anse som parkeringsverksamhet. En förutsättning härför är att avtal ingåtts med samma parter. På motsvarande grunder är uthyrning av parkeringsplatser åt anställda normalt inte att anse som parkeringsverksamhet.

Har däremot en hyresvärd upplåtit åt ett parkeringsbolag att handha uthyrningen av parkeringsplatser på så sätt att bolaget ingår som avtalspart gentemot hyresgästen blir upplåtelsen däremot skattepliktig. Parkeringsbolaget bedriver parkeringsverksamhet och är i sin helhet skattskyldig för denna.

## **P-böter**

Felparkeringsavgifter och kontrollavgifter, som fastighetsägaren tar ut av bilister som felparkerat eller inte erlagt avgift, medför inte skattskyldighet till moms. Detsamma gäller om marken för parkeringsverksamheten är utarrenderad. Den som felparkerat kan inte anses ha beställt någon skattepliktig vara eller tjänst. Det är med andra ord fråga om en sanktionsavgift. Skälet till detta är att sådana avgifter inte anses utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1995-12-11, som fastställdes av RR 1996-12-06 (RÅ not. 281), att ett parkeringsföretags avdragsrätt för ingående skatt inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. SRN ansåg att sökandebolagets verksamhet avseende bevakning och kontrollavgifter hade en sådan naturlig anknytning till den övriga verksamheten att fråga var om en enda verksamhet, parkeringsverksamhet. RR anmärkte i målet att frågan om kontrollavgifternas behandling i skattepliktshänseende ej var föremål för prövning.

## **Förvaltning**

Det förekommer att företag åtar sig att för fastighetsägarens räkning sköta och förvalta parkerings- och garageområden. Som enda ersättning härför får företaget behålla uppburna kontrollavgifter, s.k. nollavtal. Företaget tillhandahåller skattepliktiga förvaltningstjänster åt fastighetsägaren och ska beskattas härför oavsett att hela ersättningen utgörs av uppburna kontrollavgifter.

Trots att innebörden av ett s.k. nollavtal är att någon ersättning inte erhålls direkt av fastighetsägaren och således inte utväxlas mellan denne och företaget ska avräkning ändå göras gentemot fastighetsägaren. Av denna avräkning ska även momsbeloppet framgå. En fastighetsägare som medgivits s.k. frivillig uthyrning av lokaler m.m. kan i princip vara berättigad till avdrag för nämnda momsbelopp till den del han är skattskyldig för verksamheten.

För den enskilde bilisten som betalar en kontrollavgift ingår inte någon moms i avgiften annat än som en kostnadskomponent. Någon ingående moms för bilisten kan således inte uppkomma i sådana fall. En faktura från det förvaltande företaget mot fastighetsägaren skulle då kunna se ut enligt följande.

Parkeringsplatser	200 000 kr
-------------------	------------

moms 25 %	<u>+ 50 000 kr</u>
-----------	--------------------

Totalt	250 000 kr
--------	------------

Avgår för perioden uppburna kontrolluppgifter	./ 250 000 kr
---	---------------

Att betala	0 kr
------------	------

#### 4.2.2.6 Hamn och flygplats

##### 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML

Från skattefriheten enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML undantas även upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats.

Bestämmelsen har ersatt 1 § förordningen (1968:616) om skattskyldighet till moms för hamn- och flygplatsverksamhet såvitt avser upplåtelse för fartyg och luftfartyg.

Skatteplikten har utsträckts till att gälla inte bara verksamhet som bedrivs i handelshamn utan även annan hamnrörelse. Tidigare omfattade skatteplikten endast trafikplats som drevs av Luftfartsverket eller kommun. Denna begränsning har numera upphört. Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avsåg redan tidigare upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse

av mark eller hangar för uppställning av plan.

Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse av flygplats när fråga inte är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21-22 §§ ML gäller, se avsnitt 4.11.

Av prop. 1989/90:111 s. 198 framgår att den dåvarande gränsdragningen mot upplåtelsen av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. ska bestå (RSV/FB Im 1980:2 angående flygplatsavgift m. m.). Enligt förhandsbeskedet föreligger inte skattskyldighet vid uthyrning mot hyresavtal av "permanenta lokalutrymmen i hangarerna" då en sådan uthyrning utgör en skattefri lokalupplåtelse enligt huvudregeln.

Jämför vad som sägs om upplåtelse av båtplats m.m. i avsnitt 4.2.1.2.

I sammanhanget erinras om att enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML anses som en omsättning utomlands upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

#### **4.2.2.7 Förvaringsbox**

**3 kap. 3 § 1 st.  
7 p. ML**

Undantaget omfattar förutom förvaringsbox, även uthyrning av bankfack. I allmänhet torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom. I sådant fall blir 3 kap. 2 § 1 st. ML inte tillämpligt.

#### **4.2.2.8 Reklam på fastighet**

**3 kap. 3 § 1 st.  
8 p. ML**

Skatteplikten gäller här för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering. Tidigare krävdes att upplåtaren hade vidtagit särskilda anordningar eller åtgärder för att möjliggöra reklamen som exempelvis särskilda fästanordningar. Detta krav gäller således inte längre.

Vid upplåtelse i flera led av utrymme som är avsett för reklam eller annonsering på fastighet anses skatteplikt föreligga i samtliga led.

#### **4.2.2.9 Byggnad m.m. för djur**

**3 kap. 3 § 1 st.  
9 p. ML**

Upplåtelsen är skattepliktig om djur ska hållas i byggnaden. Det är den faktiska användningen av byggnaden som är avgörande. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led. Det avgörande är att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning.

#### **4.2.2.10 Väg, bro m.m.**

**3 kap. 3 § 1 st.  
10 p. ML**

Skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 juli 1993 för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (se prop. 1992/93: 190 s. 13).

#### **4.2.2.11 Lokal för idrottsutövning**

**3 kap. 3 §  
1 st.  
11 p. ML**

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är inte undantagen från skatteplikt. Bestämmelsen infördes i samband med de nya reglerna för idrottsområdet fr.o.m. 1997 och gäller korttidsupplåtelse av idrottslokaler för sådan idrottsutövning som inte omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 11 a § ML. Som exempel på skattepliktig korttidsupplåtelse kan nämnas det fallet, att inom en av ett aktiebolag bedriven idrottsanläggning, hyrs en tennisbana ut vissa timmar per vecka för tennisspel. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML. För korttidsupplåtelse av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning gäller huvudregeln om skattefrihet för lokalupplåtelse i 3 kap. 2 § ML.

Se vidare avsnitt 20 Idrott.

#### **4.2.2.12 Uthyrning av verksamhetslokal**

**3 kap. 3 § 2-4  
st.  
ML**

SKM kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares begäran besluta om att fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skattskyldighet. Se vidare avsnitt 8.

#### **4.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg**

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller omsorgen, vårdgivaren, omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att



undantaget ska gälla.

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning "lånar ut" sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård.

Undantaget omfattar även kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården samt omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller vård av djur.

Fr.o.m. den 1 januari 1999 gäller att undantaget inte heller omfattar omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Anledning till stadgandet torde vara att även apotekare och receptarier numera har legitimation att utöva sjukvård. Det poängteras att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 p. ML.

#### **4.3.1 Sjukvård**

Den sjukvård som är undantagen från skatteplikt omfattar dels institutionell sjukvård och dels sjukvård utanför den institutionella vården. För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den ska tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke.

## **RSV S 1996:7**

RSV har meddelat rekommendationer om undantag för skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg (RSV S 1996:7). Rekommendationerna ersätter tidigare utfärdade rekommendationer RSV Im 1991:1, RSV Im 1992:2 och RSV Im 1993:6.

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård.

## **Definition av sjukvård 3 kap. 5 § ML**

Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter. Detta undantag återinfördes fr.o.m. den 1 januari 1995. Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård. Undantaget infördes fr.o.m. den 1 juli 1993.

Enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) avses med hälso- och sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador.

Av RSV:s rekommendationer RSV S 1996:7 framgår att Socialstyrelsen har ansett att begreppet sjukvård enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen har följande innebörd.

Med -åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador" förstås sådana åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård och som därmed ligger inom ramen för behörigheten att utöva sjukvårdsyrke enligt lagen (1984:542) om behörighet att

utöva yrke inom hälso- och sjukvården, nedan benämnd behörighetslagen. Vad som ligger utanför detta område, vanligen s. k. alternativvård och det som faller under kvacksalverilagen (1960:409), omfattas inte av begreppet sjukvård.

För att uppfylla kravet på - medicinsk" ska åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

Med -åtgärder för att förebygga" avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t.ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, t.ex. vid kroniska sjukdomstillstånd.

Med -åtgärder för att utreda" avses en inom ramen för behörighetslagen utförd bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med -åtgärder för att behandla" avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet och som utförs inom ramen för behörighetslagen.

Definitionen av sjukvård i ML torde ha hämtats från hälso- och sjukvårdslagen. Det finns dock två skillnader. Den ena är att omsättning av hälsovård inte är uttryckligen undantagen från skatteplikt enligt ML och den andra är att kroppsfel har tillagts i ML:s definition. I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan

vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att lagstiftaren i ML inte använt samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att man velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses omfattas av undantaget för sjukvård med hänsyn till Socialstyrelsens uttalande.

Av nämnda rekommendationer framgår följande beträffande sjukvårdsbegreppet enligt hälso- och sjukvårdslagen.

Begreppet sjukvård enligt ML bör inte helt anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML.

I ML:s definition av sjukvård anges att det ska vara fråga om medicinska åtgärder. Enligt Socialstyrelsen ska åtgärderna, för att uppfylla kravet på "-medicinsk", stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Vetenskap och beprövad erfarenhet är en term för att beteckna att metoden är vetenskapligt prövad och att man har en viss erfarenhet av dess verkningar. Enligt Socialstyrelsen är det åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård och som därmed ligger inom ramen för behörigheten att utöva ett sjukvårdsyrke.

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. I nämnda rekommendationer har

som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård nämnts: Vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon, samtalsstöd vid relationsstörningar, alkoholtest och andra rättsmedicinska undersökningar.

Till omsättning av skattefri sjukvård bör hänföras även estetiska operationer som utförs av en legitimerad läkare, t.ex. ansiktslyftningar och bröstoperationer.

Läkarintyg, som innefattar en bedömning av hälsotillståndet och som utfärdas efter undersökning av patienten, får anses som omsättning av sjukvård oavsett syftet med intyget.

## **Förhandsbesked**

I ett förhandsbesked den 27 november 1998 (ej överklagat) ansågs ljusbehandling utförd av en leg. sjukgymnast utgöra sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen sker efter remiss från läkare.

## **Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten**

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 4 kap. Begränsningar i rätten att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (tidigare kvacksalverilagen) omfattas därmed inte av skattefriheten.

Som exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård nämns i rekommendationerna: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård. Åtgärder som inte heller kan anses som sjukvård är bedömningar och utlåtanden i exempelvis

körkorts- eller pensionsfrågor som grundas på analyser av medicinska intyg eller journaler.

RR har i en dom 1997-04-23 (mål nr 2299-1996) fastställt ett av SRN 1996-03-04 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte är åtgärder av medicinsk natur och därför inte kan anses som sjukvård enligt ML. Den omständigheten att den medicintekniska personalen anses som sjukvårdspersonal ansågs inte medföra någon annan bedömning av frågan om de aktuella tjänsternas art i momshänseende.

### **Alternativvård**

RSV har i ett brevsvår 1993-11-26 (dnr 24127-93/901) angående behandlingar som syftar till lymfdränage, s.k. Vacusacbehandlingar, uttalat att om åtgärderna är sådana att de får utföras även av den som inte har behörighet att utöva yrke inom sjukvården torde kravet på "-medicinskt" inte vara uppfyllt.

S.k. Vacusacbehandlingar är ett exempel på olika behandlingar, som kan hänföras till s.k. alternativvård, och därför inte utgör sjukvård enligt ML. Detta gäller även om de ges av någon som innehar behörighet enligt behörighetslagen. Andra exempel är s.k. terapier, t.ex. aromaterapi och rosenterapi, och olika former av s.k. healing.

### **Massage**

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård.

## **Medicinskt betingad fotvård**

Medicinskt betingad fotvård är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården och är ett snävare område än medicinskt betingad fotvård. Den fotvård som omfattas av skattefriheten och utgör sjukvård enligt ML är medicinskt betingad fotvård, dvs. fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraftlöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård.

## **Sjuktransporter**

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet. RSV har i rekommendationerna (RSV S 1996: 7) uttalat följande.

Taxibil som registreringsbesiktigats som sjukbil av AB Svensk Bilprovning bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den

används vid andra transporter.

Helikopter eller flygplan för vilken transportören meddelats tillstånd av Luftfartsinspektionen för att utföra sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Av rekommendationerna framgår att om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående skatten vid förvärv fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

## **Vårdgivare**

Undantaget för sjukvård omfattar även varor och tjänster som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV S 1996:7, den som tillhandahåller sjukvård.

### **4.3.1.1 Led i sjukvården**

Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning.

RR har i RÅ 1996 ref. 74 fastställt ett av SRN



1995-03-01 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att sökandebolaget, som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och därvid köpte in transporttjänsterna utifrån, i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt.

Skattefriheten omfattar däremot inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig.

SRN har i ett förhandsbesked 1995-10-16 (ej överklagat) ansett att tillhandahållanden från ett café vid sjukhus inte är ett led i sjukvården. Det saknade därmed betydelse att sjukhusets patienter själva skulle delta i caféverksamheten.

I ett förhandsbesked (överklagat av sökanden) 1996-03-04 har SRN ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsätta som ett led i sjukvården då de tillhandahålls ett sjukhus och inte vårdtagarna. Förhandsbeskedet fastställdes av RR 1997-04-23.

#### **4.3.1.2 Institutionell vård**

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för slutenvård. Stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem har upphävts fr.o.m. den 1 januari 1997. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för slutenvård står under Socialstyrelsens tillsyn.

## Sjukhus

I ett förhandsbesked 1999-12-13 (överklagat) har SRN definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukvård. Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 4.12.2. Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovan nämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda, är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

För privata inrättningar, som inte bedriver sluten vård, gäller inte skattefriheten. För exempelvis hälsohem som bedriver friskvård gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse, vilket innebär att omsättningen av de friskvårdstjänster de tillhandahåller är skattepliktig. Om del av verksamheten eventuellt avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4-5 §§ ML.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 4.3.3.

Sjukvård kan även tillhandahållas vid andra inrättningar än dem som nämns i ML. Det kan gälla läkarundersökning eller behandling av gäster, intagna eller boende och som sker enligt avtal med den som bedriver verksamheten, exempelvis mellan en privatpraktiserande läkare eller landstinget och Invandrarverket, polismyndigheten, socialförvaltningen eller ett hälsohem. I sådana fall bedriver som regel inte myndigheten etc. sjukvårdsverksamhet. Det är i stället som regel den anlitade läkaren eller landstinget som är att betrakta som vårdgivare.

### 4.3.1.3 Särskild legitimation

Skattefriheten omfattar sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1999.

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen:

- apotekare
- arbetsterapeut
- barnmorska
- kiropraktor
- logoped
- läkare
- naprapat
- optiker
- psykolog
- psykoterapeut
- receptarie
- sjukgymnast
- sjukhusfysiker
- sjuksköterska
- tandhygienist
- tandläkare

En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som sagts ovan.

För den som bedriver vårdverksamhet inom de områden som omfattas av undantaget, men saknar den särskilda legitimationen, gäller inte skattefriheten. Detta gäller för exempelvis privatpraktiserande psykologer och psykoterapeuter utan legitimation.

## Optiker

Synundersökning som utförs av legitimerad glasögonoptiker är sjukvård (RÅ 1993 ref 57). Omsättning av synhjälpmedel omfattas däremot inte av undantaget. Om en leg. glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jfr RSV S 1996:7 och dom av EG-domstolen, mål 353/85.

KR i Stockholm har i ett antal domar 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 5057-5060-1997, 5061-5064-1997 och 5065-5068-1997, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avser redovisningsperioder under åren 1991-1994. RSV har i en skrivelse 1998-12-02, dnr 10632-98/900, meddelat att RSV inte har överklagat domarna eftersom domarna, enligt RSV:s mening, får anses vara i överensstämmelse med gällande delningsprincip och att detta även får anses vara i överensstämmelse med EG-rätten. RSV har i skrivelsen uttalat sig om hur SKM bör hantera pågående processer om optikertjänster.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-25 (ej överklagat) ansett att följande tjänster utförda av leg. optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, körkortstest, syntest och synträning.

### 4.3.1.4 Patienthotell

Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t. ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare. Se RSV:s rekommendationer RSV S 1996:7.

Annan rumsuthyrning vid patienthotell omfattas däremot inte av undantaget utan utgör skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.

### **4.3.1.5 Kontroll eller analys av prov**

Kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i sjukvården omfattas av undantaget.

Analys av prov åt exempelvis läkemedelsindustrin, ett annat laboratorium eller ett apotek omfattas inte generellt av skattefriheten. Detsamma gäller analys av prov som utförs åt en privatperson, exempelvis graviditetstest vid apotek. För skattefrihet krävs att provet tagits som ett led i sjukvården. Uppdragsgivaren ska således vara någon som ger sjukvård, t.ex. läkare eller sjukhus.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av prov.

### **4.3.1.6 Företagshälsovård**

Företagshälsovård utgör i princip inte sjukvård enligt ML. Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön. Till företagshälsovårdens uppgifter räknas bl.a. att medverka i skyddsarbetet, att kartlägga rådande arbetsmiljöförhållanden och att genom olika former av hälsouppföljning medverka till en förbättrad arbetsmiljö. Inom ramen för företagshälsovården kan emellertid även tillhandahållas sjukvård i ML:s mening. Till den del verksamheten avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4-5 §§ ML. Vad som sagts om skattefriheten för sjukvård ovan gäller då i tillämpliga delar.

Inom företagshälsovården arbetar inte bara sjukvårdsutbildad personal utan även t.ex. skyddsingenjörer. Det är enbart vad som är sjukvård enligt ML som kan undantas från skatteplikt. Andra tillhandahållanden faller således utanför skattefriheten även om de utförs av personal med sjukvårdsyrke.

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning

av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

Företagshälsovårdens verksamhet finansieras i huvudsak genom avgifter, grundade på avtal eller abonnemang. Avgifterna är ersättning för tillhandahållen företagshälsovård gentemot företagen och dess anställda. Ersättningen avser i princip skattepliktiga tillhandahållanden. Till den del ersättningen avser tillhandahållen sjukvård i ML:s mening ska dock motsvarande belopp inte ingå i underlaget för beskattningen enligt ML. I de fall ersättningen avser såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden ska en fördelning göras efter skälig grund. En sådan fördelningsgrund kan vara antalet arbetade timmar i skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Fördelningen och skattebeloppet ska framgå av den faktura, som den som bedriver företagshälsovården ska tillställa uppdragsgivaren, jfr 11 kap. ML.

## **Anslag**

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 5.

### **4.3.1.7 Rehabilitering**

Rehabilitering i den meningen att en patient får behandlingar efter operation eller vid kroniska sjukdomstillstånd vid t.ex. en speciell avdelning inom sjukhuset är i sin helhet hänförlig till skattefri sjukvård.

Via försäkringskassan utbetalas statsbidrag för olika former av rehabilitering som syftar till att få långtidssjukskrivna att återgå till arbetslivet. Rehabiliteringsåtgärderna kan gälla kroppslig

eller social träning, t.ex. gymnastik- eller samtalsgrupper, men även åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård. Åtgärderna upphandlas av försäkringskassan. De åtgärder som olika företag därigenom tillhandahåller kan inte generellt hänföras till sjukvård. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. En leg. sjukgymnast kan t.ex. utföra behandlingar enskilt eller i grupp som är att hänföra till skattefri sjukvård, medan en annan leg. sjukvårdsutövare kan ha hand om grupper för allmän social träning, som inte kan hänföras till sjukvård enligt ML:s definition.

### **4.3.2 Tandvård**

Tandvård är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Skattefriheten omfattar även i vissa fall dentaltekniska produkter.

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

### **RSV S 1996:7**

RSV har utfärdat rekommendationer om undantag från skatteplikt för bl.a. tandvård (RSV S 1996:7). Rekommendationerna ersätter tidigare rekommendationer RSV Im 1991:1, RSV Im 1992:2 och RSV Im 1993:6.

### **Definition av tandvård 3 kap. 6 § ML**

Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. RSV har uttalat följande i rekommendationerna:

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt 2 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller i övrigt ligger inom ramen för

behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

## **Vårdgivare**

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV S 1996: 7, den som tillhandahåller tandvård.

### **4.3.2.1 Led i tandvården**

Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av proteser.

Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.

### **4.3.2.2 Dentaltekniska produkter**

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser.

Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

En förutsättning för skattefriheten är att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för



användning i tandvård, däremot ej för återförsäljning.

### **4.3.3 Social omsorg**

Social omsorg är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar såväl privat som offentlig social omsorgsverksamhet. I 3 kap. 7 § ML definieras vad som avses med social omsorg. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i omsorgen.

#### **RSV S 1996:7**

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för bl.a. social omsorg, RSV S 1996:7. Rekommendationerna ersätter tidigare utfärdade rekommendationer RSV Im 1991:1, RSV Im 1992:2 och RSV Im 1993:6.

#### **Definition av social omsorg**

#### **3 kap. 7 § ML**

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

I RSV:s rekommendationer har begreppet social omsorg hänförts till vad som faller inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen (1980:620), SoL, och inom statens ansvarsområde enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. Detta uttrycks på följande sätt:

Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i -hem för vård eller boende" och annan social service efter individuell behovsprövning. Med -hem för vård eller boende" bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn

under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende.

Med barnomsorg bör avses sådan förskole- eller fritidshemsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL.

Med annan jämförlig social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller LSS.

Sådana tjänster som försäkringskassan bedömer att en svårt funktionshindrad är i behov av och som assistansersättning beviljas för bör anses utgöra social omsorg. Social omsorg föreligger även då en persons stödbehov understiger 20 timmar per vecka och kommunen tillhandahåller assistansen.

Hem för vård eller boende definieras i socialtjänstförordningen (1981:750). Där framgår bl.a. att hemmet kan drivas i offentlig eller i privat regi. Det är SoL som reglerar vad kommunen har för ansvarsområde när det gäller socialtjänsten. Här regleras även att institutioner av sådant slag i privat regi ska stå under kommunal tillsyn och ha länsstyrelsens tillstånd (69 § SoL) för att få inrättas. Inom det s.k. frikommunsprojektet har länsstyrelsen i vissa fall vad gäller barnomsorg delegerat denna tillståndsgivning till kommunerna.

## **Tillstånd**

RR har i RÅ 1995 ref. 9 fastställt SRN:s förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. SRN ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt 69 § SoL inte ska tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var, enligt SRN, tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. SRN fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg.

SRN har i förhandsbesked 1994-01-27 (ej överklagat) ansett att ett familjevårdshem bedrev social omsorg enligt ML. SRN ansåg även i detta fall att förekomsten av tillstånd enligt 69 § SoL eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet inte bör tillmätas någon avgörande betydelse i momshänseende.

## **Omfattning**

Enligt ML avses med social omsorg omvårdnad av barn, äldre och vissa funktionshindrade, men även annan jämförlig social omsorg. Institutionell omvårdnad av sådant slag i såväl offentlig som privat regi omfattas således av undantaget. Det kan gälla omvårdnad hela dygnet, exempelvis vid ålderdomshem, hem för utvecklingsstörda eller vårdhem för missbrukare. Det kan även gälla omvårdnad under viss del av dagen, exempelvis vid dagcenter för äldre eller sjuka eller daghem för förskolebarn.

## **Privat dagbarnvård**

Privat daghemsverksamhet som bedrivs som näringsverksamhet är social omsorg. Detta gäller även om dagbarnvården bedrivs i dagbarnvårdarens hem. Något tillstånd av myndighet för att skattefrihet ska föreligga krävs som framgått ovan inte, däremot en individuell behovsprövning av kommunen.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30 (överklagat av RSV) att sökandebolagets verksamhet med tillfällig tillsyn av barn i hemmen utgjorde social omsorg enligt ML. Sökandebolagets verksamhet, vad avsåg barntillsyn, skulle bestå i att på arbetsgivares uppdrag tillfälligt och i den anställdes hem vårda sjuka barn eller passa barnen när föräldrarna behövde arbeta övertid. Nämnden gjorde den bedömningen att även om det enligt SoL inte föreligger en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som sökandebolagets så skilde den sig inte från sådan barnomsorg som kan organiseras i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SoL. Nämndens ordförande var skiljaktig och ansåg att verksamheten medförde skattskyldighet enligt ML. RR fastställde SRN:s förhandsbesked 1998-06-29.

I ett förhandsbesked den 9 oktober 1998 ansåg SRN (ej överklagat) att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem, dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahålla barnomsorg i hem utgjorde sådan barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML

## **Äldreomsorg**

I en skrivelse till SKM har RSV 1999-10-08 (dnr 4695-99/100) behandlat frågan om beskattning av äldreomsorg i privat regi. Av skrivelsen framgår bl.a. att RSV anser att motsvarande bedömning som skett beträffande barnomsorg i det ovan relaterade förhandsbeskedet, som fastställdes av RR 1998-06-29, också kan göras vad gäller äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan social omsorg som utförs av privata entreprenörer. RSV pekar på att därvid bör de särskilda reglerna i socialtjänstlagen beaktas.

## **LSS**

Enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, ska staten ansvara för stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade. Assistansersättning betalas ut via försäkringskassan och den funktionshindrade får själv välja assistent. Enligt RSV:s rekommendationer ska alla tjänster som ersätts genom denna lag hänföras till social omsorg. Den som tillhandahåller tjänsten i näringsverksamhet är således inte skattepliktig enligt ML.

## **Annan jämförlig social omsorg**

När det gäller annan social omsorg, som kommunen ansvarar för enligt SoL, exempelvis hemtjänst eller färdtjänst, kan motsvarande verksamheter i privat regi inte anses som social omsorg. Sådana verksamheter medför således skattskyldighet enligt ML. Om kommunen däremot tillhandahåller sådan service, som upphandlats från en privat företagare, omfattas tillhandahållandet av skattefriheten. Det innebär att omsättning av tjänster som utförs av t.ex. lantbrevbärare eller lanthandlare inte omfattas av undantaget. Undantaget omfattar inte heller sådana entreprenörer till kommunen som exempelvis tillhandahåller enbart städning, tvättning eller matlagning inom hemtjänsten.

## Vårdgivare

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV: s rekommendationer, den som tillhandahåller omsorgen.

### 4.3.3.1 Led i omsorgen

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster, även om omsättningen i sig är skattepliktig, som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i omvårdnaden.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid sådana vårdhem, ålderdomshem eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en barnstuga.

Servicehus för äldre, gruppboende eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt. Även sådana hyresgäster kan emellertid efter individuell behovsprövning få service som är att betrakta som skattefri social omsorg.

RSV har i sina rekommendationer uttalat.

Vård vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har

hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten eller färdtjänst.

Skattefriheten omfattar inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller omsorgstagaren utan att det är ett led i omsorgen, exempelvis försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård.

Skattefriheten omfattar inte heller vad som tillhandahålls andra än omsorgstagare, t.ex. personalmatsservering eller försäljning av terapialster.

### **Stadigvarande bostad**

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 15.2.10.2.

#### **4.3.3.2 Individuell behovsprövning**

Utöver institutionell omvårdnad omfattar skattefriheten individuellt behovsprövad service. I RSV:s rekommendationer har detta exemplifierats med städning, inköp av mat, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls utan individuell behovsprövning kan däremot inte ses som social omsorg. Som exempel på vad som inte kan omfattas av skattefriheten har i rekommendationerna angetts: matsserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar.

SRN har i ett förhandsbesked 1996-10-14 (ej överklagat) ansett att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan individuell

behovsprövning i form av extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år, inte var social omsorg enligt ML.

## **Servicehus**

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998, 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. KR - liksom SKM och LR - ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

Förekomsten av kommunal behovsprövning, dvs. en bedömning av behovet i det enskilda fallet, har avgörande betydelse för frågan om social omsorg föreligger enligt ML. Detta framgår bl.a. av det rättsfall (RÅ 1995 ref. 9) som nämnts tidigare, av ovan nämnda KR-dom och av SRN:s uttalande ovan. Som ytterligare exempel på situationer där social omsorg inte kan anses föreligga kan nämnas rehabilitering av missbrukare, som inte står under kommunens tillsyn och där någon kommunal individuell behovsprövning inte skett.

### **4.3.3.3 Färdtjänst**

Färdtjänst som kommunen tillhandahåller efter individuell behovsprövning är social omsorg. För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin helhet skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen eller resenären som betalar.

## **4.4 Undantag för utbildning**



#### **4.4.1 Allmänt**

Bestämmelserna om skattefrihet för utbildning har ändrats fr.o.m. den 1 januari 1997. Ändringarna har genomförts som ett led i harmoniseringen av ML:s bestämmelser gentemot EG. Skattefriheten omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % moms.

#### **4.4.2 Skattefrihetens omfattning**

### **3 kap. 8 § ML**

Från skatteplikt undantas

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som enligt studiestödslagen (1973:349) berättigar eleven till studiestöd.

Undantaget omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Uppdragsutbildning medför skattefrihet endast när den upphandlas av en utbildningsanordnare som bedriver skattefri utbildning enligt ovan och själv utser de personer som ska utbildas.

#### **4.4.3 Offentliga skolväsendet**

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. En förutsättning för skattefriheten är att det är fråga om grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning eller annan utbildning som berättigar till studiestöd. En annan förutsättning för skattefriheten är att utbildningen anordnas av "det allmänna" eller "en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare".

**Det allmänna**

Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting.

**Erkänd utbildningsanordnare**

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97: 10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr förordningen (1996:1206) om fristående skolor, liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Genom en särskild övergångsbestämmelse (SFS 1997:220) infördes bestämmelser om retroaktiv tillämpning av skattefrihet för utbildningstjänster, som tillhandahållits under tiden januari-juni 1997. Bestämmelsen gäller för utbildningsanordnare som senast den 30 juni 1997 ställs under statlig tillsyn och avser sådana utbildningstjänster för vilka tillsynen ska gälla.

Skattefriheten omfattar även sådana skolor med särskilda inriktningar på t.ex. idrotts- eller kulturutbildning.

**Kunskapslyftet**

Genom en särskild satsning har staten tillfört kommunerna pengar att användas till att höja kunskapsnivån hos lågutbildade långtidsarbetslösa (SFS 1997:633). Utbildningen innefattar ämnen inom grundskole- och gymnasieutbildningen, men även yrkesinriktade utbildningar inom området. Kommunen är huvudman för utbildningen. Utbildningen genomförs i allmänhet på uppdrag av kommunen av underentreprenörer som Komvux, studieförbund eller privata utbildningsföretag.

Inom Kunskapslyftet ges också orienteringskurser för att under kortare tid låta eleven pröva på vissa ämnen (oftast svenska, engelska, matematik) i syfte att uppmuntra studieovana personer till fortsatta studier. Kurserna anordnas som kommunal vuxenutbildning eller folkhögskoleutbildning, dvs. Komvux, Statens skolor för vuxna eller folkhögskolan står som anordnare av kursen.

RSV anser att utbildningen är av den karaktären att den omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML (RSV:s skrivelse 1997-12-19). Skattefriheten gäller således även för utbildningstjänster som tillhandahålls av underentreprenörer.

### **Yrkesutbildning**

Skattefriheten gäller endast sådan yrkesutbildning som sker inom ramen för ordinarie skolutbildning. Annan yrkesutbildning omfattas inte av skattefriheten.

### **Studiestöd**

Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1973:349). Andra former av stöd för studierna medför däremot inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppstår andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.

## **Begreppet utbildning**

Begreppet "undervisning" i 5 kap. 6 § ML har ersatts av "utbildning". Begreppet utbildning ska enligt prop. 1996/97:10 s. 55 här ha samma betydelse som det definierades i prop. 1989/90:111 s. 110: "Tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan ska utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten ska delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå."FF

Utbildningen enligt nämnda definition, oavsett om den medför skattskyldighet eller inte, ska således på grund av bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML anses omsatt i det land där den fysiskt har utförts.

## **Underentreprenör**

Direktkravet, som tidigare fanns i ML, är borttaget. Det innebär att om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, t.ex. ett ämne, kommer även denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt, jfr 3 kap. 8 § 3 st. ML. Detsamma gäller för kortare utbildningsuppdrag som ingår i kursplanen, t. ex. ett föredrag om droger för skolans elever. Underentreprenörens tillhandahållande ska emellertid vara en utbildningstjänst för att skattefrihet ska föreligga. Om t.ex. en grundskola anlitar en teatergrupp för att uppföra en teaterpjäs är det inte en skattefri utbildningstjänst. Vid bedömning av om det är en utbildningstjänst bör definitionen av begreppet i prop. 1989/90:111 s. 110 vara till ledning.

För att kunna underlåta att debitera moms bör underentreprenören undersöka utbildningens skattemässiga status. Undersökningsplikten bör inte sträcka sig längre än att han känner till att den

utbildning som hans uppdragsgivare tillhandahåller är sådan utbildning som är skattefri enligt ML, t.ex. högskoleutbildning, och att hans egen utbildningstjänst ligger inom ramen för denna utbildning.

### **Sex procent**

Enskilda kommuner och landsting kompenseras för momskostnader som anses ingå i upphandlad utbildning genom de s.k. mervärdesskattekontona, lag (1995:518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Storleken av ersättningen uppgår f.n. till sex procent enligt förordningen till nämnda lag (SFS 1995:1647).

### **Uppdragsutbildning**

Enligt 3 kap. 8 § 3 st. ML omfattas inte uppdragsutbildning av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare, som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen skattebefriad utbildning. Det innebär att personalutbildning inte omfattas av undantagen även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. Komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars omfattas av skattefriheten ska således ersättningen beskattas med 25 % moms. Eventuella underentreprenörer åt utbildningsanordnaren i ett sådant fall med "blandade elever" bör däremot anses ha tillhandahållit en skattefri utbildningstjänst.

**Arbetsmarknads-  
utbildning**

Arbetsmarknadsutbildning, dvs. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor, AMU-gruppen eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning. IT-utbildning enligt förordningen 1997:1159 har i RSV:s skrivelse 1998-12-01, dnr 10707-98/900, bedömts vara en skattepliktig arbetsmarknadsutbildning.

**Personligt  
ändamål**

Utbildning för personligt ändamål, t.ex. körkortsutbildning, sömnadsutbildning, teaterutbildning eller dansutbildning, är skattepliktig. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge eleven möjlighet att erhålla visst arbete, se ovan angående yrkesutbildning. Sådan utbildning som sker inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning ska däremot omfattas av undantaget. Det innebär att om t.ex. en trafikskola anlitas för att hålla körkortsutbildning inom en skattebefriad gymnasieskola är även trafikskolans tillhandahållande skattefritt.

**Idrottsutbildning**

Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 20.

## Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-24 (ej överklagat) ansett att kurser, som sökanden tillhandahåller vid sin utomlands belägna vårdanläggning för medicinsk och yrkesinriktad rehabilitering, inte uppfyller de krav som uppställs för att de ska bedömas utgöra undantagen utbildning enligt 3 kap. 8 § ML. I fråga om omsättningsland ansåg SRN att tillhandahållandet till förvärvarna i Sverige var att anse som omsättning gjord inom landet, oavsett om tjänsterna tillhandahållits från bolagets fasta driftställe i Sverige eller från det fasta driftställe utom landet.

I ett förhandsbesked 1997-04-30 (ej överklagat) har SRN ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § 1 st. 1 ML. Lagen (1996:339) om en försöksverksamhet med viss kvalificerad yrkesutbildning gällde för utbildningen. Nämnden hänvisade bl.a. till prop. 1996/97:10 s. 49 f där det anges att sådan utbildning ska vara skattebefriad och att skattefriheten även gäller underentreprenörer.

I ett annat förhandsbesked, 1997-10-21 (ej överklagat), har SRN ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML och inte heller idrottsutbildning enligt 3 kap. 11 a § ML. Sökandens (ett HB) verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid bilkörskolor. Sökandens verksamhet bestod även i träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg att både flygutbildningen och träningen/kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

## **Studiecirklar och kulturskolor**

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 p. ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 p. ML). Se avsnitt 19.

### **4.4.4 Led i utbildningen**

Även varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i en skattefri utbildning omfattas av skattefriheten. Tillämpningen bör, liksom tidigare, vara restriktiv enligt prop. 1996/97:10 s. 52. Där hänvisas, beträffande avgränsningen gentemot skattepliktig verksamhet, till prop. 1989/90:111 s. 110 där följande sägs: "Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet".

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial bör inte omfattas av skattefriheten. Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen bör däremot ses som ett led i utbildningen. Detsamma bör, liksom tidigare, gälla skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.



## **Förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-16 (ej överklagat) ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. Enligt nämndens mening är en grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den.

I ett samma dag, 1999-04-16, meddelat förhandsbesked (ej överklagat) ansågs en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget.

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 4.5-4.19**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 4.1-4.4.4](#)

## **4.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel**

### **4.5.1 Huvudregel**

#### **3 kap. 9 § ML**

Av 3 kap. 9 § 1 st. ML framgår att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Att bank- och finansieringsföretagens omsättning av tjänster i vissa delar inte omfattas av undantaget framgår av 3 kap. 9 § 2 st. ML. Enligt 10 kap. 11 § 2 st. ML föreligger vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2. (förvaltning av värdepappersfond enligt lagen [1990:1114] om värdepappersfonder) rätt till återbetalning av ingående skatt, s.k. kvalificerat undantag, dock endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

### **4.5.2 Bank- och finansieringstjänster**

### **3 kap. 9 § 1 och 2 st. ML**

Undantaget omfattar bl.a. räntor samt sådana avgifter och provisioner inom bank- och finansieringsföretagens kontorsrörelse som har samband med in- och utlåning, kreditgarantier, handel med valutor och betalningsförmedling.

Exempel på vad som omfattas av skattefrihet är avgifter för:

- kontoutdrag och saldouppgifter
- gireringar och överföringsuppdrag
- uppläggning av krediter.

### **Notariatverksamhet**

Däremot är notariatverksamhet inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att avgifter för depåer och för notariatförvar samt arvoden för tjänster av juridisk, ekonomisk eller teknisk karaktär, omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om tjänster avseende skattekonsultation, deklARATIONER, bokföring, bouppteckning, privatrådgivning samt övrig juridisk och ekonomisk rådgivning samt förmedlingsprovisioner.

### **Inkassotjänster**

Skatteplikt föreligger även vid bank- och finansieringsföretagens utförande av inkassoupdrag för kundens räkning.

Skatteplikten för inkassotjänster gäller givetvis även rena inkassoföretag och andra som bedriver yrkesmässig inkassoverksamhet. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borge-

nären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären (jfr avsnitt 5 och 11.2).

### **Bankfack**

Uthyrning av bankfack och andra förvaringsutrymmen omfattas inte av skattefriheten.

### **Administrativa tjänster avseende factoring**

Administrativa tjänster avseende factoring ingår inte heller i undantaget från skatteplikt. Med administrativa tjänster avses t.ex. bokförings- och reskontratjänster i samband med factoringen.

### **Andra administrativa tjänster**

Skatteplikt föreligger vidare för omsättning av tjänster avseende bokföring, översättning, fotokopiering och tillhandahållande av programvara samt för kreditupplysning och allmänna administrativa tjänster. Detta gäller även då tjänsterna tillhandahålls åt ett annat finansieringsföretag.

### **Varor**

Finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML.

Likaså är bankernas försäljning av artiklar som inköpts för försäljning till kunder skattepliktig.

## Förhandsbesked

Fastighetsmäklares förmedling av låneansökningar, vilka föregåtts av viss kreditbedömning, till bank har inte ansetts utgöra en bank- eller finansieringstjänst enligt GML.

Bolaget överklagade. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked (RÅ 1994 not. 13). Förhandsbeskedet är dock numera inte tillämpligt p.g.a. EG-domstolens förhandsavgörande den 5 juni 1997, C-2/95. I nämnda förhandsavgörande fastslog domstolen i fråga om tolkningen av artikel 13 B d punkterna 3 - 5 i sjätte direktivet (motsvarande 3 kap. 9 § ML) att undantaget från skatteplikt inte är beroende av att verksamheterna utförs av en viss typ av företag. EG-domstolen förklarade vidare att undantaget inte heller är avhängigt av att tjänsten utförs av ett företag som har ett rättsförhållande med en banks slutliga kund.

Ett företag åtog sig att på uppdrag av en bank i samband med långivning utföra värderingstjänster av fastigheter. RR ansåg att företaget utförde skattepliktiga tjänster (RÅ 1992 not. 209).

Ett företag svarade för drift och utveckling av datasystem för en bank. Företaget hanterade dessutom system för betalningsförmedling och clearing för banken. Även bankens datasystem för internredovisning hanterades av företaget. RR ansåg att företaget tillhandahöll skattepliktiga tjänster (RÅ 1992 not. 210).

I RÅ 1996 not. 243 avseende ett överklagat förhandsbesked har RR uttryckt att ledning för tolkning av begreppet finansieringstjänst enligt ML och GML kan hämtas från lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag. Enligt den lagen anses med finansieringsverksamhet näringsverksamhet som har till ändamål att lämna eller ställa garanti för kredit, förmedla kredit till konsumenter eller medverka till finansiering genom att förvärva fordringar

eller upplåta lös egendom till nyttjande. I det aktuella förhandsbeskedet ansågs sökandebolagets förvaltning av säljarreverser i fastighetsaffärer som skattepliktig omsättning. Även om tjänsten innehöll inslag som kunde falla in under begreppet finansieringsverksamhet ansågs dessa moment som underordnade led i tillhandahållandet.

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked angående oljebolagens kontokortsrabatter att omsättningen inte kunde ses som en finansiell tjänst utan som en omsättning av vara dels mellan återförsäljare och sökandebolaget och dels mellan sökandebolaget och kontokortshavaren. Jfr avsnitt 5.4 (RÅ 1997 not. 180)

I ett förhandsbesked 1997-01-23 (överklagat av RSV) har SRN ansett att hanteringen av långfristiga bostadskrediter mellan en bank och ett kreditmarknadsbolag utgjorde kreditförmedling och omfattades av undantaget för finansiella tjänster. RR har i dom 1998-06-15, mål nr 1290-1997, gjort en delvis annan bedömning än SRN. RR anförde att ansöknings och förhandsbeskedet fick anses avse tjänster som banken A utförde åt kreditmarknadsbolaget B fram till och med beviljat kreditbelopp betalades ut samt tjänster vid omsättning eller övertagande av kredit. RR fann, i likhet med SRN, att bankens tjänster vid omsättning och övertagande av krediter för vilka kreditmarknadsbolaget B var kreditgivare utgjorde kreditförmedling. RR förklarade däremot att banken A:s omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter inte var undantagen från skatteplikt enligt ML. Vad som betecknats som banken A:s efterarbete ansågs inte kunna definieras, varför förhandsbeskedet i denna del inte kunde lämnas. RR ändrade således förhandsbeskedet vad avsåg arkivering av kreditakter, undanröjde förhandsbeskedet till den del det avsåg annat efterarbete än arkivering av kreditakter och fastställde i övrigt förhandsbeskedet.

SRN har prövat frågan om undantaget är tillämpligt för tjänster som tillhandahålls av Bankgirocentralen. I förhandsbesked 1997-11-13 (överklagat) har nämnden med hänvisning bl.a. till en EG-dom, C-2/95) ansett att de tjänster som innefattar transfereringar av pengar mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahålls i anslutning härtill utgör sådan banktjänst som omfattas av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kan utnyttja via sina terminaler. Uppdragsfakturerering ansågs däremot som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation som inte kan anses som ett underordnat led i denna och vars omsättning därför inte omfattades av undantaget. Bankgirocentralen överklagade förhandsbeskedet avseende uppdragsfaktureringen. I dom 1999-03-11, mål nr 7384-1997 gjorde RR samma bedömning som SRN såvitt avsåg uppdragsfaktureringen.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-12-16 (ej överklagat) ansett att den i ansökningshandlingarna aktuella verksamheten omfattades av undantaget. Av handlingarna framgick att sökandebolaget upptog lån från allmänheten mot s.k. vinstandelsbevis och i sin tur lånade ut huvuddelen av de upplånade medlen till sitt utländska moderbolag.

SRN har i ett förhandsbesked den 27 maj 1999 ansett att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML är tillämpligt på de växlingsvinster som uppstår vid växling av valuta. SRN anförde bl.a: "Det tilltänkta valutabolagets verksamhet avser valutatransaktioner och omsättningarna omfattas därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknar för bedömningen betydelse om valutabolaget vänder sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrivs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag."

#### **4.5.3 Värdepappershandel och därmed**

## **jämförlig verksamhet**

Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Vad som avses med sådan verksamhet framgår av 3 kap. 9 § 3 st. p. 1 och 2 ML. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt nämnda lagrum omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej. Förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder utgör också värdepappershandel.

## **Växlingsvinster**

Bestämmelsen innebär att vederlag för aktier, courtage m.m. samt avgifter och provisioner, som tas ut av exempelvis banker och fondkommissionärer vid handel i kommission samt förmedling av värdepapper är undantagna från skatteplikt. Samma gäller för förvaltningsarvoden i ovan nämnda förvaltning av värdepappersfonder.

## **Lagerbolag**

Försäljning av aktier medför inte skattskyldighet. Detta innebär att vid försäljning av ett s.k. lagerbolag genom överlåtelse av aktierna i bolaget vederlaget för aktierna inte medför skattskyldighet.

## **Överlåtelse av fordran**

Överlåtelse av fordringar, t.ex. kundefakturor, hänförs till värdepappershandel och omfattas därmed av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02. Förhandsbeskedet avsåg huvudsakligen frågor om avdragsrätt vid kundförlust och har i det avseendet överklagats av RSV. Vid tillämpning av bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten för säljaren för tidigare oredovisad utgående moms vid överlåtelsen. Själva överlåtelsen medför



däremot ingen redovisning eftersom omsättningen är skattefri. Angående redovisningsskyldigheten se avsnitt 17.

### **Förmedling av obligationer**

I ett brevsvar 1999-12-27, dnr 2546-99/120 har RSV ansett att ersättning från Riksgäldskontoret till återförsäljare av premieobligationer omfattas av undantagsbestämmelserna för förmedling av värdepapper.

### **Förhandsbesked**

Ett överklagat förhandsbesked rörde frågan om ett bolag A bedrev värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Bolaget förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde A på eget initiativ och utan samråd med kunden göra ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade värdepapper förvarades i depå hos bolaget B, systerbolag till A, som också verkställde köpen och försäljningarna. Kunden skulle till A eller annan utöver visst avtalat arvode - om ej annat avtalats - erlägga avgifter i form av courtage och andra transaktionskostnader. A var inte ansvarigt för det ekonomiska resultatet av placeringarna såvida det inte visades att bolaget förfarit grovt vårdslöst. SRN ansåg inte att bolaget A:s tjänster var undantagna från skatteplikt. Nämnden uttalade därvid om A:s verksamhet och om de allmänna förutsättningarna för tillämpning av undantaget i nuvarande 3 kap. 9 § ML vad avser värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet följande:

Med omsättning och förmedling av aktie, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej, avses tjänster att omsätta eller förmedla själva rättighetsbevisen på det sätt som dessa tjänster utgör typiska inslag i bankers och

finansieringsinstituts verksamhet. Tjänster såsom rådgivning och liknande, vilka visserligen ofta utförs i anslutning till själva omsättningen men ändå är fristående i förhållande till denna omfattas inte av undantaget. Detta undantag gäller således inte tjänster som avser placeringsrådgivning och liknande vid värdepappershandel i dess gängse skatterättsliga bemärkelse såsom en yrkesmässig verksamhet inriktad på förvärv och överlåtelser för ett tillgodogörande av de värden som bevisen har.

Bolaget bedriver inte fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen om värdepappersfonder. Köp och försäljningar av värdepapper beslutas inom vissa ramar av bolaget men verkställs av en fondkommissionär. Det är den sistnämnde som utför själva transaktionstjänsten för vilken courtage eller motsvarande avgift erläggs. Att det i bolagets uppdrag ingår att utan vidare direktiv från kunden ge köp- och säljorder till fondkommissionären kan varken anses som omsättning eller förmedling av värdepapper i nu angiven bemärkelse. Enligt nämndens mening har de tjänster som bolaget tillhandahåller i stället närmast karaktär av analys- och rådgivningstjänster. Sådana tjänster är enligt vad som ovan anförts inte undantagna från skatteplikt. För denna bedömning saknar det betydelse hur provisionen beräknas.

RR instämde i SRN:s bedömning och fastställde det överklagade förhandsbeskedet (RÅ 1993 not. 71).

I ett förhandsbesked 1997-02-05 (överklagat) hänvisade SRN till RÅ 1993 not. 71 ovan och ansåg att sökandebolagets omsättning var skattepliktig. Omständigheterna i det aktuella ärendet var följande. Sökandebolaget A ingår i en koncern. Ett koncernbolag, B, vill att A ska förvalta visst kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument som statsskuldväxlar, obligationer, certifikat m.fl. instrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Handeln ska ske i B:s namn och äganderätten vill värdepapperen tillkommer B. Nämnden ansåg att den tjänst som A ska tillhandahålla B i allt väsentligt är av samma slag som en sådan tjänst som bedömdes i RÅ 1993 not. 71, dvs. en analys- och rådgivningstjänst. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 1998-12-14 (RÅ 1998 not. 249).

I ett annat överklagat förhandsbesked ansågs uppdrag att bl.a. finna en köpare till samtliga aktier i ett bolag som konsulttjänster i samband med företagsöverlåtelse, vilka inte omfattas av undantaget för värdepappershandel (RÅ 1994 not. 422).

Utgången blev likartad i RÅ 1996 not. 84 avseende verksamhet med information och förmedling/anvisning av köpare avseende aktier som var under tvångsinlösen.

I ytterligare ett förhandsbesked blev utgången likartad. SRN ansåg 1996-11-08 (ej överklagat) att en enstaka förmedling av samtliga aktier i ett företag i allt väsentligt får anses vara att bedöma som en konsulttjänst i samband med en företagsöverlåtelse och därför inte utgör sådan värdepappershandel i form av förmedling av aktier som avses i undantagsbestämmelsen i ML.

I ett förhandsbesked 1999-11-02 har SRN ansett att s.k. corporate finance-verksamhet omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Corporate finance innefattar ett flertal olika

tjänster, som på ett eller annat sätt anknyter till ett bolags finansiering. Den mest centrala tjänsten inom corporate finance avser försäljning eller förmedling av aktier i samband med börsintroduktion och ibland i förening med en nyemission. Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. På grund av frågans stora betydelse har RSV överklagat förhandsbeskedet till RR och yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

#### **4.6 Undantag för försäkringstjänster**

Enligt 3 kap. 10 § ML undantas omsättning av försäkringstjänster från skatteplikt. Med försäkringstjänster förstås enligt 3 kap. 10 § 2 st. ML:

1. Tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713), enligt lagen (1989:1079) om livförsäkringar med anknytning till värdepappersfonder, eller enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige, och
2. tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar.

Enligt 1 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) får försäkringsrörelse, med vissa undantag, drivas endast av försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som fått tillstånd (koncession) enligt lagen.

Med försäkringstjänst avses även tjänster hänförliga till återförsäkringsverksamhet.

Omsättning av försäkringstjänster är undantagna från skatteplikt. Försäkringsföretagen tillhandahåller även ett antal andra fristående tjänster, för vilka skatteplikten får bedömas från fall till fall. Det kan vara fråga om olika administrativa eller finansiella tjänster, databehandling,

skadereglering m.m. Om en sådan tjänst skulle ingå som ett naturligt och underordnat led i en tillhandahållen försäkringstjänst omfattas den dock av undantaget från skatteplikt. I annat fall blir försäkringsbolaget skattskyldigt om det tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Detta kan vara fallet då ett försäkringsbolag tillhandahåller datatjänster, arbetskraft, administrativa tjänster, m.m.

### **Administrativa och tekniska tjänster**

RR fastställde 1997-06-16 (mål nr 656-1996) ett förhandsbesked. RR ansåg, i likhet med SRN, att ett försäkringsbolags åtagande att bedriva ett annat försäkringsbolags försäkringsrörelse var en tjänst avseende drift och administration av verksamhet och inte en försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML.

RR motiverade sitt ställningstagande med att undantaget i 3 kap. 10 § ML från skatteplikt gäller endast "försäkringstjänster" och att det synes stå bäst i överensstämmelse med vanligt språkbruk att använda detta uttryck som beteckning på sådana tjänster som försäkringsgivaren tillhandahåller direkt till försäkringstagaren. RR ansåg vidare att förarbetena till ML inte ger stöd för att uppfatta anknytningen till begreppet försäkringsrörelse som en utvidgning i förhållande till vad som nu sagts utan pekar snarare på att anknytningen har gjorts i preciserande och begränsande syfte.

Ett företag som åtar sig att på uppdrag från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare, göra tekniska undersökningar, värderingsuppdrag eller skaderegleringar, tillhandahåller skattepliktiga tjänster.

## **Fondplacering**

I ett förhandsbesked 1998-05-14 (ej överklagat) har SRN ansett att placeringstjänst av fondförsäkring inte kan hänföras till undantaget för försäkringstjänster eller till något annat undantag från skatteplikt enligt ML. Sökandebolaget bedrev verksamhet avseende rådgivning om och förmedling av placeringar av s.k. fondförsäkringar. I denna försäkringsform är det försäkringstagaren som bestämmer i vilka av tillgängliga värdepappersfonder som försäkringskapitalet ska placeras. Försäkringstagaren uppdrar åt sökandebolaget att för deras räkning göra de placeringar och omplaceringar av försäkringskapitalet som bedöms vara tillämpliga, alternativt kan sökandebolaget anlita extern fondförvaltare som genomför sådana omplaceringar. SRN ansåg att sökandebolaget tillhandhåller försäkringarna något som närmast kan betraktas som en analys- och rådgivningstjänst avseende fondplacering.

## **Varor som övertagits vid skadereglering**

Försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Försäkringsföretaget har dock ingen avdragsrätt för ingående moms när det tar över varan.

## **Förmedling**

Som ovan nämnts kan även andra förmedlare av försäkringar än försäkringsmäklare anses utföra försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt. Det kan här vara fråga om t. ex återförsäljare av varor som förmedlar en försäkring avseende den försålda varan. Av avgörande betydelse är att tjänsten ska avse åstadkommande av ett försäkringsavtal mellan huvudmannen och en försäkringstagare.

## Förhandsbesked

I RÅ 1995 not. 105 fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående skatteplikten vid omsättning av en försäkringsförmedlares tjänster.

RR:s majoritet gjorde samma bedömning som SRN:s majoritet. Detta innebar att majoriteten ansåg att undantaget för försäkringstjänster är tillämpligt på dels de tillhandahållanden som avser försäljning av försäkringar, dels de som avser besiktningar utförda antingen som underlag för premiesättning m.m. innan kunden fått teckna försäkring, eller som t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden, avser en bedömning av om ett tillfredsställande försäkringsavtal föreligger.

Besiktningar som utförs i rent skadeförebyggande syfte och sådan skadereglering som avser sanering och reparation för att åtgärda viss typ av skada omfattas däremot inte av undantaget och är således skattepliktiga.

I förhandsbeskedet drog SRN upp vissa riktlinjer för vad som bör anses utgöra försäkringstjänster. Det gällde både tjänster tillhandahållna av försäkringsgivare och förmedlares tjänster. Dessa riktlinjer har RR, i och med ovanstående dom, godtagit.

Beträffande *försäkringsgivare* menade SRN att försäkringar, antingen direktförsäkringar eller återförsäkringar, dvs. koncessionspliktiga tjänster, är att hänföra till försäkringstjänster. I sådana tjänster får även anses ingå s.k. beståndsvård, dvs. inspektioner av försäkringsobjekt för att hålla skaderisken nere och biträde till kunden vid skada m.m. Vidare får anses ingå inspektion och åtgärdande av skada vid inträffat försäkringsfall.

Beträffande *försäkringsmäklare* och *annan förmedlare* av försäkringar (t.ex. bank eller bilhandlare som har samarbetsavtal med

försäkringsbolag) anförde SRN bl.a följande:

Såvitt gäller försäkringsmäklares tjänster får det anses klart att skattefriheten enligt ML inte är avsedd att gälla tjänster som tillhandahålls utan samband med försäkringsmäklarverksamhet. En naturlig avgränsning synes därför vara att till skattefria tjänster enligt ML hänföra sådana tjänster som ingår i en verksamhet på vilken den ovannämnda lagen om försäkringsmäklare är tillämplig.

Övervägande skäl talar för att behandla även tjänster som utförs av andra förmedlare av försäkringar efter samma grunder. Även anvisningstextens ordalydelse "förmedlare av försäkringar", tyder på att avsikten har varit att undanta endast tjänster avseende själva förmedlingen av försäkringsavtalen. Tjänster som inte syftar till att sluta sådana avtal skulle därmed vara uteslutna från skattefriheten.

SRN ansåg således att försäkringsmäklares förmedling av direktförsäkringar kan anses som försäkringstjänst. Även riskanalyser och rådgivning av juridisk och ekonomisk natur som denne utför i en upphandlingssituation eller under ett försäkringsavtals löptid på grund av förändringar i försäkringsobjektet, försäkringstagarens risksituation m.m., samt inspektioner i samband med förnyelse eller omskrivning av ett försäkringsavtal får anses utgöra försäkringstjänst. Motsvarande bör gälla för annan förmedlare av försäkringar.

Utanför försäkringstjänstområdet faller däremot rent skadeförebyggande åtgärder, t. ex. installation av larm, inspektioner för att förhindra skada och åtgärder som avser t.ex. reparations- och byggnadsverksamhet, samt åtgärder som avser att återställa



försäkringsobjektet i oskadat skick, då dessa tjänster tillhandahålls av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar.

I ett förhandsbesked 1996-05-14 (överklagat) hänvisade SRN till det ovan refererade förhandsbeskedet (RÅ 1995 not. 105) och ansåg att de tjänster som sökandebolaget tillhandahöll sina lokala försäkringsbolag inte kunde ses som förmedling av försäkring eller som ett underordnat led i en sådan förmedling. Enligt nämnden tillhandahölls tjänsterna de lokala bolagen för att de skulle bedrivas effektivt och på ett likartat sätt och var i allt väsentligt att anse som administrationstjänster.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1999-06-18 (ej överklagat) att telefonförsäljning av försäkringar ska ses som en försäkringstjänst. Sökandebolaget skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. SRN gjorde följande bedömning. -Syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar är att sluta försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare." >

Jämför även EG-domstolens förhandsavgörande den 25 februari 1999, C-349/96, där domstolen uttalat att undantaget för försäkringstransaktioner inte får tillämpas alltför snävt.

**Completion  
bonds,  
förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked 1999-10-01 (ej överklagat) prövat huruvida en verksamhet att sälja s.k. completion bonds (-färdigställandegaranti") är en skattepliktig verksamhet enligt ML. Verksamheten beskrevs som en form av åtagande enligt vilket sökandebolaget garanterar sina kunder - filmproducenter m.fl. aktörer inom filmbranschen - att en viss film som åtagandet avser ska bli färdig inom en viss tid och till en viss, angiven kostnad. Bolaget följer inspelningen av filmen dagligen, genom olika rapporteringssystem, och kan självständigt

fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla åtagandet. Fråga var huvudsakligen om sökanden kunde anses omsätta försäkringstjänster. SRN ansåg att verksamheten inte kunde hänföras till undantaget i 3 kap. 10 § ML och att omsättningen inte heller enligt någon annan bestämmelse i ML var undantagen från skatteplikt. SRN åberopade EG-domstolens dom 1999-02-25, C-349/96, och hänvisade till vad man där anfört angående begreppet försäkringstransaktioner: att sådana enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.

RSV har i en skrivelse, 1999-09-01 (dnr 7606-99/120) behandlat frågan om virkesleverantörer, som hade fordran i en konkurs och erbjöds full kompensation av en tredje part (en intresseorganisation) mot villkor att leverantören överlät sin fordran för en krona och även ansökte om medlemskap i intresseorganisationen. Frågan var dels om det förelåg en konstaterad kundförlust för virkesleverantören, se vidare avsnitt 15.3.3, dels om betalningsströmmen skulle anses som en försäkringsersättning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 10 § ML. En försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML ansågs inte föreligga.

## **4.7 Undantag för investeringsguld**

### **3 kap. 10 a § ML**

Från och med den 1 januari 2000 undantas handel med investeringsguld från momsbeskattningen. Reglerna baseras på ett EG-direktiv och syftet är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Anledningen till de nu införda reglerna är dels att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som råder mellan medlemsländerna pga skillnader i beskattningen och dels att söka förhindra bedrägerier med guld. Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga skattskyldigheten är dock alltid kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen. Det innebär att det alltid är köparen som redovisar den utgående skatten för transaktionen. Säljaren redovisar i sin deklaration endast den skattepliktiga omsättningen.

Undantaget i 3 kap. 10 a § ML omfattar omsättning av investeringsguld, inbegripet investeringsguld representerat av värdepapper, om omsättningen medför en äganderätt till eller en fordran på guld. Enligt andra stycket undantas även förmedling av sådant slag som görs för någon annans räkning i dennes namn.

### **Definition av investeringsguld 1 kap. 18 § ML**

Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML:

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. guldmynt som

- har en finhalt av minst 900 tusendelar,

- är präglade efter år 1800,

- är eller har varit gällande betalningsmedel i

ursprungslandet, och

- normalt säljs till ett pris som inte överstiger det öppna marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av första stycket 1.

Av lagrummet framgår att guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs före den 1 december varje år i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under det år förteckningen gäller. Det framgår vidare att sådana guldmynt inte ska anses omsatta pga det numismatiska värdet. En fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investeringsguld under år 2000 har publicerats i Europeiska gemenskapens officiella tidning C-serien nr 342 den 30 november 1999.

**Frivillig  
skattskyldighet,  
3 kap. 10 b - 10  
c  
§§ ML**

Skattefriheten för transaktioner med investeringsguld är som huvudregel inte förenad med någon återbetalningsrätt av ingående skatt. För att undvika s.k. kumulativa effekter har därför införts en möjlighet för vissa näringskare att bli frivilligt skattskyldiga för en sådan omsättning till en annan näringsidkare. Detta gäller för säljare som framställer investeringsguld, omvandlar guld till investeringsguld eller för säljare som i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriändamål.

Skattskyldigheten avser en viss transaktion. Säljaren kan således vara frivilligt skattskyldig för en omsättning medan en annan omsättning förblir undantagen från skatteplikt. Det krävs inte någon särskild anmälan eller beslut av SKM. Redovisning av den skattepliktiga omsättningen sker i skattedeklaration om säljaren redan är registrerad för redovisning av moms. I annat fall ska en anmälan för registrering ske på

vanligt sätt.

Det finns inget krav att den frivilliga skattskyldigen enbart ska omfatta omsättningar som sker till näringsidkare inom landet. Den får således även omfatta försäljning till en näringsidkare i ett annat EG-land om guld ska transporteras till köparen. I så fall gäller de allmänna bestämmelserna för EG-handel, se avsnitt 9.

Säljaren har avdragsrätt för ingående skatt enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML.

När en frivilligt skattskyldig säljare anlitar ett ombud för förmedling av motsvarande försäljning har även ombudet rätt till frivillig skattskyldighet för sin annars från skatteplikt undantagna förmedlingstjänst.

**Omvänd  
skattskyldighet  
vid förvärv av  
investeringsguld  
1 kap. 2 § 4 a  
ML**

Med omvänd skattskyldighet förstås att köparen är skattskyldig för omsättningen i stället för säljaren.

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen, 1 kap. 2 § 4 a ML. Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten (s.k. förvärvsskatt), beräknad på det fakturerade värdet, som en utgående skatt. Om förvärvet har skett för en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen samtidigt rätt att göra avdrag för förvärvsskatten såsom ingående skatt i enlighet med allmänna bestämmelser.

Återbetalningsrätt kan dock uppkomma, se nedan.

**Omvänd  
skattskyldighet  
vid förvärv av  
guldmaterial m.  
m.**

**1 kap. 2 § 4 a  
ML**

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare gäller omvänd skattskyldighet även vid förvärv av guldmaterial eller halvfärdiga produkter som inte uppfyller definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § och som har en finhalt av minst 325 tusendelar. Försäljning av sådant guld är inte en från skatteplikt undantagen omsättning.

Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten (s.k. förvärvsskatt), beräknad på det fakturerade värdet, som utgående skatt.

Om förvärvet av guldmaterial har skett till en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen avdragsrätt för förvärvsskatten såsom ingående skatt i enlighet med allmänna bestämmelser.

**Rätt till  
återbetalning  
10 kap. 11 c - 11  
d  
§§ ML**

Rätt till återbetalning av ingående skatt vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger i vissa fall, t.ex. för varor och tjänster som avser framställningen. Rätten till återbetalning förutsätter att guldmetall faktiskt säljs vidare som investeringsguld. Reglerna härom finns i 10 kap. 11 c - 11 d §§ ML.

Vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger möjligheter till återbetalning av ingående skatt, nämligen avseende:

- förvärv av investeringsguld, dvs. i de fall guldmetall köpts av någon som är frivilligt skattskyldig (11c § 1 p) ,
- förvärv och import av sådant annat guld än investeringsguld som krävs för framställningen av investeringsguld (11c § 2 p), eller
- förvärv av bearbetningstjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt av guld (inbegripet investeringsguld),

dvs. arbete på guld som ska förvandlas till investeringsguld eller på investeringsguld (11c § 3 p), även ingående skatt hänförlig till stämpling omfattas av denna punkt. Rätten till återbetalning är, i dessa fall, inte så omfattande som den avdragsrätt som föreligger för den som är frivilligt skattskyldig. Återbetalningsrätten omfattar exempelvis inte kringkostnader. För att inte alltför mycket missgynna producenter och förädlare som inte har någon möjlighet att utnyttja rätten till frivillig skattskyldighet t. ex. vid försäljning till privatpersoner, införs en något vidare återbetalningsrätt (11d §) - dock inte av samma omfattning som den som är frivilligt skattskyldig - nämligen

- för förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställning eller omvandling av investeringsguld.

I skrivelse 1999-12-06 (dnr 11796-99/100) har RSV uttalat att med varor knutna till produktionen avses även fastigheter. I övrigt ska denna något vidare återbetalningsrätt tillämpas restriktivt och inte omfatta "overhead"-kostnader i form av exempelvis kostnader för marknadsföring eller administration. Inte heller banker eller finansinstitut har rätt till återbetalning för ingående skatt hänförlig till sådana kostnader vid omsättning av investeringsguld till investerare (jfr. även prop.1998/99:69, s. 38).

I samtliga fyra fall förutsätter rätten till återbetalning att guldet faktiskt säljs vidare som investeringsguld, dvs. att det sker en efterföljande skattefri omsättning av investeringsguld.

<b>Exportomsättning</b>	<p>Exportomsättning av investeringsguld medför alltid rätt till återbetalning, 10 kap. 12 § ML.</p> <p>Se avsnitt 16.</p>
<b>Fakturakrav</b>	<p>Den som valt att vara skattskyldig för transaktionen ska ange detta i fakturan genom en hänvisning till tillämpligt lagrum i ML, dvs. 3 kap. 10 b § eller 10 c § ML. Detta framgår av 11 kap. 5 b § ML. Av samma lagrum framgår även en skyldighet vid s.k. omvänd skattskyldighet att ange i fakturan att så är fallet jämte säljarens registreringsnummer till moms. Se avsnitt 14.</p>
<b>Identitetskontroll</b>	<p>I 14 kap. 1 a § SBL har införts en särskild skyldighet att identifiera kunden vid transaktioner med investeringsguld överstigande 10 000 kr. Säljaren ska anteckna dels vad transaktionen avser och dels köparens namn, personnummer, adress, telefonnummer samt för juridisk person även uppgift om firma och organisationsnummer. Sådana anteckningar behöver dock inte göras om en kopia av F-skattebevis överlämnas. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import. Däremot behöver uppgifter om köparens identitet inte lämnas vid export.</p>
<b>Handel mellan EU-länder</b>	<p>När en svensk näringsidkare, som inte valt att bli skattskyldig för transaktionen, säljer investeringsguld, till någon i ett annat EU-land och guldets ska transporteras till köparen, ska säljaren endast redovisa detta som skattefri omsättning på rad 12 i skattedeklarationen.</p> <p>Har säljaren istället valt att försäljningen i fråga ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten gäller de allmänna bestämmelser om handel mellan EU -</p>



länder , se avsnitt 9.

Se även RSV:s skrivelser rörande frågor om guld, dnr 11796-99/100, 1261-99/120 och 1026-00/100 och 4824-00/100.

## **4.8 Undantag inom kulturområdet**

Skattefriheten inom kulturområdet har ändrats fr.o.m. den 1 januari 1997. Flera tidigare skattefria omsättningar är, på grund av anpassningen till EG:s regler, numera skattepliktiga. Nedan redogörs kortfattat för de omsättningar som är undantagna från skatteplikt enligt ML.

ML:s regler inom kulturområdet behandlas i avsnitt 19.

### **3 kap. 11 § ML**

Undantaget från skatteplikt inom kulturområdet finns i 3 kap. 11 § ML. Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. En utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,
2. biblioteksverksamhet, arkivverksamhet och museiverksamhet om verksamheten bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,
3. folkbildningsverksamhet, som understöds av det allmänna, och tillhandahålls av studieförbund och
4. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

## **4.9 Undantag inom idrottsområdet**

Genom lagändring den 1 januari 1997 undantas vissa tjänster inom idrottsområdet. Nedan redogörs kortfattat för de omsättningar

som är undantagna från skatteplikt enligt ML.

ML:s regler inom idrottsområdet behandlas i avsnitt 20.

### **3 kap. 11 a § ML**

Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet finns i 3 kap. 11 a § ML. Från skatteplikt undantas följande omsättningar:

1. Tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang,
2. tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, och
3. tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om de omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna ovan tillhandahålls av staten, en kommun eller en ideell förening när inkomsten medför skattefrihet enligt 7 § 5 mom. SIL.

## **4.10 Undantag inom massmedieområdet**

### **4.10.1 Periodiska publikationer**

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Genom lagändring den 1 januari 1997 togs undantaget för införsel av periodiska publikationer i 3 kap. 15 § ML bort. Det innebär att prenumeration av sådana utländska publikationer ska behandlas enligt ML:s allmänna bestämmelser om införsel av varor från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG. Vid import gäller numera reglerna

för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § 1 st. ML och avsnitt 4.18.

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kateorier: - Medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML)

- Organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML)

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare under 4.10.1.1 och 4.10.1.2 nedan.

**Begreppet  
periodisk  
publikation  
3 kap.  
16 § ML**

Med periodisk publikation förstås enligt ML en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

**Framställnings-  
teknik**

En publikation bör, för att vara skattefri, framställas genom tryck. Med tryck förstås inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. Tekniken vid framställning av en pappersupplaga är således av underordnad betydelse.

Undantagen i 3 kap. 13-14 §§ ML är enligt 3 kap. 17 § ML även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar. Undantagen är således inte tillämpliga på t.ex. CD-ROM-skivor och mikro-fiche.

Periodiskt utgivna blad som har tryckts på ett större ark och sedan vikts ihop har ansetts utgöra sådan publikation som omfattas av undantaget från skatteplikt.

**4.10.1.1 Medlemsblad och**

## personaltidningar

### 3 kap. 13 § ML

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är enligt 3 kap. 13 § ML undantaget från skatteplikt i följande fall:

- När publikationen tillhandahålls utan ersättning,
- när publikationen tillhandahålls utgivaren mot ersättning,
- när publikationen tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning.

Undantaget gäller även när en publikation förs in till landet för att tillhandahållas på motsvarande sätt som ovan nämnts.

RSV har meddelat anvisningar vad gäller medlemsblad och personaltidningar (RSV Im 1974:7) varav framgår:

Med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen

eller organisationen har till föremål att främja.

Det finns inte något krav på att publikationen ska innehålla en viss mängd redaktionell text. Publikationen kan därför bestå enbart av sammanställningar av resultat, prisnoteringar eller kommande arrangemang. Om publikationens innehåll huvudsakligen består av annonser betraktas den som annonsblad och inte som medlemsblad.

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med moms. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter se 3 kap. 19 § 1 st. p. 2 ML och vidare under 4.10.1.3.

#### **Förhandsbesked**

I det följande redovisas några avgöranden där undantaget i 3 kap. 13 § ML har prövats.

#### **RÅ 1989 not. 278**

Föreningen FAR/SRS:s servicebolag hade som ändamål att tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden för i första hand FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Denna information lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info vilken utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år. Med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt publikationens innehåll ansågs den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för

internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från moms.

**RSV Im 1976:24**

Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av RR inte vara ett sådant tillhandahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Moms skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan.

**RSV 1972:32.2**

En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad.

**RSV/FB Im  
1980:7**

En av en finsk förening i Sverige utgiven tidskrift som delades ut gratis till finska hushåll ansågs utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter.

**RSV 1972:41.4**

En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 ex., varav 14 000 ex. distribuerades till personalen, ansågs utgöra personaltidning.

**Förhandsbesked  
1992**

En idrottsförening gav ut dels ett s.k. försäsongnummer och dels matchtidningar. Försäsongnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäsongnumret och matchtidningen var de enligt SRN:s mening

att anse som i förhållande till varandra fristående publikationer. Eftersom försäongsnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 punkterna ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg SRN att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Förhandsbeskedet överklagades inte.

## **Förhandsbesked 1997**

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 (ej överklagat) ansett att ett periodiskt medlemsblad inte miste sin skattefrihet för framställningen för någon del av upplagen, när den utökades väsentligt för att delas ut gratis till andra än medlemmar. Framställningen av hela upplagen omfattades ändå av undantaget enligt 3 kap. 19 § 1 st. ML. Enligt nämnden går inte publikationens karaktär av medlemsblad förlorad därför att den delas ut gratis i stor omfattning till andra än medlemmar.

I ett förhandsbesked 1997-12-16 (ej överklagat) har SRN ansett att den aktuella publikationen omfattades av undantaget för medlemsblad. Publikationen ges ut av en sammanslutning av bostadsrättsföreningar, mot ersättning till medlemmar och gratis till andra, och innehåller information om förhållanden som berör de boende och reportage om olika aktiviteter i föreningarna.

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13-14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för

omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt (se avsnitt 6).

När en allmännyttig ideell förening i sådan verksamhet som omfattas av särbestämmelsen i 4 kap. 8 § ML omsätter medlemsblad till andra än medlemmar är omsättningen i sig skattepliktig. Skattskyldighet uppkommer emellertid inte med hänsyn till att föreningens verksamhet inte räknas som yrkesmässig.

## **Förhandsbesked 1999**

I ett förhandsbesked 1999-11-24 (ej överklagat) har SRN prövat frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening, som även ger ut ett periodiskt medlemsblad, omfattas av undantaget för periodiska medlemsblad. SRN ansåg att boken inte omfattas av nämnda undantagsbestämmelser. SRN anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande till varandra. Nämnden konstaterade därefter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt och därav följde att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 ML var tillämpligt. En andra fråga gällde om det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av boken skulle medföra att föreningens verksamhet var att anse som yrkesmässig. SRN besvarade även den frågan nekande.

### **4.10.1.2 Organisationstidskrifter**

Enligt 3 kap. 14 § ML undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter från skatteplikt.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en



personaltidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.

För att en publikation ska undantas från skatteplikt fordras alltså dels att sammanslutningen har ett visst syfte, dels att publikationen framstår som ett organ för sammanslutningen. Undantaget gäller både svenska och utländska publikationer.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. En av en supporterförening utgiven publikation har undantagits från skatteplikt.

Som en försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast en sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

**RSV Im  
1974:30a**

En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål.

## **Politiskt ändamål**

Med politiskt ändamål avses i första hand den i opinionsbildande syfte bedrivna partipolitiska tidskriftsdebatten. Ett politiskt förbund som inte hade låtit registrera sig i samband med allmänna val och i övrigt inte uppträtt som politiskt parti fick inte sin tidning undantagen från skatteplikt (RÅ 84 Aa 132). En tidskrift som gavs ut av en lokalorganisation inom ett parti undantogs däremot från skatteplikt. Samma bedömning gjordes avseende ett organ för en organisation som har låtit registrera sig som parti vid ett kommunalval. Se även RSV Im 1974: 30 b.

Med miljövårdande ändamål avses ett direkt miljövårdande intresse. Sammanslutningar som endast indirekt har en anknytning till miljövård, t.ex. en sammanslutning med medicinsk och läkarvetenskaplig inriktning, utgör inte en sådan sammanslutning som avses i 3 kap. 14 § ML.

Det förhållandet att en publikation utges av en särskild stiftelse, en annan juridisk eller fysisk person utgör inte hinder för skattefrihet. Det avgörande är om tidningen är ett organ för en sammanslutning med ett sådant syfte som anges i 3 kap. 14 § ML.

Det bör observeras att undantaget för organisationstidskrifterna, till skillnad mot medlemsbladen och personaltidningarna, gäller i fråga om allt tillhandahållande, dvs även vid omsättning i den allmänna handeln. Undantaget omfattar även införsel.

Undantagen enligt 13 och 14 §§ ML är okvalificerade och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

### **4.10.1.3 Tjänst avseende framställning**

**3 kap. 19 §**  
**1 st.**  
**2 p. ML**

Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget här är kvalificerat och gäller även de tjänster som framställaren tillhandahåller i samband med framställningen. Det innebär att förutom själva tryckningen omfattar undantaget även andra tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport och distribution av upplagan, när de tillhandahålls av framställaren.

I RSV/FB Im 1986:3 bekräftades att skattefriheten för de s.k. kringtjänsterna endast gällde när de tillhandahölls av ett tryckeri. Rättsfallet avsåg ett bokbinderi och avgjordes vid den tid när endast tryckerier omfattades av undantaget avseende kringtjänsterna. Samma synsätt bör dock kunna användas även sedan kretsen utvidgats från enbart tryckerier till andra framställare. För bindning i efterhand för försäljning av årgångar av de aktuella tidskrifterna föreligger skatteplikt också när tjänsten tillhandahålls av ett tryckeri eller en annan framställare.

T.o.m.den 1 januari 1991 gällde undantaget endast för tryckeriers åtaganden. Bestämmelsen utvidgades då så att den är tillämplig även på andra som på motsvarande sätt framställer publikationen. Bestämmelsen är således även tillämplig på ett bokbinderi, som utför ifrågavarande tjänster. Det är dock fortfarande samma slags tjänster som omfattas av undantaget.

RR ansåg i RÅ 1995 not. 392 och not. 393, avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m.

Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m. m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg RR, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning.

Vem som är att anses som framställare har ånyo prövats av SRN i ett förhandsbesked 1998-09-30 (överklagat). Sökandebolaget hade genom avtal med olika ideella föreningar iklätt sig åtaganden att ett medlemsblad för föreningen innehållande redaktionellt material i form av text och bilder, som bestämdes av föreningen, och annonser, vilka ackvirerades av sökandebolaget eller särskild annonsackvisitör, skulle utkomma med minst fyra nummer om året. Sökandebolaget stod för utgivandet samt utfäste sig att lämna en "gåva" med visst belopp till föreningen per utgivet nummer, i gengäld skulle sökandebolaget uppbära annonsintäkter. Sökandebolaget "sammanställde" text- och bildmaterial, men anlidade i övrigt tryckeri- och distributionsföretag för tryckning och distribution av medlemsbladet. SRN anförde bl. a. följande.

"... Med framställning får därför även fortsättningsvis anses ha förståtts tillverkning av vara, dvs. såvitt gäller tryckalster den tryckta upplagan, och med framställare således den som tillverkade denna, framför allt tryckeri och bokbinderi. Bestämmelsen i 3 kap. 19 § första stycket 2 i nu gällande ML har inte varit avsedd att medföra någon ändring härvidlag (jfr prop. 1993/94:99 s. 155) och

behandlar i lagtekniskt hänseende denna tillverkning som omsättning av en tjänst.

Av de av bolaget lämnade uppgifterna om sin verksamhet framgår att bolaget anlitar tryckeri för tryckning av de ifrågavarande medlemsbladen samt att det självt står för kostnaderna. I enlighet med det tidigare anförda förvärvar bolaget därmed varor som tillverkats på bolagets beställning. Vad bolaget i sin tur tillhandahåller föreningarna är de sålunda tillverkade varorna, dvs. exemplaren av medlemsbladen, låt vara att dessa kan direkt distribueras till medlemmar, prenumeranter och andra (RÅ 1995 not. 392 och 393). Bestämmelsen i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är således inte tillämplig på bolagets verksamhet.">

#### **4.10.1.4 Annonsering**

**3 kap. 19 §  
1 st.  
1 p. ML**

Omsättning av tjänst som avser införing eller ackquisition av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Detta gäller även för den del av upplagan av ett medlemsblad eller av en personaltidning som säljs till utomstående. Undantaget gäller även annonsering i kassettidning.

#### **4.10.2 Program och katalog**

### 3 kap. 18 § ML

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Muséer och andra, vars omsättning är helt eller delvis skattefri, blir följaktligen i motsvarande mån inte skattskyldiga för sin omsättning av program och kataloger.

Enligt 3 kap. 19 § 2 st. ML undantas från skatteplikt även omsättning av tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 3 kap. 18 § ML. Däremot undantas inte omsättning av tjänster som avser ackvisition av annonserna.

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut moms vid leverans av en tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skatteplikt föreligger för import och gemenskapsinterna förvärv (GIF) av program eller katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skattskyldigheten för Sveriges Radios programtidning Röster i Radio TV har varit föremål för prövning i två förhandsbesked (RSV/FB IM 1983: 10 och RÅ 1991 not. 234). Inte i något fall ansågs programtidningen medföra skattskyldighet. Skattefriheten ansågs även omfatta programtablåer över "kabel och satellit-TV" även om denna verksamhet medförde skattskyldighet.

SRN motiverade sitt beslut i RÅ 1991 not. 234 på följande sätt:

Vart och ett av de tre insända numren av tidningen Röster i Radio TV omfattar ca 80 sidor. Varje nummer upptar 30 sidor programtablåer över Sveriges Radio-koncernens utsändningar

på radio och TV för den aktuella veckan medan 14 sidor innehåller programtablåer för "Kabel & Satellit-TV", inbegripet dansk och norsk TV. I övrigt innehåller numren bl a artiklar med anknytning till Sveriges Radio-koncernens sändningar, några fristående artiklar utan speciell programanknytning samt annonser och ett par korsord. Utöver att de i ärendet ingivna numren av tidningen Röster i Radio TV innehåller programtablåer över vissa utomstående företags utsändningar skiljer sig inte innehållet i tidningen på något mer påtagligt sätt från innehållet i de nummer av tidningen som förelåg till bedömning i det tidigare förhandsbeskedsärendet. Denna utökning av antalet programtablåer föranleder inte nämnden till annat ställningstagande än det som kommit till uttryck i förhandsbeskedet den 15 april 1982. Sveriges Radio AB är således inte skattskyldigt till mervärdeskatt för utgivningen av tidningen Röster i Radio TV, utformad som de i ärendet ingivna numren 34-36/89 av tidningen.

RR gjorde ingen ändring (RÅ 1991 not. 234).

Matchtidning innehållande laguppställningar m. m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av SRN ansetts utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 4.10.1.1 ovan.

#### **4.10.3 Radio och TV**

### 3 kap. 20 § ML

Undantaget gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:11 (s. 95) motiverats med bolagens ställning som public-service-företag och med sättet för finansieringen.

Kabel- och betal-TV-företagens verksamhet omfattas inte av undantaget. De avgifter de tar ut av kunderna medför därför skattskyldighet.

I prop. 1989/90:111 har angetts att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet till moms inte föreligger. Annan radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).

#### 4.11 Undantag för fartyg och luftfartyg

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg när varan säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren. Undantag från skatteplikt gäller också när varan förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning.

Vidare undantas från skatteplikt omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som



avser ovan angivna fartyg och luftfartyg samt tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning därtill.

Enligt 1 kap. 2 § sjölagen (1994:1009) delas fartyg in i skepp och båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Andra fartyg kallas båtar.

### **Skepp för yrkesmässig sjöfart**

Med yrkesmässig sjöfart förstås yrkesmässigt bedriven sjöfart med person- eller godsbefordran mot ersättning.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är att fartyget endast i ringa omfattning eller inte alls används i annan verksamhet än yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske eller bärgning/ bogsering.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte omsättning eller import av firskepp, flodsprutor, mudderverk, pontonkranar, flytdockor, flytande eller nedsänkbara borrhings- eller produktionsplattformar och inte heller andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.

KR i Stockholm har i en dom den 6 augusti 1982 bedömt skatteplikten för ett fartyg. Det var registrerat som passagerarskolskepp och användes för undervisningsändamål i en verksamhet som inte var kommersiell. KR ansåg att med skepp för yrkesmässig sjöfart avses fartyg som är av registreringspliktig storlek och som används i yrkessjötrafik, dvs.

för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skolfartyget ansågs därför skattepliktigt. Domen innebär också att t.ex. isbrytare, polisbåtar och militärfartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 21 § ML.

### **Skepp för yrkesmässigt fiske**

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller förs in till landet för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Undantaget förutsätter att fartyget inte alls eller endast i ringa omfattning används för annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

### **Fartyg för bogsering eller bärgning**

Undantaget omfattar alla fartyg för bogsering eller bärgning oavsett fartygets storlek. Som förutsättning för tillämpning av undantaget bör dock gälla att fartyget, om det är en båt inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än bogsering och bärgning, och om det är ett skepp inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

### **Luftfartyg**

För ett luftfartyg gäller som förutsättning för att det ska omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML att det inte alls eller endast i ringa omfattning ska användas för annat än yrkesmässig person- eller godsbefordran. Ett flygplan som används för undervisningsändamål i en flygklubb, för privat bruk eller internt inom ett företag omfattas således inte av undantaget i 3 kap. 21 § ML. En helikopter som används för skogsgödsling, kalkning av sjöar, kraftledningsinspektion m.m. har inte heller undantagits från skatteplikt (RÅ 1987 not. 603).

## **Försäljning av skepp och luftfartyg**

Utöver de krav som gäller i fråga om fartygets beskaffenhet krävs för att omsättning av ett fartyg eller ett luftfartyg ska vara undantagen från skatteplikt att köparen med detta ska bedriva yrkesmässig person- eller godsbefordran eller ifråga om fartyg för sådana verksamheter yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering.

Undantaget från skatteplikt bör också gälla då köparen genom skriftligt avtal, träffat före förvärvet, sålt fartyget eller luftfartyget vidare alternativt stadigvarande upplåtit nyttjanderätten därtill åt någon som ska använda detsamma för yrkesmässig person- eller godsbefordran eller ifråga om skepp/fartyg för sådana verksamheter som yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering.

I en dom den 14 december 1994 (mål nr 1503-1993) i ett mål som gällde avdragsrätt vid förvärv av ett flygplan har KR i Jönköping ansett att undantaget för omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- och godsbefordran var tillämpligt på ett finansbolags förvärv av ett trafikflygplan avsett för uthyrning. Enligt finansbolaget hade skriftligt avtal om uthyrning till ett bolag som bedrev yrkesmässig person- och godsbefordran ännu ej tecknats vid tidpunkten för dess förvärv av planet. KR har i detta fall fäst särskilt avseende vid flygplanets karaktär av trafikflygplan.

## **Delar, tillbehör och utrustning**

Till fartygstillbehör räknas inte endast den fasta inredningen såsom maskineri, utan också tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Som tillbehör räknas även däck- och maskinförnödenheter, tågvirke, reservdelar och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Fiskeredskap, exempelvis trål, räknas däremot inte som fartygstillbehör. Undantaget för utrustning avser endast utrustningsvaror till själva fartyget, exempelvis lös inredning för passagerarnas och besättningens behov, mattor, bäddutrustning, porslin och dukar. Varor som inte är nödvändiga för fartyget som sådant utan som närmast har karaktär av förbrukningsvaror, omfattas däremot inte av undantaget. Som exempel kan nämnas proviant och vatten samt uniformer för fartygets befäl. Drivmedel till fartyg omfattas inte heller av undantaget. Det sagda bör även gälla ifråga om vad som bör räknas som tillbehör till luftfartyg. Flygbränsle är dock undantaget från skatteplikt, se avsnitt 4.11.4.

RSV har i ett brevsvår 1996-01-16, Dnr 8729-95/901, gjort bedömningen att sjöcontainers, varmed avses containers som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, inte kan anses utgöra tillbehör till fartyg enligt 3 kap. 21 § 5 ML.

**Tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till sådana**

Till tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till sådana räknas bl.a.

- slamsugning och avfallshantering,
- bevakning av fartyget,
- bärgning, bogsering, lotsning,
- kustradiotjänst, dock ej när tjänsten avser förbindelse som sker från land till fartyg,
- hamnavgift, flygplatsavgift,
- tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder,
- reparation av navigeringsutrustning,
- befraktning och uthyrning.

Uthyrning av fartyg är undantagen från skatteplikt endast då uthyrningen avser sådant fartyg för vilket försäljningen är undantagen från skatteplikt, dvs. till någon som bedriver yrkesmässig sjöfart osv. Uthyrning av fartyg i andra fall omfattas inte av undantagsbestämmelserna. Skattefriheten gäller i allmänhet uthyrning både för personbefordran och för godsbefordran men inte för tjänsten godsbefordran. Skattefriheten gäller däremot inte om t.ex. ett företag, som inte bedriver yrkesmässig sjöfart, hyr ett fartyg för en personalutflykt.

Skeppsmäkleriverksamhet avser bl.a. anskaffande av last åt fartyg och fartyg åt last samt förmedling av köp och försäljning av fartyg eller fartygskontrakt.

Som tjänst avseende fartyg anses inte linjefart/styckegodstrafik, dvs. en redares tillhandahållande av ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses i stället

utgöra varutransport, när fartyget används för godstransporter.

Som tjänst avseende fartyg anses inte heller

- lastning och lossning av fartyg,
- slussning,
- mobilteletrafik med fartyg.

Omsättning inom landet av sådana tjänster medför således skattskyldighet.

Uttag av farledsvaruavgifter och fyravgifter, vilka enligt särskild författning ska erläggas till tull- eller sjöfartsmyndighet bör enligt RSV:s uppfattning inte anses medföra skattskyldighet eftersom de utgör led i myndighetsutövning.

Hamnavgift och flygplatsavgift avseende andra fartyg än sådana som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 21 § ML är skattepliktiga omsättningar enligt 3 kap. 3 § 1 st. p. 6 ML, se avsnitt 4.2.2.6.

### **Befraktning och uthyrning av fartyg**

Med befektare avses den som hyr fartyg eller nyttjar fartyg för transport av eget gods. Inom sjöfarten förekommer olika avtalsformer avseende befektning och uthyrning. Man skiljer därvid på avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befektare (certepartifrakt) och avtal som avser befektning av viss mängd gods i linjefart och annan styckegodstrafik (s. k. konossementfrakt). Jfr Sjölagen (1994:1009) kap. 13 och 14.

Exempel på certepartiavtal är följande:

Bareboatbefektning, som innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befektare. Sådan uthyrning anses som en tjänst avseende fartyg.

Timecharter (tidsbefraktning), som innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraftare. Även timecharter ska fr.o.m. den 1 januari 1995 anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning, som innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Även resebefraktning ska fr.o.m. den 1 januari 1995 anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Bedömningen att det vid timecharter och resebefraktning är fråga om en transporttjänst enligt tidigare överklagat förhandsbesked (RSV FB/IM 1979:16) ska således inte längre tillämpas.

Slot- eller spacecharter samt kvantumkontrakt är specialformer av rese- eller tidsbefraktning. De anses numera också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML. Vid styckegodsbefordran (s.k. konossementfrakt) avser de tillhandahållna tjänsterna godset och transporten av detta och inte fartyget. Därför är sådana tjänster och tjänster som avser förmedling av dem i motsats till vad som gäller i fråga om tjänster i certepartiavtal inte undantagna från skatteplikt.

### **Uthyrning av luftfartyg**

Uthyrning till ett flygtransportföretag av såväl ett bemannat s.k. wet lease som ett obemannat s.k. dry lease flygplan för yrkesmässig befordran av passagerare och gods bör anses som en tjänst avseende luftfartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

**Uthyrning av  
helikopter**

I ett förhandsbesked 1997-03-05 (ej överklagat) har SRN ansett att uthyrning av helikopter för sjuktransporter åt landstinget är hänförlig till undantaget. Enligt SRN påverkas inte bedömningen av det förhållandet att hyrestagarens transporter hänförs till sjukvård som är undantagen från skatteplikt och inte till sådan personbefordran som är skattepliktig.

**Förmedling  
avseende  
omsättning  
enligt 3 kap. 21  
§ ML**

Enligt 3 kap. 21 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 3 kap. 21 § ML.

**Säljarens  
undersöknings-  
plikt**

Den som omsätter sådana fartyg och luftfartyg som avses i 3 kap. 21 § ML, delar och tillbehör därtill eller tjänster avseende dessa varor måste själv förvissa sig om att förutsättningar för skattefrihet gäller. I en dom av KR i Göteborg den 30 december 1986 (mål nr 2499-2502-1985) bedömdes säljarens utredningsskyldighet vid omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg. Frågan var om köparna var yrkesfiskare eller ej. KR konstaterade att kravet på undersökningsåtgärder inte kunde ställas alltför högt i ett sådant fall. Det ansågs tillräckligt att köparen avgav en skriftlig försäkran om att han var yrkesfiskare och att inkomsten redovisades som näringsverksamhet. En förutsättning var dock att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämde tidsmässigt med den aktuella försäljningen.

I en dom den 19 maj 1995 (mål nr 258-1994) har KR i Sundsvall bedömt frågan om vilken undersökningsplikt säljaren har vid en försäljning av ett skepp när det gäller att avgöra om skeppet ska användas för yrkesmässig sjöfart.



För tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML krävs enligt domen att den som säljer ett skepp måste undersöka om skeppet även efter försäljningen kommer att gå i yrkesmässig trafik. KR fann i målet att de efterforskningar som säljaren hade vidtagit inte kunde anses tillräckliga för att denne skulle anses ha haft fog för bedömningen att skeppet även i fortsättningen skulle gå i yrkesmässig sjöfart. Köparen hade bl.a muntligen försäkrat att han hade för avsikt att bedriva charterverksamhet. En i målet åberopad underrättelse enligt 28 § 1 st. 2 p. sjölagen (1994:1009) i då aktuell lydelse från Sjöfartsregistret den 15 augusti 1990, befanns innehålla enbart en upplysning om att ny ägare hade registrerats. Anledningen till att chartermotorskeppet angetts i en sådan underrättelse var att skeppet tidigare varit registrerat som charterfartyg.

Undantagen enligt 3 kap. 21 och 21 a §§ ML är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § st. 1 p. (se vidare avsnitt 16).

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttagsbeskattning i de fall skattefria fartyg eller luftfartyg stadigvarande tas i anspråk för andra ändamål än de i 3 kap. 21 § ML avsedda (se vidare avsnitt 5 och 11).

När den som säljer ett fartyg eller ett luftfartyg som vid förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML är denna senare omsättning inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML i andra fall än då bestämmelserna i 3 kap. 21 § är tillämpliga på den nya omsättningen.

Exempel: När en yrkesfiskare säljer en trålare till en annan yrkesfiskare som ska använda skeppet i yrkesmässigt fiske föreligger förutsättningar för tillämpning av undantaget i 3 kap. 21 § ML, däremot inte vid

försäljning till ett varv som i sin tur avser att senare sälja fartyget vidare till en ännu ej känd köpare. Om försäljning senare sker till en yrkesfiskare är undantaget i 3 kap. 21 § ML tillämpligt vid den försäljningen.

RSV har upprättat en promemoria 1995-12-22, dnr 8922-95/900, angående momsplikten för omsättning av varor och tjänster avseende fartyg.

### **Omsättning som avser fartyg för livräddning**

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar också underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg. Av särskild betydelse är att undantaget i motsats till vad som gäller enligt 3 kap. 21 § ML även omfattar bränsle till fartyget. Även detta undantag är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger.

## **4.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster**

### **4.12.1 Frimärken, sedlar och mynt**

Enligt 3 kap. 23 § ML gällde t.o.m. den 31 oktober 1995 undantag från skatteplikt för frimärken, dock inte vid omsättning eller införsel i en särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning.

Undantaget har, som ett led i tillkomsten av de nya bestämmelserna om beskattning av handel med begagnade varor, samlar-föremål m.m., slopats fr.o.m. den 1 november 1995 (SFS 1995:700). Skatteplikt för omsättning av

frimärken föreligger således oavsett om försäljning av frimärken avser förskott för en brevdistributionstjänst eller försäljning av frimärken som samlarföremål. Det innebär bl. a. att Posten AB:s försäljning av samlarfrimärken till nominella värdet också är skattepliktig se prop. 1994/95:202 s. 57. Se vidare avsnitt 12.2.

## **Sedlar och mynt**

T.o.m. den 31 oktober 1995 gällde att omsättning av sedlar eller mynt som *är eller har varit* gällande betalningsmedel var undantagna från skatteplikt. Genom ändring i 3 kap. 23 § 1 p. ML (SFS 1995:700) gäller fr. o.m. den 1 november 1995 undantag endast för omsättning av sedlar och mynt som *är* betalningsmedel. Omsättning av samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde är dock inte undantagen från skatteplikt. Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande. S. k. lokalmynt, som under en begränsad tid kan användas som betalningsmedel på utgivningsorten, är inte undantagna från skatteplikt. Se vidare avsnitt 12.2 beträffande vinstmarginalbeskattning.

### **4.12.2 Läkemedel**

## **3 kap. 23 § 2 p. ML**

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning undantas från skatteplikt. Skattefriheten gäller oavsett om läkemedlet är receptbelagt eller inte. Även djurmedicin som utlämnas mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

## Sjukhus

I ett förhandsbesked 1999-12-13 (överklagat) har SRN definierat begreppet sjukhus i undantagsbestämmelsen. Sökandebolaget hade ställt två frågor:

Dels om försäljning av läkemedel var undantagen 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.

SRN svarade att undantaget gäller endast för försäljning till allmänt och privat sjukhus och att svaret inte påverkas av om köparen åsatts ifrågavarande kod.

SRN 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 sluten vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen 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." >

Omsättning av läkemedel till sjukhus eller enligt recept är ett s.k. kvalificerat undantag.

Det innebär att den som i 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 § 1 st. ML).

RSV har meddelat anvisningar om undantag från skatteplikt för läkemedel (RSV Im 1984:3). Dessa är dock numera endast delvis tillämpliga.

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859). Även medicinsk gas oavsett förpackningens storlek betraktas som läkemedel (RSV Im 1975:7). Begreppet recept definieras i 1 § i läkemedelsverkets receptföreskrifter (LVFS 1997:10).

#### **4.12.3 Organ, blod m.m.**

**3 kap. 23 § 3 p.  
ML**

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är undantagen från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma.

#### **4.12.4 Flygbränsle**

**3 kap. 23 § 4 p.  
ML**

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är kvalificerat undantagen från skatteplikt. 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/flygfotogenen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

#### **4.12.5 Lotterier, spel m.m.**

**3 kap. 23 § 5 p.  
ML**

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel undantas från skatteplikt. Med lotterier ska enligt departementschefen förstås detsamma som i lotterilagen (1994:1000).

Lottsedlar, tipsspel m.m. ska således inte momsbeläggas när de säljs av en lotteriarrangör eller dennes ombud.

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

Hänvisningen till lotterilagen gör att undantaget även omfattar avgifter för s.k. flipperspel eftersom sådana hänförs till lotterier, oavsett om vinsten består av ett frispel eller en vara (jfr. 1 § lotterilagen). Av ett förhandsbesked meddelat 1995-06-09 av SRN (ej överklagat) framgår att flipperspelsverksamhet bedriven i enkelt bolag mellan t.ex. restaurangägare och ägare till utrustning i sin helhet är undantagen från skatteplikt, oavsett vem som innehar tillstånd att bedriva verksamheten.

Samma synsätt bör gälla för andra spelverksamheter, t.ex. roulettspel.

I de enskilda fallen måste 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

ansvars- och marknadsföringsfrågor.

## **KR-dom**

I en dom 1997-03-12 (mål nr 8376-8377/94) har KR i Stockholm fastställt LR:s och SKM:s bedömning att bolaget tillhandahållit skattepliktig omsättning av tjänster, uthyrning och skötsel av spelautomater, och inte skattefri spelverksamhet. Mellan bolaget och lokalinnehavarna hade slutits s.k. spelavtal. Av avtalen framgick att parterna avsåg att gemensamt bedriva spel. Erforderliga tillstånd enligt lotterilagen innehades av lokalinnehavarna.

### **4.12.6 Gravskötsel**

## **3 kap. 23 § 6 p. ML**

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är undantagen från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats.

Det finns över 3 000 allmänna begravningsplatser i landet.

Med huvudman avses fr.o.m. den 1 januari 2000, 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). 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, 1990:1144). 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 KL. 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 moms (se prop. 1989/90:111 s. 139). Omsättning av tjänsterna har därför uttryckligen undantagits från skatteplikt.

#### **4.12.7 Guld till Sveriges Riksbank**

### **3 kap. 23 § 7 p. ML**

Tillhandahållande av guld till Sveriges Riksbank utgjorde före den 1 januari 1995 skattepliktig omsättning. För att uppnå EG-konformitet i detta avseende har fr.o.m. den 1 januari 1995 införts undantag från skatteplikt beträffande sådan omsättning. 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 § 1 st. ML).

#### **4.13 Undantag för vissa interna tjänster**

### **3 kap. 23 a §**

Genom lagändring 1998-07-01 har införts ett undantag för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3 kap. 23 a § ML. En förutsättning för undantaget är 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.

Bestämmelsen har tillkommit som ett komplement till införandet av de särskilda bestämmelserna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML.

RSV har i en skrivelse 1998-07-06 dnr 6219-98/900 uttalat att undantaget för interna tjänster i 3 kap. 23 a § ML inte är tillämpligt på en fackförenings administration av arbetslöshetskassa. RSV motiverar ställningstagandet bl.a. med att en fackförening och en arbetslöshetskassa inte bör anses vara en sådan fristående grupp som anges i bestämmelsen och att de tjänster som fackföreningen tillhandahåller arbetslöshetskassan är administrativa tjänster som andra personer skulle kunna tillhandahålla.

## **4.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar**

### **4.14.1 Allmänt**

### **3 kap. 24 § ML**

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § 1 st. ML om inte annat angivits i kapitlet. Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som inte medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en undantagsregel fanns. Denna undantagsregel finns i 3 kap. 24 § ML.

#### **4.14.2 Skattefrihetens omfattning**

### **3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML**

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML av ingående skatt när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

### **Annat än omsättningstill- gångar**

Undantaget är begränsat till omsättning av andra tillgångar än omsättningstillgångar. Härmed avses inte endast inventarier, material och avfallsprodukter utan också olika rättigheter till varor, goodwill m.m. (se prop. 1993/94:99 s. 157-158).

### **Ändrad karaktär**

I en skrivelse 1995-09-08 (dnr 4115-95/901) till Försvarets materielverk (FMV) har RSV ansett att en tillgång kan ändra karaktär till omsättningstillgång. Till stöd för detta hänvisar RSV till prop. 1993/94:99 s. 159 där det sägs att så länge varan behåller sin karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska moms inte tas ut. RSV ansåg att FMV:s försäljning av överskottsmateriel, som vid förvärvet i redovisningshänseende ansetts som anläggningstillgångar, vid försäljning i en

utåtriktad verksamhet ändrade karaktär och att skatteplikt förelåg för omsättningen.

### **Ej avdrags- eller återbetalningsrätt**

En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är att någon avdragsrätt eller återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärvet inte har förelegat. Bestämmelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller vårdtjänster, överlåter ett till den verksamheten anskaffat inventarium.

När ett företag, som inte haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se avsnitt 4.14).

Staten har inte någon avdragsrätt för moms enligt 8 kap. 8 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär.

I ML undantas från skatteplikt omsättning av vissa tjänster vilka beskattades enligt GML. Detta kan medföra att rätt till avdrag förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång.

**Förvärv som  
tidigare  
medförde  
rätt till avdrag  
för  
s.k. fiktiv skatt**

Fr.o.m. den 1 november 1995 upphörde reglerna om rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt. Företag som i princip har rätt till avdrag för eller återbetalning av moms kompenseras således inte längre för den moms som belastar en tillgång som förvärvas från någon som inte är skattskyldig enligt ML. I prop. 1994/95:202 s. 43 uttalar departementschefen att omsättning av inventarier förvärvade på sådant sätt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Detta innebär att nämnda undantag ska tillämpas vid försäljning av en sådan anläggningstillgång även i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

**Vinstmarginal-  
beskattad tillgång**

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om vinstmarginalbeskattning saknar köparen avdragsrätt. Överlåtelse av vinstmarginalbeskattad tillgång som anskaffats för stadigvarande bruk i verksamheten ska bedömas på samma sätt som ovan sagts avseende försäljning av tillgång som vid förvärvet inte längre medför rätt till s.k. fiktivt avdrag. Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML ska därför tillämpas vid försäljning av en sådan anläggningstillgång även i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

**3 kap. 24 § 1 st.  
2 p. ML**

**Uttagsbeskattad  
tillgång**

Undantag från skatteplikt gäller vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

**3 kap. 24 § 2 st.  
ML  
Förbruknings-  
material**

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt föreligger eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t. ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför inte skattskyldighet.

#### **4.14.3 Inskränkningar i skattefriheten**

**3 kap. 24 § 1 st.  
1 p. ML**

**Tillgång tillförd  
betydande värde**

Har en tillgång tillförts betydande värde innebär detta att omsättning av tillgången inte undantas från skatteplikt. Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt föreläggat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket "mera betydande förvärv" av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (se prop. 1993/94: 99 s. 159).

**Överlåtelse av  
verksamhet**

När verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överläts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 (ej överklagat) ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer.

## **Jämknings- reglerna**

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdrag uppkommit inom korrigeringstiden (jfr 8 kap. 16 a-f § ML), ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men hänför sig till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

### **4.14.4 Ej undantaget från skatteplikt**

#### **3 kap. 24 §**

#### **3 st. ML**

#### **Försäkringsföretag**

I samband med skadereglering förekommer att försäkringsföretag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2). Enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML undantas inte ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången från skatteplikt.

#### **Finansierings- företag**

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas enligt 3 kap. 24 § ML inte från skatteplikt finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång.

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad moms om återtagandet skett från någon som haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML (se avsnitt 15). Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML inte undantagen från skatteplikt.

Har återtagandet skett från någon som inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. I detta senare fall kan finansieringsföretaget dock tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid försäljning av varan (se avsnitt 12.2).

## **Fartyg och luftfartyg**

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg. Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt (se prop 1993/94:225 s. 24-25). För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt är därför vid en försäljning eller ett uttag omsättningen skattepliktig, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML.

### **4.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet**

#### **4.15.1 Allmänt**

Undantaget tillkom 1968 och avsåg enligt dåvarande 8 § 10) GML "varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet". Syftet var att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med överlåtelse av verksamhet eller del av verksamhet på annan person för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).



Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 25 § ML.

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas från beskattning omsättning som annars skulle medföra skattskyldighet. Är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningar för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av en läkarpraktik, vilket torde kunna ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

### **Särskilt om 3 kap. 25 § ML**

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överläts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB.

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, föreligger skattskyldighet i vanlig ordning. Även vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av rörelse föreligger skattskyldighet.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av "del" av verksamhet (se avsnitt 4.15.4).

#### **4.15.2 Skattefrihetens omfattning**

## **Krav på överlåten egendom**

Undantaget förutsätter att tillgångarna tillhör en verksamhet. Begreppet verksamhet är olika beroende på vilken av yrkesmässighetsbestämmelserna i 4 kap. ML som kommer ifråga. Enligt prop. 1993/94:99 s. 163 bör beträffande verksamhet i 4 kap. 1 § 1 p. och 4 kap. 5 § ML ledning kunna sökas i det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet i 18 § KL (1928:370) i dess lydelse före den 1 januari 1994 (jfr. prop. 1993/94:50). I RSV/FB Im 1982:20 gällde frågan överlåtelse av inventarier från en kommunalt bedriven tvättverksamhet, vilken utslutande hade avsett kommunens eget behov. Verksamheten hänfördes inte till förvärvskälla enligt KL, varför stadgandet i dåvarande 8 § 10) GML inte var tillämpligt på överlåtelsen.

## **KR-domar, ej verksamhetsöverlåtelse**

I två domar har KR i Jönköping gått emot SKM och ansett att det inte var fråga om verksamhetsöverlåtelser och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig. Båda domarna har överklagats av RSV. Prövningstillstånd har meddelats i målet 6571-1994, RR:s mål nr 3802-1996.

I den ena domen, 1996-04-04 (mål nr 2835-1993), ansåg KR att den i målet avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det.

I den andra domen, 1996-04-09 (mål nr 6571-1994), hade säljaren behållit personal, fastighet, firmanamn, kundregister m.m. Överlåtelsen gällde, vissa inventarier, råmateriallager, pågående arbeten och förbrukningsmaterial. Köparen hade fortsatt tillverkningen i säljarens lokaler och hyrt dennes personal. KR ansåg emellertid att säljarens avsikt var att fortsätta verksamheten med annat sortiment och köparens att utvidga sin befintliga verksamhet och att anledningen till den fortsatta driften var att de köpta maskinerna ännu inte hunnit monteras ned och

forslas bort.

## **KR-, verksamhets- överlåtelse**

KR i Göteborg har i en dom 1997-03-21 (mål nr 4897-1996) ej funnit anledning att frångå den bedömning som LR och SKM gjort att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar i oktober 1992 till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlåtit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen "restaurangrörelsen", men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. SKM hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen.

KR i Stockholm har i en dom 1999-08-31 (mål nr 8509-1998) ansett att överlåtelse av advokatverksamhet till flera förvärvare omfattas av undantaget. SKM var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Såväl LR som KR ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen.

## Krav på övertagen verksamhet

Undantaget från skatteplikt förutsätter vidare att tillgångarna överlåts till den som tar över verksamheten. Vid skattereformen 1991 gjordes ett tillägg i lagtexten så att undantaget uttryckligen begränsades till de fall när förvärvaren är skattskyldig. Detta justerades i 3 kap. 25 § ML till att även omfatta det fall att förvärvaren är återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Det finns inget krav på någon minsta mängd tillgångar som säljaren ska överlåta för att undantaget från skatteplikt ska gälla. Upphör säljaren med verksamheten och överlåter tillgångarna är bestämmelsen tillämplig. Hela verksamheten eller avgränsad del av verksamheten ska överlåtas för att 3 kap. 25 § ska bli tillämplig. En samlad bedömning får göras av föreliggande omständigheter i varje enskilt fall.

Principen att verksamheten ska övergå oförändrad till den nye ägaren även beträffande den momspliktiga karaktären har behandlats i RÅ 1987 ref. 152. Skatteplikt ansågs föreligga för överlåtelse av anläggningstillgångar från ett bolag, som bedrev momspliktig verksamhet, till en samfällighet, som inte under yrkesmässiga förhållanden skulle fortsätta verksamheten. Eftersom samfällighetens verksamhet därigenom skiljde sig från verksamheten hos överlåtaren förelåg alltså inte förutsättningar för tillämpning av dåvarande 8 § 10) GML.

I ett annat fall (RSV/FB Im 1984: 13) bedrev en skattskyldig rörelse med dels skolverksamhet för flygutbildning, dels uthyrning av mindre flygplan till klubbmedlemmar i en flygklubb. Han planerade en försäljning av rörelsen som omfattade fyra flygplan, en hangarbyggnad samt diverse verkstadsinventarier till flygklubben. Överlåtelsen skulle även avse all personal. Flygklubben bedrev inte yrkesmässig verksamhet. Klubben skulle inte överta rörelsens utestående fordringar och skulder annat än två lån. Överlåtelsen ansågs inte som överlåtelse av verksamhet enligt dåvarande 8 § 10) GML. Utgången torde även i detta fall ha

berott på att övertagaren inte var skattskyldig enligt GML, eftersom den bedrivna verksamheten inte var yrkesmässig. Enbart det förhållandet att övertagande inte sker av överlåtarens fordringar och skulder medför inte i sig att lagrummet inte är tillämpligt.

### **Allmänna advokatbyråernas avveckling**

I en skrivelse 1999-09-20 (dnr 8326-99/120) har RSV behandlat frågan om undantagsregelns tillämplighet vid de allmänna advokatbyråernas avveckling. RSV anför sammanfattningsvis.-I detta aktuella fall när de allmänna advokatbyråerna avvecklas och en överlåtelse av tidlager sker till enskilda advokater i deras fortsatta verksamhet som privatpraktiserande, anser RSV att undantagsregeln kan bli tillämplig. RSV menar att varje advokat övertar en specifik och vital del av verksamheten nämligen främst sina egna pågående ärenden med upparbetade kostnader. Detta tillsammans med egen upparbetad goodwill och klientstock torde vara tillräckligt för att börja bedriva advokatrörelse. Härutöver kan inventarier, hyresrätt etc. övertas från fall till fall. RSV menar dock att i förevarande fall torde inte krävas att överlåtelserna även innefattar överlåtelse av inventarier etc. för att undantagsregeln ska bli tillämplig. I detta specifika fall får, enligt en samlad bedömning och enligt RSV:s uppfattning, den nedlagda tiden på klienterna anses utgöra själva advokatverksamheten, av vilken varje advokat får anses överta en specifik del.">

#### **4.15.3 Överlåtelse i flera led**

Det förekommer att verksamhet överlåts till person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan

finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiefbolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna bör det få ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiefbolaget, som ska driva näringsverksamheten vidare.

#### **4.15.4 Del av verksamhet**

I 1 kap. 7 § 1 st. ML framgår att med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således även vid överlåtelse av del av verksamhet.

#### **Förhandsbesked**

Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. SRN ansåg i förhandsbesked 1994-12-30 (ej överklagat) att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningsen avsedda överlåtelseerna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna, vilka utgör tjänster enligt ML, och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelseerna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare.

## **KR-dom**

KR i Göteborg har i dom 1996-11-14 (mål nr 3964-1995) liksom LR och SKM ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten. Säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment.

KR i Göteborg har i en dom 1997-11-05 (mål nr 8656-1995), med ändring av LR:s dom, fastställt SKM:s beslut att inte medge avdrag för ingående skatt för perioden januari-februari 1993 avseende förvärv av taxibil och tillhörande utrustning. Liksom SKM fann KR att övervägande skäl talade för att ett tillstånd att bedriva taxitrafik medföljt i samband med överlåtelsen av inventarierna. KR ansåg att det förelåg en sådan överlåtelse av del av verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

I en dom 1997-04-08 (mål nr 6323-1994) har KR i Jönköping, liksom LR och SKM, ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfryst sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde inte rätt till avdrag för ingående skatt.

### **4.15.5 Exempel på överlåtelse av verksamhet**

Nedan anges några exempel på vad som betraktas som överlåtelse av verksamhet.

- Överlåtelse av inventarier, varulager och annan tillgång vid ombildning av ett företag från t.ex. en enskild firma till ett aktiebolag.

- Ett lastbilsåkeri som överlåter en eller flera lastbilar tillsammans med andel i lastbilscentral, kontrakterade körningar eller en godslinje.

- En affärsidkare som överlåter varulager, inventarier, rörelselokaler och kundregister till en och samma köpare.

#### **4.15.6 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 erlægga s.k. avträdesersättning. Sådan betalning utgör inte omsättning i ML:s mening och medför därför varken skattskyldighet eller avdragsrätt.

Se även avsnitt 17.4.1 om redovisningsskyldighetens inträde vid överlåtelse av verksamhet.

#### **4.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar**

### **3 kap. 26 a § ML**

Omsättning av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt om köparen är en utländsk beskickning, diplomat, utländskt konsulat m.fl. En förutsättning för skattefrihet är att köparen till säljaren överlämnar ett intyg från UD. Se vidare avsnitt 28.



**3 kap. 26 b §  
ML**

Har ett motorfordon förvärvats skattefritt enligt 3 kap. 26 a § ML ovan finns regler i 3 kap. 26 b § ML om återbetalning av skatten vid överlåtelse inom viss tid. Se vidare avsnitt 28.

**3 kap. 26 c §  
ML**

I 3 kap. 26 c § ML finns regler för hur återbetalning på grund av bestämmelserna i 3 kap. 26 b § ML ska ske. Se vidare avsnitt 28.

**4.17 Undantag för uttag av varor och tjänster**

**3 kap. 27 § ML**

Från skatteplikt undantas uttag av varor för representationsändamål under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringarna enligt 20 § anv. 1 p. 3 st. KL. Jfr avsnitt 15.2.10.3, avdrag för representationskostnader.

**3 kap. 29 § ML**

Generellt sett gäller undantag från skatteplikt för statens och kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. 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 fr.o.m. 1998-07-01 kommunens uttag av tjänster avseende äldreboende, dvs. sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995:518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Jfr avsnitt 22.8 beträffande fastighetsförvaltning.

**4.18 Undantag för viss import**

**3 kap. 30 §  
1 st.  
ML**

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. Bestämmelsen innebär 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 mässa eller liknande evenemang. Fr.o.m. 1997 kan skattefriheten gälla även tidningsprenumeranter, se avsnitt 4.10.1.

**3 kap. 30 §  
2 st.  
ML**

Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 9.6.2.1.

#### **4.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder**

**3 kap. 30 a § 1  
st.  
1 p. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige. Se avsnitt 9.6.2.1.

**3 kap. 30 a §  
1 st.  
2 p. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av punktskattepliktig vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land om köparen inte är en privatperson. Se avsnitt 9.6.2.9.

**3 kap. 30 a § 1  
st.  
3 p. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning som frihet från moms för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 9.6.2.7.

**3 kap. 30 a §  
1 st. 4 p. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som frihet från moms för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 9.6.2.8.

**3 kap. 30 a § 2  
st. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, även om köparen inte är registrerad till moms. Se avsnitt 9.6.2.10.

**3 kap. 30 a § 3  
st. ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se avsnitt 28.2.

Vad som avses med EU:s institutioner och organ framgår av bilaga 9.

**3 kap. 30 b §  
ML**

Från skatteplikt undantas GIF som utländsk mellanman gör i Sverige i en "äkta" trepartshandel, dvs. samtliga parter är registrerade i olika EG-länder. Se avsnitt 9.6.4.7.

**3 kap. 30 c §  
ML**

Från skatteplikt undantas försäljning av vissa varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder. Undantaget upphörde att gälla den 1 juli 1999. Se avsnitt 9.6.2.17.

**3 kap. 30 d §  
1 st.  
ML**

Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§ ML skulle ha förelegat för hela skatten om sådan påförts. Se avsnitt 9.6.4.11.

**3 kap. 30 d §  
2 st.  
ML**

Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländska beskickningar m.m. och medlemmar av diplomatisk personal vid utländsk beskickning m.m. om rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se avsnitt 9.6.4.16.

**3 kap. 30 e §  
ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.

**3 kap. 30 f §  
ML**

Från skatteplikt undantas GIF av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EG-land. Se avsnitt 12.2.

**3 kap. 30 g §  
ML**

Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning.

Bestämmelsen innebär att s.k. terminalavgifter, dvs. de ersättningar som erhålls för att distribuera inkommande post, behandlas på ett enhetligt sätt, oavsett om de utförs åt postförvaltningar i andra EG-länder eller i tredje land. En motsvarande tjänst till postföretag i tredje land anses som en omsättning utomlands och beskattas av denna anledning inte.

**4.20 Undantag för viss omsättning i samband med import**

**3 kap. 32 § ML**

Från skatteplikt undantas tjänst då omkostnaden för denna enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML ska ingå i beskattningsunderlaget för importen. Se avsnitt 9.4.4 och 11.7.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

**[Till Avsnitt 4.1-4.4.4](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### 2 kap. 1 § ML

### Till innehållsförteckningen

Med omsättning enligt ML förstås

- att vara överlåts mot ersättning
- att tjänst utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning
- att vara eller tjänst uttas.

Omsättningsbegreppet har fr.o.m. den 1 juli 1994 fått en delvis annan innebörd. Emellertid bygger begreppet fortfarande på principen om prestation och motprestation. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet *mot ersättning*. Bidrag av olika former faller av det skälet utanför ML:s tillämpningsområde, se vidare 5.3. 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). Det kan här framhållas att redovisning av moms ska göras enligt ML:s bestämmelser även i fråga om bartering.

### 5.1 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås att vara överlåts mot ersättning. För att omsättning ska anses föreligga krävs inte nödvändigtvis leverans eller därmed jämförlig åtgärd vilket däremot var fallet före den 1 juli 1994. Omsättning föreligger redan genom att ett avtal om äganderättsövergång fullföljs.

Emellertid krävs enligt 1 kap. 3 § ML, för att skattskyldigheten ska inträda, att leverans ägt rum eller att betalning dessförinnan har erhållits. Bestämmelserna i 2 kap. ML reglerar således vad som ska beskattas, medan bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar när beskattning ska ske. Se avsnitt 2.2 angående skattskyldighetens inträde.

När det gäller omsättning av en vara är det således överlåtelsen som sådan som beskattas. En nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommit till stånd. Om det är fråga om en överlåtelse eller inte måste enligt prop. 1993/94: 99 s. 135 avgöras enligt de civilrättsliga reglerna.

## **Äganderättens övergång**

Svensk lagstiftning saknar generella regler om vad som avses med äganderätt. Man brukar dela in rättigheter till en vara i antingen äganderätt, pant rätt eller nyttjanderätt. Äganderätten kan emellertid definieras endast negativt, dvs. 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 (1992:830), där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir. En annan väsentlig begränsning i äganderätten kan följa av att förvärvaren inte försäkrat sig om ett sakrättsligt skydd vid förvärvet av varan. Så kan vara fallet om han t.ex. låtit varan kvarstanna hos säljaren och därigenom inte fått varan i sin besittning. Det s.k. traditionskravet är inte uppfyllt. Begränsningen i köparens äganderätt består i ett sådant fall i att han inte har separationsrätt till varan vid exempelvis konkurs hos säljaren. Om å andra sidan köparen försätts i konkurs så ingår varor som han enligt avtal är ägare till, i hans konkursbo även om de inte traderats till

honom.

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen således 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.

## **Byte**

Byte av en vara jämställs med försäljning av vara.

## **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 moms som ska redovisas för omsättningarna. Detta gäller oavsett om förlusten är att anse som drifts- eller kapitalförlust vid inkomsttaxeringen.

## **Försäkringsersättning**

En skattskyldig som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som uppbär ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa moms på försäkringsersättningen. Detta gäller även försäkringsersättning för t. ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador.

Om skadan har vållats av annan än den skattskyldige själv, och ersättning uppbärs från den vållande eller hans försäkringsgivare, är ersättningen inte skattepliktig för den skadelidande. Endast



om den skadevållande eller hans försäkringsgivare som ett led i skaderegleringen övertar den skadade egendomen, föreligger en omsättning för vilken skattskyldighet kan uppkomma.

**Förhandsbesked  
S.k. lease-  
leaseback  
transaktion**

SRN har i förhandsbesked 1999-01-19 (överklagat av RSV) uttalat i s.k. lease-leaseback transaktion att aktuellt företag inte kan anses omsätta någon tjänst på den grunden att företaget mot vederlag hyr ut vissa lokaler till en amerikansk finansiär (nedan kallad trust). I form av engångsbelopp skulle företaget upplåta lokaler 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. Syftet med leasingavtalen syntes vara att trustens förvärv i enlighet med avtalen kunde utnyttjas vid inkomstbeskattningen av personer i USA som investerar i trusten.

Först konstaterade SRN att en rad faktorer bör beaktas som talar för att den egentliga innebörden av avtalen är en annan än den som de formellt ger uttryck för. Som företaget själv framhåller kommer det under hela avtalstiden att disponera de aktuella lokalerna på helt oförändrade villkor och något annat synes inte heller vara åsyftat.

SRN fann vidare att den egentliga och åsyftade innebörden av avtalen inte i mervärdesskattehänseende var att anse som upplåtelser av fast egendom. Det förhållandet att två eller flera parter ingår avtal som är ekonomiskt fördelaktiga för dem eller för någon av dem innebär enligt nämndens mening inte att tjänster enbart därigenom kan anses tillhandahålla någon av dem mot vederlag. För att så ska vara fallet krävs därutöver direkta åtaganden av parterna att utföra, överlåta eller på annat sätt tillhandahålla något.

Den omständigheten att avtalets tillkomst medför att t.ex. vissa avdragsregler vid beskattningen kan utnyttjas innebär inte att avtalet innefattar en överlåtelse eller upplåtelse av någon rättighet i sig i detta hänseende som kan anses tillhandahållen av överlåtaren eller upplåtaren av egendomen.

### **KR-dom Sale and lease back-transaktion**

I en dom den 19 oktober 1999 (mål nr 4854-1998, 4945-1998) medgav KR i Stockholm avdrag för s.k. fiktiv skatt avseende en sale and lease back-transaktion av fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade KR till rättsfallet C-320/88 där EG-domstolen klargjort att med "supply of goods" 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. KR anförde att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknyttande 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 KR:s mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

### **5.2 Omsättning av tjänst**

En tjänst anses 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 (RSV Im 1984:2).

<b>Byte</b>	Byte av en tjänst jämförs med tillhandahållande av en tjänst.
<b>Drickspengar</b>	I samband med serveringstjänster tas ofta ut en serveringsavgift. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Enligt RSV:s uppfattning gäller däremot att om kund erlägger "dricks" anses denna dricks som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/20).
<b>Arbetsbeting</b>	Med arbetsbeting avses det fall att köparen beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Före den 1 januari 1996 har arbetsbeting ansetts utgöra omsättning av vara. Fr.o.m. den 1 januari 1996 behandlas arbetsbeting som omsättning av tjänst vilket innebär att bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML om beskattningsland för arbete på lös egendom även omfattar arbetsbeting.
<b>Kuponghäften - rabattkuponger</b>	SRN har i förhandsbesked 1994-06-03 (ej överklagat) uttalat 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 har i förhandsbesked 1996-05-14 (ej överklagat) uttalat att ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. Enligt ansökan såldes häftena till allmänheten för t.ex. 30 kr

och innehöll rabattkuponger med ett sammanlagt värde av ca 600 kr. SRN 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. Beträffande inlösen av rabattkuponger se avsnitt 11.5. rabatter m.m.

### **Överlåtelse av utgivningsbevis**

SRN har i förhandsbesked 1998-11-16 (överklagat) 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. SRN 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.

### **Vinstandelar från kommanditbolag**

I förhandsbesked den 12 oktober 1999 har SRN 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. Se vidare avsnitt 7.3.

## **5.3 Bidragsfinansierad verksamhet**

### **5.3.1 Allmänt**

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.

### **Samaktivitetsbidrag**

Beträffande samaktivitetsbidrag och reklambidrag se avsnitt 11.5 rabatter m.m.

### **Reklambidrag**

### **Omsättning**

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 överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. 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.

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är

- att uppdraget är specificerat,
- att utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestationen tillhandahålls på föreskrivet sätt,
- att mottagaren har erhållit ersättningen i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster samt

- att utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m.

RSV har utarbetat en PM 1992-03-13 (dnr 18052-92/212) angående "skattskyldighet enligt lagen om mervärdeskatt för mottagande av bidrag".

### **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 högsta-pris vid försäljning till allmänheten saknar betydelse i sammanhanget (RSV/FB Im 1981:2).

### **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 direktiv rätt, 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, dvs. 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.

## **EU-bidrag s.k. Mål 3-projekt**

EU-bidrag som erhålls från Europeiska socialfonden (strukturfonderna) i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 2052/88 och nr 4253/88, har till syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader mellan regionerna inom EU.

SRN har meddelat förhandsbesked 1998-05-15 avseende bidrag som erhållits från Europeiska socialfonden till ett s.k. Mål 3-projekt. Bakgrunden var följande. Sökandebolaget hade initierat ett Mål 3-projekt tillsammans med arbetsförmedlingen. Syftet med projektet var bl.a. att ta tillvara

yrkeskunskap hos viss grupp av arbetstagare och inom viss samhällssektor samt eget företagande hos viss ålderskategori. Kostnaderna för projektet täcktes till hälften av bidrag ur Europeiska socialfonden (ESF) och återstående belopp till övervägande del av Arbetsmarknadsverket och en mindre del genom sökandebolagets egen finansiering. Utbetalningarna av ESF-bidrag för projektet verkställdes av länsarbetsnämnden månadsvis i efterskott för styrkta kostnader. SRN gjorde därvid följande bedömning.

"Omsättningskravet, dvs. 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 avtalssituation 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."

RSV överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg frågan om bidragen kunde anses utgöra vederlag för någon av sökandebolaget tillhandahållen tjänst. RR anslöt sig genom dom 1999-06-01 (mål nr 3778-1998) till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet i den del det överklagats.

## **Uppburna anslag**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-27 prövat fråga om dels skattskyldighet för vissa uppburna anslag och medel, dels om rätten till avdrag för ingående moms på anskaffningar som finansieras genom dessa anslag och medel. Sökanden bedrev verksamhet som bestod av information, utbildning, rådgivning, finansiering till små och stora företag samt kontaktförmedling mellan företag. Sökandebolaget bedrev dessutom viss begränsad konsultverksamhet för vilken i regel debiterades en marknadsmässig avgift eller en avgift motsvarande självkostnaden för uppdragen. SRN ansåg inte att de anslag eller medel som uppbars från ägarna dels från utomstående utgjorde ersättning för någon av sökandebolaget överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. Varken anslagen eller

medlen medförde att någon omsättning förelåg varför sökandebolaget inte var skattskyldigt för dessa. Vad gäller rätten till avdrag för ingående moms uttalade SRN att det förhållandet att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcks av anslag m.m. medför inte i sig att mer än en verksamhet ska anses föreligga enligt ML. Inte heller föreligger i övrigt sådana förhållanden som medför att en uppdelning av den ingående skatten ska ske med stöd av 8 kap. 13 § ML. Två av skatterättsnämndens ledamöter var skiljaktiga i fråga om avdragsrätten. RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för moms. RR undanröjde i dom 1999-12-16 (mål nr 3503-1998) förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansökningen i denna del. Se vidare avsnitt 15.2.10.

### **Bidrag för att avstå från viss verksamhet**

Det EU-bidrag som en jordbrukare uppbär för att minska sin mjölkproduktion har av EG-domstolen - jfr mål C 215/94 - inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst. EU-bidraget syftar till att främja mjölkproduktionen inom Gemenskapen.

### **Miljöstöd**

Miljöstödet, som i grunden är ett EU-bidrag, utbetalas av Jordbruksverket efter ansökan från en jordbrukare. Syftet med stödet är att uppmuntra jordbrukaren till en produktion som leder till biologisk mångfald, att kulturmiljövärden 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. Bidraget ska heller inte påverka avdragsrätten för jordbrukaren (se nedan).

**Bidrag till  
bussföretag  
m.fl.**

RSV har besvarat en brevfråga gällande ett bussföretag. Företaget, som bedriver veckoslutstrafik med buss får statsbidrag via Centrala Studiehjälpsnämnden (CSN) för att företaget ska kunna lämna 50 % rabatt till alla studeranden med giltigt CSN-kort. För övriga resenärer gäller fullt pris.

Med hänsyn till att det här är fråga om en rabattform för en viss, förhållandevis stor, kategori, får det anses föreligga ett särskilt marknadspris för just denna kategori. Därför bör uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML inte komma i fråga, varav följer att någon omsättning inte föreligger. Dessutom kan CSN i ett fall som detta inte anses ha kommit i åtnjutande av någon persontransporttjänst. Bidraget ska således inte räknas in i någon skattepliktig ersättning.

Länstrafikföretagen är beroende av bidrag från berörda kommuner för att hålla allmänhetens avgifter så låga som möjligt. Då respektive kommun inte tillgodogör sig någon persontransporttjänst, bör bidragen inte anses utgöra ersättning för skattepliktig omsättning gentemot bidragsgivaren.

**Förhandsbesked  
Statligt anslag**

SRN har den 17 november 1997 (ej överklagat) besvarat 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. SRN ansåg därför att det inte förelåg någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till anslagen uppkommer därför inte.

**Förhandsbesked**  
-  
**medelinsamling**  
**genom s.k.**  
**betalsamtals-**  
**telefoni**

En förening utnyttjade betalsamtalstelefoni i sin insamlingsverksamhet för att erbjuda medlemmar och andra ett smidigt sätt att lämna sina bidrag. SRN uttalade i förhandsbesked den 15 mars 1996 (ej överklagat) 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 ifrågavarande belopp betalas till föreningen via betalsamtalstelefoni medförde inte någon annan bedömning.

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

**Förhandsbesked**  
-  
**bidrag för att**  
**täcka**  
**portokostnader**

Ett utländskt statligt företag - turistbyrå - marknadsför i Sverige ifrågavarande land som turistland. Verksamheten finansieras genom statliga medel. Turistinformation i form av broschyrer etc. tillhandahålls intresserade som gratismaterial. Fråga ställdes om ett system med frivilligt bidrag för att täcka portokostnader skulle innebära att skattskyldighet uppkom. SRN uttalade i förhandsbesked den 19 juni 1997 (ej överklagat) 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.

## **Förhandsbesked personalservering**

En utomstående entreprenör som driver personalservering får kontant ersättning från personalens arbetsgivare. I ett förhandsbesked år 1993 (ej överklagat) ansåg SRN att ersättningen ska anses utgöra vederlag för tillhandahållna serveringstjänster och därför ingå i beskattningsvärdet för serveringstjänsterna hos entreprenören. Detta ska gälla oavsett om ersättningen är avsedd att täcka entreprenörens underskott eller utgår med visst belopp per såld lunchkupong. Se vidare avsnitt 26.3.2.

## **Avdragsrätt**

Att någon uppbär ett s.k. oberoende bidrag, i en verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger, medför inte en reduktion av motsvarande ingående moms.

RSV anser att om STU-anslag eller dylikt erhålls i en uppfinnarverksamhet bör detta inte innebära begränsningar i avdragsrätten för anskaffningar till verksamheten trots att sådana anslag inte utgör omsättning.

## **Förhandsbesked**

I RÅ 1973 not. A 13 (RSV Im 1973:13) förklarade RR att avdragsrätt förelåg för ingående moms i sin helhet, trots att viss del av kostnaden för att uppföra en hotellanläggning finansierats med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-27 förklarat att sökanden hade rätt till avdrag för ingående skatt på anskaffningar till verksamhet som finansierats genom driftsbidrag och projektmedel som SRN bedömde utgöra skattefria intäkter. I ärendet förelåg dock skiljaktig mening. RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för moms. RR undanröjde i dom 1999-12-16 (mål nr 3503-1998) förhandsbeskedet i den del det överklagats

och avvisade ansökningen i denna del. Se vidare avsnitt 15.2.11.

#### **5.4 Oljebolagens kontokortsrabatter**

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 har uppkommit om oljebolaget har rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande momsens mot den utgående skatten, dvs. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får enligt RSV:s uppfattning den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 1997 not. 180).

Beroende på rabattsystemets utformning kan EG-domen Elida Gibbs bli tillämplig. Se vidare avsnitt 11.5 samt RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

#### **5.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)**

<b>Engångsavgifter</b>	Engångsavgifter, dvs. elleverantörens debitering av kostnader för framdragning av ledningar till anslutningspunkten, bör anses som det första ledet i kraftleveransen. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt. Leverans anses ske när anslutningen görs.
<b>Transiteringsavgift</b>	Ersättning för upplåtelse av rätt att överföra kraft på ett ledningsnät (transiteringsavgift) är skattepliktig omsättning.
<b>Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift</b>	Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift har närmast anknytning till abonnentens betalningsförsummelse och bör därför inte anses som vederlag för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter bör därmed falla utanför beskattningen utan att för den skull påverka elverkets rätt till avdrag för ingående skatt.
<b>Statliga skatter och avgifter</b>	Elverkens skattskyldighet omfattar ersättningen för omsättning av varor och tjänster. I beskattningsunderlaget ingår statliga skatter och avgifter utom moms. Punktskatt som en elköpande företagare kan ha att själv erlägga till statsverket påverkar alltså inte elverkens skattskyldighet. Undantagsvis levererar elverken el om abonnenten själv producerar eller yrkesmässigt distribuerar el. Elverkens skattskyldighet för moms påverkas inte av detta.

## **Tilläggsavgift, m.m.**

Den "ursprungliga" anläggningsavgiften utgör ofta en debitering för kostnader avseende framdragning av ledningar för VA till en förbindelsepunkt mellan det kommunala VA-nätet och berörd fastighet. Detta bör anses som det första ledet i leverans av vatten respektive tillhandahållande av rening av avloppsvatten.

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

Alla avgifter för skattepliktig omsättning ingår i beskattningsunderlaget. Därför ska moms utgå även för tilläggsavgift enligt ovan.

### **5.6 Uttag av varor och tjänster**

## **2 kap. 1 § ML**

Bestämmelserna om uttag innebär att privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet ska beskattas. Uttagsbeskattningen syftar i första hand till att ta tillbaka den skatt som tidigare dragits av. 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.

Till skillnad mot vid inkomsttaxeringen är uttagsbeskattningen inte direkt kopplad till marknadsvärdet.

#### **5.6.1 Uttag av varor**



## **2 kap. 3 § ML**

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. Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig ingen reducering av uttagsbeskattningen.

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. 2 § ML**

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

- tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
- överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varorna eller om sådant saknas, tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget, allt förutsatt att nedsättningen av priset inte är marknadsmässigt betingad,
- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

**Tillgodogöra  
sig  
en vara  
2 kap. 2 § 1 p.  
ML**

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten. 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 jord- brukares 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  
underpris  
2 kap. 2 § 2 p.  
ML**

Uttagsbeskattning av vara på den grunden att överlåtelse har skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden kommer normalt i fråga endast när det gäller transaktioner mellan parter som är i intressegemenskap. Affärsmässigt betingade prisnedsättningar föranleder inte någon uttagsbeskattning.

## **Försäljning till anställda**

Uttagsbeskattning bör inte ske av den anledning att rabatter lämnas åt anställd personal. Om däremot rabatten är större än vad som konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder kan en uttagssituation uppkomma även vid försäljning till anställda. Detta förutsätter dock att den anställdes ersättning för varan understiger inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden för varan. Om den anställdes ersättning inte understiger dessa värden uppkommer följaktligen ingen uttagssituation. Det torde däremot i ett sådant fall i stället kunna ifrågasättas i vilken omfattning arbetsgivaren ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid försäljning till anställda av vara eller tjänst och som kan anses som rörelsefrämmande. Avdragsrätten bör bedömas med ledning av bestämmelserna i 8 kap. 3 § och 13 § ML. Vad som förstås med affärsmässiga grunder framgår av RSV S 1999:40 avsnitt 3.6.

## **Varuprover**

Varuprover och gratisgåvor, som ges som ett led i verksamheten och som således inte är rörelsefrämmande, föranleder inte uttagsbeskattning (prop. 1994/95:57 s. 112-113).

## **Representation**

Det kan här noteras att uttag av varor för representationsändamål är undantaget från skatteplikt under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (3 kap. 27 § ML).

## **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 2 kap. 2 § 3 p. ML**

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.

Med verksamhet avses förutom hel verksamhet även del av verksamhet. En verksamhet som innehåller såväl mervärdesskattepliktiga som skattefria tillhandahållanden kan därför sägas inrymma två verksamheter. 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 skattefria 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. Emellertid kan innan dess fråga bli om jämkning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 16 a-f §§ ML. Se avsnitt 15.

### **5.6.1.1 Bokföring av varuuttag**

För enskilda firmor och handelsbolag krävs enligt BFL och JBL att gjorda varuuttag löpande noteras i bokföringen. Som underlag för bokföringen ska finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen har kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas. Jfr RÅ 75 Aa 485.

För fåmansföretag finns motsvarande bestämmelse i 4 kap. 1 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Bestämmelsen innebär att ett fåmansföretag är skyldigt att se till att det finns underlag för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tagit ut från företaget i form av bl.a. varor. Inte heller i detta fall är det tillräckligt med endast ett påstående om att varuuttagen ingår i redovisade kontanta intäkter.

### 5.6.2 Uttag av tjänster

#### 2 kap. 5 § ML

När det gäller uttagsbeskattning av tjänster görs fr.o.m. den 1 januari 1995 ingen skillnad på om den uttagna tjänsten normalt omsätts i verksamheten eller inte. Alla skattepliktiga omsättningar av tjänster kan följaktligen bli föremål för uttagsbeskattning. Beträffande s.k. självtjänster se nedan.

Uttagsbeskattningen bygger inte på en jämförelse med marknadsmässiga priser. Den syftar till att ta tillbaka den skatt som tidigare dragits av, se prop. 1994/95:57 s. 118. Om en uttagsituation föreligger sker beskattning med utgångspunkt från bestämmelserna i 7 kap. ML varvid beskattningsunderlaget i normalfallet grundas på kostnaden för att utföra tjänsten.

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

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

fastighetsområdet.

### 5.6.2.1 Tjänster i allmänhet

#### 2 kap. 5 § 1 p. ML

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten

- åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller

- för annat rörelsefrämmande ändamål.

#### S.k. självttjänster

Om nedsättningen av priset är marknadsmässigt betingad föreligger inte en uttagssituation. Vidare framgår av prop. 1993/94:99 s. 143 och 1994/95:57 s. 117 att s.k. självttjänster, med undantag för fastighetsområdet, inte ska uttagsbeskattas. Till självttjänster som inte ska beskattas räknas t.ex. det fall när en skattskyldig tillhandahåller en tjänst till annan egen verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet.

#### Rörelse- främmande ändamål

Ett indicium på att *annat rörelsefrämmande ändamål* föreligger kan vara det faktum att en tjänst tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten.

**Användande  
av tillgångar**

**2 kap. 5 § 2 p.  
ML**

Med uttag av tjänst förstås dessutom att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

- privat ändamål eller
- för annat rörelsefrämmande ändamål.

Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation.

**Ringa värde  
2 kap. 5 § 2 st.  
ML**

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången varit ringa.

**Förhyrda  
tillgångar**

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

**Personbil eller  
motorcykel  
2 kap. 5 § 3 p.  
ML**

Vidare förstås med uttag av tjänst att 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.

Uttagsbeskattning ska emellertid inte ske om den skattskyldige inte har haft avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet. Detsamma gäller vid förhyrning

av fordonet om inte avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat beträffande hela den ingående skatten. Se avsnitt 15 och 25 angående begränsning av avdragsrätt för personbilar och motorcyklar.

**Ringa värde**  
**2 kap. 5 § 2 st.**  
**ML**

Inte heller föreligger en uttagsituation om värdet av användandet av fordonet varit ringa.

Uttagsbeskattning avseende nyttjande av personbil eller motorcykel kan komma i fråga bara hos den som är skattskyldig för återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller motorcyklar samt hos den som i yrkesmässig trafik utför persontransporter, transporter av avlidna eller bedriver körkortsutbildning.

**5.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet**

**2 kap. 7-8 §§**  
**ML**

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- egenregiverksamhet och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 150 000 kr.

**Egen regi**  
**2 kap. 7 § ML**

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 7 § ML kan komma i fråga för den som i sin verksamhet utför byggtjänster på egna fastigheter och dessutom tillhandahåller byggnadsentreprenader åt andra.



**Fastighetsförvaltning 2 kap. 8 § ML**

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 8 § ML gäller arbeten på fastighet som ägaren använder i en yrkesmässig verksamhet för vilken skattskyldighet eller rätt till återbetalning inte föreligger. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas, se avsnitt 22.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

## 6.1 Yrkesmässighetsbegreppet

**4 kap. 1-8**  
**§§**  
**ML**

En förutsättning för att skatt ska betalas vid en omsättning som är skattepliktig är att omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig.

I sjätte direktivet, artikel 2, uttrycks motsvarande som att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska ske mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap för att skatt ska betalas.

Bestämmelserna om vad som är yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. 1-8 §§ ML. Man kan dela in reglerna i tre grupper: en huvudregel samt kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln.

### 6.1.1 Huvudregeln

**4 kap. 1 § 1  
p.  
ML**

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL.

Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt KL utgör näringsverksamhet. Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning.

Till näringsverksamhet enligt 21 § KL räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. I ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1994 not. 302) ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet.

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad enligt 5 § KL kan inte ingå i näringsverksamhet.

Enligt huvudregeln i ML är det verksamhetens karaktär som är avgörande för yrkesmässigheten och inte frågan om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet enligt KL eller SIL vid inkomsttaxeringen. Verksamhet som till sin natur och innebörd är hänförlig till inkomstslaget kapital är således inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

I 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML anges särskilt att sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 25 § 2 mom. 3 st. SIL är yrkesmässig även i det fall ersättningen utgör 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 inkomsttaxeringen således

inte ha någon betydelse för mervärdesbeskattningen.

RR har i RÅ 1996 not. 168 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. SRN ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML.

SRN har i förhandsbesked den 29 april 1999 ansett att ett förbund som med egen anställd personal genom ett samverkansavtal tillhandahöll två andra förbund kanslitjänster omsatte skattepliktiga tjänster i yrkesmässig verksamhet. Förhandsbeskedet är överklagat av sökanden.

RR har i domar den 25 mars 1997, mål nr 1419-1994 och 4857-4859-1994 funnit att verksamhet med ackordskontroll/ ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML. Av RSV skrivelse 1998-07-06 (dnr 6219-98/900) framgår att motsvarande synsätt bör tillämpas när ett fackförbund fakturerar administrativa tjänster åt A-kassa. EG-domstolen har i målet C-149/97 tagit ställning i frågan om vad som krävs för att en organisation ska anses vara en facklig organisation i enlighet med artikel 13 A.1.I i sjätte direktivet.

Kammarrätten i Göteborg har i en dom den 9 oktober 1996, mål nr 1007-1995, fastställt ett beslut av en SKM, varigenom ett aktiebolag i vilket bedrevs fälttävlansverksamhet med hästar och där sponsorsbidrag erhöles ansetts bedriva två verksamheter av vilka den ena, fälttävlansverksamheten inte bedömdes som yrkesmässig. Intäkter i bolaget hade endast erhållits i form av sponsorsbidrag.

## Sjätte direktivet

I sjätte direktivet, artikel 4 punkt 1 uttrycks att med "skattskyldig person", se ingressen under 6.1 ovan, avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Av punkt 2 framgår att de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 ska omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

I EG-domstolen har i målen C-268/83 och C-110/94 funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till moms respektive igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss sådan verksamhet kunde genomföras innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats.

I en annan dom C-89/81 fann EG-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.

EG-domstolen har i dom i målet C-60/90 funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Bolaget hade däremot inte någon rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten. I ett annat mål C-155/94 fann domstolen att ett bolag som fungerade som "förvaltare" (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en skattskyldig 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 EG inte förelåg.

## **Näringsidkare**

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i ML i 1 kap. 15 § ML (definition av begreppet utländsk företagare, se under rubriken 6.1.2.5 nedan) i 2 a kap. (bl.a. 3 §), 3 kap. 30 b § 4 p. 5 kap. 7 § och 9 a och b kap. ML.

I prop. 1994/95 sid. 161 ges i författningskommentaren till 1 kap. 15 § ML nedanstående definition av begreppet näringsidkare.

"Med näringsidkare förestås här - 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."

I sjätte direktivet används på ställen motsvarande dem där näringsidkare används enligt ovan i ML begreppet skattskyldig person (taxable person).

### **6.1.2 Kompletterande regler som utvidgar yrkesmässighets- begreppet**

#### **6.1.2.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m. m.**

**4 kap. 3 § 1  
st.  
2 p. ML**

Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 5 § KL eller fastighet för vilken inkomsten beskattas enligt 2 § 7 mom. SIL. Som privatbostadsfastighet enligt 5 § KL räknas bl.a. småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Som privatbostad räknas enligt 5 § KL småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL eller är avsedd att användas som sådan bostad.

Till fastighet för vilken inkomsten beskattas enligt 2 § 7 mom. SIL räknas fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag. Härmed avses bostadsaktiebolag, bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar i den omfattning som framgår av 2 § 7 mom. SIL. RSV har utfärdat rekommendationer (RSV S 1995:43) om bl.a. gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag.

Yrkesmässigheten gäller i de ovan avsedda fallen även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomsttaxeringen eller hänförs till inkomst av kapital.

Allmännyttiga bostadsföretag omfattas fr.o.m. 1995 års taxering inte av bestämmelserna i 2 § 7 mom. SIL. Det innebär att yrkesmässigheten för dem i stället får bedömas enligt huvudregeln (innehav av näringsfastighet).

**30 000 kr**

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna i föregående stycke anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. 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.

### **6.1.2.2 Uthyrning av verksamhetslokal**

**4 kap. 3 § 1  
st.  
3 p. ML**

Enligt 9 kap. 1 § ML kan SKM på begäran besluta att en fastighetsägare eller en hyresgäst hos en sådan blir skattskyldig för uthyrning av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt. Detsamma gäller vid uthyrning till staten eller en kommun, även om uthyrningen då sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Skattskyldighet föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

På ansökan av skattskyldig som före den 1 november 1994 medgivit skattskyldighet för sådan uthyrning får dock SKM besluta att uthyrningen ska medföra skattskyldighet även efter den 1 januari 1995.

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet, är uthyrningen att betrakta som yrkesmässig. Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av äkta bostadsföretag enligt 2 § 7 mom. SIL gäller dock som ytterligare förutsättning för yrkesmässighet att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Ang. fastighetsbegreppet, se avsnitt 3.2 och 22.



### 6.1.2.3 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse

**4 kap. 1 § 2**  
**p.**  
**ML**  
**30 000 kr**

Som yrkesmässig verksamhet enligt ML räknas också omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Utmärkande för en till näringsverksamhet hänförlig rörelse är bl.a. varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Vad som avses med former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse framgår närmare under 6.2.3 nedan.

### 6.1.2.4 Stat och kommun

**4 kap. 6 och**  
**7**  
**§§ ML**

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun (primärkommun eller landstingskommun, och således ej en kyrklig kommun) har skattepliktig omsättning av varor eller tjänster utan att tillhandahållandet ingår som ett led i myndighetsutövning, eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej.

Myndighetsutövning innebär bl.a. att stat eller kommun fattar beslut eller vidtar åtgärder som påverkar medborgare, företag m.fl. utan att något privaträttsligt avtal ingåtts mellan parterna.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

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.

Se närmare om stat och kommun under 6.2.4

### **6.1.2.5 Utländsk företagare**

#### **4 kap. 5 § ML**

Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt här eller stadigvarande vistas här i landet eller en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person. Frågan om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML ska bedömas enligt kriterierna i 4 kap. 1 § ML. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML.

I övrigt hänvisas till avsnitt 29 angående utländska företagare.

### **6.1.3 Inskränkningar i fråga om yrkesmässigheten**

#### **6.1.3.1 Kost åt personal**

#### **4 kap. 2 § ML**

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig, när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.

Om däremot en arbetsgivare vars verksamhet i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ovan tillhandahåller kost åt personal, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om marknadsvärdet av tillhandahållandena för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas i avsnitt 26.

### 6.1.3.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

#### 4 kap. 8 § ML

Skattskyldigheten för s.k. allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan är begränsad och motsvarar därmed i stort de regler som gäller vid inkomsttaxeringen. Detta innebär att en av ideell förening eller registrerat trossamfund bedriven verksamhet, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL, inte utgör yrkesmässig verksamhet i momshänseende.

#### Allmännyttig förening,

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således inte alla ideella föreningar och registrerade trossamfund. utan endast sådana som i motsvarande mån är frikallade från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL för inkomst av näringsverksamhet. För en sådan frikallelse krävs att föreningen eller samfundet främjar något allmännyttigt ändamål (så som t.ex. religiöst, idrottsligt, politiskt eller välgörande).

För vissa äldre ekonomiska föreningar krävs att föreningen eller samfundet uteslutande eller så gott som uteslutande i verksamheten tillgodoser nämnda ändamål, att föreningen eller samfundet om inte särskilda skäl föreligger inte vägrar någon inträde som medlem, samt att föreningen eller samfundet bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av dess tillgångar. eningar, t.ex. folketshusföreningar, gäller enligt 7 § 5 mom. 8 st. SIL vid inkomstbeskattningen samma regler som för ideella föreningar. Även i momshänseende bör dessa äldre ekonomiska föreningar behandlas på samma sätt som en ideell förening, dvs. de faller in under 4 kap. 8 § ML om de uppfyller kriterierna på allmännytta och frikallas från skattskyldighet för motsvarande inkomster enligt 7 § 5 mom. SIL.

Bestämmelserna om ideella föreningar och registrerade trossamfund behandlas närmare i avsnitt 6.2.6

## **6.2 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet**

### **6.2.1 Samfällighet**

ML har ingen särskild definition av begreppet samfällighet. Definition av samfällighetsbegreppet återfinns 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 mantalsskrivna fastigheterna i en socken,
3. servitut eller annan särskild rättighet som hör till flera fastigheter gemensamt,
4. samfällighet enligt anläggningslagen (1973:1149),
5. samfällighet enligt vattenlagen (1983:291) samt
6. samfällighet enligt lagen (1987:11) om exploateringsövervakning. Begreppet samfällighetsförening återfinns förutom i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter även i ägofredslagen (1933:269) såsom föreningar gällande stängsel- och betessamfälligheter.

En samfällighetsförening är slutligt bildad först sedan den registrerats. Först genom registreringen får föreningen rätt att förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter dvs. den blir en juridisk person.

Samfällighetsföreningsregistret förs av den statliga fastighetsmyndigheten i länet.

En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening.

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 (jfr RÅ 1970 Fi 1465, RÅ 83 1:26).

I detta sammanhang kan även nämnas RSV/FB Im 1983:24. Det var här fråga om en samfällighetsförening, vars ändamål var att tillgodose delägarfastigheternas behov av värme. Samfällighetsföreningen ansågs inte skattskyldig för värmedistributionen. Samma utgång blev det i RSV/FB Im 1986:9 där det var fråga om en sopsuganläggning som drevs av en samfällighetsförening.

Enligt RSV:s uppfattning bör den omständigheten att en samfällighet i viss mån uppbär avgifter från utomstående inte medföra någon annan bedömning av yrkesmässigheten för samfällighetens del. Om en samfällighet uppbär avgifter från utomstående kan det däremot bli fråga om skattskyldighet för delägarna på motsvarande sätt som vid fördelning av avdragsrätten för ingående skatt enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 ML. Yrkesmässigheten får då bedömas enskilt för varje delägare.

## **6.2.2 Gränsdragning tjänst - näringsverksamhet**

### **6.2.2.1 Begreppet näringsverksamhet**

Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, dvs. vad som brukar kallas rörelsekriterierna. En till näringsverksamhet hänförlig rörelse brukar även kännetecknas av en viss omfattning.

Kriteriet självständighet används vid avgränsningen mot inkomstslaget tjänst enligt KL och SIL.

Varaktighet avgränsar mot inkomstslaget kapital, men torde även ha tillmätts viss betydelse för avgränsningen mot tjänst när det gäller tillfälliga uppdrag.

Vinstsyftet utgör en avgränsning mot bl.a. hobbyverksamhet för fysiska personer och tillgodoseende av ideella och allmännyttiga ändamål för vissa juridiska personer t.ex. stiftelser.

### **6.2.2.2 Tjänst eller näringsverksamhet**

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, dvs. ska betraktas som en näringsidkare, eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst. Vid en sådan bedömning kan man få vägledning av de under punkten 6.2.2.1 angivna kriterierna för en rörelse.

Vid bedömningen av graden av självständighet beaktas bl.a. det antal arbetsgivare/ uppdragsgivare som den skattskyldige har, förhållanden angående lokaler, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m. Lagtexten ger inte någon närmare vägledning. Bedömningen får göras med ledning av praxis. En genomgång måste göras av alla omständigheter som talar för respektive mot självständighet. Det räcker således inte med att konstatera att vissa formella förutsättningar, kännetecknande för en egen företagare, är uppfyllda. Något avgörande avseende kan därför inte fästas vid:

- i handelsregistret intagen enskild firma eller ett hos PRV registrerat handelsbolag/ aktiebolag

- förekomst av en handling som betecknas

som "anbud" - att mellanhavandet regleras genom en faktura

- att en viss del av ersättningen betecknas som moms

- den omständigheten att arbetets utförande har krävt flera personers medverkan

- att skriftligt avtal föreligger.

Av större betydelse är i stället hur verksamheten faktiskt bedrivits. Omständigheter som lämpligen kan ligga till grund för en bedömning framgår nedan. Notera att de undersökta kriterierna är av olika vikt. Det räcker därför inte att konstatera att något eller några kriterier på självständighet föreligger. Det är helhetsbilden, en samlad bedömning, som avgör om det är fråga om inkomst av tjänst eller näringsverksamhet.

Följande faktorer, som påverkar bedömningen tjänst/verksamhet bör undersökas:

- Verksamhetens art.

- Verksamhetens beräknade omfattning.

- Vem håller med material?

- Har inventarier till ett större värde förvärvats?

- Särskild verksamhetslokal?

- Anställd personal i verksamheten? Hur många?

- Antal uppdragsgivare?

- Huvudsyssla eller bisyssla?

- Sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning?

- Vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?

Vid bedömningen kan även tablån i bilaga 2 vara till hjälp.

Se även RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera avsnitt 4 samt bilagorna 2 och 3 som utgör redogörelse för gällande regler.

## **F-skattsedel**

Den som innehar en F-skattsedel kan antas bedriva näringsverksamhet. Den som innehar F-skattsedel får i princip även antas bedriva yrkesmässig verksamhet i ML:s mening. F-skattsedeln underlättar således avsevärt för en uppdragsgivare att kunna avgöra om en eventuell utbetalning utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. F-skattebeviset, som följer med den nya F-skattsedeln, är ett slags "körkort" för företagaren. SKM kan i vissa fall av försummelser återkalla F-skattsedeln. Näringsverksamhet kan bedrivas även av den som inte har F-skattsedel. Detta innebär i sådant fall att en uppdragsgivare, dvs. någon som betalar ut ersättning för arbete, ska göra skatteavdrag från ersättningen exklusive moms och betala arbetsgivaravgifter på samma underlag.

## **Skogsarbeten**

RSN har uttalat följande om yrkesmässigheten för skogsarbeten (RSN 1969:90.6):

Jordbrukare, skogsarbetare eller annan person som utför skogsarbete åt annan genom i huvudsak egen arbetsinsats och med användande endast av såg, yxa, motorsåg, röjningssåg eller liknande, bör inte anses driva yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattehänseende och bör därför som regel inte anses skattskyldig. Endast om vederbörande i sin tur för arbetets utförande anlitar anställda utöver enstaka medhjälpare och dessutom



åtar sig arbete för flera uppdragsgivares räkning utan att fastare anknytning till dessa föreligger, kan skattskyldighet enligt MF uppkomma.

Om däremot vederbörande för utförande av skogsarbete använder maskinell utrustning i form av traktor eller liknande eller använder häst bör som regel skattskyldighet enligt MF anses föreligga. Som förutsättning härför gäller att den som utför arbetet har att hålla med maskiner respektive häst.

Att arbete med egen skogsmaskin i vissa fall kan anses bedriven på sådant sätt att det blir fråga om näringsverksamhet framgår av rättsfallet RÅ 82 1:50.

**Journalister,  
författare m.  
fl.**

Journalister, författare m.fl. som bedriver sin verksamhet på sådant sätt att den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Om inkomsten av verksamheten däremot är hänförlig till inkomst av tjänst beroende på att ex.vis. självständighetskriteriet enligt punkten 6.2.2.1 ovan inte uppfylles är verksamheten inte att anse som yrkesmässig enligt ML.

**Royalty**

För uppfinnare, författare, kompositörer m.fl. som yrkesmässigt bedriver vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet under sådana förutsättningar som innebär att verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL gäller att även royaltyinkomster som utgår p.g.a. verksamheten anses hänförliga till näringsverksamhet och yrkesmässig verksamhet enligt ML. I vissa fall är emellertid royalty inkomst av tjänst, nämligen då verksamheten är tillfällig och inte kan ses som yrkesmässig (t.ex. engångsförfattare, engångsuppfinnare) eller då den annars har bedrivits på ett sådant sätt som

innebär att inkomsten blir hänförlig till inkomst av tjänst. (Kriterierna självständighet och vinstsyfte enligt punkten 6.2.2.1 uppfylls inte). Även royalty som uppbärs p.g.a. till exempel uppfinningar som gjorts av en arbetstagare i tjänsten är vanligen att hänföra till inkomst av tjänst.

Ärvd royalty anses som näringsverksamhet om det ursprungliga inkomstslaget varit näring. Om den däremot varit tjänst torde den ärvda royaltyn också ses som inkomst av tjänst.

### **Provisions- inkomster**

RR har i två mål avseende försäljare av monteringsfärdiga trähus ansett rörelse föreligga (RÅ 1986 ref. 123 och RÅ 1986 ref. 124). RR har därvid särskilt beaktat att handelsbolagen, vari verksamheten bedrevs, hade egna kontorslokaler, egna anställda, var oförhindrade att åta sig uppdrag för andra företag än de aktuella uppdragsgivarna, var registrerade för moms och i ett fall ombesörjde lokal annonsering. RR fastslog i RÅ 1987 ref. 163 att s.k. Tupperware-försäljare (hemförsäljare av hushållsartiklar i plast) är att betrakta som arbetstagare i förhållande till distributören.

### **Jultidningar**

RR uttalade i RÅ 1992 ref. 62 avseende ett överklagat förhandsbesked om beskattningsvärdet när ett bolag sålde jultidningar till ungdomar som sedan sålde dessa vidare. Avgörande för bestämningen av beskattningsvärdet var genom vilken transaktion bolaget hade försålt de aktuella publikationerna. Frågan gällde om de beställande barnen varit knutna till företaget genom ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller på ett sådant sätt så att deras försäljning av publikationer utgjorde ett led i bolagets egen verksamhet. Alternativt hade barnen för egen räkning förvärvat publikationerna varvid frågan om deras skattskyldighet fick bedömas utifrån ML:s allmänna regler. Denna fråga hade inte tagits upp i ansökningen. RR fann att bolaget endast var skattskyldigt för den ersättning som

betalades av barnen. Den eventuella ytterligare ersättning som barnen kunde ta ut utgjorde vederbörandes egen inkomst. RR:s motivering var följande:

Vid en sammantagen bedömning av vad som framkommit främst med avseende på vad som avtalats mellan bolaget och de beställande barnen finner regeringsrätten att något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan dem inte föreligger och att barnen inte heller i övrigt företrätt bolaget på sådant sätt att bolaget är skattskyldigt för deras försäljningar. Med hänsyn till det sätt varpå verksamheten lagts upp saknas anledning att vid denna bedömning fästa något avseende vid barnens omyndighet. Något skäl i övrigt har inte visats för att frånga den allmänna principen för mervärdebeskattningen att varje led i en förädlingskedja betalar mervärdeskatt för sin del av förädlingen. Skattskyldighetsfrågan skall bedömas med hänsyn till denna grundläggande princip för en omsättningsskatt, konstruerad som en mervärdeskatt. Det beskattningsvärde som bolaget enligt denna princip har att erlagga mervärdeskatt på är det vederlag som bolaget erhållit vid sin avyttring av publikationerna till barnen.

**Handelsagent  
eller  
handelsresande?**

KR i Stockholm behandlade i dom av den 21 december 1984 (mål nr 4160-1982) skillnaden mellan handelsagent (rörelseidkare) och handelsresande (anställd). KR uttalade bl.a. att handelsagenten inte hade rätt till provision om köparen inte fullföljde det avtal som hade förmedlats, medan handelsresanden hade rätt till provision oberoende av om avtalet fullgjorts eller inte. Vidare sades att handelsagenten typiskt sett drev rörelse från fast kontor, men handelsresanden utmärktes av att han hade åtagit sig att för en köpmans räkning resa från en ort till en annan. En bedömning bör göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet, se även prop. 1990/91:63 s. 19-22.

Ett annat rättsfall som behandlar gränsdragningen tjänst/rörelse är RÅ 85 1:37, som avser tidningsdistribution med egen lastbil åt en uppdragsgivare. Med hänsyn bl.a. till att distributören själv ägde lastbilen, hade rätt att anlita medhjälpare och tog en affärsmässig risk ansågs att till näringsverksamhet hänförlig rörelse förelåg, trots en enda uppdragsgivare i verksamheten.

### **Uthyrning av arbetskraft**

Omsättning som avser uthyrning av arbetskraft omfattas av momsplikt. Uthyrning av sjukvårdspersonal anses emellertid utgöra en från skatteplikt undantagen sjukvårdstjänst, se avsnitt 4.3. Motsvarande bör tillämpas avseende uthyrning av personal t.ex. barnskötare i barnomsorgsverksamhet enligt ett förhandsbesked 1998-10-09 (ej överklagat).

### **Hobbyverksamhet = inkomst av tjänst**

Hobbyverksamhet kan kännetecknas av både varaktighet och självständighet, men avsaknad av direkt vinstsyfte medför att verksamheten inte uppfyller kraven på näringsverksamhet. Inkomsten blir därför beskattad i inkomstslaget tjänst.

Från praxis beträffande gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet kan nämnas:

- RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509. Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby
- RÅ 1961 Fi 1760. Gränsdragning vid nystartad verksamhet
- RÅ 1956 Fi 1063. Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby
- RÅ 1965 Fi 208. Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda

exemplar av 1 000 tryckta, hobby

- RÅ 1966 Fi 785. Kennelverksamhet med 3-6 avelsdjur, rörelse

- RÅ 1970 Fi 1984. Visning av konstsamling mot betalning, rörelse.

### **6.2.3 Begreppet former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former)**

#### **4 kap. 1 § 2 p. ML**

Som yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML räknas förutom vad som utgör näringsverksamhet enligt KL, också verksamhet som bedrivs under former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former). Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Regeln gäller inte enbart för verksamhet som bedrivs av privatpersoner utan kan även bli tillämplig på verksamhet som bedrivs av exempelvis ideella föreningar (som ej anses allmännyttiga), stiftelser m.m.

Syftet med denna utvidgning av yrkesmässigheten är i första hand att ge möjlighet till korrigerande av situationer i vilka momsens har en icke önskvärd konkurrens-effekt. Bestämmelsen har således kommit till främst i näringslivets intresse. Rent allmänt torde gälla att den ska tillämpas restriktivt och i undantagsfall.

För att rörelseliknande former över huvud taget ska komma i fråga, måste det först konstateras att verksamheten inte uppfyller de krav som gäller enligt KL:s definition av näringsverksamhet. Det måste således framgå att det brister i fråga om uppfyllandet av något av rörelsekriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Först sedan detta konstaterats kan man pröva frågan om verksamheten bör anses bedriven under

rörelseliknande former. Det är endast brister i fråga om uppfyllandet av rörelsekriterierna enligt KL som kan överbryggas med hjälp av bestämmelsen om rörelseliknande former och inte brister ifråga om några andra förutsättningar för skattskyldigheten.

Bestämmelsen om rörelseliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar KL:s begrepp näringsverksamhet. Frågan är då hur stor denna utvidgning ska anses vara. Förarbetena till bestämmelsen ger liten vägledning. Departementschefens uttalande (prop. 1973:163 s. 63) "att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättningsskatt enligt mervärdeskatteprincipen" och "att man bör bortse från hur verksamheten bedöms i andra sammanhang, t.ex. med avseende på arbetsgivaravgift eller ATP" klargör inte den tänkta omfattningen av begreppet former jämförbara med näringsverksamhet eller vilka typfall som avses.

Inte heller rättspraxis kan sägas ge någon vägledning om vilken räckvidd som bestämmelsen har. I rättspraxis har frågan behandlats endast ett fåtal gånger och frågan har avgjorts från fall till fall. RR har i överklagade förhandsbesked (RSV/FB Im 1979:2, 1979:14 och 1982:9) ansett en kommun och två olika föreningar vara skattskyldiga till moms på grund av att dessa har bedrivit servering eller försäljning under rörelseliknande former.

Skogsarbetare med egna traktorer samt fotografer med dyrbar egen fotografisk utrustning vilka redovisar uppdragsinkomster som inkomst av tjänst har ansetts bedriva verksamhet i rörelseliknande former.

I RÅ 84 1:59 hade en person efter att ha avslutat en anställning utfört liknande arbetsuppgifter men nu som underentreprenör. Både LR och KR ansåg att anställningsförhållande förelåg, varför uppdragsgivaren inte var berättigad till avdrag

för ingående moms enligt fakturor från den anställde. RR ansåg dock att former jämförliga med rörelse förelåg. RR tycks i förevarande mål ha använt institutet rörelseliknande former för att undvika oskäligen konsekvenser då det först under processens gång ansetts att fråga inte var om rörelse. Rättsfallet har begränsad räckvidd, eftersom det endast är i efterhand som man med ledning av avgörandet kan göra en likartad bedömning. Den anställde hade trots allt fullgjort sina skyldigheter som om vederbörande vore redovisningsskyldig för moms.

Att inkomst av hobbyverksamhet numera utgör skattepliktig inkomst av tjänst leder inte till någon annan bedömning jämfört med tidigare vad gäller verksamhet bedriven i former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Hobbyverksamhet har under senare år endast i ett undantagsfall av RSV ansetts bedrivas i former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Det gäller deltagande i totalisatortävlingar med registrerade trav- och galopphästar. Se vidare avsnitt 24.

#### **6.2.4 Yrkesmässighet i statlig och kommunal verksamhet**

#### **Konkurrensneutralitet**

En grundläggande princip för mervärdesbeskattningen är att den ska vara konkurrensneutral. Av den anledningen ska i princip även utåtriktad offentlig verksamhet, dvs. sådan som drivs av stat eller kommun, beskattas. Den offentliga verksamheten ska inte gynnas av skattesystemet i konkurrens med motsvarande privat verksamhet.

För såväl stat som kommun 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 betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov. En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på stat och kommun i 1 kap. 16 § ML.

Det vanliga yrkesmässighetsbegreppet knyter an till begreppet näringsverksamhet enligt 21 § KL och är därför i många fall inte tillämpligt på offentliga myndigheters eller organs verksamhet. Ett särskilt sådant begrepp som innebär en utvidgning av yrkesmässigheten har därför införts i 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Det är utformat så att ett tillhandahållande från staten, ett statligt affärsverk eller en kommun är att anse som yrkesmässigt om det inte ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte.

Staten saknar oavsett om utgående skatt tas ut i verksamheten rätt till avdrag för ingående skatt enligt ML. Därför kan inte staten beskattas för uttag av varor och tjänster för sitt eget behov. I fråga om kommunernas uttag för sina egna behov gäller motsvarande skattefrihet enligt ett särskilt undantag från skatteplikt i 3 kap. 29 § ML. Detta undantag omfattar dock inte en kommuns uttag av tjänster när det gäller arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 § ML. Undantaget gäller dock för kommunernas uttag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.



## **Myndighets- utövning**

Begreppet myndighetsutövning definieras i prop. 1989/90: 111 s. 209 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.

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. Inte heller är detta fallet 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.

## **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 man meddelar beslut som innebär myndighetsutövning. Omsättning av sådana tillhandahållanden är därmed skattefri.

RSV har i en skrivelse 1999-10-27 (dnr 4965-97/900) uttalat sig i fråga om skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster. Av skrivelsen framgår bl.a. att statens försäljning av en vara där äganderätten övergått till staten, kan ses som ett privaträttsligt avtal med köparen och att det därvid inte spelar någon roll vilken myndighetsutövning som kan ha legat till grund för statens övertagande av varan. Enligt RSV:s uppfattning sker sådana försäljningar i yrkesmässig verksamhet varför omsättningen är skattepliktig. Om polismyndigheten däremot säljer en vara och köpesumman redovisas till ägaren efter eventuella avdrag för kostnader får försäljningen enligt RSV:s uppfattning anses som ett led i myndighetsutövning. För polismyndigheten föreligger då inte skattskyldighet för omsättningen av varan. Varans ägare kan däremot beroende på om varan tillhör en verksamhet som denne bedriver vara skattskyldig för en sådan omsättning.

Vidare framgår av skrivelsen att skattskyldighet föreligger vid tillhandahållande av följande tjänster.

Anslutning av larmläggning och därmed uttryckning vid obefogade larm, bevakning av värdetransporter, flyttning av fordon med stöd av 2 § andra stycket lagen (1982: 129) om flyttning av fordon i vissa fall (kostnaden bärs av den som påkallat flyttning) samt låsöppning på lägenhetsinnehavares uttryckliga begäran. Skattskyldighet föreligger i dessa fall därför att det är fråga om tjänster som kan anses tillhandahållna på grund av privaträttsliga avtal. Detta bör enligt RSV:s uppfattning gälla oaktat att ersättningens storlek regleras i författning.

Som exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet nämns ordningshållning

enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden medför enligt RSV:s uppfattning inte skattskyldighet för polismyndigheten emedan det är fråga om led i myndighetsutövning.

RSV anför också att ersättning som en skadelidande erhåller av skadevållanden eller dennes försäkringsbolag inte medför skattskyldighet för den skadelidande eftersom sådan ersättning inte utgår på grund av någon omsättning.

### **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 RSV, 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. Moms bör i enlighet härmed inte påföras i något fall.

RSV har i en skrivelse 1999-09-23 (dnr 9118-99/100) uttalat sig om moms på kopior av allmänna handlingar. Av skrivelsen framgår bl.a. som ett förtydligande att även för kommuner och landsting, och således inte bara för staten, gäller att moms 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.

### **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.

### **Tillhandahållanden av annan myndighet än beslutsmyndigheten**

Om en myndighet meddelat beslut som i sig är uttryck för myndighetsutövning, men någon annan myndighet svarat för underlag i form av t.ex. utredningar eller undersökningar, kan detta senare tillhandahållande ses som ett led i en myndighetsutövning.

### **Förhandsbesked Arkeologiska undersökningar**

RR (RÅ 1993 ref. 38) har avgjort ett överklagat förhandsbesked gällande arkeologiska undersökningar som belyser detta förhållande. RR fann att sådana undersökningar som utförs till uppfyllande av villkor för länsstyrelsens tillstånd till ingrepp i en fast fornlämning enligt 2 kap. 13 § lagen om kulturminnen m.m. och som tillhandahålls av Riksantikvarieämbetet och Statens historiska museer är att anse som ett led i länsstyrelsens myndighetsutövning. Tillhandahållandet är därmed inte att anse som yrkesmässigt enligt ML och medför då inte skattskyldighet.

RSV har i en skrivelse 1999-06-30 (dnr 6432-99/100) uttalat sig i frågan om tillämpning av undantaget från yrkesmässig verksamhet vid tillhandahållande av arkeologiska utgrävningar. RSV anser att undantaget från yrkesmässighet i enlighet med ovan nämnda RR- dom är tillämpligt då utgrävningen beslutas av länsstyrelsen och utförs av annan myndighet, men att det inte är tillämpligt i det fall utgrävningen beslutas av länsstyrelsen, men utförs av ett privaträttsligt subjekt t.ex en stiftelse eller ett aktiebolag.

RSV har i en annan skrivelse 1999-12-27, dnr 8974-99/120, gjort en motsvarande bedömning ifråga om tjänster tillhandahållna av en karantänsveterinär.

## **Bolag**

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.

## **Notarius Publicus**

Notarius publicusverksamhet regleras i lagen (1981: 1363) om notarius publicus och förordningen (1983: 327) om notarius publicus. Det är här fråga om sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet (jfr RSV:s skrivelse dnr 2962-91/D29).

## **Parkeringsavgifter**

Parkeringsavgifter, som tas ut med stöd av lagen (1957:259) om rätt för kommun att uttaga avgift för vissa upplåtelser å allmän plats m.m., anses hänförliga till sådan parkeringsverksamhet som är att anse som yrkesmässig och som medför skattskyldighet (jfr RSV:s skrivelse dnr D29-1487/90).

Samma gäller beträffande Byggnadsstyrelsens upplåtelse av parkeringsplatser, under förutsättning att upplåtelse sker även till andra än anställd personal "i inte endast försumbar omfattning" (RSV:s skrivelse dnr 7148-91/D29). Om upplåtelse sker endast till statligt anställda jämföras den med sådan arbetsgivares upplåtelse till anställd som är skattefri.

### **6.2.5 Kyrklig verksamhet**

Yrkesmässigheten och därmed skattskyldigheten för kyrklig verksamhet ska i första hand bedömas utifrån ML:s allmänna regler i 4 kap. 1-4 §§.

En verksamhet bedriven av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund anses dock enligt 4 kap. 8 § ML inte som yrkesmässig när inkomsten därav är undantagen från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL (se vidare avsnitt 6.2.6 ang. ideella föreningar och registrerade trossamfund).

Svenska Kyrkan är från och med 2000-01-01 ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, vilka vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt den nya lagen. RSV har i en skrivelse med dnr 531-00/110 behandlat skattefrågor i samband med Svenska kyrkans skiljande från staten.

**Kyrkogårdsför-  
valtning 3 kap.  
23  
§ 6 p. ML**

Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats är undantagen från beskattning när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats. Enligt begravningslagen (1990:1144) åligger det församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan, eller om regeringen för särskilt fall så förordnar, kommun att hålla allmän begravningsplats.

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 § 5 mom. SIL föreligger inte skattskyldighet enligt 4 kap. 8 § ML för en sådan omsättning.

**Kremering**

RSV har i ett brevsvar den 28 april 1995, dnr 2988-95/901, ansett att omsättning som avser kremering av avliden är undantagen från skatteplikt, oavsett om sådan verksamhet bedrivs av en huvudman för begravningsplats som är en kommun eller en kyrklig församling. Kremering bekostas numera normalt med den begravningsavgift som tas ut av det allmänna på samma sätt som skatt, varför särskild avgift normalt inte längre påförs dödsboet.

**Kyrkobyggnader  
m.m.**

**Uttagsbeskattning  
enl. 2 kap. 8 § ML**

Vissa kyrkobyggnader och till dessa anknutna fastigheter utgör självständiga rättssubjekt, närmast av stiftelsekaraktär och omfattas då av 7 § 6 mom. SIL. Fråga har uppkommit om uttagsbeskattning kan ske i enlighet med 2 kap. 8 § ML när fastighetsförvaltande tjänster utförs i egen regi på kyrkobyggnader, prästgårdar, kyrkogårdar etc. Enligt RSV:s uppfattning torde med ML:s nuvarande utformning uttagsbeskattning kunna ske.

I fall då undantaget från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL är tillämpligt bör dock motsvarande begränsningar i fråga om förutsättningarna för uttagsbeskattning som gäller för allmännyttiga ideella föreningar vara tillämpliga ( se avsnitt 6.2.6.4 och 6.2.6.5).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 5 och 11.

### **6.2.6 Ideella föreningar och registrerade trossamfund**

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas inte som yrkesmässig verksamhet en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller samfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL. Till verksamhet räknas här sådan näringsverksamhet som utgör rörelse, innehav av näringsfastighet samt annan verksamhet i vilken föreningen eller samfundet varit skattskyldig för inkomst om inte undantaget enligt 7 § 5 mom. SIL hade varit tillämpligt.

För sådana allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet enligt 7 § 5 mom. SIL finns det alltså bestämmelser som i



motsvarande omfattning inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet och därmed skattskyldigheten enligt ML. För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga och för registrerade trossamfund som inte åtnjuter sådan skattebefrielse som tillkommer allmännyttig förening samt även för alla stiftelser gäller endast ML:s allmänna regler om vad som är yrkesmässig verksamhet.

## 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.

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 6.2.1)
- vattenförbund (SFS 1976:997), (jfr

avsnitt 7.4.2).

Med registrerat trossamfund avses enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:1593) om trossamfund Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt denna lag. Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

#### **6.2.6.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten**

Endast ideell förening, som är allmännyttig och därför begränsat skattskyldig enligt 7 § 5 mom. SIL, och ett motsvarande registrerat trossamfund omfattas av det begränsade yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 8 § ML. För att en ideell förening och ett registrerat trossamfund ska anses som allmännyttiga krävs att samtliga följande krav är uppfyllda:

- ändamålet ska vara huvudsakligen allmännyttigt,
- ändamålet ska tillgodoses i verksamheten,
- avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster ska till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten,
- medlemsantagningen ska vara öppen,
- medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Närmare redogörelse för vad kravet på allmännytta innebär finns i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet och i Handledning för stiftelser och ideella föreningar.

Vad som där anförs gäller liksom den följande

framställningen i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund. Att en förenings ändamål ska vara allmännyttigt innebär att föreningen i enlighet med 7 § 6 mom. SIL ska främja rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Enligt 7 § 5 mom. SIL räknas även religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller liknande ändamål räknas som allmännyttigt. Äldre folketshus- och folketsparkföreningar (enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar), med främsta ändamål att tillhandahålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

Föreningen ska i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Det allmännyttiga ändamålet ska fullföljas genom att minst 80 % av nettoavkastningen ska användas för detta. Fullföljden kan bedömas för en femårsperiod. Medlemsantagningen ska vara öppen. Detta innebär att en onaturlig begränsning av medlemskap inte tillåts. Exempel på onaturlig begränsning är att förening med kulturellt ändamål tillåter endast manliga medlemmar.

#### **6.2.6.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse**

Ideella föreningar som inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt SIL för all inkomst och därmed även för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig verksamhet enligt ML. Allmännyttiga ideella föreningar beskattas enligt 7 § 5 mom. SIL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver. Om villkoren för begränsad skattskyldighet för rörelseinkomster enligt 7 § 5 mom. SIL är uppfyllda undantas

rörelseverksamheten från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

Verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga delen anses ha naturlig anknytning till denna, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Med "av hävd" menas verksamhet som av tradition har finansierat det slag av allmännyttig verksamhet, som föreningen bedriver. Som exempel kan nämnas bingo, lotterier och fester, som anordnas av idrottsförening.

### **6.2.6.3 Former jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig rörelse**

Ideella föreningar kan i vissa fall anses bedriva verksamhet som är yrkesmässig på den grund att den bedrivs under s.k. rörelseliknande former. På grund av det särskilda undantaget från yrkesmässighet för allmännyttiga ideella föreningar torde reglerna om s.k. rörelseliknande former inte komma till användning i fråga om sådana föreningar. Det bör särskilt påpekas att dessa regler inte heller kan användas som utfyllnad av yrkesmässigheten när en verksamhet bedömts vara undantagen från denna enligt 4 kap. 8 § ML. Se vidare under 6.2.3.

### **6.2.6.4 Innehav av näringsfastighet**

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av SKM har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som framgår av 4 kap. 8 § ML. I övrigt gäller följande.

Innehav av näringsfastighet anses inte som yrkesmässig verksamhet enligt ML, om föreningen är frikallad från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 § 5 mom. SIL. Om föreningen frikallas från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 § 7 mom. SIL är däremot kravet på

yrkesmässighet uppfyllt.

Villkoret för frikallelse från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL är uppfyllt om fastigheten till övervägande del används i föreningens egen allmännyttiga verksamhet. Villkoret är också uppfyllt om inkomst hänförlig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för den ideella verksamheten.

Exempel på den senare grunden för befrielse är "äldre" folketshusföreningars upplåtelse av samlingslokaler.

Skattefrihet vid inkomsttaxeringen enligt 7 § 5 mom. SIL innebär att inkomster av fastigheten i övrigt inte heller anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Begränsningen av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML medför, när villkoren härför uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till moms för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning till moms för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska inte heller ske.

Om föreningen till mindre än hälften använder fastigheten i sin egen verksamhet anses däremot inkomsten komma från yrkesmässig verksamhet. Uttagsbeskattning till moms för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska då också ske.

## Exempel

En idrottsförening kan t.ex. äga en sporthall, använda 25 % själv, och hyra ut resten av hallen åt annan t.ex. någon som bedriver rörelse och är skattskyldig enligt ML för verksamhet med styrketräning, gym m.m. Föreningen har anställd personal för skötsel av fastigheten. Om byggnaden, är öppen för allmänheten, blir denna en skattefri specialbyggnad enligt 3 kap. 2 § FTL. Beskattning sker enligt SIL för hyresinkomsten, medan det egna förmånsvärdet av lokal inte inkomstbeskattas.

Föreningens innehav av näringsfastighet medför att kravet på yrkesmässighet är uppfyllt. Undantaget från skattskyldighet för egen lokal grundas inte på 7 § 5 mom. SIL då mindre än övervägande del används i egen verksamhet. Härav följer att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte blir tillämpligt. Den egna användningen av fastigheten är inte verksamhet i ML:s mening. Däremot är fastighetsinnehavet som sådant näringsverksamhet. Skatteplikt enligt ML föreligger inte för egen användning och enligt ML:s allmänna bestämmelser inte heller för uthyrningen. Föreningen ska dock uttagsbeskattas för egna fastighetstjänster på fastigheten förutsatt att lönegränsen på 150 000 kr är överskriden (2 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan medges i detta fall, eftersom hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Skulle en annan hyresgäst i fastigheten bedriva sådan verksamhet som inte medför att frivillig skattskyldighet kan medges skulle uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 8 § ML för den del av fastigheten, som föreningen nyttjar för egen del och hyr ut till den andre hyresgästen.

### 6.2.6.5 Sammanfattning

Allmännyttiga ideella föreningars och därmed likställda registrerade trossamfunds beskattning

## Allmännyttiga ideella föreningars beskattning

### Skattskyldighet enligt SIL

### Skattskyldighet enligt ML

	Allmänt	Särskilt för uttag av fastighetstjänst	Skattskyldighet enligt ML för uthyrning av fastighet
1. Beskattad rörelseinkomst För beskattad rörelseinkomst enligt SIL gäller allmänna momsregler	Ja	*) Se nedan	-
2. Beskattad fastighetsinkomst För beskattad fastighetsinkomst enligt SIL gäller allmänna momsregler	Ja	Ja	Kan medges
3. Ej beskattad fastighetsinkomst enligt 7 § 7 mom. SIL För fastighetsinkomst, som undantas från beskattning enligt 7 § 7 mom. SIL, gäller allmänna momsregler	Ja	Ja	Kan medges
4. Ej beskattad rörelseinkomst enligt 7 § 5 mom. SIL  Rörelse- och fastighetsinkomst, som undantas från beskattning enligt 7 § 5 mom. SIL, räknas inte som yrkes mässig enl ML	Nej	*) Se nedan	-
5. Ej beskattad fastighetsinkomst enligt 7 § 5 mom. SIL	Nej	Nej	Kan medges

När fastigheten till övervägande del används i föreningens allmännyttiga verksamhet eller till huvudsaklig del används i verksamhet, som uppfyller kravet på hävd eller naturlig anknytning, gäller denna punkt.

\*) p 1-4

Om fastigheten används på annat sätt än enligt p. 5 gäller följande. Om rörelse (p. 1 eller 4) bedrivs i egen fastighet kan uttagsbeskattning för fastighetstjänster bli aktuell.

För uttagsbeskattning av fastighetstjänster skall bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML uppfyllda. Skattskyldighet för uthyrning av fastighet kan medges endast om villkoren i 3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § ML är uppfyllda.

**Till innehållsförteckningen**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 7.1 Allmänt

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala moms till staten. Vad gäller skattskyldigheten för stat och kommun, se vidare avsnitt 6.1.2.4 och 6.2.4. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga.

För vissa juridiska personer gäller speciella regler.

#### 7.2 Aktiebolag

#### Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Genom registreringen hos Patent- och registreringsverket (PRV) är bolaget slutligen bildat. Under tiden fram till registreringen saknar bolaget rättskapacitet (2 kap. 13 § ABL), dvs. bolaget kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter och det kan heller inte vara part i domstol eller hos annan myndighet.

Bolaget kan dock bli ansvarigt i efterhand för åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 13 § 2 st. ABL stadgas: "När bolaget registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildats". Beslut om bolagets bildande fattas på konstituerande stämma enligt 2 kap. 7 § ABL. Således kan aktiebolaget bli ansvarigt

för stiftarens eller styrelsens åtgärder före registreringen. Förutsättningen härför är att åtgärden vidtagits för bolagets räkning och att den följer av stiftelseurkunden eller att förpliktelsen som följer av åtgärden uppkommit först efter bolagets bildande.

Nämnda stadgande i ABL har varit föremål för prövning i KR, Stockholm; dom 1972-06-05 mål nr 6278-6279-1971. Det var här fråga om 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 enligt ABL. KR fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen.

Ansvarigheten för bolaget uppkommer endast om det registreras hos PRV. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt ansvariga för förpliktelsen (2 kap. 13 § 2 st. ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett blivande aktiebolag som startar verksamheten redan under bildandet kan bli skattskyldigt för moms.

## **Ombildning**

RR ansåg i RR 1977 Ba 42 som gällde skattskyldighet vid efterbeskattning, att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomsttaxeringen, var skattskyldig till moms för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat momsdeklarationer.

## 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. Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdeskattegrupper som avses i 6a kap. ML gäller dock särskilda regler. Se avsnitt 7.10.

Ett antal bolag ingående i samma koncern avsåg att gemensamt bilda ett handelsbolag som skulle utföra vissa tjänster åt koncernbolagen. Bolagen yrkade att handelsbolagets verksamhet, till den del den avsåg interna tjänster inom koncernen, inte skulle föranleda skattskyldighet. Handelsbolaget ansågs emellertid skattskyldigt även för den koncerninterna verksamheten (RSV/FB Im 1985:8).

Ang. export av koncerninterna tjänster, se avsnitt 9.2.6

### **7.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar**

#### **6 kap. 1 § ML Handels- och kommanditbolag**

Handelsbolag utgör ett särskilt rättssubjekt. Kommanditbolag är ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt 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 förts in i handelsregistret. Kravet på registrering i handelsregistret tillkom den 1 januari 1995. Handelsregistret fanns tidigare vid länsstyrelserna men förs numera av PRV.

Ett handelsbolag torde få rättskapacitet då det av PRV förts in i handelsregistret.

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.

**Vinstandelar  
från  
kommanditbolag**

I ett förhandsbesked den 12 oktober 1999 fann SRN att ett aktiebolag inte 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 erhålla ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a contobetalingar varje månad. Någon fakturering skulle inte ske från aktiebolaget till kommanditbolaget. SRN fann att aktiebolaget inte kunde anses verksamt i kommanditbolaget i vidare utsträckning än som följde av förpliktelserna enligt kommanditbolagsavtalet. Aktiebolaget skulle således inte i momshänseende omsätta tjänster varför skattskyldighet inte kunde

uppkomma för aktiebolaget.

## **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. 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.

### **7.4 Enkla bolag**

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Numera kan näringsverksamhet utövas även i ett enkelt bolag, vilket tidigare var möjligt endast i undantagsfall (se föregående avsnitt om handelsbolag). Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

**6 kap. 2 § ML  
23  
kap. 3 § SBL  
Representant-  
redovisning**

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för moms i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare får skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den moms som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt. Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan skattemyndigheten kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg.

**FHB om  
flipperspel**

I ett förhandsbesked den 9 juni 1995 ansåg SRN att det förelåg ett enkelt bolag när en lokalinnehavare och en utställare av flipperautomater hade överenskommit att gemensamt bedriva spelverksamhet och dela intäkterna därav. Omsättningen i det enkla bolaget blev undantagen från skatteplikt eftersom flipperspel är att hänföra till sådant lotteri enligt lotterilagen som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML.

I de enskilda fallen måste man med ledning av avtalet avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 4.11.5.

### **7.4.1 Konsortier**

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggnadsentreprenad. 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.

Tidigare uppkom ofta frågan om ett konsortium skulle anses utgöra ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Fr.o.m. den 1 januari 1995 gäller att ett handelsbolag kan föreligga endast om bolaget 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 för moms för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Ofta svarar ett av de i konsortiet deltagande företagen för konsortiets bokföring och administration. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan skattemyndigheten efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen tills vidare ska svara för redovisning och betalning av moms för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning i 23 kap. 3 § SBL.

#### **7.4.2 Fiskelag och vattenförbund**

### **Fiskelag**

I ett fiskelag är som regel skepparen skattskyldig för fiskelagets inkomster, eftersom han uppbär inkomsterna av försäljningen samt står för kostnaderna för båtens drift.

Andra former för uppdelning av intäkter och kostnader i ett fiskelag kan dock förekomma. Sålunda har Kammarrätten i Stockholm betraktat skepparen i ett fiskelag såsom skattskyldig endast för sin del av omsättningen i fiskelaget. Fiskelaget betraktas därvid som ett enkelt bolag (dom 1988-10-12, mål nr 631-1987).

Som framgår av avsnitt 7.4 gäller fr.o.m. den 1 januari 1995 att ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva

verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. För att ett handelsbolag ska föreligga krävs att bolaget har förts in i handelsregistret. När departementschefen i prop. 1992/93: 137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

Ofta drivs en och samma fiskeverksamhet av två bolag, av vilka det ena sedan gammalt utgjort ett enkelt bolag (fiskelaget) och det andra ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller båten. Ett fiskelag har ofta kort varaktighet eller består av en växlande personkrets. Bl.a. av dessa skäl torde på detta område det enkla bolaget med dess delade betalningsansvar för bolagsmännen utgöra en lämplig företagsform.

## **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.

## **7.5 Konkursbon**

### **6 kap. 3 § ML**

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt efter konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 30.

## **7.6 Dödsbon**

### **6 kap. 4 § ML**

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet.

## **7.7 Förmedling i eget namn**

### **6 kap. 7 § ML**

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för moms, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet.

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. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående moms på denna ersättning. Den momsen blir i sin tur avdragsgill ingående moms hos 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.

## **Oäkta kommissionär- företag**

Bestämmelser om ett annat slags kommissionärsförhållande finns i 2 § 2 mom. SIL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande 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. Genom en bindande förklaring från RSV (RSN 1969:30.9) fanns tidigare en möjlighet vid dessa s.k. oäkta kommissionärsförhållanden att även i momshänseende låta skattskyldighet för ett kommissionärsföretag övergå till kommittentföretaget. Regeringsrätten har dock i RÅ 1995 not. 16 kommit fram till att den bindande förklaringen inte kan tillämpas fr.o. m. den 1 juli 1994. Det innebär att ML:s allmänna bestämmelser numera gäller vid oäkta kommissionärsförhållanden. Kommissionärsföretaget blir därför skattskyldigt, vilket får till följd att den samordning som tidigare fanns mellan reglerna på momsområdet och inkomstskatteområdet inte längre finns kvar.

Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan numera ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 7.10.

**Producent-  
auktioner**  
**6 kap.**  
**8 § ML**

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

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen (kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Där framgår att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

**Auktionsförrättare**

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig till moms, ska moms på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

**7.8 Panthavare**

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

**7.9 Samfällighet**

Enligt praxis anses en samfällighetsförening som i enlighet med sitt ändamål bedriver en verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov inte bedriva

yrkesmässig verksamhet enligt ML. Enligt RSV:s uppfattning bör den omständigheten att en samfällighet i viss mån uppbär avgifter från utomstående inte medföra någon annan bedömning av yrkesmässigheten för samfällighetens del. Om en samfällighet uppbär avgifter från utomstående kan det däremot bli fråga om skattskyldighet för delägarna på motsvarande sätt som vid fördelning av avdragsrätten för ingående skatt enligt 8 kap. 4 § 1 st 2 p. ML. Yrkemässigheten får då bedömas enskilt för varje delägare, se vidare avsnitt 6.2.1.

En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet enligt 14 § anläggningslagen (1973:1149).

Vad gäller avdragsrätt, se vidare avsnitt 15.

## **7.10 Mervärdesskattegrupp**

Från den 1 juli 1998 har bestämmelser om gruppregistrering till mervärdesskatt införts i ML (SFS 1998:346). Bestämmelserna finns i ett nytt 6 a kap. Av övergångsbestämmelserna framgår att en mervärdesskattegrupp inte kan anses bildad före den 1 januari 1999.

En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i momshänseende. 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 till mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna

bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

RSV har i skrivelse 1998-10-15 (dnr 9115-98/900) beskrivit bestämmelser om gruppregistrering.

**Till innehållsförteckningen**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Avsnitt 8 - Uthyrning av verksamhetslokal

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Nedan under avsnitt 8.14 behandlas förväntade lagändringar från den 1 januari 2001.

#### **Allmänt om frivillig skattskyldighet**

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML, med vissa undantag som anges i samma kapitel 3 § (se avsnitt 4.2), en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Bl.a. fastighetsägare är därför som regel inte obligatoriskt skattskyldiga för t.ex. lokaluthyrning. De har därför inte rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv i uthyrningsverksamheten. I och med det uppkommer s.k. kumulativa effekter, vilket kan leda till att hyressättningen påverkas negativt för hyresgästen. Den företagare som är skattskyldig för moms och bedriver sin verksamhet i egen fastighet har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv avseende fastigheten. I momshänseende kan således bristande konkurrensneutralitet uppkomma när det gäller verksamheter som bedrivs i förhyrda respektive i egna lokaler. I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9, 11 och 12 §§ i ML. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun oavsett användningssätt hos kommunen (jämför avsnitt 8.1.2). Frivillig skattskyldighet kan

under motsvarande förutsättningar medges förstahandshyresgäst och bostadsrättsinnehavare (andrahandsuthyrning).

Därutöver kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning till utländska beskickningar, konsulat och vissa internationella organisationer.

Uthyrare som förklarats frivilligt skattskyldig ska redovisa utgående skatt på hyran för sådan fastighet eller fastighetsdel som omfattas av skattskyldigheten. Avdrag får göras för ingående skatt som hänför sig till denna skattepliktiga uthyrning. Det medför att de kostnadselement som ingår i hyran inte innefattar någon "dold" skatt som hyresgästen i sin tur måste behandla som en kostnad. Den skatt som debiteras på hyran får hyresgästen göra avdrag för som ingående skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser.

### **Lagrum av särskild betydelse**

Bestämmelser med särskild betydelse för den frivilliga skattskyldigheten finns i 1 kap. 11-12 §§, 3 kap. 3 § andra, tredje och fjärde styckena, 8 kap. 4 § första stycket, 9 kap. och 10 kap. 9-13 §§ ML.

### **RSV Im 1986:3**

RSV har gett ut anvisningar m.m. rörande den frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse av fastighet, RSV Im 1986:3. Anvisningarna bygger på lagen (1968:430) om mervärdeskatt och är därför i flera delar inte längre aktuella. Den fortsatta framställningen bygger på ML, SBL och RSV:s överväganden.

I det följande förstås med begreppet skattskyldig, om inte annat anges, även återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9-12 §§ ML.

Om inte annat anges förstås i det följande med begreppet uthyrning även annan upplåtelse av rätt till fastighet, t.ex. upplåtelse av

bostadsrätt.

## 8.1 Vad skattskyldigheten kan omfatta

### 8.1.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

#### Byggnad eller annan anläggning

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastighetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör fastighet enligt ML finns i avsnitt 22.3. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i momshänseende.

#### Stadigvarande bruk

Byggnad och annan anläggning räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark. RSV anser att en byggnad som med någorlunda grad av säkerhet kan bedömas komma att finnas kvar på fastigheten i minst fem år bör anses som byggnad för stadigvarande bruk. Vid bedömningen av om en byggnad är tillfällig eller inte, kan beslut angående fastighetstaxeringen och meddelade byggnadslov vara vägledande för bedömningen. Om byggnadslov beviljats för byggnaden för mer än fem år, men det är uppenbart att den kommer att avlägsnas under något av de närmaste åren bör den betraktas som tillfällig.

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Flyttbar barack, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.



## **Lokal**

Yta i byggnad bör enligt RSV:s uppfattning inte omfattas av frivillig skattskyldighet om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal.

Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter. Ett annat exempel är takvåning för bilparkering som hyrs ut till ett varuhus.

En byggnadstekniskt ej klart avskild yta bör kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart bestämd till läge och storlek, t.ex. butiksytor i ett varuhus.

I det följande benämns allt som utgör fastighet, om inte annat anges, som regel som lokal.

## **Verksamhetstillbehör och industritillbehör**

Uthyrning av verksamhetstillbehör och industritillbehör omfattas i princip av skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Emellertid anser RSV att sådan uthyrning av praktiska skäl bör få hänföras till den frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse av fastighet. Det gäller dock bara om inte särskild ersättning tas ut för uthyrningen av tillbehören.

### **8.1.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen**

**Staten,  
kommun,  
beskickning  
m.fl.**

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, utländska beskickningar, karriärkonsulat och vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Denna behöver inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet enligt ML. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt. I den fortsatta redogörelsen avses, om inte annat anges, med uttrycket staten och kommun, även beskickningar, konsulat och ovannämnda organisationer.

**Andra  
hyresgäster**

För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

**Bedömning av  
stadigvarande  
användning**

Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. RSV anser att hyresavtal som gäller för obestämd tid eller för en bestämd tid av minst ett år bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. I de fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t. ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. Därvid får en avvägning göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

När en fastighet överlåts bör, enligt RSV, den nye fastighetsägaren få tillgodoräkna sig hyrestid från den tidigare ägaren. Detsamma

bör tillämpas vid överlåtelse av hyresrätt och bostadsrätt.

Exempel:

B förvärvar den 1 juli år 2 en fastighet av A som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokaler. Hyresgästen C hade i maj år 1 tecknat hyresavtal om 2 år med A. Hyrestiden löper således ut i maj år 3. B ansöker om och förklaras frivilligt skattskyldig. B:s uthyrning till C får - med hänsyn till C:s hyrestid hos A - anses uppfylla det s.k. stadigvarandekravet.

### **Uthyrning på deltid**

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser RSV vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte bör godtas att omfattas av frivillig skattskyldighet. Så bör inte godtas uthyrning till ett företag av en lokal t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan.

## **8.2 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet**

### **8.2.1 Fastighetsägare**

### **Fastighetsägare**

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet eller del av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Om hyresgästen använder fastigheten endast delvis i verksamhet som medför skattskyldighet, t.ex. i s.k. blandad verksamhet, kan ändå fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för hela uthyrningen. I dessa fall begränsas dock hyresgästens rätt till avdrag för ingående skatt på hyran.

Exempel: A hyr ut en byggnad till B som bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet) i byggnaden. A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för t. ex. ombyggnad, reparation och drift av byggnaden. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar byggnadens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Beräkningen kan göras exempelvis utifrån användningen i respektive verksamhetsgren av lokalyta eller med ledning av omsättningsbelopp i varje verksamhetsgren. Se vidare avsnitt 8.9.1 och 15.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

Det förekommer att företag av en och samma uthyrare hyr, förutom lokaler direkt använda i den skattepliktiga verksamheten, parkeringsplatser vilka företaget sedan upplåter till sina anställda. Vissa anställda nyttjar parkeringsplatserna för parkering av bilar som används endast till och från arbetet, medan andra anställda parkerar bilar som används i tjänsten till viss del. Uthyraren bör kunna medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av samtliga dessa parkeringsplatser.

När det gäller uthyrning till staten eller kommun kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet. Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr

en fastighet till en idrottsförening. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skattskyldighet endast medges delvis för uthyrningen. Beträffande stadigvarande bostad se avsnitt 15.2.10.2.

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet se avsnitt 8.1 samt 22.3.

### **Tomträttsinnehavare**

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

### **Bostadsrätt**

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt. En bostadsrättsförening kan således bli frivilligt skattskyldig för t.ex. upplåtelse av en affärslokal med bostadsrätt.

### **Övertagande av fastighet**

En fastighetsägare kan inte beviljas frivillig skattskyldighet enbart av den anledningen att överlåtaren är eller har varit skattskyldig. Vid benefika fång gäller dock särskilda regler. Se närmare nedan.

### **Särskilt om vidareuthyrning**

Om en förstahandshyresgäst, som inte är staten eller kommun, i sin tur i sin helhet hyr ut lokalen etc. till någon annan, kan fastighetsägaren endast medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om förstahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning (se nedan under vidareuthyrning).

### **Särskilt om fritidshus**

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fritidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotellverksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skattskyldigt enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § 1 st. 4 p.).

### **8.2.2 Förstahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare**

Den som hyr lokal m.m. i första hand av fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra hand. Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes momsstatus, liksom beträffande begränsningar vid uthyrning till staten eller kommun, gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Se nästföregående avsnitt. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

I ett förhandsbesked den 16 november 1999 har SRN förklarat ett kommunägt fastighetsbolag frivilligt skattskyldigt för uthyrning av fastighet till kommunen. Fastighetsbolaget förhyrde fastigheten från ett annat bolag. Det kommunala fastighetsbolaget var således förstahandshyresgäst och hade övertagit det hyreskontrakt som kommunen tidigare hade haft direkt gentemot det bolag som ägde fastigheten.

Uthyrning i senare led än

förstahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Förstahandshyresgäst och bostadsrättsinnehavare kan medges frivillig skattskyldighet även om fastighetsägaren inte är frivilligt skattskyldig.

### **8.2.3 Konkursbo**

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkurs-boet enligt 6 kap. 3 § ML skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § SBL ska konkursförvaltaren anmäla konkursboet för registrering hos SKM.

I en dom 1998-10-20 (mål nr 4308-1996) har RR förklarat att hinder inte förelegat för ett konkursbo att bli frivilligt skattskyldigt trots att konkursgäldenären inte var frivilligt skattskyldig. Konkursgäldenären hade inte i det ifrågavarande fallet kunna ansöka om frivillig skattskyldighet eftersom fastigheten inte färdigställts förrän efter konkursutbrottet.

RR har vidare i en dom 1999-02-26 (mål nr 5559-1996, RÅ 1999 not 35) förklarat att möjlighet till frivillig skattskyldighet förelegat för ett konkursbo trots att fastigheten varit färdigställd innan konkursutbrottet och trots att gäldenären inte varit frivilligt skattskyldig.

### **8.2.4 Benefika fång m.m.**

Om äganderätten till fastighet övergår från någon som är frivilligt skattskyldig till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling, inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter beträffande den frivilliga skattskyldigheten. Detta framgår av 9 kap. 7 § ML. Den nye ägaren övertar således den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet.

Om förhållandena är sådana att vederlag utgår t.ex. genom övertagande av lån, men i så begränsad utsträckning att överlåtelsen i inkomstskattesammanhang anses som benefik, är bestämmelserna i 9 kap. 7 § ML också tillämpliga. Det blir således samma bedömning vid inkomst- som vid mervärdesbeskattningen.

## **Arv**

Egendom som en avliden person lämnar efter sig anses alltid ha övergått till dödsboet genom arv. Om en arvinge i samband med arvskifte löser ut de övriga dödsbodelägarna och därigenom ensam förvärvar fastigheten anses hans fång utgöra arv och inte köp.

## **Fusion**

RSV anser att som benefik överlåtelse bör fusion enligt 14 kap. 22 ABL betraktas (helägt dotterbolag går upp i moderbolag). Därvid bör, vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML, det övertagande bolaget anses träda i det överlåtande bolagets ställe då tingsrättens beslut om tillstånd att verkställa fusionsbeslutet registrerats vid PRV.

Fusioner enligt 14 kap. 1 och 2 §§ ABL bör enligt RSV:s uppfattning inte ses som benefika överlåtelser.

## **Likvidation av handelsbolag och aktiebolag m. m.**

Om en delägare vid likvidation och upplösning av handelsbolag erhåller en fastighet i stället för kontanter bör benefikt fång inte anses föreligga. Benefikt fång anses inte heller föreligga då aktieägare i ett aktiebolag tillskiftas fastighet vid likvidation eller utskiftning från bolaget. Inte heller bör förvärv av fastighet genom utdelning från bolag ses som benefikt fång.

## **8.3 Registrering, underrättelser m.m.**



## **Allmänt om registrering**

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet ska anmäla sig för registrering hos SKM om han inte redan är registrerad för mervärdesskatt. Anmälan för registrering sker på blankett RSV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan. Därutöver ska blankett RSV 5704 med uppgifter om bl.a. hyresgäster lämnas för varje taxeringsenhet som omfattas av begäran om frivillig skattskyldighet. När det gäller uthyrning i andra hand bör begäran avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som - under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet - ska omfattas av skattskyldigheten.

SKM fattar - om förutsättningar för skattskyldighet föreligger - särskilt beslut om skattskyldighet för varje sådan begäran. Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny begäran lämnas på blankett RSV 5704 och SKM fattar nytt beslut. Kan begäran om frivillig skattskyldighet inte bifallas fattar SKM beslut om detta. Sådant beslut kan överklagas till länsrätten.

## **Registreringslän**

En fysisk person ska registreras i det län där han författningsenligt ska vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslut om registreringen fattas.

Ett handelsbolag ska vara registrerat i det län där bolaget enligt uppgift i handelsregistret har sitt huvudkontor.

Andra juridiska personer, t.ex. aktiebolag, ska vara registrerade i det län inom vilket styrelsen eller förvaltningen har sitt säte.

## **Redovisning i skattedeklaration**

I 10 kap. 11 § SBL anges att SKM får besluta att redovisning av moms ska ske i skattedeklaration om det finns särskilda skäl härför. RSV anser, främst med hänsyn till återföringsbestämmelserna, att sådana särskilda skäl föreligger beträffande den frivilliga skattskyldigheten. Redovisning för frivillig skattskyldighet ska därför ske i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek.

## **Representant**

Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får SKM, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av momsen för hela verksamheten. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos delägaren. Ett beslut om sådan redovisning genom representant innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt ML om representanten inte fullgör sina skyldigheter. RSV anser att dessa bestämmelser om s.k. representantredovisning bör kunna tillämpas i fallen med frivillig skattskyldighet om inte SKM i det enskilda fallet finner särskilda skäl tala mot sådan redovisning.

## **Underrättelser**

Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller överhuvudtaget inte längre, ska den som förklarats frivilligt skattskyldig underrätta SKM om de ändrade förhållandena. Det bör göras genom en särskild skrivelse.

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne minskar eller upphör, bör han genast

anmäla det till fastighetsägaren. Som framgår av avsnitt 8.11 kan i vissa fall sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra återföringskyldighet för denne.

## 8.4 Den frivilliga skattskyldighetens början

### Normalfallet

RSV anser att frivillig skattskyldighet normalt bör medges tidigast från och med den dag begäran om sådan skattskyldighet har kommit in till SKM. Frivillig skattskyldighet kan inte medges för tid innan hyresavtal tecknats, hyra avtalats och hyresgästen tillträtt lokalen. Att hyresgäst inledningsvis beviljas hyresfrihet för begränsad tid innebär inte i sig att frivillig skattskyldighet inte kan föreligga för den tiden. En förutsättning för sådan skattskyldighet är dock att hyra överhuvudtaget utgår under den tid hyresavtalet avser.

### Överlåtelse

Det är vanligt att frivilligt skattskyldig säljare av fastighet fortsätter uthyrningen sedan köpekontrakt undertecknats. Av 9 kap. 2 § ML framgår att han då är skattskyldig till dess den nye ägaren tillträder fastigheten. Det medför att köparen kan bli frivilligt skattskyldig tidigast fr.o.m. sitt tillträde av fastigheten. Bestämmelsen medför kontinuitet i skattskyldigheten och man uppnår syftet med lagstiftningen, nämligen att undvika kumulativa effekter.

RR har den 26 februari 1999 i mål 3258-1997 uttalat att en fastighetsägare, som ansökte om frivillig skattskyldighet i oktober 1994, kunde medges frivillig skattskyldighet från och med början av juli 1994 då fastigheten förvärvades. Den tidigare ägaren till fastigheten hade medgetts frivillig skattskyldighet.

Regeringsrätten skriver i domen att i vad mån frivillig skattskyldighet bör medges retroaktivt i ett enskilt fall får bedömas med utgångspunkt i de syften som ligger bakom lagstiftningen och

med beaktande av de skatteadministrativa olägenheter, som kan vara förenade med en retroaktiv tillämpning.

## **Retroaktiv verkan**

I dom den 25 november 1999 (mål nr 4894-1995) har RR medgett en fastighetsägare frivillig skattskyldighet med retroaktiv verkan. Fastighetsägaren förvärvade en fastighet den 28 april 1993. I de hyreskontrakt som medföljde fastigheten var angivet att hyresgästerna skulle erlägga moms på hyran. Den tidigare fastighetsägaren hade således varit frivilligt skattskyldig för uthyrning. De nye fastighetsägaren begärde, genom ansökan som kom in till SKM den 16 september 1994, frivillig skattskyldighet fr o m den 1 maj 1993. Han hade tagit ut och till staten betalat in moms på hyrorna fr o m förvärvet av fastigheten. RR medgav frivillig skattskyldighet fr o m den 1 maj 1993 i enlighet med fastighetsägarens begäran. Domstolen fann att detta stämde överens med lagstiftningens syfte och att något skäl att inte bifalla fastighetsägarens begäran inte förelåg.

I de fall då den tidigare ägaren varit frivilligt skattskyldig, och köparen lämnat begäran om sådan skattskyldighet först en tid efter det han tillträtt fastigheten, anser RSV att följande bör kunna gälla. Köparen beviljas - om inte skatteadministrativa olägenheter talar mot det - frivillig skattskyldighet fr.o.m. den dag han tillträder fastigheten. Det gäller dock endast om förutsättningar i övrigt (hyresavtal, hyresgästs tillträde m.m.) föreligger den dagen. Vad gäller skatteadministrativa olägenheter se vidare nedan i detta avsnitt.

## **Ej överlåtelse**

Även i andra situationer än då fastighet övertagits kan fråga om frivillig skattskyldighet med retroaktiv verkan uppkomma. Det kan förekomma att ett nytt hyresförhållande pågått en tid när begäran om frivillig skattskyldighet kommer in till SKM. Skulle omständigheterna vara sådana att uthyraren kunnat beviljas frivillig skattskyldighet dessförinnan om han begärt detta bör enligt RSV sådan skattskyldighet kunna medges fr.o.m. den dag då hyresavtal tecknats och hyresgästen tillträtt fastigheten. Detta förutsätter dock att skatteadministrativa olägenheter inte kan anses uppkomma.

## **Skatteadministrativa olägenheter**

Mot bakgrund av vad RR anfört har RSV i skrivelse 1999-04-27 till skattemyndigheterna uttalat att skatteadministrativa olägenheter typiskt sett inte föreligger om beslut om frivillig skattskyldig fattas under löpande räkenskapsår. När det gäller beslut om frivillig skattskyldighet för redovisningsperioder under tidigare räkenskapsår kan förutom momsens även inkomsttaxeringen komma att beröras. Några olägenheter av administrativt slag torde som regel då inte uppkomma om beslut om frivillig skattskyldighet meddelas innan självdeklarationen lämnas. I de fall självdeklaration lämnats får en prövning ske från fall till fall.

## **Tillbyggnader**

Det kan förekomma att tillbyggnad sker av de lokaler en hyresgäst disponerar. Uthyraren kan medges frivillig skattskyldighet avseende dessa ytterligare lokaler först fr.o.m. den tidpunkt hyresgästen tillträtt dessa. Det gäller även om uthyraren redan är frivilligt skattskyldig för de lokaler hyresgästen redan disponerar.

## **Ej uppbyggnads- skede**

I 10 kap. 9 § ML finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt under s.k. uppbyggnadsskede om särskilda skäl föreligger. Sådana skäl kan inte anses föreligga i fallen med frivillig skattskyldighet eftersom man under exempelvis tiden för uppförande av en fastighet inte med säkerhet vet om förutsättningar för sådan skattskyldighet kommer att föreligga. Frivillig skattskyldighet kan medges tidigast fr.o.m. den dag hyresgästen faktiskt tillträtt fastigheten. I stället finns bestämmelser om rätt till retroaktivt avdrag för ingående skatt. Se avsnitt 8.9.2.

## **Benefika fång**

Vid benefika fång inträder förvärvaren i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML. Förvärvaren blir således frivilligt skattskyldig fr.o.m. tillträdesdagen om den tidigare ägaren varit frivilligt skattskyldig. I avsnitt 8.2.4 redogörs för vad som utgör benefikt fång.

Av avsnitt 8.2.4 framgår att fusioner enligt 14 kap. 22 § ABL bör betraktas som benefika överlåtelser. Skatt- och redovisningsskyldigheten övergår på det övertagande bolaget när tingsrättens beslut om tillstånd att verkställa fusionen registrerats hos PRV.

## **8.5 Beskattningsunderlag**

## **Allmänt**

Skatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av den totala hyresersättningen inklusive skatt minskad med 20 procent. Med ersättning avses den hyra som följer av hyresavtalet. Vid bostadsföretags eller bostadsrättsförenings upplåtelse av bostadsrätt utgörs ersättningen av årsavgiften.

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Däremot ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser o.dyl. i beskattningsunderlaget.

## **Hyresgäst med blandad verksamhet**

Även om hyresgästen har s.k. blandad verksamhet ska hela hyresersättningen beläggas med skatt. Hyresgästens rätt till avdrag för ingående skatt är begränsad i sådana fall.

## Franchising

I ett ej överklagat förhandsbesked år 1992 har SRN uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i momshänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prispförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. SRN ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en momsfri del avseende beräknad hyra för lokaler och en momspliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butikslokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna.

Eftersom frivillig skattskyldighet numera kan medges vid uthyrning i andra hand, kan franchisegivare som förhyr lokaler i första hand bli frivilligt skattskyldig för sin vidareuthyrning till franchisetagare.

## Uttagsbeskattning

Om en hyresgäst erlägger en hyra som är subventionerad i sådan omfattning att hyresbeloppet understiger självkostnaden för den som hyr ut lokalerna, kan i vissa fall uttagsbeskattning hos denne komma ifråga. Bestämmelser om sådan uttagsbeskattning finns i 2 kap. 5 § 1 st. 1. ML. Av nämnda lagrum framgår dock att uttagsbeskattning inte ska ske om nedsättningen är marknadsmässigt betingad. Uttagsbeskattning torde därför som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbjudanden som innebär att nya hyregäster får hyresfrihet eller mycket låg hyra under en begränsad tid. Uttagsbeskattningsreglerna blir normalt tillämpliga endast om uthyrare och



hyresgäst har intressegemenskap och hyresnedsättningen därutöver inte är marknadsmässigt betingad. Uttagsbeskattning kan aktualiseras även om den som beviljas förmånen av den låga hyran är den ende hyresgästen.

## **Skadestånd**

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med moms.

## **8.6 Faktureringskyldighet**

Den som är skattskyldig enligt ML ska utfärda faktura eller jämförlig handling för varje omsättning som medför skattskyldighet och görs mot ersättning. Motsvarande gäller vid förskottsbetalningar för sådana omsättningar. Beträffande fakturering se vidare avsnitt 14.

## **Uppgifter på hyresavi**

RSV anser att hyresavi utgör med faktura jämförlig handling om avin innehåller de uppgifter som är föreskrivna i 11 kap. 5 § ML. Avin ska då innehålla uppgift om ersättningen, skattens belopp, utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod aviseringen avser och den skattskyldige utställarens registreringsnummer till moms.

## Mindre belopp

I 11 kap. 5 § sista stycket ML anges att i faktura eller jämförlig handling som avser mindre belopp vissa uppgifter får utelämnas. RSV anser inte att bestämmelsen bör tillämpas beträffande hyresavier.

### **8.7 Hyresgästs avdragsrätt**

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 15) för ingående skatt är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

RSV anser inte att hyresavtal bör betraktas som en med faktura jämförlig handling. Avdrag för ingående skatt bör därför enligt RSV:s mening inte medges då det grundas enbart på ett hyresavtal. Rätten till avdrag ska styrkas med exempelvis hyresavi som innehåller de uppgifter som anges i avsnitt 8.6.

Beträffande tidpunkten för avdrag se avsnitt 8.8.

### **8.8 Tidpunkt för redovisning/avdrag för skatt på hyror**

I ML anges främst i 13 kap. 6 och 16 §§ vid vilka tidpunkter utgående respektive ingående skatt ska redovisas. Bestämmelserna är generella och gäller således även skatt på hyror.

## Förskott

En hyrestjänst får i det här ifrågavarande sammanhanget anses tillhandahållen då hyresperioden (normalt månad eller kvartal) gått till ända. Hyra som erhållits före nämnda tidpunkt anses som förskott. Vid förskottsbetalningar ska uthyraren redovisa moms i den månad då förskottet erhålls. Hyresgästens avdragsrätt inträder i den månad då förskottet erläggs.

Exempel:

En hyresvärd aviserar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens postgirokonto den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen som avser december. Hyresvärden ska redovisa hela den utgående skatten i skattedeklarationen för januari.

## Ej förskott

Om hyra inte erläggs i förskott ska hyresvärden, om han tillämpar faktureringsmetoden vid sin momsredovisning, redovisa den utgående skatten i skattedeklarationen för den månad då hyresperioden går ut. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen för samma månad under förutsättning att han tillämpar faktureringsmetoden och att han erhållit godtagbart underlag för sitt avdrag.

Exempel:

Hyresperioden är juli-september. Hyresvärden sänder ut hyresavi i augusti. Hyran betalas i oktober. Den utgående skatten ska av

hyresvärden redovisas i den skattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Se avsnitt 17.1.

## **8.9 Avdragsrätt**

### **8.9.1 Avdrag för löpande kostnader**

#### **Allmänt**

De allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML om avdrag för ingående skatt gäller även vid verksamheter som avser uthyrning av fastighet. Som ingående skatt avses - förutom skatt på förvärv av allmänna varor och tjänster - sådan skatt som hänför sig till förvärv enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML (köp av fastighet från byggnadsföretag som uttagsbeskattats) eller 9 kap. 3 § 1 st. 2 p. och 2 st. ML (intyg från säljare av fastighet om återförd moms).

Om frivillig skattskyldighet föreligger fullt ut, har uthyraren rätt till avdrag för all ingående skatt, dock med hänsynstagande till de allmänna begränsningar i avdragsrätten som är föreskrivna i 8 kap. ML vad gäller stadigvarande bostad, personbil m.m.

## **Blandad verksamhet**

Om frivillig skattskyldighet föreligger endast för vissa delar av en fastighet gäller följande:

- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger oinskränkt avdragsrätt
  
- för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt
  
- för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verksamheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Gemensamma förvärv kan avse t.ex. yttertak, fasader, trappuppgångar, planteringar samt allmänna installationer för vatten, värme och sanitet. Även kostnader för gemensam administration hör hit.

## **Fördelningsgrunder**

Vid beräkning av avdrag utifrån skälig grund bör fördelning av skatten göras på ett sådant sätt att det mest rättvisande ekonomiska resultatet av fördelningen uppnås. Det medför att olika fördelningsgrunder kan bli aktuella i skilda situationer. Som regel bör vid ny-, till- och ombyggnad fördelningen göras utifrån produktionskostnaden för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till produktionskostnaden för övriga delar av fastigheten. Samma fördelningsgrund bör ofta kunna användas i andra situationer, t.ex. vid reparationer och vad gäller administration. I dessa fall kan dock många

gångar förhållandena vara sådana att det är lämpligast att göra fördelningen utifrån storleken av de ytor som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till storleken av andra ytor i fastigheten. I andra fall kan fördelningen ske med ledning av uppgifter om byggnadsvolym. I undantagsfall kan fördelning ske av skatten med ledning av den beloppsmässiga storleken av omsättningen i olika verksamhetsgrenar.

Exempel:

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (momsfri verksamhet). Fastighetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående skatten på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående skatten utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående skatten därefter, t. ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående skatten på gemensamma förvärv blir då 40 % (400 : 1 000). Hade fördelning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående skatten fått fördelas med ledning av ytor.

## 95 %-reglerna

I avsnitt 15.4.2 redogörs för de s.k. 95 %-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st ML (stadigvarande bostad) liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.

## Förmånsrätt

Av 5 § i förmånsrättslagen (1970:979) framgår att hyresvärd kan ha förmånsrätt i hyresgästs konkurs motsvarande högst tre månaders hyra. Avdragsrätten för ingående skatt avseende sådan hyra tillkommer konkursgäldenären och inte konkursboet eftersom fråga är om konkurs- och inte massafordran.

Hovrätten för Nedre Norrland har i beslut den 29 januari 1998, mål nr Ö 679/97, förklarat att förmånsrätten inte omfattar den moms som belöper på hyran. Högsta domstolen har inte meddelat prövningstillstånd. Hovrättens beslut är grundat på en insolvensrättslig bedömning och styr inte i sig den skatterättsliga bedömningen. Hovrättens beslut reglerar endast i vilken mån kundförlust uppkommit. Hyresvärderna kan inte anses ha vidkänts en kundförlust avseende enbart den moms som ingått i det ursprungliga fordringsbeloppet. Han är därför skyldig att till staten som moms redovisa och betala 20 procent av det belopp han tillförsäkrats genom förmånsrättslagstiftningen.

## Lagerhållning

RSV anser inte att avdrag bör medges för ingående skatt direkt vid anskaffningen då den som bedriver s.k. blandad verksamhet anskaffar material som läggs i lager för att användas senare. Avdrag bör medges för den redovisningsperiod då användningen kommer till stånd.

### 8.9.2 Retroaktivt avdrag

## Allmänt

Utöver den rätt till avdrag för ingående skatt på löpande kostnader som följer av ML:s allmänna bestämmelser, och som tillkommer alla frivilligt skattskyldiga, har fastighetsägare (men ej förstahandshyresgäst och bostadsrättsinnehavare) som förklarats frivilligt skattskyldig rätt till s.k. retroaktivt avdrag. Bestämmelser om detta finns i 9 kap. 3 § ML. Rätten till retroaktivt avdrag omfattar den ingående skatt som belöper på kostnader som fastighetsägaren haft för ny-, till- och ombyggnad som han utfört eller låtit utföra innan han blev frivilligt skattskyldig. En förutsättning för retroaktivt avdragsrätt är dock att fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet börjat gälla inom tre år från utgången av det kalenderår då byggnadsarbetena utfördes. Enligt RSV bör byggnadsarbetena anses utförda under det år då slutbesiktning skett eller annan åtgärd ägt rum som innebär att beställaren godkänt entreprenaden. Om besiktning eller annan åtgärd för godkännande inte vidtagits, får arbetena anses utförda då lokalen i huvudsak tagits i bruk eller kunnat tas i bruk. Med i huvudsak bör anses mer än 75 procent.



## **À-contofakturor**

Det förhållandet att moms debiterats i à-contofakturor bör inte påverka bedömningen av om rätt till retroaktivt avdrag föreligger eller inte. Avgörande för den retroaktiva avdragsrätten bör i stället vara om slutbesiktning eller motsvarande skett inom treårsgränsen. Har sådan åtgärd vidtagits inom den tiden bör avdragsrätt föreligga för all den skatt som erlagts i à-contofakturor för en sådan entreprenad.

### Exempel:

En byggnadsentreprenad påbörjas i slutet av år 1995. Under år 1996 erlägger byggherren à contobelopp inklusive moms till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 1997. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2000 har han avdragsrätt för den ingående skatten avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 1997.

## **Utvidgat reparationsbegrepp**

Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt momsavdrag. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen.

## **Blandad verksamhet**

Vid fall av blandad verksamhet ska momsen fördelas i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

**Driftkostnader**

För ingående skatt på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag.

**Fastighetsägaren varit hyresgäst**

RSV anser att rätt till retroaktivt avdrag inte föreligger om fastighetsägaren tidigare varit hyresgäst i lokalerna och under den tiden bekostat ombyggnadsarbeten. Dessa kostnader har han då inte haft i egenskap av fastighetsägare.

**Tidpunkt för retroaktivt avdrag**

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder dock avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen.

**Inkomsttaxeringen påverkas**

Enligt 19 § 2 st. KL utgör bl.a. återbetald moms för vilken avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid densamma. Av följande exempel framgår hur inkomsttaxeringen kan påverkas av retroaktivt avdrag vid den frivilliga skattskyldigheten.

Exempel: År 1996 uppförs en byggnad för 3 milj. kr, varav moms 600 000 kr. Vid taxeringen åren 1997 och 1998 utnyttjas avdrag för värdeminskning med 2 procent på ett underlag av 3 milj. kr, dvs. med 60 000 kr vardera året. Sammanlagt värdeminskningsavdrag för dessa år uppgår således till 120 000 kr. Av detta belopp får 24 000 kr anses utgöra

moms. Beräkningen görs enligt följande

$$\frac{600\ 000}{3\ 000\ 000} \times 120\ 000$$

Om frivillig skattskyldighet medges under år 1998 kan 600 000 kr dras av som ingående skatt i skattedeklarationen för den första redovisningsperiod - om förutsättningarna för fullt avdrag är uppfyllda - för vilken frivillig skattskyldighet föreligger. Vid inkomsttaxeringen år 1999 ska som intäkt tas upp 24 000 kr, dvs. den moms som tidigare kan anses ha dragits av i självdeklarationerna. Dessutom ska avskrivningsunderlaget sättas ned med 600 000 kr fr.o.m. taxeringen år 1999.

### 8.9.3 Intygsmoms

#### Allmänt

Om SKM har beslutat om frivillig skattskyldighet för en fastighetsägare inom tre år från det han köpt fastigheten, får fastighetsägaren under vissa förutsättningar göra avdrag för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men som återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § ML på grund av fastighetsförsäljningen. Avdrag kan erhållas endast om den tidigare ägaren i samband med sin redovisning av den återförda skatten, dock senast före ingången av andra månaden efter den då redovisningen gjordes, har betalat in skatt enligt SBL till staten med ett belopp som motsvarar den återförda skatten. Om den återförda skatten betalats in endast till viss del inom nämnda tid begränsas köparens avdragsrätt till det på så sätt betalda skattebeloppet. Rätt till avdrag för sådan s.k.

intygsmoms har endast den som kan styrka sin rätt genom ett av den tidigare fastighetsägaren utfärdat intyg om återförd och återbetald skatt. En säljare är skyldig att utfärda sådant intyg om köparen begär det. I avsnitt 8.12 redogörs närmare för utfärdande av intyg. Om säljaren oriktigt intygat att betalning till staten skett av återförd skatt trots att så inte är fallet, eller intygat att betalning skett inom den i ML föreskrivna tiden trots att betalningen skett därefter, har köparen ändå rätt till avdrag. Anledningen till detta är att avdragsrätten enligt ML förutsätter att säljaren faktiskt betalat skatten inom den föreskrivna tiden.

Avdragsrätt för intygsmoms tillkommer även den som är skattskyldig enligt ML:s allmänna bestämmelser.

### **Tidpunkt m.m. för avdrag**

Köparen har rätt till avdrag tidigast under den redovisningsperiod då han erhållit intyget. Om hans skattskyldighet då är begränsad jämförd med säljarens - han är skattskyldig i mindre omfattning eller för andra lokaler än vad säljaren varit - men hans skattskyldighet senare utvidgas, kan han erhålla avdrag successivt, dock längst i tre år från tidpunkten för förvärvet av fastigheten. Förvärvet av fastigheten får anses ha ägt rum den dag köpekontraktet undertecknats om inte annat avtalats. Om fastigheten eller del av denna säljs vidare förs inte rätten till avdrag vidare till den nye ägaren av fastigheten.

### **8.9.4 Avdrag för ingående skatt efter uttagsbeskattning**

Av 2 kap. 7 § ML framgår att den som bedriver byggnadsverksamhet i vissa fall ska uttagsbeskattas för värdet av tjänster som han utfört på eller förvärvat till en fastighet. Den som uttagsbeskattats är på begäran av köpare av sådan fastighet skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling avseende uttagsbeskattningen. Har den som förklarats

frivilligt skattskyldig erhållit en sådan handling har han rätt till avdrag efter samma grunder som gäller för andra skattskyldiga fastighetsägare. För den som är frivilligt skattskyldig anser dock RSV att även i dessa fall rätt till retroaktivt avdrag föreligger. I de fall som avses här kan - i motsats till vad som gäller intygsmomsen - köpare utnyttja avdrag även om säljaren inte till staten betalat den skatt som föranletts av uttagsbeskattningen.

Även i de fall byggnadsverksamheten och uthyrningsverksamheten finns i samma företag och uttagsbeskattning skett, kan avdrag erhållas i den verksamhet som avser uthyrningen.

### **8.9.5 Begränsningar av avdragsrätten**

De allmänna begränsningar av avdragsrätten som anges i 8 kap. ML, t.ex. beträffande stadigvarande bostad och personbil, gäller även den som är frivilligt skattskyldig. Se avsnitt 15.2.10.

## **8.10 Skattskyldighetens upphörande**

### **Allmänt**

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger. Den skattskyldige har således inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ut systemet. Inom vissa tidsgränser är fastighetsägare skyldig att återföra och till staten återbetala tidigare avdragen ingående skatt i samband med att skattskyldigheten upphör. Beträffande återföring se avsnitt 8.11.

Skattskyldigheten avseende uthyrning av olika lokaler i en fastighet kan upphöra vid skilda tidpunkter. Exempel på sådant som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att moms skyldig hyresgäst avflyttar och moms fri hyresgäst i stället hyr

samma lokal samt att fastighet försäljs. Ett annat exempel är då förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Även fastighetsägares frivilliga skattskyldighet kan då i vissa fall upphöra.

## **Försäljning av fastighet**

När en fastighet försäljs anses som regel köpekontraktets datum vara den dag då fastigheten avyttras. Då fastigheten avyttras upphör säljarens frivilliga skattskyldighet. Dock gäller att om köparen tillträder fastigheten vid en senare tidpunkt än på förvärvsdagen, säljarens frivilliga skattskyldighet upphör först då köparen tillträder fastigheten. Bestämmelser om detta finns i 9 kap. 2 § ML.

Fråga har uppkommit om en fastighetsägare som kvarstår som skattskyldig enligt 9 kap. 2 § ML har rätt att utvidga skattskyldigheten. RSV anser att detta är möjligt endast under förutsättning att han fortfarande är att anse som fastighetsägare, dvs. att äganderätten inte har övergått till köparen. Vad gäller äganderättens övergång hänvisas till RÅ 1950 ref. II och RK 83 1:5.

## **Outhyrda lokaler**

RSV anser att följande bör tillämpas om hyresförhållande upphör beträffande lokal för vilken frivillig skattskyldighet föreligger och lokalen därefter står tom.

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med momsfri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, bör enligt RSV den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder.

Om dessförinnan annan händelse inträffar, t. ex. försäljning av fastigheten eller ombyggnad av denna för användning i momsfri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser RSV att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML i fortsättningen, den frivilliga skattskyldigheten har upphört då den uthyrning som grundade rätt till skattskyldigheten upphörde.

## **Brand och rivning**

Om en byggnad i sin helhet förstörs eller rivs upphör den frivilliga skattskyldigheten. Om en byggnad endast delvis skadats kvarstår den frivilliga skattskyldigheten och avdragsrätt föreligger för den ingående skatten på reparationskostnaderna under förutsättning att skattskyldigheten ska fortsätta.

### **8.11 Återföring av moms**

## **Allmänt**

För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma vid avyttring eller ändrat användningssätt av fastighet som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, har i 9 kap. 5 och 6 §§ ML tagits in bestämmelser om återföring och återbetalning av tidigare avdragen ingående skatt. Bestämmelserna, som endast gäller frivilligt skattskyldig fastighetsägare, och inte frivilligt skattskyldig förstahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare, är tillämpliga i följande fall:

1 fastigheten överlåts genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (ändrat användningssätt av fastigheten möjliggörs därvid)

2 fastigheten hyrs ut under omständigheter

som gör att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre föreligger (uthyrning till hyresgäst som inte är skattskyldig enligt ML och inte heller är staten, kommun eller beskickning m.m.)

3 fastighetens ägare tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Om ianspråktagandet sker för s.k. blandad verksamhet ska del av den avdragna ingående skatten återföras. Om återföringsbeloppet inte kan beräknas på annat sätt ska det i förekommande fall beräknas utifrån proportionering efter skälig grund.

### **Åtgärder av förstahands- hyresgäst bostadsrätts- innehavare**

Fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig kan bli återföringsskyldig om sådana åtgärder som anges ovan under punkterna 2 och 3 vidtas av frivilligt skattskyldig förstahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare. Återföringsskyldigheten avser ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för. För ingående skatt som förstahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare dragit av sker inte återföring.

#### Exempel:

A hyr ut en lokal till B som vidareuthyr lokalen till C. I lokalen bedriver C verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. B begär och beviljas frivillig skattskyldighet. Eftersom B därmed är skattskyldig enligt ML begär och beviljas även A frivillig skattskyldighet. Så småningom avflyttar C från lokalen. B hyr då ut lokalen till D som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Om uthyrningen till D påbörjas inom vissa tidsgränser som anges nedan i detta avsnitt



(treårs- respektive sexårsgränserna) blir A återföringskyldig beträffande den ingående skatt han gjort avdrag för under den tid han varit frivilligt skattskyldig. B blir inte återföringskyldig för skatt han dragit av.

### **Benefika överlåtelser**

En benefik överlåtelse utlöser inte återföringskyldighet. Inte heller ska återföring ske om en byggnad förstörs av brand, rivning m.m. och den inte återuppförs. Vidare uppkommer inte återföringskyldighet för fastighetsägare om hyresgästs verksamhet till följd av lagändring övergår från att vara skattepliktig enligt ML till att vara skattefri.

### **Brand m.m. Lagändring**

### **Fusioner**

Av avsnitt 8.2.4 framgår att fusioner enligt 14 kap. 22 § ABL bör ses som benefika överlåtelser. Fusioner enligt 14 kap. 1 och 2 §§ ABL bör ses som onerösa överlåtelser.

### **3 år 100 % 6 år 50 %**

Återföring ska ske av hela det skattebelopp som dragits av under den tid frivillig skattskyldighet förelegat för fastighetsägaren om någon av de återföringsgrundande händelserna inträffar inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket den frivilliga skattskyldigheten inträdde. Om den återföringsgrundande händelsen inträffar sedan tre men inte sex år förflutit från utgången av det kalenderår under vilket den frivilliga skattskyldigheten inträdde ska hälften av den avdragna skatten återföras. Återföringen ska avse alla slag av avdragen ingående skatt, t.ex. skatt på kostnader för ny- till- och ombyggnad, reparation, drift och administration.

Om en åtgärd av ovan nämnt slag avser

endast en del av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska återföring göras med en häremot svarande del av avdraget belopp.

### **Successiv skattskyldighet**

Om skattskyldighet för lokalerna i fastigheten medgetts vid olika tidpunkter, ska tidsgränserna för återföringen beräknas utifrån de olika tidpunkter vid vilka skattskyldigheten inträtt för de skilda delarna av fastigheten.

### **Successiv återföring**

Om skattskyldigheten upphör successivt, t. ex. vid ändrade uthyrningsförhållanden, inträder återföringsskyldigheten successivt i takt med att skattskyldigheten upphör.

Exempel:

I en fastighet finns 3 lokaler.

År 1 inträder frivillig skattskyldighet beträffande lokal A

" 3 " B

" 5 " C

För fastighetsägaren är räkenskapsår = kalenderår.

År 5 avflyttar skattskyldig hyresgäst från lokal A och skattefri hyresgäst flyttar in. Den frivilliga skattskyldigheten upphör avseende lokal A. Fastighetsägaren ska återföra femtio procent av den ingående skatt han dragit av avseende lokal A.

År 6 avflyttar skattskyldig

hyresgäst från lokal B och fastighetsägaren tar lokalen i anspråk för egen verksamhet som medför skattskyldighet. Den frivilliga skattskyldigheten upphör avseende lokal B men återföring ska inte ske av den ingående skatt som fastighetsägaren dragit av avseende lokal B.

År 7 avflyttar skattskyldig hyresgäst i lokal C och kommunen hyr lokalen för användning i den kommunala verksamheten. Den frivilliga skattskyldigheten avseende lokal C upphör inte och återföring ska inte ske avseende den ingående skatt som fastighetsägaren dragit av avseende den lokalen.

År 10 upphör fastighetsägaren med sin verksamhet i lokal B och hyr ut lokalen till en läkare (skattefri verksamhet). Återföring ska inte ske.

### **Tidpunkt för återföring**

Återföring ska enligt 13 kap. 28 § ML ske för den redovisningsperiod då den återföringsgrundande händelsen inträffat, t.ex. då försäljning av fastighet ägt rum. I 9 kap. 2 § ML anges att en frivilligt skattskyldig fastighetsägare som fortsätter uthyrningen efter försäljningen ska kvarstå som skattskyldig tills köparen tillträder fastigheten. RSV anser att i sådana fall bör fastighets-ägaren tillåtas att - trots att fastigheten kan anses avyttrad vid den tidpunkt då köpekontraktet undertecknades - återföra moms i den redovisningsperiod då skattskyldigheten upphör.

Vid fusioner som betraktas som onerösa överlåtelser ska återföring ske i den redovisningsperiod då lagakraftvunnet

beslut om bifall till fusionen registrerats hos PRV (14 kap. 20 § ABL).

## **Konkurs**

Om en händelse som grundar återföringskyldighet inträffar efter det att en fastighetsägare har försatts i konkurs, kan sådan skyldighet uppkomma såväl för fastighetsägaren som för konkursboet. Fastighetsägaren är återföringskyldig för skatt som han gjort avdrag för och som avser tid före konkursbeslutet, och konkursboet är återföringskyldigt för skatt som det gjort avdrag för fr.o.m. tiden för konkursbeslutet.

Högsta domstolen har i beslut den 21 november 1997, mål nr Ö 4157/96, förklarat att statens fordran enligt 9 kap. 5 § ML på av fastighetsägare avdragen återföringspliktig moms inte kan göras gällande enligt 5 kap. 1 § konkurslagen i fastighetsägarens konkurs sedan fastigheten överlåtits av konkursboet. Detta innebär inte att återföringsbestämmelserna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML inte längre ska tillämpas.

## **Inkomsttaxeringen påverkas**

Enligt 23 § anv.p. 23 KL får avdrag göras vid inkomstbeskattningen för sådan moms som har återförts enligt 9 kap. 5 och 6 §§ ML och inbetalats till staten. Inbetalningen måste ha gjorts före ingången av andra månaden efter den då redovisningen av återföringen gjordes för att avdrag ska få göras.

## **Jämkning av moms**

Bestämmelser om jämkning av avdrag för moms finns i 8 kap. 16a - 16f §§ ML. De avser endast anskaffningar som skett fr.o.m. den 1 januari 1995. I vissa fall kan jämkningsreglerna bli tillämpliga avseende fastighet eller fastighetsdel som omfattas av frivillig skattskyldighet. Det kan t.ex. ske om sexårsfristen för återföring passerats men den sexårsfrist som gäller för jämkning (korrigeringstiden) fortfarande löper. Se vidare avsnitt 15.6 vad gäller jämkningsreglerna.

Exempel:

En fastighetsägare vars räkenskapsår utgörs av kalenderår beviljas frivillig skattskyldighet i januari år 1. Sexårsfristen för återföring löper ut vid utgången av år 7. Den 1 augusti år 6 slutbesiktigas en ombyggnad av fastigheten. För dessa arbeten löper korrigeringstiden ut den 31 december år 11. Jämkning av avdragen skatt kan då komma ifråga under tid då återföring inte kan ske.

### **8.12 Utfärdande av intyg vid fastighetsförsäljning**

## **Allmänt**

Av avsnitt 8.9.3 framgår att köpare av fastighet i vissa fall har rätt till avdrag för s. k. intygsmoms. Frivilligt skattskyldig säljare av fastighet får utfärda intyg avseende av honom återförd moms endast om han betalat in motsvarande belopp till staten före ingången av andra månaden efter den då redovisningen av återföringen gjordes. Han är skyldig att utfärda intyg om köparen av fastigheten begär det. Bestämmelser som berör utfärdande av intyg finns i 9 kap. 3 och 4 §§ ML.

Exempel:

En fastighet säljs i januari. I den skattedeklaration som lämnas den 12 mars har ett återföringsbelopp om 500 000 kronor redovisats.

400 000 kronor har betalats och inkommit till statens särskilda konto för skatteinbetalningar senast den 30 april. Återstående 100 000 kronor betalas till staten under maj månad.

Säljaren av fastigheten får endast utfärda intyg som upptar ett belopp om 400 000 kronor. Köparens avdrag kan därvid inte överstiga detta belopp.

## **Representant**

Av avsnitt 8.3 framgår att redovisningen och betalningen av momsen i vissa fall får fullgöras av en representant. Om sådant förfarande tillämpas vid frivillig skattskyldighet och det blir aktuellt att utfärda intyg om återförd moms bör enligt RSV följande iakttas.

Intyget ska utfärdas av den som sålt sin andel i fastigheten. Intyget bör dock utvisa representantens registreringsnummer för moms. Såväl den som sålt sin andel av fastigheten som representanten bör underteckna intyget.

## **Ackord**

Om den som avyttrar fastighet beviljas ackord, och det belopp som efter ackordet ska betalas till staten understiger vad som enligt gällande bestämmelser ska återföras, kan det belopp som omfattas av ackordet inte anses betalt. Intyget får följaktligen inte omfatta det belopp varmed betalningsskyldigheten gentemot staten fallit bort.

## **Stämpelskatt**

Högsta Domstolen har i ett beslut den 4 mars 1999, mål nr Ö 2085-98, bestämt hur beskattningsunderlaget för stämpelskatt ska beräknas. Om säljaren av en fastighet betingat sig ersättning av köparen för s.k. intygsmoms (återförd moms) anses ersättningen inte utgöra en del av köpeskillingen. Stämpelskatt ska således inte tas ut på denna compensation. Detta gäller oavsett om köparen av fastigheten avser att fortsätta med frivillig skattskyldighet eller inte. Beslutet innebär att Göta Hovrätts beslut 1992-12-30 inte längre är vägledande. Hovrättens beslut fanns tidigare nämnt i handledningen. Se i övrigt referatet av beslutet i RSV:s rättsfallsprotokoll 8/99.

## **Utformning av intyg**

Om en köpare av fastighet inte avser att begära beslut om frivillig skattskyldighet i samma utsträckning och beträffande samma lokaler som den tidigare ägaren bör följande iakttas. Intyg om återförd och återbetald moms bör specificeras så att det framgår hur det återförda beloppet fördelar sig på olika lokaler. Motsvarande krav bör ställas då köparen avser att delvis använda fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML:s allmänna regler.

Om en exakt fördelning av den avdragna ingående momsen inte kan göras på olika lokaler, bör skatten fördelas efter skälig grund utifrån tidpunkt och omfattning av

större byggnadsarbeten på olika delar av fastigheten. Det kan ske t.ex. med ledning av uppgifter från byggentreprenör eller genom de uppgifter om ingående skatt som lämnats i de deklARATIONER som tidigare sänts in till SKM. Av intyget bör framgå att sådan fördelning skett liksom de grunder som tillämpats för fördelningen.

### **Tidpunkt för intyg**

Skatten för en redovisningsperiod kan fastställas först sedan perioden gått till ända. RSV anser därför att intyg som utfärdats före utgången av den period då den återföringsgrundande händelsen inträffade inte bör godtas. Det gäller även om särskild betalning avseende de belopp som omfattas av återföringen gjorts till staten under perioden.

### **Konkurs**

Av avsnitt 8.11 framgår att i samband med konkurs hos fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig såväl denne som konkursboet kan bli återföringsskyldigt. Principiellt kan därför såväl fastighetsägaren som konkursboet komma att ställas inför situationen att utfärda intyg. I praktiken torde dock knappast aldrig intyg få utfärdas av fastighetsägaren, dels på grund av att det återförda beloppet så gott som aldrig torde komma att betalas till staten (jämför det ovan åberopade beslutet av Högsta domstolen) och, om så ändå sker, de tidsgränser avseende betalningen som gäller för rätt att få utfärda intyg, med största sannolikt överskridits.

### **8.13 Koncernföretag**



## Slussningsregeln

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående skatt som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden.

Ett koncernföretags möjlighet att föra över moms till ett annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa effekterna för fastighetsägaren undanröjs utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning med dess återföringsregler behöver tillgripas.

### 8.14 Förväntade lagändringar

I betänkandet SOU 1999:47 har Utredningen om mervärdesskatt vid fastighetsuthyrning föreslagit ändringar i regelverket för frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet. Regeringen har i en lagrådsremiss den 24 februari 2000 föreslagit ny lagstiftning beträffande moms vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter. Lagrådsremissen avviker på flera punkter från förslagen i betänkandet. En proposition och riksdagsbeslut kan komma under våren 2000.

Huvudpunkterna i lagförslaget i lagrådsremissen är följande:

- rätten till frivillig skattskyldighet omfattar även uthyrning till hyresgäster som bedriver

skattepliktig verksamhet i annat land,

- andrahandshyresgäst, konkursbo och mervärdesskattegrupp kan medges frivillig skattskyldighet,

- återföringsreglerna slopas och ersätts av jämningsreglerna,

- jämnings tiden för fastigheter utsträcks till 10 år,

- jämnings ska ske om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000kr,

- jämnings av ingående skatt för fastigheter skall ske om avdrag för ingående skatt medgetts för minst 100 000kr för ny-, till-, eller ombyggnad,

- skattskyldighet får medges från dagen för ansökan dock tidigast från den dag den en skattskyldig hyresgäst tillträder lokalen,

- frivillig skattskyldighet kan medges under ett uppbyggnadsskede,

- vid överlåtelse av fastighet övergår skattskyldigheten till den nye ägaren utan särskilt beslut,

- överlåtare och förvärvare kan gemensamt ansöka om att förvärvaren inte skall omfattas av frivillig skattskyldighet,

- upplåtelse av terminalanläggningar för trafikutövare görs obligatoriskt skattepliktiga.

Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2001 med undantag för reglerna om terminalanläggningar som föreslås träda i kraft från den 1 juli 2000.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

### [Till Avsnitt 9.6--](#)

#### **9.1 Allmänt**

Av 1 kap. 1 § ML framgår att moms ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Motsatsvis gäller att moms inte ska betalas till staten om omsättningen äger rum utom landet.

Vidare framgår av 1 kap. 1 § ML att moms ska betalas till staten vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor som är lös egendom, om inte omsättningen av varorna är gjord inom landet och vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

För att avgöra om skatt ska betalas i Sverige p.g.a. omsättning, GIF eller import av en vara är det alltså nödvändigt att bl.a. ta reda på om varan är omsatt inom eller utom landet.

#### **9.1.1 Omsättning inom eller utom landet**

I 5 kap. 2-3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara ska anses som en omsättning inom landet. Om en omsättning inte anses som en omsättning inom landet anses omsättningen enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML ha ägt rum utomlands. I 5 kap. 2a och

9 §§ finns särskilda regler enligt vilka omsättningar inom landet enligt 5 kap. 2, 2b och 3 §§ ändå ska betraktas som omsättningar utomlands.

### **9.1.2 Export**

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EG-land eller utanför EG. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EG, dvs. i eller till tredje land utgör enligt 1 kap. 10 § ML export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Omsättning i eller till ett annat EG-land betecknas följaktligen inte som export.

### **9.1.3 Införsel och import**

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom eller utom EG.

Med import ska förstås införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EG. (2 kap. 1 a § ML).

Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av varor var redan från början utformade i enlighet med sjätte direktivet. De kompletterades vid Sveriges inträde i EU med bestämmelser om varutransaktioner med andra EG-länder i enlighet med den ordning som övergångsvis införts av EG i samband med att tullhanteringen av varor som transporteras mellan EG-länder avskaffades. Vid Sveriges inträde i EU inskränktes det tidigare exportberoendet i ML till att hädanefter avse endast omsättningar utom EG. Vid arbete med äldre beskattningsår måste man därför särskilja exportbegreppen i ML före och efter den 1 januari 1995 samt exportbestämmelserna i GML som har tillämpning på tid före den 1 juli 1994. På motsvarande sätt skedde en inskränkning i begreppet import till att avse införsel från

område utanför EG.

Endast i undantagsfall har köparens status av svensk eller utlänning 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 och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje försäljningsled för sig.

#### **9.1.4 Territoriella avgränsningar**

De territoriella avgränsningarna i dessa sammanhang kan uttryckas på följande sätt:

Av anvisningarna till 53 § p. 2 a KL framgår att till riket hänförs förutom Sveriges land- och sjöterritorium också varje annat område utanför Sveriges territorialvatten inom vilket Sverige i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler och avtal med främmande makter äger rätt att utforska kontinentalsockeln och utvinna dess naturtillgångar. Vad vårt sjöterritorium omfattar framgår av lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium. Beträffande kontinentalsockeln återfinns reglerna i lagen (1966:314) om kontinentalsockeln.

#### **EG:s momsområde**

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens momsområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör momsområdet. Se avsnitt Definitioner och begrepp samt bilaga 14.

## **Luft/ havsterritorium**

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 sjätte direktivet. 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 RSV:s uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svensk mark- och sjöterritorium.

## **Förmedling av vara**

I avsnitt 10.3.8.2 behandlas frågor om var tjänster som avser förmedling av varor är omsatta.

## **Leveransklausuler**

Under avsnitt 9.3.6.2 nedan finns en förteckning över internationella leveransklausuler.

## **Lagringsför- faranden**

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser rörande lagringsförfaranden (se avsnitt 21).

## **9.2 Omsättning inom landet**

### **9.2.1 Varor som skall transporteras till köparen enligt köpeavtalet**

**Huvudregel**  
**5 kap. 2 § 1 st.**  
**1 p. ML**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan 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. 9 § ML.

**Försäljning från Sverige**

Enligt 5 kap. 2 a § ML anses varan inte omsatt i Sverige om transporten går till en köpare i ett annat EG-land under förutsättning att säljaren är skattskyldig för omsättning av varan i det landet. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se även under avsnitt 9.2.4).

**Omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § ML**

Om transport som påbörjas inom landet går till ett annat land än ett EG-land kan varan under vissa förutsättningar enligt bestämmelserna i 5 kap. 9 § anses som omsatt utomlands genom export (se vidare avsnitt 9.3.2.3) I 5 kap. 9 § ML finns det också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska transporteras till en plats utanför EG kan anses omsatta utomlands (se avsnitt 9.3.3).

**9.2.2 Monteringsleveranser**



**5 kap. 2 § 1 st.  
2 p. ML**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning. Denna regel har avseende på bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. I vissa fall bedöms hela åtagandet som tillhandahållande av en tjänst (se vidare under avsnitt 9.6.4.13 och exempel 36 i avsnitt 10).

### **9.2.3 Import för omsättning**

**5 kap. 2 § 1 st.  
3 p. ML**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall 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 EG av säljaren för att omsättas.

Denna regel är till för att en säljare i ett sådant fall skall bli skattskyldig för försäljningen inom landet och få rätt att göra avdrag för moms som erlagts vid importen.

### **9.2.4 S.k. distansförsäljning - postorder etc. från annat EG-land till Sverige**

**S.k. distans-  
försäljning till  
Sverige**  
**5 kap. 2 § 1 st.**  
**4 p. ML**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

- varan är en annan vara än ett nytt transportmedel och transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML när någon av följande förutsättningar är 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 överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå skall vara skattskyldig för omsättningen inom landet.

Dessa regler har avseende på s.k. distansförsäljning t.ex. postorderförsäljning av varor som transporteras från ett annat EG-land till privatpersoner och andra i Sverige som inte blir skyldiga att betala skatt här p.g.a förvärvet.

Reglerna är till för att tillförsäkra destinationslandet beskattningsrätten.

För punktskattepliktiga varor gäller som framgår ovan att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19 (dnr 4743-98/900) angående "vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan

posterorderhandel". PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldigbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således; är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ av vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punkt- som mervärdeskatteområdet.

## **Omsättnings- tröskel**

För andra varor (utom nya transportmedel) gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kronor överskrids av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte överskrids anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa moms på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Situationen blir då densamma som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet.

En utländsk säljare i den här avsedda situationen kan ansöka om att skattemyndigheterna i dennes hemland ska avstå beskattningsrätten frivilligt. Om så är fallet anses omsättningen även vid underskridande av tröskelvärdet ha skett i Sverige. En svensk säljare har motsvarande möjlighet att ansöka om att Sverige ska avstå beskattningsrätten vid distansförsäljning till andra EG-länder. Omsättning vid distansförsäljning ska då

anses som omsättning i ett annat EG-land där han är registrerad som skattskyldig även om i det landet gällande tröskelvärde inte har överskridits.

## **Frigräns**

Bestämmelsen skall tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

### **9.2.5 Varan finns i landet då den tas om hand av köparen**

## **Hämtningsköp 5 kap. 3 § ML**

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, 2a och 2 b eller 9 §§. Vid s.k. EG-handel krävs viss form av bevisning för att en vara ska få säljas utan svensk moms, se avsnitt 9.6.1.

Bestämmelsen avser bl.a. vanliga hämtningsköp i en butik eller från säljares lager (se avsnitten 9.3.6.1 och 9.6.3).

### **9.2.6 Omsättning ombord vid resa mellan EG-länder**

## **5 kap. 2b § ML**

I 5 kap. 2b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.

Med avreseorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten

dessförinnan utförts utanför EG. Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG i fråga om passagerare som steg på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG. Vid en tur- och returresa gäller att återresan ska anses som en fristående transport. Bestämmelserna innebär således att en vara som omsätts på fartyg eller flygplan under en passagerartransport mellan EU-länder anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige, ML:s bestämmelserna gäller då fram till ankomstorten.

Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg, se nedan ang. konsumtion ombord.

**Omsättning på  
internationellt  
vatten/tredje  
lands  
sjöterritorium**

RR fastställde 1999-06-21 (mål nr 6787-1998) ett förhandsbesked rörande de nya reglerna fr.o.m 1999-07-01. RR ansåg, i likhet med SRN, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på tredje lands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage - utan endast vid uppehåll - utanför EG.

**Förbeställning av  
vara i samband  
med flygresor**

RR fastställde 2000-01-31 (mål nr 540-1999) ett förhandsbesked vad gällde konsekvenserna i momshänseende 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 flyplanets 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 moms i destinationslandet, som är ett annat EG-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 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."

**Varor som kon-  
sumeras ombord**

Om sådan passagerartransport mellan EG-länder utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML).

**För personligt  
bruk s.k. tax-free  
inom EG har  
upphört fr.o.m  
1/7-99**

Från och med den 1 juli 1999 upphörde medlemsländernas möjlighet sälja varor utan moms när de tillhandahölls i taxfreebutiker och skulle tas med i den resandes personliga bagage vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan (s.k. tax free).

För försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land innebar den 1 juli 1999 dock ingen förändring. Även efter den 30 juni 1999 kan således i dessa fall skattefri försäljning ske.

RSV har behandlat de nya bestämmelserna i en rad skrivelser.

#### **Datum    Innehåll**

- 990526    Momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG (dnr 43-99/110)
- 990608    Ändring med anledning av att tax-free-försäljningen inom EU upphör den 1 juli 199, m.m (dnr 5752-99/100)
- 990615    Exportbutikers försäljning (dnr 6226-99/120)
- 990628    Förtydligande ang. exportbutiker (dnr 6604-99/110)
- 991021    Diplomaters rätt att göra punktskatte-och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m. m. (dnr 10304-99/100)Se även avsnitten 9.3.3 och 9.5.3.3

## **I andra fall än i 5 kap. 2 b §**

Av 5 kap. 1 § 3 st. framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2b § aldrig anses som omsättning inom landet.

### **9.3 Omsättning utom landet**

#### **9.3.1 Allmänt**

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2b eller 3 §§ är varan enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. Till detta resultat kan man också komma med de särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2a och 9 §§ som innebär att varor som annars enligt 5 kap. 2, 2b eller 3 §§ är omsatta inom landet kan anses omsatta utomlands.

Omsättning utom landet enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EG-länder och utanför EG. Om en vara enligt bestämmelserna i 5 kap. ML inte är omsatt inom landet kan den således anses omsatt antingen i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG. En omsättning som sker eller anses ske på sist angivna sätt betecknas som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige.

Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EG-land eller utom EG har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående moms för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 9.5.5 och 16. 5-7.



## **Förskott**

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med moms. Det samma gäller om varan undantas från skatteplikt p.g.a försäljning till ett annat EG-land. Se avsnitt 9.5.1.

## **9.3.2 Export**

### **9.3.2.1 Allmänt**

## **Exportbegreppet**

Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

## **Huvudregel**

Exportbegreppet omfattar vad gäller varor i första hand omsättningar som inte enligt 5 kap. 2-3 §§ är gjorda inom landet och inte heller i något annat EG-land.

## **Omsättningar som anses utgöra export**

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2-3 §§ är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 9 § ML räknas som export. I båda fallen gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet. (Se vidare under avsnitt 9.3.2.3).

## **Utlandsverksamhet**

Svenska företags verksamhet i tredje land anses som exportverksamhet.

## **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 enligt 10 kap. 12 § 1 st. ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 16.7.

## **Fast driftställe, filial i annat land**

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast driftställe. Detta kan vara fallet vid filial utomlands. Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag.

Överför det svenska huvudkontoret en vara till filialen utgör detta inte någon omsättning enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till "annan person". Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och däremot svarande förvärv (Jfr. kommentar till ex. 3). De ska då redovisas i momsdeklaration och i kvartalsredovisning (KVR).

## **RSV Im 1982:2 RSV Im 1980:2 RSV:s skrivelse dnr 43-99/110**

RSV har utfärdat anvisningar om export av varor och tjänster (RSV Im 1982:2) och om varuförsäljning i vissa fall till utländska turister m.fl. (RSV Im 1980:2).

Anvisningarna är numera dock endast delvis tillämpliga. I en skrivelse 1999-05-26 har RSV behandlat frågan om momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG (dnr 43-99/110).

## **9.3.2.2 Omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik**

## **till och från tredje land**

Av 5 kap. 1 § 3 st. framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2b §, dvs. trafik mellan EG-länder aldrig anses som omsättning inom landet (se vidare avsnitten 9.2.5 och 9.3.3).

### **9.3.2.3 Omsättning av varor inom landet som anses utgöra export**

I 5 kap. 2, 2b och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet (se under avsnitt 9. 2 omsättning inom landet).

Enligt 5 kap. 9 § ML ska varan ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

**5 kap. 9 § 1 st.  
1 p. ML**

Säljaren levererar varan till en plats utanför EG.

**Leverans utom  
EG**

För att säljaren ska få redovisa omsättningen som export måste han kunna visa eller göra sannolikt att varorna har levererats till en plats utanför EG. Blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde är ett sätt att styrka detta. Exporten kan också styrkas genom speditors- eller frakthandlingar eller andra handlingar som visar att varan exporterats. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en export.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

**5 kap. 9 § 1 st.  
2 p. ML**

Direkt utförelse av varan till en plats utanför EG ombesörjs av speditör eller fraktförare.

**Omlastning/  
Transport via  
annat EG-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. Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EG-land. Beträffande dokumentation se vid rubrik leverans utom EG ovan.

**Leverans  
på kaj m.m.**

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 29 augusti 1996 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 EG 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 EG inte kan anses som export.

## **Virke**

Fr.o.m. den 1 juli 1998 omfattas virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10) av bestämmelserna om skatteupplag (9c kap. ML). Bestämmelserna om skatteupplag behandlas i avsnitt 21.2.

## **Hjälp-sändningar**

Även för hjälpsändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige leverans måste ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut moms på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförsel. 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 SKM i Gävle, Särskilda Skattekontoret i Ludvika, återfå erlagd moms (se avsnitten 16 och 28).

## **Utländsk företagare hämtar varan 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML**

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet.

Här kan exporten styrkas t.ex. med intyg från det utländska företaget om att varorna ska föras till plats utanför EG. Av intyget ska framgå vilka varor exporten avser, när varan ska transporteras ut, på vilket sätt transporten ska ske (uppgiften bör kompletteras med flightnummer, bilnummer eller fartygets namn) och vart (gatuadress och ort) varan ska transporteras. Exporten kan även styrkas med kopior av hos tullen stämplat enhetsdokument (ED 3). Köparen ska alltid styrka att han bedriver näringsverksamhet i utlandet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i internordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till tredje land och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 9.3.3 nedan.

**Turiste från tredje land**  
**5 kap. 9 § 2 st.**  
**ML**  
**14 § MF**

Leverans inom landet av varor till personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i ett land utom EG (tredje land) får i efterhand räknas som omsättning utomlands under vissa förutsättningar. Bestämmelserna har utformats olika beroende på om försäljning sker till besökare från Norge och Åland eller från annat land utanför EG. Grönland och Färöarna räknas som land utanför EG (Se avsnitt Definitioner och begrepp).

**RSV Im 1980:2**

RSV har utfärdat anvisningar om skattefri varuförsäljning i vissa fall till utländska turister m.fl. (RSV Im 1980:2). Dessa är numera endast delvis tillämpliga, bl.a. av det skälet att bestämmelserna om skattefri försäljning till turister m.fl. inte är tillämpliga vid leverans till personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i ett land inom EG:s momsområde.

**RSV:s skrivelse**  
**1999-05-26 (dnr**  
**43-99/110)**

RSV har i en skrivelse 1999-05-26 behandlat bestämmelserna om momsfri försäljning till privatpersoner bosatta utanför EG (dnr 43-99/110).

## **Turister från Norge och Åland**

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exkl. moms) 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 moms har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exkl. skatt får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektivet.

## **Turister från andra länder utanför EG**

För besökare som är bosatta i annat tredje land än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export.

Förutsättning är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EG och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

För att styrka uppgifterna skall säljaren i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av SKM godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EG
- eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG.

**Godkänd  
intygsgivare**

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av SKM godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom kontroll av bosättningsland samt återbetalningen av moms.

Global Refund Sverige AB är för närvarande (mars 2000) den ende godkände intygsgivaren.

**Intyg från tullen**

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av tullen påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

**Bosättning i tredje  
land  
RSV Im 1980:2**

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i tredje land under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i tredje land 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 tredje land. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i tredje land godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. Utlänning, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.



## **Bilar och båtar**

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 25.4.

## **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).

SKM kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförsel. 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.

### **9.3.3 Andra omsättningar av varor som anses utgöra omsättningar utomlands**

I de här fallen anses omsättningen som en omsättning utomlands och, om annat inte anges, utan avseende på om denna omsättning har ägt rum inom eller utom EG (jfr. även avsnitten 9.2.6 och 9.5.3.3) . Den som omsätter varorna bör ha rätt till återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 eller 12 §§.

**Bruk/omsättning ombord**  
**5 kap. 9 § 1 st.**  
**p.4 och 4a ML**

Som omsättning utomlands anses leverans av vara

- till fartyg eller till luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på sådant fartyg eller luftfartyg i all utrikes trafik (p. 4),
- till fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (p. 4), eller
- till fartyg eller luftfartyg passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i livsmedelslagen (ang. livsmedel, se avsnitt 13.2.5), dock inte punktskattepliktiga vara (p. 4a),

**Exportbutik**  
**5 kap. 9 § 1 st. 6**  
**p.**  
**ML**

- för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker när varan säljs till passagerare som ska resa direkt till tredje land.

**Försäljning för konsumtion ombord**  
**5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML**

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands.

De ändrade regler med anledning av att tax-free-försäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999 behandlas närmare i en särskild promemoria 1999-06-08, (dnr 5752-99/100).

**Utrikes trafik**

Med "utrikes trafik" avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats.

## **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 tredje land och som ska hämta/ lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till tullverket. I fartygsanmälan lämnas bland annat uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket 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 (jfr. RSV Im 1982:2). Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

För att styrka förhållandena 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.

## **Leverans av varor till fiskefartyg**

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord anses därmed ha skett utom landet. Dessutom gäller enligt 3 kap. 21 § ML att från skatteplikt undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske. Fiskeredskap utgör dock inte fartygstillbehör och de anses inte heller avsedda för bruk ombord, varför sådan leverans omfattas av skatteplikt. I ett

förhandsbesked (RSN II 1970:10.7) sades att botten- och flyttrålar inte utgjorde del, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg.

## **Bruk ombord**

Med leverans för bruk ombord ( 5 kap. 9 § 1 st. 4 p ML) avses leverans för fartygets eller luftfartygets eget behov eller för servering ombord etc.

Uttrycket "konsumtion ombord" innebär att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen ( se avsnitt 13.2.5) som kan anses säljas för konsumtion ombord. 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 således inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfrött.

## **Omsättning ombord**

Omsättning ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till tredje land ( 5 kap. 1 § 3 st ML).

Omsättning av en vara på fartyg luftfartyg eller tåg under resa mellan EG-länder omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige (5 kap. 2b § ML). Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg. Bestämmelserna i 2b § behandlas närmare i avsnitt 9.2.6.

**Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.**

**Fartygstrafik till Norge resp. Åland; försäljning/ förbrukning ombord 5 kap. 9 § 3 st. ML**

Trots att Norge och Åland ligger utanför EG:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden.

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. Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen begränsas på det sätt som anges för proviantering i 5 och 6 §§ lagen 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 momsfritt till fartyg på dessa linjer.

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 mervärdesskatt till fartyg på dessa linjer ( 6 § 1 st ovannämnda lag om proviantering).

**Konsumtion ombord vid resa inom EG 5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML**

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands.

Uttrycket "konsumtion ombord" innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 13.2.5) som kan anses säljas momsfritt. 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 momsfritt.

**PM 1999-06-08,  
dnr 5752-99/100**

Bestämmelserna om taxfree, beskattning av varuleveranser/ varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria (dnr 572-99/100).

Leverans av vara för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999: 445) om exportbutiker, dvs. butiker på flygplats med försäljning till flygpassagerare, anses som omsättning utomlands i de fall den säljs till passagerare som ska resa direkt till tredje land.

Endast försäljning till passagerare som åker direkt till tredje land (dvs. från den svenska avreseflygplats där exportbutiken finns till flygplats i tredje land) omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa som går direkt från den svenska flygplats där exportbutiken ligger till flygplats i tredje land, kan anses som omsättning utomlands.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser från RSV:

- Ändring med anledning av att tax-freeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 199, m.m. (dnr 5752-99/100).
- Exportbutikers försäljning (dnr 6226-99/120).
- Förtydligande ang. exportbutiker (dnr 6604-99/110).
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EG-interna resor och i exporbutik m.m. (dnr 10304-99/100).

**Exportvagns-  
förteckning  
5 kap. 9 § 1 st.  
7 p. ML**

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning. I sådan kan även införas fordon avsett att brukas stadigvarande i annat EG-land (se avsnitt 9.6.2.10). Bestämmelserna om exportvagnsförteckning behandlas i avsnitt 25.

**5 kap. 9 § 1 st.  
8 p. ML**

- leverans av vara åt utländsk företagare, som inte är skattskyldig, och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som gjorts av denne.

Bestämmelsen är tillämplig när ett utländskt företag inom eller utom EG faktureras för en vara som levereras i Sverige för det utländska företagets räkning på grund av dettas garantiåtagande till en kund. En ytterligare förutsättning är att det utländska företaget inte är skattskyldigt här för omsättningen av varan

#### **9.3.4 Omsättning av varor i andra EG-länder och försäljning av varor till andra EG-länder**

En svensk säljare har enligt 10 kap. 11 § ML möjlighet till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättning av varor som görs i ett annat EG-land. Se vidare avsnitt 9.5.5.4.

I fråga om leverans av varor från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas

räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige. Se avsnitt 9.2 ovan. För undvikande av dubbelbeskattning vid s. k gemenskapsinterna förvärv undantas i stället omsättningen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 4.17.

### **9.3.5 Återföring av avdrag för fiktiv skatt vid omsättning utomlands**

Den tidigare bestämmelsen i 10 kap. 12 § 2 st. ML (se SFS 1994: 1798) ska fortfarande tillämpas på i bestämmelsen angivna varor förvärvade före den 1 november 1995. Se vidare avsnitt 16.7.

### **9.3.6 Något om leveransklausuler vid varuhandel**

Vid bedömning av internationella varutransaktioner kan det vara av intresse att närmare känna till internationellt tillämpade standardiserade leveransklausuler.

#### **9.3.6.1 Allmänt om omsättningbegreppet respektive leveransbegreppet**

## **Omsättning 2 kap. 1 § ML**

Före den 1 juli 1994 krävdes att leverans eller eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits för att omsättning skulle anses föreligga. Genom lagändringen den 1 juli föreligger omsättning redan genom att äganderätten övergått till förvärvaren. Genom medlemskapet i EU ska ML tolkas i ljuset av gemenskapsrätten. EG-domstolen har i dom i målet C-320/88, uttalat att med omsättning avses inte överföring av äganderätten i enlighet med berörd nationell lagstiftning utan varje överföring som innebär en rätt för förvärvaren att förfoga över godset som om han vore ägare till egendomen (jfr. även Kammarrättens i Stockholm dom den 19 oktober 1999, mål nr 4854-1998 och 4945-



1998) . Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 5.

**Leverans  
1 kap. 3 §  
2 st. ML**

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML ska med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.

**Avlämnad**

Enligt RSV:s uppfattning bör normalt en vara kunna anses som avlämnad i ML:s mening vid samma tidpunkt som varan enligt köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser ska anses avlämnad. Denna uppfattning överensstämmer också med den betydelse ordet "leverans" har, nämligen avlämnande, tillhandahållande. Har andra leveransklausuler använts än de som finns angivna i KöpL bör enligt RSV:s uppfattning de av Internationella Handelskammaren (ICC) fastställda definitionerna i de s.k. INCOTERMS gälla.

**KöpL:s avlämnande  
Risken/faran  
för godset**

Begreppet "avlämnande" är i KöpL en juridisk fackterm vars betydelse framgår av dess funktion i ett antal regler (prop. 1988/89:76 s. 68). Avlämnandet anknyter närmast till ett annat begrepp, nämligen säljarens dröjsmål. Även andra regler knyter an till avlämnandet. Bl.a. övergår risken för varan i allmänhet på köparen när varan avlämnats.

Då en vara försäljs avtalar säljaren och köparen oftast om hur avlämnandet (leveransen) ska gå till. Sättet för avlämnandet kan också framgå av sedvana.

## **Hämtningsköp**

Om inget är avtalat sker avlämnandet av varan hos säljaren, s.k. hämtningsköp (6 § KöpL). Säljaren ska hålla varan tillgänglig där han vid köpslutet hade sitt affärsställe eller, om han saknade affärsställe som hade samband med köpet, sitt hemvist. Om varan vid köpslutet fanns på en annan plats än hos säljaren, och parterna visste detta ska varan avlämnas där den fanns. Säljarens skyldighet i samband med köpet består i att hålla varan tillgänglig på plats. Vid hämtningsköp anses varan avlämnad när köparen tagit hand om den.

## **Hämtköp/ transportköp**

Köpet kan också vara förbundet med skyldighet för säljaren att transportera godset till en köpare på samma ort, s.k. platsköp, eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor s.k. transportköp. Vid såväl platsköp som transportköp sker avlämnandet när varan överlämnas till köparen (7 § 1 st. KöpL). Så är fallet exempelvis då oljebolag säljer villaolja till småhusägare på orten. Oljan anses då inte avlämnad förrän den inpumpats i villans oljetank.

## **Distansköp**

I många fall ska godset vid transportköp sändas från en ort till en annan. Vid s.k. distansköp (7 § 2 st. KöpL), dvs. köp där varan sänds eller transporteras till en köpare från en ort till en annan eller i övrigt en transport som inte kan betraktas som lokal, sker avlämnandet när varan överlämnas till en självständig transportör. Ska transporten ombesörjas av flera självständiga transportörer sker avlämnandet då varan överlämnas till den första transportören vars åtagande är att transportera varan från avsändningsorten. Däremot är inte varan avlämnad till en transportör som endast har åtagit sig att transportera inom säljarens ort, exempelvis

från säljarens affärsställe till järnvägstationen. Först då varan omhändertagits av en transportör som ska transportera den från avsändningsorten sker avlämnandet. Ombesörjer säljaren själv transporten sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.

Vid handel av mera betydande omfattning används som regel olika leveransklausuler som reglerar när bl.a. avlämnandet ska ske. Sådana klausuler har som tidigare nämnts definierats av den Internationella Handelskammaren genom de s.k. INCOTERMS. Klausulerna revideras fortlöpande och det har därför inte ansetts lämpligt att de återges i KöpL. Ett undantag har emellertid gjorts i fråga om klausuler som är vanliga i inrikeshandeln. I 7 § 3 st. KöpL anges att om varan sålts "fritt", "levererad" eller "fritt levererad" med angivande av en viss ort, anses varan inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort. Enligt prop. 1988/89:76 s. 73 fordras normalt att varan är tillgänglig för köparen t.ex. på hans affärsställe, i en terminal eller hos säljarens ombud på orten.

Klausulen "fraktfritt" är inte nämnd i KöpL. Enligt denna klausul anses varan avlämnad redan då den överlämnas för transport, dvs. samma regel som gäller för distansköp enligt 7 § 2 st. KöpL (se Hellner Ramberg, speciell avtalsrätt 1 köprätt 1991 s. 85 f.).

#### **RÅ 1987 ref 45**

RÅ 1987 ref 45 (förhandsbesked i taxeringsfråga) gällde en svensk köpares (X) rätt till lagernedskrivning på varor under transport från säljaren (Y). Varorna sändes på uppdrag av Y med självständig fraktförare från Y:s fabrik till hamnen i Z-land. Varorna omlastades på fartyg för vidaretransport (självständig fraktförare) till Å-stad i Sverige. Varorna omhändertogs i Å-stad för X:s räkning av svenskt transportföretag. Konossement utfärdades vid inlastningen i Z-land i tre

originalexemplar. De ankom till X i följande ordning:

Exemplar 1 sändes av säljaren med post direkt till X som sände det vidare till det transportföretag som omhändertog godset när det ankom till Å-stad.

Exemplar 2 sändes även detta av säljaren med post direkt till X. Det arkiverades hos X och var avsett att användas om det första exemplaret skulle förkomma under transporten.

Exemplar 3 lämnades av säljaren med fakturor och växeltratta till dennes bank i Z-land. Banken i Z-land sände dokumenten till X bank i Sverige. Dokumenten erhöles av X mot att trasserad växel accepterades.

Leveransvillkor vid dessa inköp var CIF Å-stad.

Förhandsbesked önskades beträffande den tidpunkt då varorna var att anse som inneliggande lager hos X med åtföljande rätt att med skattemässig avdragsgillhet nedskryva detsamma:

1. Den dag godset lämnar fabriken i Z-land.
2. Den dag godset lastas ombord på fartyg.
3. Den dag exemplar 1 av konossementet sändes från Z-land.
4. Den dag exemplar 1 av konossementet ankommer till Sverige.
5. Den dag exemplar 3 av konossementet lämnas till banken i Z-land.
6. Den dag exemplar 3 av konossementet ankommer till banken i Sverige, eller
7. Den dag exemplar 3 av konossementet avhämtas hos banken i samband med att trasserad växel accepteras.

Rättsnämnden ansåg att varorna skulle räknas in i X:s lager när de avlämnats till självständig fraktförare för transport från Y:s fabrik till hamnen i Z-land (alternativ 1 i ansökningsen). RN uttalade bl.a.:

En förutsättning i förevarande ärende är att en självständig fraktförare transporterar varorna från säljarens fabrik till hamnen i Z-land. I och med att varorna omhändertagits av fraktföraren måste de anses ha avlämnats för transport till bolaget. Från samma tidpunkt får bolaget följaktligen räkna in varorna i sitt lager.

RR ändrade inte förhandsbeskedet.

### **9.3.6.2 Leveransklausuler**

Leveransvillkor, leveransklausuler och transportklausuler är bestämmelser som genom sedvänja och rättspraxis samt delvis i lag fastställts för att reglera säljares och köparens transportförpliktelser vid köp av lös egendom.

**"Fritt",  
"levererad" eller  
"fritt levererad"**

Har en vara sålts "fritt", "levererad" eller "fritt levererad" med angivande av viss bestämmelseort, anses varan enligt 7 § 3 st. KöpL avlämnad först när den kommit fram till bestämmelseorten. Dessa leveransvillkor är de enda vars innebörd anges i KöpL.

<b>Fraktfritt</b>	De ovan angivna leveransvillkoren ska inte förväxlas med klausulen "fraktfritt". Är det i leveransklausulen angivet "fraktfritt" anses varan, civilrättsligt sett, avlämnad redan då den överlämnas för transport (jfr. 7 § 2 st. KöpL angående distansköp).
<b>Cost and freight (CFR)</b>	Klausulen CFR (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerat fartygets reling i inlastningshamnen.
<b>Cost, insurance, freight (C.I.F.)</b>	Klausulen C.I.F. (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset effektivt passerar fartygets reling i inlastningshamnen. Försäkring tecknas av säljaren för köparens räkning till destinationshamnen.
<b>Delivered Duty Paid (DDP)</b>	Klausulen DDP (levererat, förtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Det är således säljaren som står faran för godset under hela transporten. Jfr 7 § 3 st. KöpL.
<b>Delivered Duty Unpaid (DDU)</b>	Klausulen DDU (levererat, oförtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Jfr ovan betr. DDP.

**Delivered at  
frontier (DAF)**

Klausulen DAF (med angiven bestämmelseort vid gränsen) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven bestämmelseort på andra sidan gränsen (levererat gränsen).

**Ex factory (EXF),  
Ex warehouse,  
Ex works (EXW)**

Klausulerna EXF och EXW (med angiven anläggning och ort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande vid nämnd anläggning på angiven ort (från fabrik, från lager).

**Ex quay (EXQ  
eller DEQ)**

Klausulen EXQ eller DEQ (tull betald, med angiven hamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på kajen i angiven hamn (lossningshamn) i utlandet (fritt på kaj).

**Ex ship (ESX  
eller DES)**

Klausulen EXS eller DES (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande ombord på fartyget i destinationshamnen (lossningshamnen) i utlandet (fritt från fartyg).

**Free on board  
(FOB)**

Klausulen FOB (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerar fartygets reling i den angivna inlastningshamnen (fritt ombord).

**F.O.B. Airport  
(FOA)**

Klausulen FOA med angiven avsändningsort innebär att faran övergår (leverans får anses ske) då godset överlämnas till flygtransportör eller dess agent på angiven flygplats enligt där rådande sedvänja.

**Free alongside  
ship (FAS)**

Klausulen FAS (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset levereras långsides fartyget i den angivna inlastningshamnen (fritt fartygs sida).

**Free carrier  
(FRC eller FCA)**

Klausulen FRC eller FCA (med angiven plats) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till fraktföraren på överenskommen plats (fritt fraktförare).

**Free on rail  
(FOR)  
Free on truck  
(FOT)**

Klausulerna FOR och FOT (med angiven avsändningsort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till järnvägspersonal på avsändningsorten (fritt banvagn).

**Freight or Carriage paid to (DCP eller CPT)**

Klausulen DCP eller CPT (fraktfritt med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till förste fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)



## **Freight, Carriage and Insurance (CIP)**

Klausulen CIP (fraktfritt inkl försäkring med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till första fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)

### **9.3.6.3 Leveransbegreppet, en sammanfattning**

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en vara normalt anses levererad när den enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) får en vara anses levererad när risken (faran) för varan enligt dessa övergår på köparen.

#### **Exempel**

Ett skattskyldigt svenskt företag (A) köper ett parti varor i Polen. Varorna säljs när de är kvar i Polen till ett svenskt företag (Y). Hälften av varupartiet skall till Sverige och hälften till Norge. Varorna transporteras med säljarens (A) bil till polsk hamn, varifrån transport sker med svenskt rederi till Malmö respektive Oslo. Leveransvillkoren är CIF Malmö respektive FOB den polska hamnen. I bägge fallen har faran för godset övergått till köparen när det passerat fartygets reling i den polska hamnen.

I och med att faran övergått anses varan, genom respektive leveransklausul, civilrättsligt sett som levererad. Detta

överensstämmer med KöpL:s synsätt. Enligt 7 § 2 st. KöpL skall vid distansköp varan anses avlämnad (levererad) när den överlämnas till självständig transportör, dvs. det svenska rederiet. Hade varorna transporterats med självständig fraktförare till polsk hamn hade varorna enligt KöpL ansetts avlämnade (levererade) när de överlämnats till den fraktförare som åtagit sig transporten till den polska hamnen.

## **9.4 Import**

### **9.4.1 Allmänt**

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan skall rent fysiskt transporteras till Sverige från tredje land. Varan kan dock vid s.k. T1-transitering transporteras genom annat EG-land.

När varan förs in från tredje land skall moms erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML (1 kap. 1 § 1 st. ML). Moms vid import tas ut av tullverket. Det innebär att tullagen (1994:1550) och andra tullförfattningar t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. också skall tillämpas. Enligt dessa författningar kan i vissa fall temporär eller slutlig frihet från att erlagga tull och skatter beslutas av tullverket.

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. Se avsnitt 21.

Skyldig att betala skatten är den som enligt 10 § tullagen (1994:1550) är betalningsskyldig för skatten (1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML).

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§ ML är dock skattesatsen 12 procent.

### **Gemenskaps- vara**

Med gemenskapsvara förstås vara som är framställd inom EG eller som kommer från plats utanför EG, men som försatts i fri omsättning, dvs. eventuell tull har erlagts (prop. 1995/96:58 s. 29).

### **Beskattnings- myndighet**

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av tullverket i den ordning som gäller för tull. I den mån inte regeringen föreskriver annat gäller bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av tullmyndighets beslut även för importmoms. Det är således till tullmyndigheten man ska vända sig med frågor som rör momsen vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även SKM vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 21.

SKM är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitten 9.5 och 9.6.

## **Tullklarering**

Alla varor som införs till Sverige från tredje land ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder tullmyndigheten vidtar i fråga om en vara som angetts till en godkänd tullbehandling. Förtullning är en form av tullklarering. Den viktigaste tullproceduren är "övergång till fri omsättning", som motsvarar förtullning. Som exempel på tullklarering kan nämnas uppläggnig i tullager.

## **Tullskyldig**

För att förtullas ska en vara "anmälas till förtullning". Den som anmäler en vara för förtullning blir tullskyldig. Vid anmälan ska den tullskyldige lämna en tulldeklaration. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura eller motsvarande handling. Tullskyldig ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning. Deklaration får lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos tullverket. Det är dock alltid den tullskyldige importören som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas och att övriga bestämmelser som avser importen följs (se nedan ang. dubbelbeskattning p.g.a. speditörs konkurs).

Med ledning av tulldeklarationen fastställer tullverket tull, skatt (t.ex. moms) och avgifter.

## **Speditörer**

Om en speditör uppträder som ombud för en tullskyldig importör och betalar importmomsen till tullverket för importörens räkning, har speditören inte rätt till avdrag för sådan moms. Se dock avsnitt 9.4.2 angående 6 § Skattebetalningsförordningen (SFS 1997:750).

Se även avsnitt 9.4.5 angående speditörsfaktura.

### **9.4.2 Import av vara**

Moms ska enligt 1 kap. 1 § 3 p. ML erläggas vid skattepliktig import av varor.

## **Undantag från skattskyldighet: Temporär import**

Undantag från skattskyldighet gäller då vara förs in tillfälligt under s.k. temporär import enligt lagen om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. och förordningen om vissa förfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Generaltullstyrelsen har meddelat föreskrifter som är publicerade i tullverkets författningssamling TFS. Förfarandet är tillämpligt på exempelvis införsel av varuprov, varor för utställning etc. I vissa fall fordras det dock deposition eller säkerhet. Tidigare benämndes förfarandet temporär tullfrihet.

**3 kap. 30 § 1 st.  
ML**

I artikel 14. 1 i det sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln hade tidigare sin motsvarighet i 3 kap. 30 § ML. Fr.o.m. den 1 januari 1995 har beträffande de varor som skattefrihet alltjämt ska föreligga för uppräknningen överförts till lagen om frihet från skatt vid import, m.m.

I artikel 16. 1 A i sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager o.d. är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

**3 kap 30 § 2 st.  
ML**

Undantag från skatteplikt föreligger vid import av vara om denna efter importen ska säljas vidare till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett GIF i ett annat EG-land. Yrkande om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklaration. Beträffande förutsättningarna för skattefrihet i ett sådant fall hänvisas till avsnitt 9.6.2.1.

**6 § skattebetalningsförordningen**

Fr.o.m. den 1 juli 1996 kan en utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 § 2 st. ML registrera sig till moms för omsättningen. Registreringen kan ske genom en sådan representant som avses i 23 kap. 4 § SBL. RSV har utfärdat föreskrifter på området (RSFS 1996:20). Generaltullstyrelsen har också utfärdat föreskrifter. Se även avsnitt 29.

Angående avdragsrätt, se avsnitt 15.

### 9.4.3 Import av fordon

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att moms skall erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m. m. när

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m. m.). Se även avsnitt 28.1.1.
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m. m.)
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning nr 918/83).

### 9.4.4 Beskattningsunderlag

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8-11 §§ ML.

Beskattningsunderlaget ska förutom varans värde för tulländamål, med tillägg för tull och andra statliga skatter och avgifter m. m. omfatta frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader fram till den första bestämmelseorten i importlandet. Exempel på omkostnader är bl.a. emballage- och provisionskostnader och godshanteringstjänster.

Beskattningsunderlaget ska även inkludera omkostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i importlandet eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen.

Bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 8 § ML och i 13 b § MF. Generaltullstyrelsen har utfärdat föreskrifter på området.

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka omkostnaderna ska ingå i

beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Samtidigt föreligger rätt till återbetalning av ingående skatt för den som tillhandahåller en sådan tjänst (10 kap. 11 § ML).

I 7 kap. 9-11 §§ ML finns regler om hur beskattningsunderlag ska beräknas i vissa särskilda fall. Bestämmelserna innebär i princip att beskattningsunderlaget ska utgöras av värdet av tillfört material och arbete. 9 § avser återimport av varor som bearbetats i tredje land på annat sätt än genom reparation. 10 § avser import och återimport av varor som tillverkats helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror. 11 § avser återimport av varor som reparerats. Vid import av varor som lagts i sådana särskilda lager som omfattas av 9 c kap. ML, finns regler i 9 c kap. 6 § ML, se avsnitt 21.

#### **9.4.5 Avdragsrätt för importmoms**

Beträffande avdragsrätt vid import se avsnitt 15.

### **9.5 EG-handel med varor, allmänt**

#### **9.5.1 Omsättning - förvärv - destinationsprincipen**

Vid handel mellan skattskyldiga personer i EG-länder sker inte någon importbeskattning i destinationslandet av en vara som transporterats dit från ett annat EG-land. Ändå ska destinationsprincipen som innebär att mottagarlandet tillerkänns beskattningsrätten vid en varuförsändelse tillämpas under den tid den s.k. övergångsordningen gäller. Denna ordning var avsedd att gälla t.o.m. utgången av år 1996, i avvaktan på utarbetandet av ett permanent momssystem inom EG. Ett



sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. Det innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla. Enligt övergångsordningen har importbeskattningen ersatts med en beskattning av köparens förvärv av en vara från ett annat EG-land - ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). I vissa fall sker dock beskattning redan nu enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EG-länder. 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.

För att uppnå beskattningsresultat i linje med nämnda principer gäller vid EG-handel 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 omsättningen utgör den beskattningsbara händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsbara händelsen utgörs av omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt till undvikande av dubbelbeskattning. I ML finns stadgande om sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a §.

### **9.5.2 Metod att läsa bestämmelserna**

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om man i ett

enskilt fall inte i förväg är säker på 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.

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Därefter gäller att undersöka om bestämmelserna om beskattning av GIF är tillämpliga och så att säga tar över. Slutligen måste utredas vem av parterna - säljare eller köpare - som är skattskyldig.

Nedan i avsnitt 9.5.3 redogörs kort för bestämmelserna om omsättningsland vid varuhandel och för bestämmelserna om undantag från skatteplikt i avsändningslandet när en vara ska beskattas enligt destinationsprincipen. Bestämmelserna om GIF tas upp i avsnitten 9.5.4. I och 9.6 redogörs mera ingående för vilka bestämmelser som gäller vid olika affärstransaktioner. I det avsnittet är intaget en exempelsamling där de skattemässiga konsekvenserna belyses.

### **9.5.3 Omsättningsland**

Bestämmelserna om omsättningsland finns i 5 kap. ML. De innebär i korthet följande: i 1 § stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. I kapitlets 2 och 3 §§ anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige och i 9 § anges vissa fall då omsättning är gjord utomlands. I 2 b § regleras omsättningsland vid omsättning av varor i samband med persontransporter mellan EG-länder. (Se vidare under avsnitt 9.1-9.3 ovan).

## Omsättning 2 kap. 1 § ML

Före den 1 juli 1994 krävdes att leverans eller eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits för att omsättning skulle anses föreligga. Genom lagändringen den 1 juli föreligger omsättning redan genom att äganderätten övergått till förvärvaren. Genom medlemskapet i EU ska ML tolkas i ljuset av gemenskapsrätten. EG-domstolen har i dom i målet C-320/88, uttalat att med omsättning avses inte överföring av äganderätten i enlighet med berörd nationell lagstiftning utan varje överföring som innebär en rätt för förvärvaren att förfoga över godset som om han vore ägare till egendomen (jfr. även Kammarrättens i Stockholm dom den 19 oktober 1999, mål nr 4854-1998 och 4945-1998). Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 5 och bestämmelserna om leveransbegreppet i avsnitt 9.3.6.1.

Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att moms ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om GIF kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EG-land där köparen är registrerad till moms. I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet. De bestämmelser som reglerar försäljningar inom landet och till tredje land (export) behandlas nedan i exempel m.m. endast när det behövs för sammanhanget.

### **9.5.3.1 Varor som skall transporteras till en köpare i ett annat EG-land eller avhämtas för utförelse av en köpare från ett annat EG-land**

## Inom landet

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom Sverige om:

- varan fysiskt *finns* här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen (se avsnitt 9.2.1 ovan).

Omsättningen är dock inte gjord i Sverige om säljaren är regist- rerad till moms för omsättning av varan i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i det andra EG-landet med beskattning av säljaren i destinationslandet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 a § ML. Se avsnitt 9.2.4 ovan.

- varan ska hämtas av en köpare som kommer från ett annat EG-land och som ska föra den till ett annat EG-land.

I de fall då en vara enligt avtalet mellan köpare och säljare inte ska transporteras till köparen utan i stället avhämtas av denne är den enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen jfr. avsnitten 9.3.6.1 och 9.2.5 ovan.

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige. Till undvikande av dubbelbeskattning i de fall då köparen ska beskattas enligt destinationsprincipen för ett GIF i ett annat EG-land finns bestämmelser om undantag från skatteplikt av omsättningen i Sverige i 3 kap. 30a § ML. Angående kravet på dokumentation för att kunna sälja momsfritt vid s.k. hämtningsköp, se avsnitt 9.6.1.

Om det transportkrav som framgår av 3

kap. 30 a § ML inte uppfylls så som vid leverans av vara till utländsk företagare som inte avser att föra ut denna kan omsättningen inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

### **9.5.3.2 Varor som skall avsändas till Sverige från ett annat EG-land eller avhämtas där för att föras in till Sverige**

Varorna är inte omsatta i Sverige emedan någon transport till köparen inte påbörjas här och avhämtning inte sker inom landet.

Följande undantag gäller emellertid

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning anses varan omsatt inom landet (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Se avsnitten 9.6.4.13, 10.3.2, 10.3.4.

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till Sverige från en plats utanför EG av säljaren för att omsättas (inom eller utom landet), anses varan omsatt här (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML). Se avsnitten 9.2.3, 9.4.2, 9.6.4.10 och 9.6.4.12.

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige anses varan omsatt i Sverige om

- köparen inte är skattskyldig för förvärvet enligt bestämmelserna om GIF och

- säljaren är skattskyldig i Sverige för en sådan omsättning (5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML). Se närmare under punkt 9.2.4 rörande distansförsäljning till Sverige.

Jämför även vad som ovan och under punkt 9.2.1 anförts om distansförsäljning från Sverige.

### **9.5.3.3 Leverans till/omsättning på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik och tåg**

#### **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 EG-trafik eller tredjelandstrafik. (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML). Se även avsnitten 9.2.6, 9.3.3, 9.5.3.3 och 9.6.216.

#### **Leverans för omsättning ombord 5 kap. 9 § 4 och 4a ML**

Som omsättning utomlands anses leverans av vara som ska säljas ombord när det är fråga om leverans till:

- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (p. 4), eller
- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i i livsmedelslagen (ang. livsmedel, se avsnitt 13.2.5), dock inte punktskattepliktiga vara (p. 4a).

## **Omsättning ombord**

Omsättning ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till tredje land (5 kap. 1 § 3 st ML).

Omsättning av en vara på fartyg luftfartyg eller tåg under resa mellan EG-länder omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige (5 kap. 2b § ML).

Det innebär att svenska momsbestämmelser är tillämpliga om försäljning av varor sker ombord på fartyg eller flygplan som avgår från svensk avreseort. De svenska bestämmelserna gäller därefter fram till ankomstorten.

Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se avsnitt 9.3.3 och samt hänvisning nedan.

## **Konsumtion ombord**

Omsättning av en vara för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg i i trafik mellan EG-länder anses om omsättning utomlands (5 kap. 9 § p. 5 ML).

Begreppet "konsumtion ombord" anger att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som kan anses säljas för konsumtion ombord. 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.

**Taxfree har upphört**

**PM 1999-06-08,  
dnr 5752-99**

Bestämmelserna om taxfree, beskattning av varuleveranser/ varvaruomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria (dnr 5752-99/100).

**Servering ombord = tjänst**

Servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller både i EG-trafik och tredjelandstrafik. Se vidare avsnitt 10.2.1

#### **9.5.3.4 Garantiåtaganden**

En vara är omsatt utomlands om den levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagen gjort (5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML). Regeln är generell och gäller således även utländska företagare i andra EG-länder.

#### **9.5.3.5 S.k. taxfree-försäljning till fysisk person bosatt i tredje land**

**Turister**

Försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land anses som omsättning utomlands. Även efter den 30 juni 1999 kan således i dessa fall skattefri försäljning ske.

Särskilda regler finns dock vad gäller personer bosatta i Norge och på Åland, avsnitt 9.3.3 samt de skrivelser till vilka hänvisas nedan.

RSV har behandlat de nya bestämmelserna i en rad skrivelser de nya bestämmelserna:



## **Datum Innehåll**

- 990526 Momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG (dnr 43-99/110)
- 990608 Ändring med anledning av att tax-free-försäljningen inom EU upphör den 1 juli 199, m.m (dnr 5752-99/100)
- 990615 Exportbutikers försäljning (dnr 6226-99/120)
- 990628 Förtydligande ang. exportbutiker (dnr 6604-99/110)
- 991021 Diplomaters rätt att göra punktskatte-och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m. m. (dnr 10304-99/100)Se även avsnitten 9.3.3 och 9.5.3.3

Se även avsnitten 9.2.6, och 9.5.3.3.

### **9.5.4 Gemenskapsinterna förvärv (GIF)**

Vid EG-handel är det vid tillämpning av destinationsprincipen köparens förvärv och inte säljarens omsättning som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska då normalt betala moms i destinationslandet vilket som regel är det land dit varan ska transporteras eller ett annat land där köparen är momsregistrerad.

Vid förvärv av nya transportmedel är köparen, som i sådana fall också kan vara en privatperson, skattskyldig för förvärv även om han inte är momsregistrerad. Beskattning ska då ske i det land där fordonet ska stadigvarande brukas.

Om en affärstransaktion är av sådant slag att s.k. förvärvsbeskattning ska ske i Sverige ska förvärvaren betala svensk moms 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 GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

GIF kan föreligga i Sverige p.g.a. förvärv mot ersättning och p.g.a. överföring av varor mellan EG-länder.

#### **9.5.4.1 GIF p.g.a. förvärv mot ersättning**

##### **Transport till Sverige från annat EG-land**

Om någon mot ersättning förvärvar en vara föreligger ett GIF i Sverige, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonders räkning till Sverige från ett annat EG-land och om någon av följande förutsättningar föreligger.

##### **Nytt transportmedel**

- 1) Förvärvet avser nytt transportmedel som ska användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

##### **Punktskattepliktig vara**

- 2) Förvärvet avser punktskattepliktig vara och köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML).

## **Annan vara**

- 3) Förvärvet görs från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land och köparen är en
- näringsidkare som har avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML, eller är
  - 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 överstiger ett visst årligt belopp av f.n. 90 000 kr exklusive moms (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 2 st. ML). Se vidare avsnitten 9.6.4.6 och 9.6.4.9.

## **Frigräns**

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

GIF i Sverige föreligger även i följande fall.

## **Import via annat EG-land**

1) Förvärvaren är juridisk person som inte är näringsidkare och transporten av varan påbörjas utanför EG och varan därefter importeras av förvärvaren till ett annat EG-land än Sverige för vidare transport till Sverige (2 a kap. 5 § ML).

**Transport till  
annat  
EG-land  
(reservregeln)**

2) Förvärvaren har vid förvärv från skattskyldig säljare i annat EG-land åberopat sitt svenska momsregistreringsnummer och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EG-land från Sverige eller till ett annat EG-land (dvs. mellan andra EG-länder). GIF föreligger dock inte i Sverige om förvärvaren visar att han påförts moms i ett annat EG-land för förvärvet.

Denna regel brukar betecknas reservregeln och ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv vid vilket momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen av varan från skatteplikt. Regeln är också avsedd att framtvinga registrering av förvärvaren i ett annat EG-land om denne där omsätter varan. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML).

Avdragsrätt för förvärvsskatten kan vägras när reserverregeln används. (se nedan under avsnitt 9.5.5.3).

Den som påförts utgående skatt enligt denna regel har enligt 13 kap. 25 a § ML rätt att reducera denna skatt i efterhand om det kan visas att skatt också har påförts i ett annat EG-land med anledning av förvärvet.

## Trepartshandel

3) Vid s.k. trepartshandel. En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. I det fall den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i Sverige skulle vid tillämpning av den ovannämnda reservregeln mellanmannen beskattas i princip för GIF i Sverige. Emellertid föreligger särskilda regler för trepartshandel som innebär att mellanmannen inte ska beskattas för sitt förvärv om han säljer varan vidare till ett annat EG-land och den till vilken han säljer varan är skattskyldig för omsättningen (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

Beträffande skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde samt valutadag vid GIF se avsnitten 9.6.4.1-9.6.4.3 nedan.

### **9.5.4.2 GIF p.g.a. överföring mellan EG-länder**

GIF föreligger i vissa fall när någon för över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EG-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 p. samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Överföring från Sverige beskattas ej här. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 9.6.4.11.

### **9.5.5 Avdragsrätt vid GIF och EG-försäljning**

#### **9.5.5.1 Omsättning inom landet, överföring till annat EG-land**

Den som omsätter varor i Sverige under sådana förhållanden att svensk moms ska

tas ut av kunden har rätt till avdrag för ingående skatt enligt allmänna regler i ML även om kunden hör hemma i annat EG-land. I de fall omsättningen är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-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 EG-land för överföring dit av varor, har avdrags- eller återbetalningsrätt för svensk ingående skatt enligt de allmänna reglerna i 8 och 10 kap. ML.

#### **9.5.5.2 GIF**

Den som beskattas i Sverige för GIF har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt på förvärvet enligt de allmänna reglerna i 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i momsfri verksamhet eller för privat bruk.

Den ingående skatten vid GIF uppgår till belopp motsvarande den utgående skatt som ska redovisas med anledning av förvärvet. Som nämnts i föregående stycke kan dock avdragsrätten för den ingående skatten vara begränsad.

## **Ej åberopat sitt VAT-nr vid förvärvet**

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF. Vid beräkningen av den utgående skatten ska den utländska momsen ingå, se vidare avsnitt 9.6.4

### **9.5.5.3 Reservregeln**

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln som innebär att svenskt momsregistreringsnummer kan åberopas för undantag från skatteplikt i omsättningslandet även om en vara ska transporteras till ett annat EG-land än Sverige kan avdrag i vissa fall vägras. Reservregeln ska fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv där momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen från skatteplikt. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML). Rätt till avdrag vid tillämpning av denna regel bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis p.g.a. att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Den som påförts utgående skatt enligt denna regel har enligt 13 kap. 25 a § ML rätt att reducera denna skatt i efterhand om det kan visas att skatt också har påförts i ett annat EG-land med anledning av förvärvet.

Om en köpare åberopar sitt svenska momsregistreringsnummer i egenskap av mellanman i en trepartshandel föreligger

inte något GIF p.g.a att svenskt momsregistreringsnummer åberopats när en vara är destinerad till ett annat EG-land. (2a kap. 6 § 2, 3 st.)

#### **9.5.5.4 Omsättning i annat EG-land**

Enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML föreligger rätt till återbetalning för ingående skatt som avser förvärv inom landet som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land. Rätt till återbetalning bör i likhet med vad som gäller avdragsrätten vid GIF enligt reservregeln endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis p.g.a. att omsättningen understiger tröskelvärdet. Rätt till avdrag bör också föreligga om det kan visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

RR har i dom den 16 november 1999, mål nr 2470-1998, uttalat sig om tillämpningen av nämnda bestämmelse såvitt avser dess lydelse före den 1 november 1995, se vidare härom i avsnitt 16.5.

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 9.6--**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.





[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 9.1-9.5.5.4](#)

### 9.6 Fördjupad redogörelse med exempel

I detta avsnitt lämnas en mera ingående redogörelse för hur bestämmelserna om omsättningsland och gemenskapsinterna förvärv ska tillämpas i skilda situationer. För överskådlighetens skull, och för att kunna tjäna som en praktisk vägledning i de situationer företagare och andra kan ställas inför, har avsnittet utformats utifrån några normalt förekommande affärstransaktioner.

Symbolerna i exemplen har följande betydelse.

	<b>Pilen anger varans väg</b>
	<b>Pilen anger fakturans väg</b>
	<b>Gräns mot tredje land</b>
	<b>Gräns mot EG-land</b>

Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till RSV:s broschyrer RSV 409, 557 och 558 samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

#### 9.6.1 Allmänt om försäljning från Sverige till annat EG-land

En förutsättning för att en försäljning ska beskattas i Sverige är *dels* att en omsättning ägt rum här, *dels* att omsättningen inte är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. eller 9 c kap. ML. Det betyder dock inte att omsättningen alltid utgör den beskattningsgrundande händelsen och att beskattning ska ske här i landet. Nedan redogörs för flera situationer där beskattningen ska ske i annat land än Sverige. Detta kan i vissa fall bero på att förvärvet utgör den beskattningsgrundande händelsen. I andra fall kan det bero på att omsättningen ska anses ha ägt rum i ett annat land än Sverige, trots att den enligt ovannämnda grundregel ägt rum här i landet.

## Omsättning

Med omsättning förstås bl.a att äganderätten till en vara övergår till någon annan mot ersättning (2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML). Före den 1 juli 1994 krävdes att leverans eller eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits för att omsättning skulle anses föreligga. Genom lagändringen den 1 juli föreligger omsättning redan genom att äganderätten övergått till förvärvaren. Genom medlemskapet i EU ska ML tolkas i ljuset av gemenskapsrätten. EG-domstolen har i dom i målet C-320/88, uttalat att med omsättning avses inte överföring av äganderätten i enlighet med berörd nationell lagstiftning utan varje överföring som innebär en rätt för förvärvaren att förfoga över godset som om han vore ägare till egendomen (jfr. även Kammarrättens i Stockholm dom den 19 oktober 1999, mål nr 4854-1998 och 4945-1998) .

## Leverans

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML ska med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.

För bedömning av när någon kan anses ha möjlighet att förfoga över egendomen, som om han vore ägare, kan eventuellt viss ledning hämtas från leveransvillkoren, t. ex. INCOTERMS (jfr. avsnitt 9.3.6). När det är fråga om varuförsäljningar som svarar mot gemenskapsinterna förvärv gjorda av köpare i andra EG-länder (tvåparts- eller trepartshandel) saknar i princip leveransvillkoren relevans för annat än fråga om det föreligger ett transportköp eller ett hämtningsköp. Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av köparens förvärv i annat EG-land än Sverige, är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i

landet enligt 3 kap. 30 a § ML. Av detta lagrum framgår att från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonders räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till moms för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller

- varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt ovan från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till moms.

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation (se avsnitten 9.6.2.7, 9.6.2.8 och 28).

### **Momsregistrering/ Gränsöverskridande transport**

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel (se avsnitten en 9.6.2.9 och 9.6.2.10) måste således två förutsättningar vara uppfyllda för att en svensk näringsidkare ska kunna sälja varor utan svensk moms med stöd av 3 kap. 30 a § ML. För det första måste köparen vara registrerad till moms i ett annat EG-land. För det andra måste varan rent fysiskt transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Detta behöver dock inte vara det EG-land där köparen är registrerad till moms. Det saknar betydelse vem som transporterar varan till det andra EG-landet. Avgörande är enbart att sådan gränsöverskridande transport faktiskt utförs.

I de fall svensk säljare - genom egen försorg eller genom anlitande av fristående transportföretag eller annan - åtar sig transporten till det andra EG-landet, torde det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt eller ej.

Om däremot köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) kan det vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt. Detta

kan även vara fallet vid t.ex hämtningsköp (jfr. avsnitt 9.5.3.1).

## Dokumentation

I sådana fall måste säljaren - för att med stöd av nämnda lagrum kunna sälja utan svensk moms - vara förvissad om att varan verkligen transporteras till ett annat EG-land från Sverige. Om det inte av transporthandlingarna eller liknande framgår att transport ska ske till annat EG-land, är ett lämpligt tillvägagångssätt att säljaren kräver att köparen till honom överlämnar ett intyg där köparen förklarar att han kommer att transportera varan till annat EG-land från Sverige. Av intyget ska då framgå *när* varan ska transporteras ut, *vart* den ska transporteras och *på vilket* sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer eller bilregistreringsnummer. Köparen bör även till säljaren lämna en handling utställd av myndighet i köparens registreringsland utvisande att köparen är registrerad till moms. Om sådan handling inte överlämnas måste säljaren av köparen begära uppgift om dennes VAT-nummer och kontrollera detta hos det lokala skattekontoret. Han bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Om sådan bevisning som nämns här inte finns i säljarens verifikationer kan annars, t.ex. vid förfrågan från SKM, komma att ifrågasättas om förutsättningar för momsfri försäljning verkligen förelegat (se även avsnitt 9.6.3 ang. dokumentation).

Om säljaren är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör moms debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden momsen och redovisa försäljningen som en EG-leverans. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur landet.

I de fall en utländsk säljare vid upprepade tillfällen sålt (och ansvarat för transporten) till någon, som uppvisat ett svenskt VAT-nummer, och dessutom regelbundet kontrollerat (en gång per kvartal) köparens VAT-nummer, bör säljaren anses ha gjort en gemenskapsintern försäljning och köparen ska därmed beskattas för GIF, även om i något enstaka fall köparen själv hämtar varan.

Den utländske säljaren bör således anses ha gjort vad på honom ankommer. Kravet på en fri rörlighet av varor

och tjänster inom EG gör att man, vid en långvarig affärsförbindelse, inte ska behöva granska varje transaktion, där det med viss regelbundenhet görs vissa formella kontroller.

## **Delleverans**

Delleveranser av vara ska betraktas som separata leveranser. Detta innebär att när en ersättning avtalats, måste redovisningen i momsdeklarationen och KVR göras för varje delleverans.

## **Faktura**

Vid en varuförsäljning utan svensk moms ska säljaren utfärda en faktura som - utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med - ska innehålla uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer (11 kap. 5 a § ML), se vidare avsnitt 9.6.2.11.

### **9.6.2 Försäljning m.m. från Sverige**

#### **9.6.2.1 Försäljning till någon med VAT-nummer i annat EG-land**

## **Transport från Sverige**

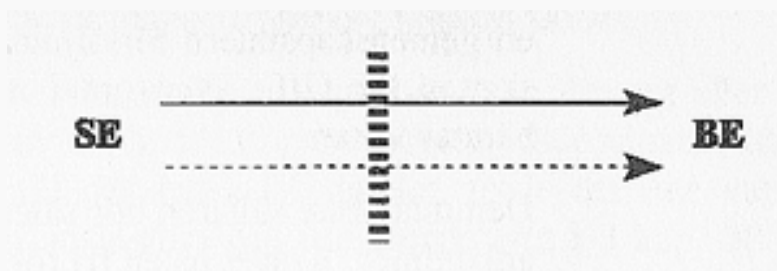
Om en näringsidkare i Sverige säljer eller på annat sätt omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonaderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML, om köparen åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige för omsättning av varor eller tjänster. Köparen ska då beskattas för GIF i annat EG-land. 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 moms.

Omsättning av en vara kan emellertid vara undantagen från skatteplikt enligt de särskilda bestämmelserna i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

### **Exempel 1**

SE i Sverige säljer en maskin till BE i Belgien.

Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Maskinen transporteras från Sverige till Belgien.



SE:s omsättning i Sverige är undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. BE gör ett GIF i Belgien.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

Faktura: SE anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

## Exempel 2

Exempel 2 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.

SE:s redovisning styrs av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte.

SE:s redovisning om PT återopar sitt VAT-nummer:

:SE:s redovisning om PT återopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: Rad 23

KVR: PT:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

Faktura: SE anger sitt eget och PT:s VAT-nummer.

SE:s redovisning om PT *inte* åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: Rad 12.

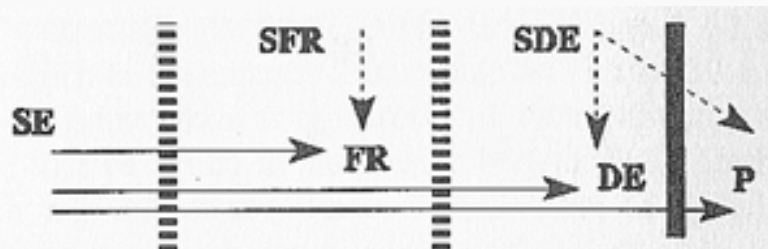
KVR: lämnas inte.

Ang. försäljning av personbil till privatperson i annat EG-land, se exempel 13.

### Exempel 3

SE i Sverige har en filial (SFR) i Frankrike och en filial (SDE) i Tyskland. SFR tar upp beställning på varor från näringsidkaren FR i Frankrike. SDE tar upp beställningar på varor från näringsidkaren DE i Tyskland och från P i Polen. Varorna sänds direkt från SE till FR, DE och P. Samtliga är momsregistrerade i respektive hemland.

Omsättningarna är gjorda i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Moms ska inte tas ut vid försäljningarna till Frankrike och Tyskland, eftersom de blir föremål för GIF där (3 kap. 30 a § ML). Moms ska inte heller tas ut vid försäljningar till Polen, då de utgör exportförsäljningar (5 kap. 9 § p. 1 och 2).



SE:s redovisning:

Deklaration: Rad 21 (leverans till P). Rad 23 (leverans till FR resp. DE).

KVR: Köparens (FR resp. DE) VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen. Avseende försäljning till P lämnas inga uppgifter i KVR.

Fakturor: Oavsett om faktureringen sker från Sverige eller från filialerna i Frankrike och i Tyskland, skall vid försäljningen till FR och DE respektive köparens VAT-nummer anges liksom SE:s eget VAT-nummer. Vid försäljningen till P behöver SE ange endast sitt eget registreringsnummer.

Om varorna i stället levereras från SE till filialerna och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till filialerna kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder.

## Transport inom Sverige

I det fall köparen finns i ett annat EG-land än Sverige men leveransen sker till en plats i Sverige skall svensk moms tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport. Om den utländske köparen vidare säljer varan i Sverige skall han registreras till moms här.

### Exempel 4

SE i Sverige säljer en vara till DE i Tyskland. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan transporteras inte till Tyskland eller till ett annat EG-land utan stannar i Sverige.



SE:s omsättning i Sverige är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

SE:s redovisning:



Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: skall inte lämnas.

## Import

Import av vara undantas från skatteplikt om varan efter importen skall omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. En vara som importeras hit av säljaren för att omsättas (här eller till annat EG-land) anses omsatt i Sverige, trots att den inte finns här i landet då transporten till köparen påbörjas (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

### Exempel 5

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är näringsidkare och registrerad till moms i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

**5 a).** SE vet redan då byrån förs in i Sverige att han skall vidareomsätta den till en svensk kund, SE1.

Importmoms betalas till tullen.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11, 32 och 37  
(importmomsen).

Är det fråga om en vara på vars omsättning en reducerad skattesats inte är tillämplig (se avsnitt 13) skall redovisningen inte ske på rad 32 utan på rad 33 såvitt avser skattesatsen 12 % och rad 34 såvitt avser skattesatsen 6 %.

KVR: skall inte lämnas.

Fakturan: SE anger sitt eget  
registreringsnummer.

**5 b).** SE vet redan då varan förs in i Sverige att han skall sälja den vidare till en finsk näringsidkare, FI.

Importmoms betalas inte till tullen (3 kap. 30 § 2 st. ML).

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Om SE inte redan är registrerad till moms i Sverige skall han bli det på grund av att han är berättigad till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 §, 19 kap.

13 § ML) till följd av importen och den följande omsättningen.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: FI:s VAT-nummer inkl.  
landkod och värdet av  
varuleveransen.

Fakturan: SE anger sitt eget och FI:s  
VAT-nummer.

**5 c).** Vid tidpunkten för införseln vet inte SE vem han skall sälja varan till.

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos tullen. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han skall göra med varan. Om varan skall omsättas till en svensk köpare blir momseffekten som i exempel 5 a ovan. Om varan skall omsättas enligt 3 kap. 30 a § (till annat EG-land) blir utgången som i exempel 5 b. Om varan skall omsättas med transport till tredje land sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Försäljningen redovisas som  
en ;exportförsäljning (rad  
21).

KVR: lämnas *inte* vid en  
exportförsäljning.

Bestämmelserna ang. lagring i olika typer av lager behandlas i avsnitt 21.

## **Transitering T1-proceduren**

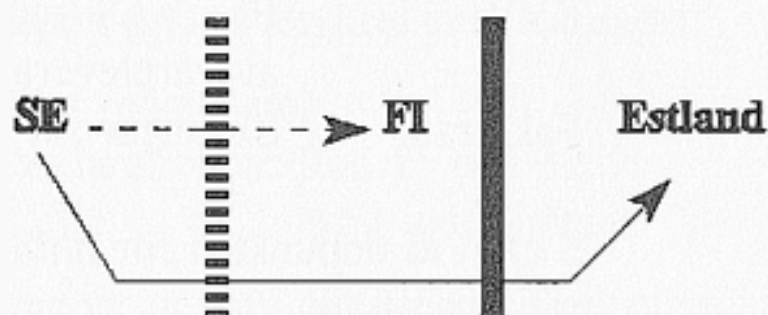
I exempel 5 införtullas varan i Sverige. I de fall en vara skall transporteras vidare till annat EG-land behöver den dock inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av den s.k. T 1-proceduren (extern transitering). Detta innebär att importmoms skall tas ut i destinationslandet (dvs. i Finland i exempel 5 b).

## Transport till tredje land

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till tredje land ska inte svensk moms tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export. Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från tredje land till ett annat EG-land än Sverige ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export.

### Exempel 6

SE i Sverige säljer en vara till FI i Finland. Varan transporteras från Sverige till Estland. Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML.



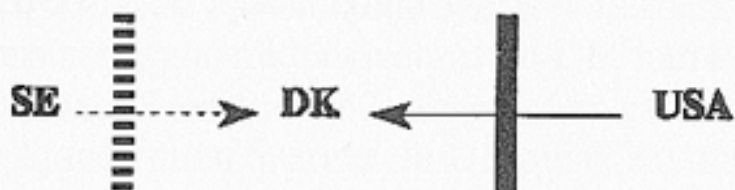
SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21.

KVR: skall inte lämnas

### Exempel 7

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export föreligger (1 kap. 10 § ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21.

KVR:                      skall inte lämnas.

**Transport via tredje land**

Om köparen finns i ett annat EG-land än Sverige och varan sänds till det landet men via tredje land kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk moms enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via tredje land 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 transiteringen dessutom under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering), vilket innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara. Om däremot varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i tredje land, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export.

**Passiv förädling**

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF.

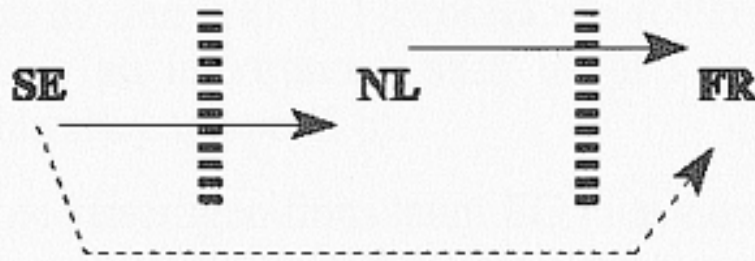
**Transport via annat EG-land**

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i "mellanlandet" innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk momsfrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

**Exempel 8**

SE i Sverige säljer en vara till FR i Frankrike. SE och FR är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från

Sverige till NL i Holland för viss reparation eller annan bearbetning (ej tillverkning av ny vara). Varan sänds vidare från Holland till Frankrike. Varan säljs momsfrött i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML.



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl.  
landkod och värdet av  
varuleveransen.

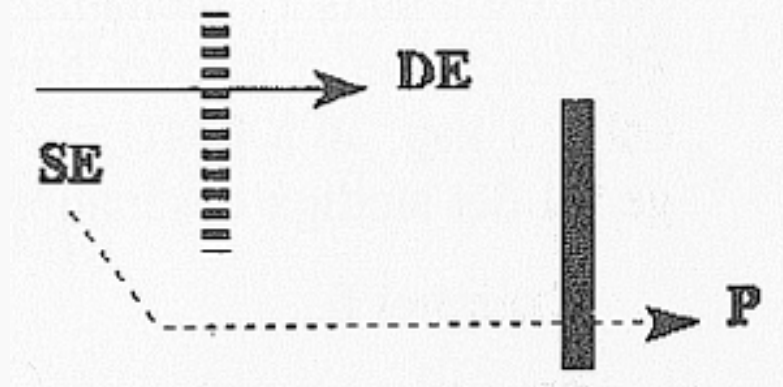
Fakturan: SE anger sitt eget och FR:s  
VAT-nummer.

#### **9.6.2.2 Försäljning till köpare i tredje land men varan sänds till annat EG-land**

Finns köparen inte inom EG utan i tredje land men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk moms tas ut. Det är då inte fråga om export utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats.

#### **Exempel 9**

SE i Sverige säljer en vara till P i Polen. P säljer varan vidare till DE i Tyskland. SE och P är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredje land. Varan kan inte säljas momsfrött i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren P inte är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på var varan finns när äganderätten övergår till DE, kan P bli registreringskyldig i Sverige eller Tyskland. Om varan finns i Sverige när äganderätten övergår till DE blir P skyldig att låta registrera sig till moms i Sverige.

P:s redovisning om han skall momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om P momsregistreras i Sverige:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: skall inte lämnas.

Fakturan: SE anger sitt eget registreringsnummer.

SE:s redovisning om P momsregistreras i Tyskland:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: P:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

Fakturan: SE anger sitt eget och P:s tyska VAT-nummer.

### **9.6.2.3 Försäljning till någon med svenskt VAT-nummer men varan levereras till annat**

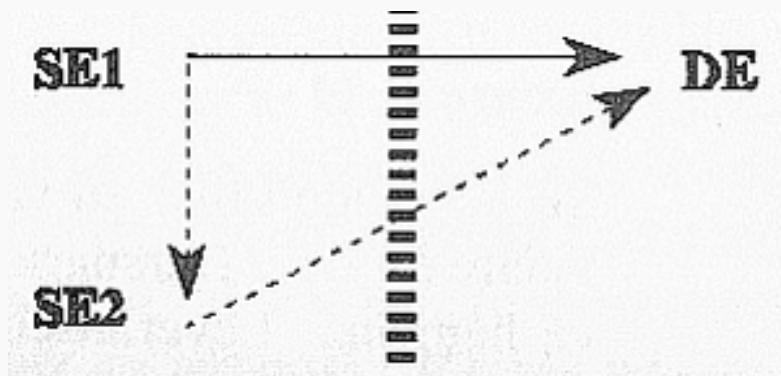
## EG-land

Om varan levereras från Sverige till ett annat EG-land men såväl säljare som köpare är registrerade till moms i Sverige ska transaktionen beläggas med svensk moms.

### Oäkta trepårtshandel

#### Exempel 10

SE1 säljer en vara till SE2. Båda är registrerade till moms i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE. Denne är registrerad till moms i Tyskland.



SE1:s försäljning till SE2 är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Svensk moms skall tas ut.

SE1:s redovisning

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: skall inte lämnas.

Fakturan: SE anger sitt eget momsregistreringsnummer.

Om SE2 vidare säljer varan till DE i Tyskland kan detta ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

SE2:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

Fakturan: SE2 anger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

#### 9.6.2.4 Trepårtshandel. Varuleverans från Sverige

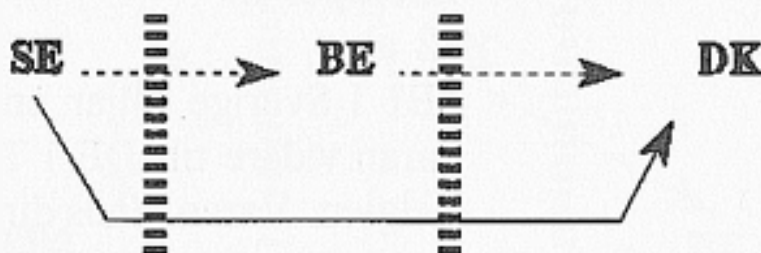
En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land, och varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

Vid trepartshandel gäller särskilda regler som syftar till att den s.k. mellanmannen (den i kedjan som förvärvar en vara för vidareomsättning) inte ska beskattas för sitt förvärv varken i varans destinationsland eller i det land där han är momsregistrerad. Beskattningen ska i stället åläggas den förvärvare till vilken mellanmannen avyttrar varan. Denne förvärvare är då skattskyldig för mellanmannens omsättning av varan.

Nedan redogörs i ett exempel för konsekvenserna beträffande momsen då den förste i kedjan är registrerad till moms i Sverige och varan levereras från Sverige. I avsnittet 9.6.4.7 redogörs för situationer då mellanmannen är svensk samt för situationer då mellanmannen är utländsk och slutförvärvaren i transaktionskedjan finns i Sverige.

#### Exempel 11

SE i Sverige säljer en vara till BE i Belgien som säljer den vidare till DK i Danmark. De är momsregistrerade i respektive hemland. Leveransen sker direkt från SE till DK (dvs. trepartshandel).



SE:s försäljning till BE är fri från svensk



moms (3 kap. 30 a § ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl.  
landkod och värdet av  
varuleveransen.

Fakturan: SE anger sitt eget och BE:s  
VAT-nummer.

#### **9.6.2.5 Handel mellan fler än tre parter**

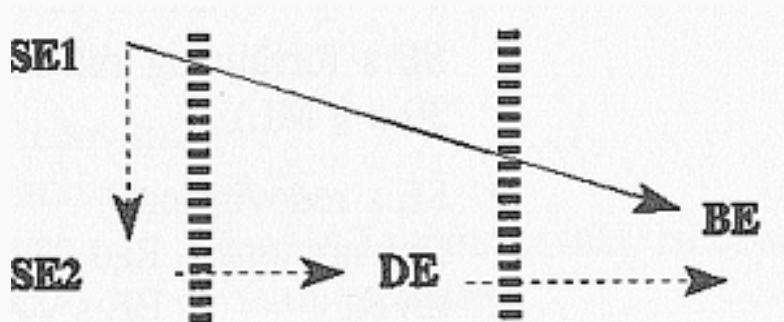
I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade "mellanmän" som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrpartshandel (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 21. Det finns anledning anta att man inom EG förfar olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland. I de följande exemplen redogörs för några tänkbara lösningar då någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer. Under avsnitt 9.6.4.8 redogörs för fall då varan slutligen hamnar i Sverige.

Syftet i samtliga fall 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 torde uppnås om samtliga parter avlämnar KVR. En annan ledstjärna är att i så stor utsträckning som möjligt undvika momsregistrering av utländska företag genom en momsrepresentant, se avsnitt 29.

#### **Exempel 12**

##### **12 a)**

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 momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



SE1:  
Omsättningen är gjord i Sverige och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: skall inte lämnas.

Fakturan: SE1 anger sitt eget momsregistreringsnummer.

SE2:  
Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt (SE2 är säljare i en tvåpartshandel alternativt i en trepartshandel).

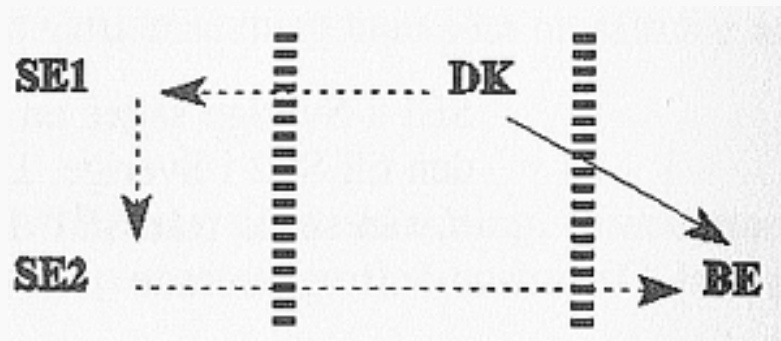
Deklarationen: Rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

Fakturan: SE2 uppger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

## 12 b)

DK i Danmark säljer en vara till SE1 i Sverige som säljer den till SE2 i Sverige. SE2 säljer varan vidare till BE i Belgien. Varan sänds direkt från Danmark till Belgien. Samtliga parter är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Om SE1 blir momsregistrerad i Danmark (avgångslandet) kan SE2 behandlas som s. k. mellanman i en trepartshandel. Om i stället SE2 blir momsregistrerad i Belgien (destinationslandet) kan SE1 behandlas som mellanman i en trepartshandel.

I detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är andra eller tredje part i kedjan) bör man av praktiska skäl kunna se försäljningarna som två fall av tvåpartshandel dvs. dels mellan DK och SE1, dels mellan SE2 och BE.

Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § p. 2 och 6 § ML). SE1 debiterar inte moms i sin faktura till SE2. I detta fall har SE1 även avdragsrätt för sin förvärvsskatt på grund av *att* man vet vad som händer med varan efter förvärvet, *att* SE1:s köp och försäljning redovisas i en och samma deklaration, *att* det är fråga om en transaktion där två svenska VAT-nummer åberopas och *att* Sverige inte är varans destinationsland (jfr exempel 24).

SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 32 och 37 (GIF)  
samt av praktiska skäl rad  
21 (försäljningen till SE2).

KVR: skall inte lämnas.

SE2:s försäljning bör i ett sådant här fall ses som en omsättning i Sverige som blir undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML (säljande part i en tvåpartshandel där BE gör ett GIF).

SE2:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

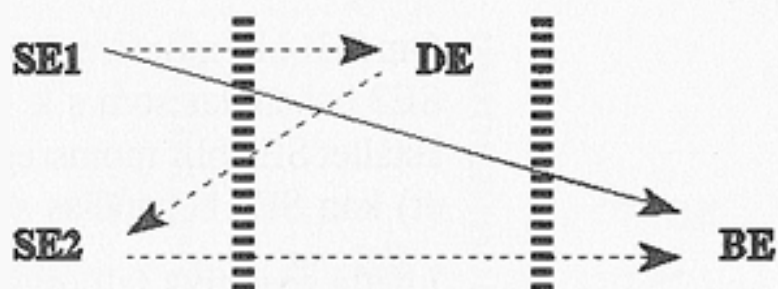
KVR: BE:s VAT-nummer inkl.  
landkod och värdet av  
varuleveransen.

SE2:s faktura SE2 anger sitt eget och BE:s  
s VAT-nummer.

Huruvida SE1 och SE2 skall registreras till  
moms i Danmark eller Belgien avgörs dock  
av dessa länders bestämmelser.

**c)**

SE1 i Sverige säljer en vara till DE i  
Tyskland som säljer den till SE2 i Sverige.  
Denne säljer varan till BE i Belgien. Varan  
sänds från SE1 direkt till BE. Samtliga parter  
är momsregistrerade.



Av praktiska skäl bör i detta specifika fall  
(dvs. någon med svenskt VAT-nummer är  
förste respektive tredje part i kedjan)  
försäljningarna ses som dels en  
tvåpartshandel (mellan SE1 och DE), dels  
som en trepartshandel (mellan DE, SE2 och  
BE).

SE1:s omsättning i Sverige blir därmed  
undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap.  
30 a § ML.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl.  
landkod och värdet av  
varuleveransen.

SE1:s faktura: SE1 anger sitt eget och DE:s  
s VAT-nummer.

SE2 är mellanman i en trepartshandel och skall inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § p. 2 och 6 § 3 st. ML).

SE2:s redovisning:

Deklarationen: Rad 26 (mellanman i trepartshandeln).

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landkod och i fältet avs. trepartshandel värdet av varuleveransen till BE.

SE2:s faktura: SE2 skall på fakturan till BE ange bådass VAT-nummer samt att det är fråga om trepartshandel.

#### **9.6.2.6 Arbetsbeting**

Arbetsbeting ska fr.o.m. den 1 januari 1996 inte längre behandlas som en varuomsättning utan som omsättning av en tjänst, se avsnitt 10.3.3.

#### **9.6.2.7 Försäljning till beskickning, internationella organisationer, diplomater, m. fl. i andra EG-länder**

#### **3 kap. 30 a § ML och 14 c MF**

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML och 14 c MF finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se vidare avsnitten 9.6.2.8, 10.1.3 och 28).

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

Se även RSV:s skrivelse 991021 ang. diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exporbutik m.m. (dnr 10304-99/100).

#### **9.6.2.8 Försäljning till beskickningar, internationella organisationer, diplomater m. fl. i länder utanför EG**

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska 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 under avsnitt 9.3. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförelse ur landet har ansetts som exportförsäljning vilket framgår av RSV:s anvisningar RSV IM 1982:2. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG. (Se vidare avsnitt 28).

Se även RSV:s skrivelse 991021 ang. diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exporbutik m.m. (dnr 10304-99/100).

#### **9.6.2.9 Försäljning av punktskattepliktig vara**

Reglerna om förvärvsbeskattning hos köparen gäller om det som försäljs är en punktskattepliktig vara och köparen *inte* är en privatperson. Det kan exempelvis vara fråga om en förening eller en institution som inte är registrerad till moms i ett EG-land. Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s

punktskatteregler. Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk moms tas ut i sådana fall. Om köparen är privatperson kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som där gäller för s.k. distansförsäljning.

#### **9.6.2.10 Försäljning av nytt transportmedel**

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande ska användas.

För att visa att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land och därmed kunna omsättas med undantag från svensk moms ska köparen till säljaren lämna uppgifter som styrker att transportmedlet ska användas på sådant sätt. Det kan t.ex. vara fråga om att uppvisa handlingar som styrker köparens bosättning i eller liknande anknytning till det andra EG-landet. Om det vid leverans inte kan styrkas att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land bör moms tas ut vid försäljningen och betalas tillbaka till köparen då denne uppvisar registrerings- skatte- försäkrings- eller annan handling som styrker att transportmedlet stadigvarande brukas i det andra EG-landet.

Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person och oavsett om han förvärvat transportmedlet från en näringsidkare, en privatperson eller någon annan.

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML:

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 kilometer,
2. 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
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

Ett transportmedel är att anse som nytt om *något* av nedanstående kriterier är uppfyllt:

- \* fordonet är mindre än 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk)
- \* fordonet har körts mindre än 600 mil

Det räcker alltså inte med att ett av kriterierna är uppfyllda för att bilen skall vara att anse som begagnad.

Transportmedlet är att anse som begagnat när *bägge* 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 *bägge* kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt.



## 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 bägge 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.

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EG-land ska på fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel.

Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EG-land anmäla försäljningen till SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret i Ludvika, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den moms som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i RSV:s broschyr RSV 556.

I avsnitt 9.6.4.4, redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land för att stadigvarande användas i Sverige.

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel i Sverige ska betala svensk moms.

### **Exempel 13**

SE i Sverige säljer en ny personbil till en dansk privatperson.

Eftersom köparen skall förvärvsbeskattas i Danmark säljer SE utan svensk moms (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Deklarationen: Rad 12.

KVR skall inte lämnas.

Fakturan: SE skall i fakturan ange att fråga är om ett nytt transportmedel (11 kap. 5 a § andra stycket ML).

Övrigt: SE skall sända kopia av fakturan till SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret i Ludvika.

#### **9.6.2.11 Kontroll av VAT-nummer och uppgiftskrav i fakturan**

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk moms.

Detta gäller ej vid försäljning av punktskattepliktiga varor till juridiska personer och vid försäljning av nya transportmedel oavsett vem som är köpare. Säljaren kan hos sitt lokala skattekontor kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Har en försäljning gjorts utan svensk moms och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till moms i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala svensk moms till staten.

### **Uppgifter i fakturan**

Vid en varuförsäljning utan svensk moms ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla - utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med - uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer. Vid s.k. trepartshandel ska hänvisning även göras till undantagsbestämmelserna i 3 kap. 30 b § ML. En sådan hänvisning kan även ske genom att uttrycket "Atpartshandel" skrivs i fakturan (se exempel 24).

Vid försäljning av ett nytt transportmedel ska fakturan även innehålla uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Bestämmelser om vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 5 och 5 a §§ ML.

#### **9.6.2.12 Försäljning till näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt till institutioner m.fl. som ska förvärvsbeskattas**

Om det som säljs och transporteras från Sverige inte är en punktskattepliktig vara eller ett nytt transportmedel och köparen är

- en näringsidkare som inte är momsregistrerad, t.ex. sjuk- vårds- och utbildningsföretag, försäkringsbolag, eller
- en juridisk person som inte bedriver näringsverksamhet, t.ex. institutioner

ska köparen under vissa förutsättningar momsregistreras och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland för att förvärvsbeskattas

där (jfr. 2 a kap. 3 § 2 st.).

### **Ej privatpersoner**

Bestämmelserna är inte tillämpliga på privatpersoner (ang beskattning, se avsnitt 9.6.2.13).

### **Förvärvströskel**

För att förvärvsbeskattning ska ske i destinationslandet krävs att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor i destinationslandet överstiger ett visst gränsvärde exklusive moms, den s.k. förvärvströskeln. Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. Här är förvärvströskeln 90 000 kr (se vidare avsnittet 9.6.4.9). Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. Tablå över förvärvströskelvärden finns i bilaga 8.

Avsikten med en sådan bestämmelse är att destinationsprincipen ska förverkligas även när köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EG-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EG-land, som är momsregistrerad där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a §) och ska behandlas som vanlig EG-handel. Varvid köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

### **Exempel 14**

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt

för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till moms i Frankrike.



SE:s redovisning om FR registreras till moms i Frankrike:

Deklarationen: Rad 23.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landkod och värdet av varuleveransen.

Fakturan: SE anger sitt eget och FR:s VAT-nummer.

## Frivilligt inträde

Om förvärvströskeln inte överskrids ska enligt sjätte direktivet möjlighet lämnas till frivilligt inträde för köparen. För svenskt vidkommande finns detta reglerat i 2 a kap. 4 § ML (se avsnitt 9.6.4.9).

Betr. beskattning när förvärvströskeln inte överskrids och frivilligt inträde inte begärts, se avsnitt 9.6.2.13.

### 9.6.2.13 Försäljning till köpare som ej uppger VAT-nummer och som inte förvärvsbeskattas

Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning skall ske hos förvärvaren (avsnitt 9.6.2.12) eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 9.6.2.14), sker omsättningen i Sverige och svensk moms skall 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 p.g.a. att verksamheten är av mindre omfattning (jfr avsnitt 9.6.4.6).
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas p.g.a. att förvärvströskeln inte överstigits, eller
- privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Vid försäljning som avses ovan är inte förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML för skattefrihet uppfyllda (se avsnitt 9.6.2.1). Att omsättningen är gjord i Sverige framgår av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

Privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr. dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

### **Exempel 15** (se bilden i exempel 14)

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska momssystemet (jfr. avsnitten en 9.6.2.12 och 9.6.4.9).

SE skall ta ut svensk moms.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.



## **Frivilligt inträde**

Om omsättningströskeln inte överskrids ska enligt sjätte direktivet möjlighet lämnas till frivilligt inträde. För svenskt vidkommande finns detta reglerat i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML (se även avsnittet 9.6.4.14).

## **Dokumentationskrav**

Innan SKM godtar att en varuomsättning inte längre ska anses gjord i Sverige (p.g.a. antingen att omsättningströskeln uppnåtts i ett annat EG-land eller ett s.k. frivilligt inträde) ska SKM inhämta skriftlig uppgift härom (kopia av registreringsbevis eller liknande) från behörig myndighet i det andra EG-landet.

Om säljaren inte är registrerad för omsättning i det andra EG-landet, ska svensk moms tas ut.

### **Exempel 16**

SE i Sverige säljer per postorder varor till ett annat EG-land och överskrider den s.k. omsättningströskeln i det landet. Omsättningen är då gjord i det andra EG-landet och skall inte föranleda redovisning i deklaration eller KVR i Sverige.

Om omsättningströskeln överskrids efter det att försäljning pågått en tid under året torde eventuellt registrering i det andra landet komma i fråga endast fr.o.m. den tidpunkt då omsättningströskeln faktiskt överskrids. De omsättningar som gjorts före den tidpunkten anses då gjorda i Sverige och svensk moms redovisas för dessa.

Redovisning i skattedeklarationen för sistnämnda försäljning görs som för andra försäljningar i Sverige (dvs. rad 11 och 32). KVR skall inte lämnas.

### **9.6.2.15 Montering eller installation i annat EG-land**

När en svensk näringsidkare säljer en vara till ett annat EG-land och varan ska levereras där efter montering eller installation, är tillhandahållandet



normalt inte att betrakta som en omsättning i Sverige. Om det EG-land där monteringen eller installationen utförs har regler motsvarande de som finns i ML är omsättningen gjord i det andra landet och säljaren kan bli skyldig att registreras till moms där. Vad gäller tillämpningen av de svenska bestämmelserna, se vidare avsnitt 9.6.4.13..

**Exempel 17** (jfr exempel 19, 34, 36 och 60)

SE i Sverige säljer en maskin för montering hos BE i Belgien. SE ombesörjer monteringen.

a) Installationsarbetet är så ringa/av så underordnad betydelse att tillhandahållandet ska ses som omsättning av vara. Omsättningen är gjord i Belgien. SE kan bli skyldig att registrera sig till moms i Belgien och redovisa belgisk moms på omsättningen. Om så ska ske, och om i så fall särskild redovisning ska lämnas för själva varuomsättningen respektive för monteringsarbetet eller om allt kan redovisas i ett sammanhang, avgörs av de belgiska bestämmelserna. Om SE registreras i Belgien för varuomsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, och således redovisar skatten där ska det *inte* ske någon redovisning i den svenska momsdeklarationen av omsättningen till den belgiske kunden. Av kontrolltekniska skäl är det lämpligt att han redovisar själva överföringen (se avsnitt 9.6.2.18) av varan till sin verksamhet i Belgien sin svenska skattedeklaration samt lämnar KVR i anledning av överföringen. Vid problem med tillämpningen av bestämmelserna om överföring bör SKM och den skattskyldige i samråd finna en lämplig lösning.

SE:s redovisning i Sverige av överföringen:  
Deklarationen: Rad 24.

KVR: SE:s belgiska VAT-nummer  
inkl. landkod anges i fältet  
avseende köparens  
VATnummer inkl. landkod  
samt värdet av leveransen.

Om SE inte registreras i Belgien ska det likafullt inte ske någon redovisning i den svenska deklARATIONEN

b) Installationsarbetet är av sådan art att tillhandahållandet i sin helhet är att betrakta som omsättning av tjänst. Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 9.6.2.18) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern omsättning).

Se ovan ang. SE:s redovisning i Sverige av överföringen.

#### **9.6.2.16 Leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord**

Försäljning (omsättning) av varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses gjord utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Moms ska därmed inte tas ut vid försäljningen (5 kap. 9 § 4 p. ML). Med "bruk ombord" avses t.ex. för fartygets behov eller för servering ombord. Se även avsnitten 9.3.3, 9.5.3.3, och ang. export avsnitt 9.4.

KVR ska inte lämnas i dessa fall.

#### **9.6.2.17 Försäljning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder**

Varor som försäljs under passagerartransport mellan EG-länder, är omsatta i Sverige om transporten avgick från Sverige, 5 kap. 2 b § ML. I princip skall därför sådan försäljning beläggas med svensk moms. Se även avsnitt 9.5.3.3 och avseende export avsnitt 9.3.

## **Fartyg/ luftfartyg**

Försäljning av vara för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands. Uttrycket "konsumtion ombord" innebär att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen som kan anses säljas för konsumtion ombord (se kommentaren ovan till 5 kap. 9 § 1 st. 4a p. ML och avsnitt 13.2.5). 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 momsfrött.

Vad gäller bestämmelserna om försäljning ombord på fartyg och luftfartyg under transport av passagerare mellan EG-länder hänvisas till RSV:s promemoria 1999-06-08, dnr 572-99/100 avseende den nya bestämmelserna i anledning av taxfree -försäljningen inom EU upphörde den 1 juli 1999.

## **Tåg**

Varor som försäljs under tågresan mellan EG-länder, är omsatta i Sverige om transporten avgick från Sverige, 5 kap. 2 b § ML. I princip ska därför sådan försäljning beläggas med svensk moms. Se även avsnitt 9.5.3.3 och avseende export avsnitt 9.3.3.

## **Avgångsort**

Med avgångsorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EG.

## **Ankomstort**

Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare som gått ombord inom EG stiger av, oberoende av om någon del av transporten skett utanför EG.

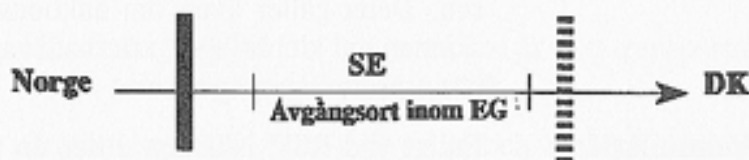
## Tur - returresa

Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående skatt regleras helt i det land där varorna förts ombord.

Observera att bestämmelserna om vad som kan säljas utan svensk moms inte reglerar vad en resande kan ta in tullfritt till Sverige eller annat EG-land. Närmare information om det kan erhållas från tullen.

### Exempel 18

En tågresa 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 avgångsplats inom EG 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 tredje land.

### 9.6.2.18 Överföring av vara från Sverige till annat EG-land

I avsnittet 9.6.4.11 redogörs för bestämmelserna om förvärvsbeskattning i Sverige vid vissa varuöverföringar till Sverige. De andra medlemsländerna torde ha bestämmelser som i stort motsvarar de svenska.

## Förteckning

En förteckning skall i vissa fall föras över varor som överförs till andra EG-länder (se RSV 557, Hur man fyller i kvartalsredovisningen).

### Exempel 19 (jfr exempel 17, 34, 36 och 60)

SE i Sverige för över en del av sitt lager till Danmark.

SE kan bli skyldig att registrera sig till moms i Danmark eftersom han anses göra ett GIF där i och med överföringen.

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen: Rad 24.

KVR: SE:s danska VAT-nummer inkl. landkod anges i fältet avseende köparens VATnummer inkl. landkod samt värdet av leveransen.

## Auktion

En vara som förs över från Sverige till ett annat EG-land för att där omsättas på auktion ska enligt 5 kap. 2 § ML inte anses omsatt i Sverige utan i det land där auktionen äger rum. En svensk skinnförsäljare ska därför i princip registreras i auktionslandet för sin omsättning där. Detta innebär att det inte heller kan bli fråga om en gemenskapsintern omsättning mellan den svenske skinnförsäljaren och den utländske auktionsförrättaren. Detta gäller även om auktionsförrättaren kan anses köpa skinnen vid klubbslaget, eftersom varan då finns i auktionslandet när omsättningen äger rum.

## **Djurskinns- auktion i Finland resp. Danmark**

Enligt vad RSV inhämtat anses en auktionsförrättare i Finland resp. Danmark göra ett gemenskapsinternt förvärv från den utländske, t.ex. svenske pälsdjursuppfödaren.

Oaktat pälsdjursuppfödarens omsättning enligt ML:s bestämmelser ska anses gjord utomlands får av praktiska skäl den svenske skinnförsäljaren redovisa omsättningen som en varuleverans till EG och därmed även i kvartalsredovisningen (RSV:s skrivelse dnr 9085-95/902).

### **9.6.3 Hämtningsköp i Sverige**

Om köparen hämtar (tar hand om) varan i Sverige anses försäljningen ha skett i Sverige (5 kap. 3 § ML). Försäljningen kan dock under vissa förutsättningar ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML) om:

- köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor (särskilda regler gäller dock för punktskattepliktiga varor och transportmedel) samt
- varan transporteras av säljaren eller köparen eller av någon annan för köparens räkning från Sverige till ett annat EG-land.

För att omsättningen i Sverige mellan momsregistrerade parter ska vara undantagen från skatteplikt krävs således inte att det av avtalet mellan parterna ska framgå att varan ska transporteras till ett annat EG-land. Situationen kan vara den att den utländske köparen (ej privatperson) förvärvar en vara i Sverige och tar den om hand här och sedan transporterar eller låter transportera den till ett annat EG-land.

## Dokumentation

Vad som angetts i avsnitt 9.6.1 beträffande krav på dokumentation hos säljaren om utförelse av varan gäller även i dessa fall.

När en privatperson som är medborgare i ett annat EG-land förvärvar en vara vid hämtningsköp här i Sverige och sedan för ut varan till annat EG-land kan försäljningen inte ske utan svensk moms. Kraven i 3 kap. 30 a § ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i sådant land.

### Exempel 20

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel) till en privatperson, Dk, i Danmark.

Omsättningen är gjord i Sverige och beläggs med svensk moms, oavsett om Dk hämtar varan i Sverige eller den sänds till honom i Danmark. SE redovisar försäljningen som en allmän försäljning i Sverige. Om varan transporteras till Danmark för säljarens räkning (distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning) och värdet av SE:s totala försäljningar till Danmark överstiger den s.k. omsättningströskeln i Danmark är omsättningen gjord i Danmark. Detta innebär i sin tur att SE ska registrera sig till moms i Danmark och debitera dansk moms (se avsnitt 9.6.2.14).

Försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas i vissa fall från skatteplikt (se avsnitt 9.6.2.7, 9.6.2.8 och avsnitt 28).

### 9.6.4 Försäljning m.m. till Sverige från ett annat EG-land

För att destinationsprincipen ska kunna upprätthållas vid handel mellan EG-länder måste (sedan den Inre Marknaden tillkom och gränsuppbörden av införelsmoms avskaffades) moms redovisas i destinationslandet i förvärvarens momsdeklaration. Detta sker genom att själva förvärvet betraktas som den

beskattningsgrundande händelsen och benämns därför ofta förvärvsbeskattning (jfr. avsnitt 9.9.4).

I avsnitten 9.5.4.1, 9.6.2.5 samt 9.6.4.6 - 9.6.4.11 redogörs för under vilka förutsättningar förvärvsbeskattning i Sverige kan komma ifråga då varor förs hit från ett annat EG-land. I vissa fall kan förvärvsbeskattning ske i Sverige trots att en vara förs mellan andra EG-länder (reservregeln).

Förvärvsbeskattningen tillgår i princip så att förvärvaren räknar om inköpspriset eller motsvarande för varan från utländsk till svensk valuta. På detta underlag (beskattningsunderlaget) räknas sedan den svenska momsen ut. Denna beräknas som ett pålägg på beskattningsunderlaget och motsvarar 25 % av detta. Vid förvärv av livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) beräknas dock skatten till 12 % (undantag för spritdrycker, vin, tobak m.m.). Bestämmelser härom finns i 7 kap. 1 och 2 a §§ ML.

Den framräknade s.k. förvärvsskatten tas upp som en utgående skatt. Om den förvärvade varan används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML, har förvärvaren rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärvsskatten enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML. Detta innebär i flertalet fall av förvärvsbeskattning att den utgående och den ingående skatten tar ut varandra och att någon inbetalning till staten inte ska ske. Inbetalning kan dock bli aktuell om den vara som förvärvats används i s.k. blandad (skattepliktig och skattefri) verksamhet, varvid full avdragsrätt inte föreligger.



## **Ej åberopat sitt VAT-nr vid förväret**

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Vid beräkningen av den utgående skatten ska den utländska momsen ingå. Det innebär en dubbelbeskattning i de fall företagaren inte har avdragsrätt för motsvarande ingående moms. Som exempel kan nämnas följande:

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 moms för förvärvet. Svensk utgående moms ska beräknas på hela fakturabeloppet. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående momsen (8 kap. 15 § ML).

## **Reservregeln**

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln medges i princip inte avdrag (jfr. avsnitten 9.5.4.1, 9.6.2.5 och 9.6.4.6 samt exemplen 12b och 22).

## **Uppgiftslämnande**

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i momsdeklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde m.m. Nedan lämnas en redogörelse för dessa bestämmelser.

### **9.6.4.1 Skattskyldighetens inträde**

I 1 kap. 4 a § ML anges att skattskyldigheten för GIF inträder vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses enligt nämnda lagrum inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura eller jämförlig handling utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan eller handlingen.

Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde uppstår en betalningsskyldighet gentemot staten

för den s.k. förvärvsskatten. Detta innebär dock inte alltid en skyldighet att redovisa och betala förvärvsskatten vid denna tidpunkt. Redogörelse för när redovisningsskyldigheten inträder lämnas under avsnitt 9.6.4.2.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bestäms på ovan angivet sätt oavsett om den skattskyldige tillämpar fakturerings- eller bokslutsmetoden vid sin momsredovisning.

## **Förskott**

Ett GIF anses ha inträffat då förvärvet är genomfört, dvs. då varan levererats. Betalning i förskott för en beställd vara anses således inte som ett GIF. Ett förskott ska därför inte heller tas upp i säljarens KVR eller i deklARATIONEN.

### **9.6.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde**

I ML finns inte några särskilda bestämmelser som reglerar när redovisningsskyldigheten inträder vid GIF. De allmänna bestämmelserna i ML får därför tillämpas vid GIF.

Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående skatt inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura efter leverans av vara. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående skatt för den period då betalning erhållits respektive erlagts för vara. Motsvarande bör gälla vid redovisning av förvärvsskatt med anledning av GIF.

För den som tillämpar bokslutsmetoden bör gälla att redovisning ska ske i deklARATIONEN för den period under vilken betalning för förvärvet erlagts. Det innebär att om betalning erlaggs i delposter inträder redovisningsskyldigheten för förvärvet successivt. Motsvarande gäller det avdrag för ingående skatt som kan följa av förvärvet. I likhet

med vad som allmänt gäller vid tillämpning av bokslutsmetoden ska vid utgången av beskattningsåret redovisning av utgående respektive ingående skatt ske för sådan del av ett förvärv för vilken redovisningsskyldigheten inte fullgjorts tidigare. Redovisning av utgående och ingående skatt på kvarvarande skuld avseende förvärvet ska då också ske.

Vad gäller redovisningen i KVR hänvisas till RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12).

#### **9.6.4.3 Valutadag**

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska ske med iakttagande av kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet (jfr. avsnitt 9.6.4.1). Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (10 § RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammansställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Generaltullstyrelsen, får användas. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

I RSV-NYTT publiceras löpande de månatliga valutakurser som meddelas av Riksbanken och Generaltullstyrelsen (Prenumeration görs genom Fritzes Abonnemang, ISSN 0283-5088).

#### **9.6.4.4 Förvärv av nytt transportmedel**

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon i ett annat EG-land förvärvar ett nytt transportmedel som transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljares och köpares status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är

bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Det är SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret i Ludvika, som är beskattningsmyndighet när det gäller förvärv av nya transportmedel. Av 1 kap. 2 § 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för sådant förvärv som avses här inte ska registreras till moms för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Särskilda kontoret enligt ett särskilt förfarande. I en särskild broschyr (RSV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är momsregistrerad eller redovisar momsen i särskild självdeklaration reglerar skatten i respektive i deklaration.

Beträffande begreppet nytt transportmedel hänvisas till avsnitt 9.6.2.10.

#### **9.6.4.5 Förvärv av punktskattepliktig vara**

Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatte regler (1 kap. 13 b § ML).

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till moms på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till moms. Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskild förfarande vid SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret i Ludvika, som är beskattningsmyndighet vid sådana förvärv.

En näringsidkare eller annan juridisk person som är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML, ska redovisa förvärvsskatten i sin

momsdeklaration på samma sätt som gäller för redovisning av förvärvsskatt för varor i allmänhet.

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige oavsett om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 4 p. ML.

Ytterligare information lämnas i s.k. nyhetsbrev, vilka kan beställas hos Särskilda skattekontoret.

#### **9.6.4.6 Försäljning till någon med svenskt VAT-nummer**

#### **Varan sänds från annat EG-land till Sverige**

Om en näringsidkare i Sverige med rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML mot ersättning förvärvar en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara ska förvärvsbeskattning ske i Sverige. Detta förutsätter dock att förvärvet gjorts från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land och att varan transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det saknar betydelse vem som utfört eller låtit utföra transporten. Bestämmelser om detta återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.

#### **Ringa verksamhet**

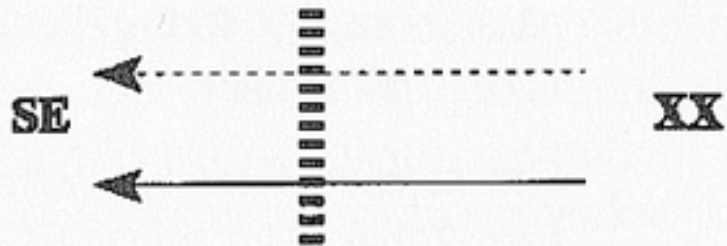
I vissa länder är näringsidkare med verksamhet av mindre omfattning fritagna från skattskyldighet till moms. Om förvärv görs i Sverige från en sådan näringsidkare sker inte förvärvsbeskattning i Sverige.

I vissa länder kan en företagare, vars verksamhet är att betrakta som ringa, medges frivilligt inträde i sitt lands momssystem. Därmed erhålls även ett momsregistreringsnummer och bestämmelserna i övergångsordningen kan då bli tillämpliga. Detta

innebär att om förvärvsbeskattning ska ske i Sverige förvärvar den svenske näringsidkaren varan utan moms i inköpslandet.

### Exempel 21

SE köper under åberopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från NN som är frivilligt registrerad till moms i sitt hemland (EG-landet XX). Varan sänds till Sverige från XX.



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

#### **Varan blir kvar i inköpslandet**

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan torde då inte heller vara undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad moms i inköpslandet av säljaren.

#### **Varan sänds från annat EG-land till tredje land**

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredje land ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet. Transaktionen behöver inte redovisas i den svenska skattedeklarationen.

**Varan sänds från tredje land till Sverige**

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredje land till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullmyndigheten är beskattningsmyndighet vid import.

**Varan transporteras via tredje land till Sverige**

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredje land till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via tredje land 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 EG-vara.

**Passiv förädling**

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av tullen bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via tredje land till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF.

**Varan transporteras till Sverige från inköpslandet via ett annat EG-land**

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

**Exempel 22**

SE, som är registrerad till moms i Sverige, förvärvar en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland via Danmark till Sverige.

SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen. SE redovisar skatt på samma sätt som i exempel 21.

## **Reservregeln**

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det gäller tillämpning av den s. k. reservregeln. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 och 2 st. ML. Förutsättning för beskattning i Sverige är *att* köparen är registrerad till moms i Sverige, *att* han förvärvar varan under angivande av sitt svenska registreringsnummer *och att* han inte visar att han påförts moms för förvärvet i ett annat EG-land, dvs. han måste, för att undgå beskattning, visa att han vägrats registrering, exempelvis p.g.a. omsättningströskeln i det andra EG-landet, av behörig myndighet i det andra EG-landet.

## **Avdragsrätt vid reservregeln**

Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis p.g.a. att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

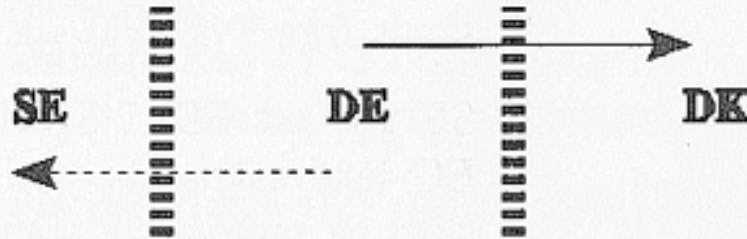
Tanken bakom bestämmelsen är att man utan att försvåra transaktionen mellan säljare och köpare vill ha reda på vad som händer med varan efter köpet och om köparen bör registreras i annat EG-land, t.ex. i destinationslandet (jfr. exempel 12b där avdrag anses kunna medges). Avdragsrätten och reservregeln behandlas även i avsnitten 9.5.4.1, 9.6.2.5, 9.6.4.6 och 9.6.4.8.

Om förvärvaren senare visar att han påförts moms i ett annat EG-land efter det att han redovisat förvärvsskatten i Sverige har han rätt att göra justering av sin redovisning. Bestämmelser om detta finns i 13 kap. 25 a § ML.



## Exempel 23

SE förvärvar under återopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland till DK i Danmark på begäran av SE.



SE gör egentligen ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2a kap. 2 § p. 2 och 6 § ML, den s. k. reservregeln). Avdragsrätt för ingående skatt föreligger endast om SE kan visa att han är skattskyldig för omsättning av varan i Danmark, eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark (jfr. exempel 12b) där avdrag anses kunna medges) eller att varan förvärvats för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om SE, efter det att beskattning skett i Sverige, visar att beskattning skett även i Danmark, har SE rätt att med stöd av 13 kap. 25 a § ML justera sin svenska momsredovisning.

**Varan  
förvärvas  
från  
momsregistre-  
rad i annat  
EG-land men  
finns i Sverige**

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk moms ska då tas ut vid omsättningen. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 p. ML och ska registreras till moms här i landet. I 19 kap. 23 § ML och i 23 kap. 4 § SBL finns bestämmelser om hur registreringsförfarandet ska gå till då den som ska registreras är utländsk företagare. Om företagaren är etablerad här i landet t.ex. genom att han har fast driftställe här, gäller de allmänna bestämmelserna i ML för registreringen.

#### **9.6.4.7 Trepårtshandel**

I avsnitt 9.5.1.4.1 redogörs för vad som avses med begreppet trepartshandel. Momskonsekvenserna då den förste säljaren i transaktionskedjan finns i Sverige behandlas i avsnitt 9.6.2.4.

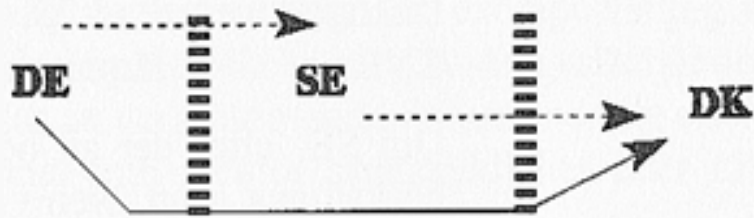
**Mellanman  
med svenskt  
VAT-nummer**

I de fall den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett GIF i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

#### **Exempel 24**

DE i Tyskland säljer en vara till SE i Sverige som säljer den vidare till DK i Danmark. Samtliga är registrerade till moms i sitt hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Danmark.



Fråga är om en s.k. trepartshandel. SE ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § p. 2 och 6 § tredje stycket ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 26 (mellanman i trepartshandel)  
 DK:s VAT-nummer inkl. landkod och i fältet  
 KVR: avseende trepartshandel värdet av varuleveransen till DK.  
 Fakturan: SE skall på fakturan till DK ange sitt och köparens VAT-nummer samt att det är fråga om trepartshandel.

**Mellanman med utländskt VAT-nummer**

**3 kap. 30 b § ML**

När en vara sänds från ett annat EG-land till Sverige och den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (dvs. destinationslandet) förutsatt

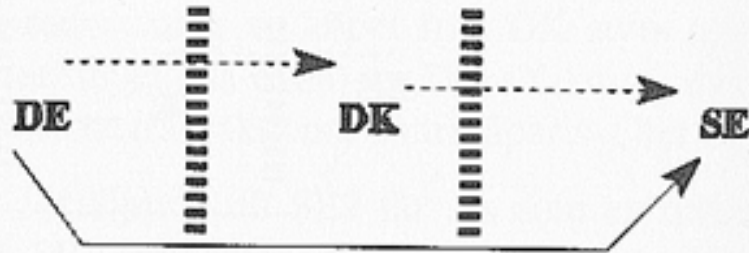
- att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till moms i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger dels sitt eget och köparens VAT-nummer, dels att fråga är om trepartshandel.

Vilka uppgifter en faktura skall innehålla för att undvika att mellanmannen skall förvärvsbeskattas

vid trepartshandel regleras i 11 kap. 5 a § ML.

### Exempel 25

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige.



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör inget GIF i Sverige (3 kap. 30 b § ML) under förutsättning att han till SE utfärdar en faktura som innehåller uppgift om DK:s respektive SE:s VAT-nummer och att fråga är om trepartshandel.

SE är enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen

#### 9.6.4.8 Handel mellan fler än tre parter

I avsnitt 9.6.2.5 har framhållits att allmänna regler i ML i princip gäller vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Vidare påpekas behovet av förenklingar även i dessa fall och grundtanken bakom de lämnade förslagen till lösning. Nedan lämnas några förslag till lösning vid fyrpartshandel där varan är destinerad till Sverige. Grundtanken bakom dessa är densamma som redovisats i avsnitt 9.6.2.5.

### Exempel 26

a)

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 momsregistrerade 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*, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer och inte debiterat någon moms, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML (jfr även avsnitt 9.6.4.6).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig mellanman i en *treparsshandel*, dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE skall därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML (jfr även avsnitt 9.6.4.7).

Även i denna situation blir SE:s redovisning:

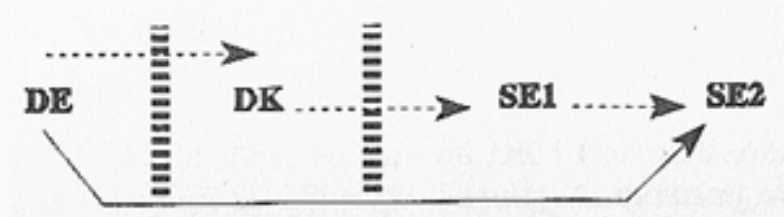
Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas inte.

## b)

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 momsregistrerade i respektive hemland.



SE1:s redovisning av köpet från DK styrs (på samma sätt som i exempel 28a ovan) av DK:s faktura, dvs. utifrån om DK betraktat transaktionen som tvåparts- eller trepartshandel.

SE1:s försäljning till SE2 får ses som en omsättning inom landet. SE1 skall därför debitera SE2 moms. Uttryckligt lagstöd saknas för att betrakta detta som en omsättning inom landet. Grundtanken torde dock vara att om en förvärvsbeskattning sker i Sverige (varans destinationsland), bör även en efterföljande försäljning till någon med svenskt VAT-nummer anses som en omsättning inom landet.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

KVR: SE1 skall inte lämna KVR (ingen EG-handel).

#### **9.6.4.9 Förvärv av näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt institutioner m.fl.**

#### **Förvärvströskeln**

Särskilda regler gäller då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms.

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 EG-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 moms (den s.k. förvärvströskeln). Bestämmelsen om tröskvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. En tablå över förvärvströskelvärdena inom EG finns i bilaga 8. På köparens begäran kan SKM besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1 p., 3 § 2 st. 2 p. och 4 § ML).

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 9.6.4.14.

I övrigt gäller för beskattningsförfarandet samma regler som när näringsidkare med avdragsrätt förvärvar vara.

### **Exempel 27**

SE, som är en idrottsförening i Sverige, har köpt varor i Frankrike för 40 000 kr till den idrottsliga verksamheten. SE är registrerad till moms i Sverige för försäljningsverksamhet från en butik. SE har inte gjort några ytterligare inköp från andra EG-länder än Frankrike till den idrottsliga verksamheten under det innevarande eller det föregående året.

SE ska inte använda den vara som köpts i Frankrike (och för vilken fransk moms torde ha erlagts) i den verksamhet man bedriver som medför skattskyldighet (butiken). På grund härav, och då förvärvströskeln om 90 000 kr inte överskrids, ska inte SE beskattas för GIF i Sverige.

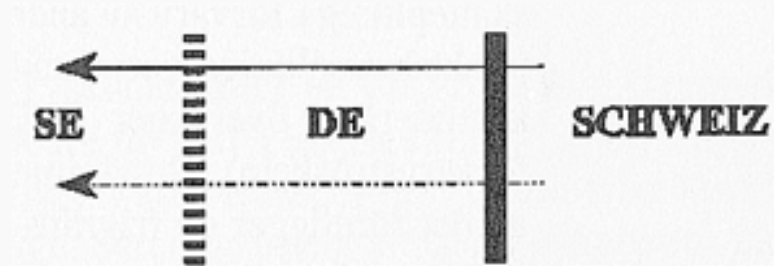
#### **9.6.4.10 Import till annat EG-land för vidaretransport till Sverige**

Förvärvsbeskattning skall ske i Sverige om en

juridisk person som inte är näringsidkare importerar en vara till en annat EG-land för vidaretransport till Sverige (2 a kap. 5 § ML).

### Exempel 28

SE är en institution i Sverige. SE köper en vara i Schweiz och transporterar den via Tyskland till Sverige.



SE skall beskattas i Sverige för GIF och skall därför registreras till moms här.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25 och 35.

KVR: skall inte lämnas.

Om SE betalt importmoms i Tyskland skall han beskattas för GIF i Sverige men avdragsrätt saknas i detta fall. SE torde kunna erhålla återbetalning av importmomsen i Tyskland.

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exemplen 5 b och 31), och därför erlägger importmoms i Sverige, skall beskattning av GIF inte ske i Sverige.

#### 9.6.4.11 Överföring av vara till Sverige från annat EG-land

Förvärvsbeskattning sker i Sverige i vissa fall då vara förs till Sverige från annat EG-land (dvs. utan att äganderätten övergår). Beskattningen ersätter den tidigare s.k. införselmomsen. Vissa överföringar av mera tillfällig art m.m. skall inte förvärvsbeskattas. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.



Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML skall förvärvsbeskattning ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land och överföringen görs för den verksamheten (se t.ex. exempel 17). I paragrafens andra stycke anges att beskattning *inte skall ske* om överföringen

- görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
- utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan (t.ex. reparation av varan), om trans- porten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,
- görs för att den överförda varan skall användas för omsätt- ningen av tjänster i Sverige och varan därför skall användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
- görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller
- görs för sådan omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML eller 5 kap. 9 § (momsfri försäljning till annat EG-land eller exportförsäljning).

Enligt paragrafens tredje stycke skall om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uthyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan skall således inte längre vara tillfällig i Sverige (jfr exempel 32).

I 2 a kap. 9 § ML anges att överföring till Sverige skall 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 strecksatser) 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 EG-land från vilket varan förs över.

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningresultat.

**Utl.  
företagare  
GIF-  
beskattas ej  
3 kap. 30 d §  
ML**

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML gör DE ett GIF förvärv i Sverige. Av 3 kap. 30 d § ML framgår dock att förvärvet inte är skattepliktigt, eftersom DE skulle ha rätt till återbetalning av den s.k. förvärvsskatten om beskattning skett för förvärvet (överföringen). DE ska därmed inte beskattas för GIF med anledning av överföringen.

**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 EG-land (via tredje land där förädling sker) ses som ett GIF och därmed förvärvsbeskattas.

**Överföring är  
inte  
GIF**

En överföring skall dock *inte* beskattas om förvärvsbeskattning inte skulle ha skett om varan förvärvats mot ersättning (2 a kap. 10 § ML).

**2 a kap. 10 §  
ML**

#### **9.6.4.12 Säljaren importerar vara för att omsätta den**

Om en säljare importerar en vara till Sverige från en plats utanför EG för att omsätta den, är varan omsatt här i landet. Säljaren ska då ta ut svensk moms vid försäljningen om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML (förvärvsbeskattning ska ske i annat EG-land, se även avsnitt 9.6.1 och exempel 5 samt avsnitt 9.4.2, jfr. även avsnitt 9.6.4.10) eller omsättningen anses gjord utomlands i samband med export (5 kap. 9 § ML). Är säljaren utländsk företagare gäller vad som angetts i avsnitt 29 beträffande registrering till moms.

#### **9.6.4.13 Tillhandahållande av entreprenader, monteringsleveranser och liknande**

När svenska företag inom landet monterar eller installerar sin vara kan tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t. ex. en maskin bör därför tillhandahållandet visavi kunden i sin helhet anses som omsättning av vara. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället 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 är exempelvis priset, arbetstid och arbetskostnader.

**5 kap. 2 § 1  
st. 2p.  
ML**

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas således även i detta fall som en varuomsättning i Sverige. Situationen som bestämmelserna är tillämpliga på är t.ex. när en maskin förs hit från ett annat land för att monteras och installeras. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet.

**Överföring  
2a kap 7 § 1  
st  
ML**

Om en utländsk företagare (från ett annat EG-land) utför en moteringsleverans, dvs. ett tillhandahållande av en monterings-tjänst och av varan som ska monteras, till en köpare i Sverige, och tillhandahållandet i sin helhet är att betrakta som en som en varuomsättning, ska tillhandahållandet till den svenske kunden anses som en omsättning inom landet (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta innebär att den utlänske företagaren ska registrera sig för moms här och debitera svensk moms vid försäljningen. Själva överföringen av varan bör ses som en sådan överföring för vilken den utlänske säljaren ska förvärvsbeskattas här i Sverige (2a kap. 7 § 1 st. ML). Frågor rörande montering/ installationsarbeten behandlas även i avsnitten 9.6.2.15, 10.3.1 och 10.3.3. I nämnda avsnitt har gjorts vissa korrigeringar för att bättre harmonisera med tillämpningen i andra EG-länder.

Exempel 34 (jfr exempel 17, 19, 36 och 60)  
DE, som är registrerad till moms i Tyskland, har en filial i Sverige. DE är momsregistrerad i Sverige för filialens verksamhet.

Filialen 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 sin filial i 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 bör inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som en varutillhandahållande.

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § 2 p. ML). DE ska beskattas för GIF i Sverige i anledning av själva överföringen hit av maskinen (1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML jämförd med 2a kap. 2 § 3 p. ML).

När svenska företag inom landet monterar eller installerar sin vara kan tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning visavi köparen. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin bör således tillhandahållandet i sin helhet anses som omsättning av vara. Är monterings- eller installationsarbete av ringa/underordnad betydelse får hela tillhandahållandet anses som omsättning av vara. Faktorer som kan vara avgörande i detta sammanhang är exempelvis priset, arbetstid och arbetskostnader.

I de fall utländska företag utför monterings- eller installationstjänster här i landet och i samband därmed även tillhandahåller varan, bör samma synsätt kunna gälla som för svenska företags tillhandahållanden.

Om tillhandahållandet till en köpare i Sverige i sin helhet är att betrakta som en varuomsättning ska försäljningen anses utgöra en omsättning inom landet (5 kap. 2 § 2 p. ML). Själva överföringen av varan ska ses som en sådan överföring som för vilken den utländske säljaren ska förvärvsbeskattas här i Sverige (2a kap. 7 § 1 st ML). Situationen som bestämmelserna är tillämpliga på är t.ex. när en maskin förs hit från ett annat EG-land för att monteras och installeras av säljaren eller på dennes uppdrag. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet.

Frågor rörande montering/installationsarbeten behandlas även i avsnitten 9.6.2.15, 10.3.1 och 10.3.3. I nämnda avsnitt har gjorts vissa korrigeringar för att bättre harmonisera med

tillämpningen i andra EG-länder. Exempel 34 (jfr. exempel 17, 19, 36 och 60)

DE, som är registrerad till moms i Tyskland, har en filial i Sverige. DE är momsregistrerad i Sverige för filialens verksamhet.

Filialen 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 sin filial i 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.

Omsättningen av maskinen gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § 2 p. ML). DE ska beskattas för GIF i Sverige i anledning av själva överföringen hit av maskinen (1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML jämförd med 2a kap. 2 § 3 p. ML). Någon uppdelning på tillhandahållande av vara respektive tjänst bör inte göras.

#### **9.6.4.14 Distansförsäljning till Sverige**

För att destinationsprincipen ska upprätthållas i de fall försäljning sker till Sverige i betydande omfattning och förhållandena inte är sådana att förvärvsbeskattning kan komma i fråga har särskilda regler införts för distansförsäljning. Exempel på distansförsäljning är försäljning per postorder och s.k. teleshopping. Reglerna som återfinns i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML innebär följande.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19 (dnr 4743-98/900) angående "vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel".

PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/ tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

Även om en vara inte finns här i landet då transporten av den påbörjas, är den ändå omsatt här i landet om den transporteras hit av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land och följande förutsättningar är uppfyllda.

1) Det inte är fråga om ett nytt transportmedel (beskattning för sådana ska alltid ske i Sverige, s.k. förvärvsbeskattning).

2) Det är fråga om en punktskattepliktig vara och förvärvsbeskattning kan inte ske (se avsnitt 9.6.4.5). Några beloppsgränser gäller inte vid distansförsäljning av sådan vara, utan beskattning sker från första kronan.

3) Det är fråga om andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor (och förvärvsbeskattning kan inte ske) samt värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kr (omsättningströskeln) under det löpande eller föregående kalenderåret, eller - om den beloppsgränsen inte överskrids - vederbörlig myndighet i det land där transporten av varorna påbörjats har medgett att säljarens omsättning inte ska anses vara gjord i det landet.

På den utländske säljarens begäran kan SKM besluta att varuförsäljningen ska anses omsatt här även om omsättningströskeln på 320 000 kr inte överskridits. Detta förutsätter dock att vederbörande SKM i avgångslandet medgett att försäljningen inte ska beskattas där (5 kap. 2 § 3 st. ML).

När omsättningen är gjord i Sverige ska överföring av varorna hit från ett annat EG-land inte förvärvsbeskattas här (1 kap. 1 § 2 p. jämförd med 5 kap. 2 § 2 alt. 3 st. ML).

### Exempel 35

IT bedriver försäljning medelst postorder från Italien. Han har under ett år haft sådan försäljning på över 320 000 kr till svenska privatpersoner och till föreningar m.fl. som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att de inte kommer över den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr (se härom i avsnitt 9.6.4.9).

IT blir skattskyldig till moms i Sverige i och med att gränsvärdet överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till moms i Sverige medelst representant (23 kap. 4 § SBL). Registrering sker vid SKM i Stockholm. I och med att IT:s omsättning av varorna äger rum i Sverige beskattas inte hans överföring av varorna från Italien till Sverige (1 kap. 1 st. 2 p. ML).

En tablå över tröskelvärdena inom EG finns i bilaga 8.

#### **9.6.4.15 Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land**

Om en svensk privatperson förvärvar vara i ett annat EG-land ska han betala moms 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 föregående avsnitt). Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska



förvärvsbeskattas i Sverige om de stadigvarande ska användas här. Beträffande punktskattepliktiga (se avsnitt 9.6.2.9) varor gäller att de alltid ska beskattas i Sverige om de är föremål för s.k. distansförsäljning, eftersom omsättningströskeln inte gäller vid försäljning av dessa varor (5 kap. 2 § 2 st. 4 p. 2 st. ML).

Detta innebär att säljaren är skyldig att registrera sig här redan "från första kronan".

Ang. nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, se även avsnitten 9.6.2.9, 9.6.2.8, 9.6.4.4 och 9.6.4.5.

9.6.4.16 Förvärv av utländsk beskickning, diplomat eller internationell organisation i Sverige

Vid förvärv av varor från andra EG-länder ska detta ske med direkt skattefrihet för en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation som är stationerad här. Se även avsnitten 9.6.2.7, 9.6.2.8 och 28 samt RSV:s skrivelse 1999-10-21 ang. diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exporbutik m.m. (dnr. 10304-99/100).

## **9.7 Elektronisk handel**

Med elektronisk handel avses således såväl beställning som leverans av varor och tjänster. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektronisk väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Postorderhandel där en beställning sker elektronisk, t.ex. per fax eller telefon, och där den beställda vara levereras fysiskt per post eller av ett distributionsföretag omfattas i momshänseende således av begreppet elektronisk handel (off-line handel).

ML förutsätter (liksom EG:s sjätte momsdirektiv) att åtskillnad görs mellan varor och tjänster. Vid bestämmandet av om det är fråga om en vara

eller en tjänst, är det sätt på vilket leveransen sker irrelevant. När det gäller varor som levereras "on-line" måste detta synsätt emellertid frångås.

Enlig 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjlig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. En sådan kan idag endast tas fram av användaren själv. En vara som levereras "on-line" är således inte längre ett "materiellt ting", dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levereras "on-line" 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 är att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet on-line är det istället fråga om en tjänst. Omsättningsland för dessa tjänster bestäms normalt utifrån 5 ka.p 7 § ML (se avsnitt 10.3.5).

När det gäller ADB-program skiljer man 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.

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av standardprogram anses utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

En användares tillgång (nedladdning, "download") av ett standardprogram eller ett skräddarsytt program får normalt anses utgöra en sådan

tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 10.3.5).

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19 (dnr 4743-98/900) angående "vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel". PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/ tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

**[Till Avsnitt 9.1-9.5.5.4](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 10.3.4](#)

## 10.1 Allmänt

### 10.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige.

Beskattning sker dock inte om tjänsten är undantagen enligt reglerna i 3 kap. 30 a §- 3 kap. 32 § ML.

#### **Elektronisk handel**

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Enlig 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjlig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. En sådan kan idag endast tas fram av användaren själv. En vara som levereras "on-line" är således inte längre ett "materiellt ting", dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levereras "on-line" brukar ibland benämnas

digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst (se avsnitt 9.7) och då normalt en sådan tjänst som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 10.3.5).

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19 (dnr 4743-98/900) angående "vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel". PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

RSV har i en skrivelse 1999-12-16 (dnr. 10940-99/120) uttalat sig om tillämplig skattesats vad gäller försäljning av musik online, se avsnitt 19.3.2 och 19.3.4.

## **Omsättningsland**

I 5 kap. ML anges i vilket land en transaktion ska anses ha ägt rum och som därmed är omsättningsland. Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster har utformats i enlighet med sjätte direktivet. På samma sätt som gäller vid omsättning av varor anges i vilka fall omsättning av tjänst ska anses som en omsättning inom landet. Omsättning utomlands kan äga rum antingen inom eller utanför EG. Med export avses i ML endast sådan omsättning av tjänster som sker utanför EG:s mervärdesskatteområde.

## **Ingen § har företräde**

Ingen av reglerna i 5 kap. har företräde framför någon annan. Då fråga uppkommer om vilken av reglerna som är tillämplig ska bedömning ske om tjänsten omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4-7 a § ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av 5 kap. 8 § ML. Jfr. domar av EG-domstolen, C-327/94, punkt 21 och C-167/95, punkt 11, m.fl.

## **Inom landet Utomlands**

Bestämmelserna om omsättningsland finns i 5 kap. ML. Av 1 kap. 1 § ML framgår att moms ska betalas till staten vid omsättning av tjänst inom landet. I 5 kap. 1 § stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. I kapitlets 4-8 §§ anges om omsättningen av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Även om en tjänst enligt 4-8 §§ är omsatt inom landet kan det vara så att den enligt 11 § ändå ska anses vara omsatt utomlands.

<b>Varutransport inom EG</b>	Bestämmelserna i Rådets direktiv 91/680/EEG innehåller regler om hur moms ska behandlas avseende varutransporter mellan EG-länder under den s.k. övergångsordningen.
<b>Inhemsk varutransport</b>	Genom Rådets direktiv 95/7/EG (andra förenklingsdirektivet) har regler införts som innebär att en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med varutransport inom EG jämföras med en sådan transport. På motsvarande sätt har stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en sådan transport samt förmedling som avser någon av dessa tjänster reglerats. Se avsnitt 10.3.2.
<b>Stödtjänster/förmedling</b>	
<b>Tjänst lös egendom</b>	Särskilda regler finns för värdering av respektive arbete på varor inom EG. Se avsnitt 10.3.3.
<b>7 §-tjänster</b>	Vid bedömning av omsättningsland avseende 7 §-tjänster vid transaktioner inom EG är förvärvarens status såsom näringsidkare eller inte av avgörande betydelse. Se avsnitt 10.3.5.
<b>Export</b>	Moms ska inte betalas till staten vid omsättning utomlands. Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning som sker utanför EG:s mervärdesskatteområde om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.
<b>RSV Im 1982:2</b>	RSV har utfärdat anvisningar om export av varor och tjänster (RSV Im 1982:2). Dessa är dock numera endast delvis tillämpliga.

**EG:s  
institutioner  
och  
organ/  
internationella  
organisationer**

**3 kap. 30 a §  
3 st.**

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner och organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen (3 kap. 30 a § 3 st. ML). Se avsnitt 4.17, 10.1.3 och 28.

**Azorerna,  
Madeira  
Posttransport-  
tjänster**

**3 kap. 30 e §  
3 kap. 30 g §**

Från skatteplikt undantas också omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML). Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 4.17.

**Tjänst i  
samband  
med import**

**3 kap. 32 §**

Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då omkostnaden för denna ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML. Exempel på sådana omkostnader är bl.a. frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Se avsnitt 4.18, 9.4.4 och 11.7.



## **Skattskyldighet och redovisnings-skyldighet**

Några särskilda regler finns inte för när skattskyldighet respektive redovisningsskyldighet inträder vid omsättning av tjänster mellan EG-länder. Härvid gäller de allmänna bestämmelserna i ML, som innebär att skattskyldighet normalt inträder när tjänst är tillhandahållen. Se vidare avsnitt 2.2. Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående skatt inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura för tjänsten. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående skatt för den period då betalning erhållits respektive erlagts för tjänsten. Motsvarande gäller när köparen av en tjänst är betalningsskyldig för skatten. Se vidare avsnitt 17.

## **Förskott**

Om det framgår klart att en beställd tjänst ska omsättas utomlands ska förskott och a conton inte beläggas med moms.

## **Ingen KVR**

Omsättning av tjänster mellan EG-länder ska inte redovisas i någon KVR.

### **10.1.2 Filial samt dotterbolag**

## **Filial Huvudkontor**

Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Filialen utgör således en integrerad del av det svenska huvudkontorets verksamhet, men huvudkontoret och filialen är verksamma i två skilda länder. Huruvida filialen kan anses som skattskyldig för moms i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 6 samt även EG-domstolens dom nr: C-190/95 , C-260/95 och C-168/84.

## **Dotterbolag**

Vid tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML.

### **10.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater, m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG**

## **3 kap. 30 a § 3 st**

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även NATO. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 9. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Se även avsnitt 4.17 och 28.

## **14 c § MF**

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (säteland) utfärdat intyg (RSV 5929a), se bilaga 15.

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.

## **5 kap.**

Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

## **EU:s utrikesrepresentation**

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

## **Export**

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska 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 under avsnitt 9.3.2.3. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

## **10.2 Inom landet - utomlands**

## 10.2.1 Allmänt

### Inom landet Utomlands

#### 5 kap. 1 § 1 och 2 st.

I 5 kap. 1 § 1 st. ML anges att i de fall det inte anges att omsättningen ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. är omsättningen gjord utomlands. Se vidare avsnitt 10.2.2 samt 10.3. Även om omsättningen ska anses gjord inom landet ska omsättningen ändå anses gjord utomlands i vissa fall som anges i 5 kap. 11 § ML (5 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 10.4.

### Utomlands

#### 5 kap. 1 § 3 st. Omsättning ombord

Tjänst, t.ex serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om det sker i EG-trafik eller tredjelands trafik. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik.

## 10.2.2 Omsättningsland för tjänster

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller motsvarande i Sverige. För särskilt angivna tjänster gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs då i stället efter andra kriterier.

Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in moms till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att redovisnings- och betalningsskyldigheten i vissa fall åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4-8 §§ ML. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I respektive avsnitt redogörs också för vem som är skattskyldig. Avsnitten avslutas med ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

(avsnitt 10.3.1)

t.ex.

- byggnadsarbete
- anläggningsarbete
- byggledning
- ritning, projektering
- fastighetsskötsel
- upplåtelse av fastighet

### **TRANSPORT/ STÖDTJÄNSTER**

(avsnitt 10.3.2)

- persontransport
- varutransport
- omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport

### **VÄRDERING AV/ARBETE PÅ**

### **VARA SOM ÄR LÖS EGENDOM**

(avsnitt 10.3.3)

t.ex.

- reparation
- service
- värdering
- kontroll

(avsnitt 10.3.5)

t.ex.

- ekonomiska rättigheter
- reklam och annonsering
- konsulttjänster
- automatisk databehandling
- information
- finansiella tjänster
- arbetskraft
- uthyrning exkl. transportmedel/  
transporthjälpmedel

### **TJÄNSTER ENLIGT 8§**

(avsnitt 10.3.6)

- t.ex.
- beta I- TV
- förpacknings-  
och kuverteringstjänst
- lagringstjänst
- personliga tjänster
- serveringstjänster
- skiljedomaruppdrag
- vetrinärtjänster

### **UTHYRNING AV**

### **TRANSPORTMEDEL/**

### **TRANSPORTHJÄLPMEDEL**

- analys

(avsnitt 10.3.7)

t.ex.

## **KULTURELLA AKTIVITETER**

- personbil, släp, container

(avsnitt 10.3.4)

t.ex.

## **FÖRMEDLING**

- artistiska framträdanden

(avsnitt 10.3.8)

- idrott

- av vara och av tjänst

- utbildning

## **11 §-TJÄNSTER**

(avsnitt 10.4)

- fartyg/luftfartyg i utrikes

trafik

- stödtjänster/varutransport

- tjänst avseende vara  
utom uthyrning

- tjänst på fastighet

- reparation av varor

- upplåtelse av bro eller  
tunnel

## **10.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4 - 8 §§**

### **10.3.1 Fastighetstjänster**

## Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML).

Som exempel på tjänster som avser fastighet kan nämnas:

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster,
- mark- och bottenundersökningar (t. ex. seismiska undersökningar),
- skogsavverkning och skördning av växtlighet,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning (såväl teknisk som kameral),
- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförliga tjänster (t.ex. byggnadsbesiktning och mögelundersökning) och
- upplåtelse av fastighet (t.ex. hyresrätt, bostadsrätt samt rumsuthyrning i hotellrörelse).

## **Direkt anknytning**

Tjänsterna ska ha direkt anknytning till en viss fastighet. 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 tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Regeln 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 och omsättningsland för tjänsten bedöms enligt 5 kap. 6 § 1 st. 4 p. jfr. med 3 p. ML, se avsnitt 10.3.3.

Bestämmelserna om vad som är fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML.

## **Ej direkt anknytning**

Följande tjänster anses inte ha direkt anknytning till fastighet:

- rådgivning eller information avseende "fastighetsmarknaden" (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 10.3.5) och
- konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 10.3.5).



**Inom landet  
Utomlands  
5 kap. 4 §**

Fastighetens belägenhet är den faktor som styr var en fastighetstjänst är omsatt. Är fastigheten belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 4 § 1 st. ML). I annat fall är den omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

**Utanför EG**

Även om fastigheten är belägen i Sverige kan vissa tjänster anses omsatta utomlands, se avsnitt 10.4.

**Garantireparation**

Ovanstående gäller t.ex. reparation av fastighet åt utländsk företagare om reparationen görs inom ramen för ett garantiåtagande som denne gjort, se avsnitt 10.4

**Skattskyldighet**

Det är säljaren av en fastighetstjänst som ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om denne är en utländsk företagare och oavsett om fast driftställe föreligger eller inte.

**Montering eller  
installation**

När svenska företag inom landet monterar eller installerar sin vara kan tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin bör därför tillhandahållandet visavi kunden i sin helhet anses som omsättning av vara. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället 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 priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 9.6.4.13.

I de fall utländska företagare tillhandahåller monterings- eller installationstjänster här i landet och i samband därmed omsätter varor, bör samma synsätt kunna gälla som för svenska företags tillhandahållanden. Omsättningen kan således i vissa fall i sin helhet anses som omsättning av tjänst.

En sådan situation föreligger t.ex. när varor monteras eller installeras i samband med uppförande eller reparation av en byggnad (byggnadsentreprenader). Detta kan även gälla vid uppförande av byggnad utifrån monteringsfärdiga moduler (element). Detta kan även vara fallet när en vara förs hit från ett annat EG-land för att installeras i en maskin, se avsnitten 9.6.4.13 och 10.3.3.

Exempel 36 (jfr. exempel 17, 34 och 60) DK i Danmark reparerar en fastighet som SE äger i Sverige. DK har inte fast driftställe i Sverige. I samband med reparationsarbetet tillhandahåller han badkar och tvättställ som han fört med från Danmark.

Det är här fråga om en tjänst som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML. DK är skattskyldig för den tillhandahållna tjänsten och ska därför registreras till moms i Sverige (1 kap. 2 §. 1 st. 1 p. ML).

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av var, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållande, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst. DK ska förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av material

(badrumsutrustningen) till Sverige (se avsnitt 9.6.2.18). Eftersom DK:s verksamhet här är fullt ut skattepliktig föreligger full avdragsrätt för förvärvsskatten. DK ska även beskattas för reparationstjänsten.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 25, 35 och 37

2) Omsättningen av reparationstjänsten på rad 11 och 32.

### **Renovering av byggnadstillbehör**

SRN har i ett förhandsbesked 1997-05-12 bedömt ett utländskt företags tillhandahållande av en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige. Tjänsten utfördes i huvudsak i utlandet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB och därmed tjänst avseende fastighet, såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML. Förhandsbeskedet är överklagat.

### **Exempel 37**

### **Arkitekttjänst 5 kap. 1 §**

En arkitekt med verksamhet i Sverige ritar en byggnad som ska uppföras i utlandet.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom byggnaden ska uppföras på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st., jfr. 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22. Exempel 38

**Byggtjänst-  
svenskbyggare  
5 kap. 4 §**

En utländsk fastighetsägare får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett svenskt bolag.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Bolaget ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det saknar således betydelse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk.

**Exempel 39**

**Byggtjänst -  
utländsk  
byggare 5 kap.  
4 §**

En fastighetsägare får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett utländskt byggföretag som saknar fast driftställe (jfr. avsnitt 29) i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet då fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Det saknar således betydelse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk. Även byggmästare, som är en utländsk företagare, är skattskyldig för fastighetstjänst omsatt inom landet (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggmästarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

**Exempel 40**

**Byggnadsentreprenad**  
**Utländsk**  
**entreprenör**  
**5 kap. 4 §**

Ett tyskt företag har i uppdrag att leverera och installera hissar i en fastighet i Sverige. Uppdraget innebär att de i Tyskland tillverkade komponenterna fraktas hit och installeras av det utländska företagets tekniker. Det tyska företaget saknar fast driftställe (såsom kontor etc., jfr. avsnitt 29) i Sverige.

Hela uppdraget är att anse som en byggnadsentreprenad, dvs. en tjänst avseende fastighet. Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Även för utländsk företagare gäller att denne som säljare av fastighetstjänsten är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Installatörens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

**Exempel 41**

**Byggnadsentreprenad**

**Underentreprenörer**  
**5 kap. 4 §**

Fastighetsägare A har gett det utländska företaget BE i uppdrag att utföra en byggtjänst på en fastighet i Sverige. Arbetet är tillfälligt och BE har inte fast driftställe här. BE upphandlar i sin tur byggtjänster från såväl det utländska byggföretaget FI som från svenska företag.

Byggtjänsterna är omsatta inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Trots att såväl BE som FI inte har fast driftställe i Sverige är de skattskyldiga för tillhandahållna byggtjänster (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggföretagen BE:s och FI:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.

BE får göra avdrag i deklARATIONEN (rad 37) för den moms som debiterats av FI och av de svenska företagen.

#### Exempel 42

### **Hotelltjänst 5 kap. 1 §**

En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen. Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr. 4 § 1 st. ML). Redovisning i deklARATIONEN:

Rad 22 (hotelltjänsten).

Rad 14, 15 och 32  
(resetjänsten).

### **Resetjänst**

Är det så att resebyrå i egenskap av researrangör även tillhandahåller ett resemoment, dvs. flyg eller färjebiljetter, säljer resebyrå en resetjänst. Resetjänsten är omsatt inom landet eftersom resebyrå har fast driftställe i Sverige. Redogörelse över beskattning avseende resetjänster återfinns i avsnitt 12.3.

#### Exempel 43

**Skogsavverkning**  
**5 kap. 1 §**

Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Polen.

Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen sker på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr. 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.  
Exempel 44

**Uthyrning av fastighet**  
**5 kap. 4 §**

En verksamhetslokal hyrs ut i en fastighet belägen i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Omsättningen av tjänsten är dock undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § 1 st. ML). För att uthyraren ska redovisa skatt för uthyrningen erfordras att SKM efter ansökan beslutat om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelsen (3 kap. 3 § 2 st. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 30 och 32.

**10.3.2 Transporttjänster och stödtjänster**

**10.3.2.1 Allmänt**

## **Transporttjänster**

5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som handlar om varustransporter mellan EG-länder. 5 kap. 5 § ML handlar således om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från tredje land samt persontransporter till och från annat EG-land.

## **Inom landet Utomlands 5 kap. 5 §**

En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML. Villkoret enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.

## **Persontransport 5 kap. 5 § 1 st.**

Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och tredje land är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

## **Befordran av brev 5 kap. 5 § 2 st.**

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § 2 st. ML).



**Stödtjänster vid varustransport**

Som stödtjänster räknas

- omhändertagande,
- lastning och lossning av gods och
- liknande tjänster

som tillhandahålls som ett led i en varustransport.

Med omhändertagande avses att godset tas om hand under kortare perioder i samband med en transport, t.ex. att gods efter en lastbilstransport väntar på att ett lämpligt fartyg ska anlöpa hamn.

**Inom landet  
5 kap. 6 § 1 st.  
2 p.**

En stödtjänst anses enligt huvudregeln omsatt där den faktiskt utförs. En stödtjänst anses således omsatt i Sverige om den fysiskt utförs här (5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML).

**Förvaring och lagring av transporterad vara**

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML), se avsnitt 10.3.6.

En lagringstjänst anses dock, i likhet med övriga tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när det är fråga om varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, jfr. avsnitt 10.4).

**Varutransport  
inom EG  
5 kap. 5 a §  
1 st.**

Regler om hur momsens ska behandlas avseende varutransporter mellan EG-länder under den s.k. övergångsperioden finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitt 10.3.2.3 och 10.3.2.4.

Reglerna omfattar förutom rena varutransporttjänster även

**Förmedling  
5 kap. 5 a §  
2 st.**

- förmedling av varutransporter inom EG (5 kap. 5 a § 2 st. ML), se avsnitt 10.3.8, och

**Stödtjänster  
5 kap. 6 a §  
Förmedling**

- omhändertagande, lastning, lossning och andra liknande tjänster som ingår som ett led i en EG-transport samt förmedling av sådana tjänster (5 kap. 6 a § ML), se vidare avsnitt 10.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 10.3.8.

**Inhemsk varu-  
transport  
Stödtjänster  
Förmedling**

En inhemsk varutransport kan i vissa fall jämföras med en gemenskapsintern varutransport. Förutsättning är att den inhemska varutransporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna. Motsvarande förenkling ska också gälla för stödtjänster, dvs. tjänster knutna till sådana interna transporttjänster, liksom för tjänster som utförs av förmedlare och avser någon av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 10.3.2.4 samt 10.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 10.3.8.

## **Skattskyldighet**

En transporttjänst, som är omsatt inom landet, ska beskattas i Sverige. Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att betalningsskyldigheten i stället åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

## **Säljaren skattskyldig**

Huvudregeln är att det är den som omsätter (säljer) transporttjänsten som är skattskyldig. Momsen debiteras kunden i fakturan och redovisas av säljaren som utgående skatt.

## **Köparen skattskyldig**

I vissa fall kan dock den som förvärvar (köper) transporttjänsten bli skattskyldig (se avsnitt 10.3.2.4 och 10.3.2.5). Förutsättningarna är

- att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och
- att den som förvärvar tjänsten är momsregistrerad i Sverige.

## **Skattskyldighet - utländskt företag**

Reglerna medför att ett utländskt företag blir skattskyldigt om tjänsten är omsatt i Sverige men förvärvaren inte är momsregistrerad.

### **10.3.2.2 Begreppet varutransport**

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 med varutransport avses transport av materiellt ting som är lös egendom.

**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.

**Bareboat**

Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som tjänst avseende fartyg och inte varutransport (se 3 kap. 21 § ML).

**Timecharter**

Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Timecharter anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

**Resebefraktning**

Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Resebefraktning anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

**Slotcharter/  
Space-  
charter**

Slot- och spacechartrer, som är specialformer av rese- eller tidsbefraktning, anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

**Linjefart/  
Stycke-  
godstrafik**

Linjefart/styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

**10.3.2.3 Begreppet varutransport inom EG**

Med varutransport inom EG förstås här en transporttjänst som avser en varutransport och som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Avgångsplatsen och ankomstplatsen ska med andra ord ligga i olika EG-länder.

Avgångsplatsen är den plats där transporten av varorna verkligen påbörjas. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska inte påverka avgångsplatsens belägenhet.

Ankomstplatsen är den plats där transporten av varorna avslutas.

## Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsplats och ankomstplats bestämmas för varje uppdrag.

### Exempel 45

Varor ska transporteras från Hörby i Sverige till Ballerup i Danmark. Transporten utförs av en dansk åkare som är stationerad i Helsingör. Åkaren kör från Helsingör till Hörby utan varor. Han hämtar varor i Hörby och kör dem till Ballerup. Därefter kör han tillbaka till Helsingör.

Avgångsplatsen är Hörby där transporten av varorna verkligen påbörjas. Ankomstplatsen är Ballerup där varutransporten verkligen avslutas.

### Exempel 46

Varor ska transporteras från London i England till Helsingfors i Finland. Kunden vänder sig till en speditör som åtar sig hela transportuppdraget. För hela uppdraget är avgångsplatsen London och ankomstplatsen Helsingfors.

Speditören vänder sig till en engelsk åkare för transport av varorna från London till Harwich (a). Vidare anlitar han ett svenskt rederi för sjötransporten Harwich-Esbjerg (b). En dansk åkare tar varorna från Esbjerg till Malmö (c). SJ fraktar varorna från Malmö till hamnen i Stockholm (d). Ett svenskt rederi tar slutligen varorna från Stockholm till Helsingfors (e).

Avgångsplats Ankomstplats

- a) London Harwich
- b) Harwich Esbjerg
- c) Esbjerg Malmö
- d) Malmö Stockholm

e) Stockholm Helsingfors.

Trots att transportuppdraget i sin helhet (London-Helsingfors) är att anse som en varutransport inom EG är endast några av deluppdragen, dvs. b), c) och e), att betrakta som sådana varutransporter. För resterande uppdrag (a och d) ligger avgångsplats och ankomstplats i samma land och kan därmed inte anses som sådana transporter. Reglerna avseende inhemska varutransporter kan dock bli tillämpligt på dessa transporter som innebär att de ska behandlas som en varutransport inom EG (se avsnitt 10.3.2.4).

#### **10.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemsk varutransport**

#### **Varutransport 5 kap. 5 a § 1 st.**

En varutransport inom EG är enligt 5 kap. 5 a § 1 st. ML omsatt i Sverige om

1) transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2) köparen av tjänsten är registrerad till moms i Sverige och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av det svenska momsregisteringsnumret.

## **Inhemsk varustransport**

Punkterna 1 och 2 ovan gäller även för inhemska transporttjänster (påbörjas och avslutas i samma EG-land, t.ex. Sverige) om dessa har ett direkt samband med en varustransport inom EG.

## **Inom landet**

Enligt punkt 1 ovan, (transporten påbörjas här) är en transporttjänst omsatt i Sverige bl.a. om

- förvärvaren är en svensk eller utländsk privatperson,
- förvärvaren är ett utländskt eller svenskt företag som inte är momsregistrerat, eller
- förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VATnummer.

Enligt punkten 2 ovan, (transporten påbörjas i annat land än Sverige) är en transporttjänst omsatt i Sverige om förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

## **Utomlands 5 kap. 11 § 2 b p.**

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet, se avsnitt 10.4.

## **VAT-nummer**

Även när det gäller transporttjänster har VAT-numret en viktig funktion. I det fall en kund åberopar ett VAT-nummer, bestäms omsättningslandet utifrån i vilket land numret är utfärdat.



## Uppgifter i fakturan

Lagen ställer omfattande krav på vilka uppgifter som ska finnas i faktura eller motsvarande handling (11 kap. 5 § ML). När det gäller EG-transporter och liknande tjänster (5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§ ML) finns ytterligare ett krav vad gäller innehållet i fakturan. Denna ska även innehålla uppgift om säljarens och köparens VAT-nummer (11 kap. 5 a § 1 st. ML).

## Inom landet

### Exempel 47

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Stockholm till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

### Exempel 48

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

### Exempel 49

Ett transportföretag utför en transport av en stordator från Stockholm till Köpenhamn. Beställare av transporten är ett danskt försäkringsbolag. Förvärvaren har inte åberopat något VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom

landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 50 Ett transportföretag utför en transport av trävaror från Hamburg till Helsingborg. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Exempel 51

Ett transportföretag utför en transport av en förpackningsmaskin från Amsterdam till Paris. Beställare är ett svenskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Exempel 52

**Utomlands  
5 kap. 1 §  
1 st.**

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Malmö till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag. Det svenska företaget är momsregistrerat både i Sverige och i Danmark. Det svenska företaget har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML är inte tillämplig eftersom VAT-nummer i annat land åberopats. Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Exempel 53

**Utomlands  
5 kap. 1 §  
1 st.**

Ett transportföretag utför en transport av en maskin från Lund till Helsingfors. Beställare är ett finskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt finska VATnummer.

Eftersom beställaren åberopat sitt finska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat ett svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverig.

**Exempel 54**

**Inhemsk  
varu-  
transport  
5 kap. 1 §  
1 st.**

En engelsk speditör har åtagit sig att frakta varor från London till Helsingfors åt en engelsk kund. Varorna anländer med båt till Göteborg och ska vidare med båt från Stockholm. För transporten mellan Göteborg och Stockholm anlitar speditören ett svenskt transportföretag. Speditionsföretaget åberopar sitt engelska VAT-nummer. Det framgår av fraktdokumentet att transporten i Sverige är ett led i en EG-transport.

Eftersom beställaren åberopat sitt engelska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige. Visserligen påbörjas och avslutas transporten för det svenska transportföretagets del i Sverige men transporten har ett direkt samband med en EG-

transport.

**Skattskyldighet  
Debiterad  
moms**

Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera moms på en varutransport inom EG i två fall.

1. Beställaren åberopar VAT-nummer i samma land som utfärdat VAT-numret för transportföretaget.

2. Beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land.

**Framräknad  
moms**

Beställaren blir skattskyldig och ska redovisa utgående skatt på förvärvet om han är momsregistrerad i annat land än det där transportföretaget är registrerat.

**Säljaren  
skattskyldig**

Exempel 55

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Malmö till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportören är skattskyldig och ska debitera moms i fakturan till kunden (1 kap. 2 § 1 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Exempel 56

Ett svenskt transportföretag utför en transport av varor från Helsingborg till Milano. Beställare är ett svenskt

momsregistretat företag som inte åberopat något VATnummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. p. 1 ML. Transportören är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 p. ML) och ska debitera moms i fakturan till kunden.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

## **Förvärvaren skattskyldig**

### Exempel 57

Ett danskt transportföretag utför en transport från Odense till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående skatt på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

### Exempel 58

Ett italienskt transportföretag utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett svenskt företag

som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående skatt på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

### **10.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport**

Stödtjänster vid varutransport inom EG behandlas enligt samma principer som gäller för själva transporten.

Som stödtjänster räknas omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en EG-transport.

#### **Inom landet 5 kap. 6 a §**

Stödtjänsterna är omsatta inom landet om

1) tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2) tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer.

#### **Inhemsk varu- transport**

Bestämmelser är tillämpliga även på stödtjänster som tillhandahålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en EG-transport.

**VAT-nummer** I 5 kap. 6 a § ML finns regler om VAT-nummer som liknar dem som gäller för transporttjänster. Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska stödtjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad.

**Skattskyldig** Vem som är skattskyldig då stödtjänsten är omsatt inom landet bestäms på samma sätt som för EG-transporter (jfr. avsnitt 10.3.2.4).

**Utomlands  
5 kap. 11 §  
2 a p. och  
b p.** Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utomlands, se avsnitt 10.4.

**Stödtjänster  
som led i en  
EG-transport**

Exempel 59

En svensk speditör blir ombedd av en svensk kund att transportera varor från Eksjö till London (1).

Speditören anlitar en svensk åkare för att ta varorna från Eksjö till Göteborgs hamn (2).

I hamnen anlitas ett hamnserviceföretag för att lasta varorna ombord på ett fartyg tillhörande ett grekiskt rederi (3).

Rederiet skeppar för speditörens räkning varorna från Göteborg till Dover (4).

I Dover anlitar speditören ett engelskt hamnserviceföretag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande

ett engelskt åkeri (5).

Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

Speditören förvärvar alla tjänsterna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. De olika tjänsterna behandlas på följande sätt.

1) Speditörens faktura till svensk kund.

Hela transporten Eksjö-London (inkl. stödtjänster) är omsatt inom landet. Speditören ska fakturera med svensk moms.

2) Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport inom EG. Köparen av transporttjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten är då omsatt inom landet. Åkaren ska fakturera med svensk moms.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet. Hamnserviceföretaget ska fakturera med svensk moms.

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige. Rederiet fakturerar utan moms. Speditören räknar fram utgående moms på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Då han är fullt ut skattskyldig har han rätt till avdrag för ett belopp motsvarande den skatt som redovisats.

5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige och redovisning sker enligt punkt 4 ovan.



6) Det engelska åkeriets faktura till speditören.

Denna del av transporten, som sker helt i England, är en del i en varutransport inom EG. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är därmed omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske speditören redovisar momsens enligt punkt 4 ovan.

### **10.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom**

#### **Allmänt**

Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 1 st. 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.

Bestämmelsen omfattar exempelvis:

- montering och installation
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende,
- träning, trimning och dressyr av djur och
- språng- och betäckningstjänster.

#### **Inom landet 5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p.**

Vid arbete på vara är det land där arbetet utförs omsättningsland. Utförs arbetet i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML).

**Inom EG**  
**5 kap. 6 b §**

Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska tjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad. Förutsättning är dock att varan transporteras ut ur det land där tjänsten utförts. Bestämmelsen är tillämplig på bl.a. arbetsbeting.

Vid arbete på vara är tjänsten inte omsatt inom landet om tjänsten utförts här och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet och förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Vid arbete på vara är tjänsten omsatt inom landet även om den har utförts i ett annat EG-land, varifrån varorna transporterats ut, om köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Bestämmelsen får även anses omfatta de fall när varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar genom t.ex. själva kontroll- eller analysprocessen. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Om en vara lämnas till en reparatör i Sverige för viss åtgärd får tjänsten anses utförd i Sverige. Detta gäller även om reparatören av någon anledning väljer att anlita ett utländskt företag, som utför reparationstjänsten eller del av denna.

**Uppgifter i fakturan**

Om omsättningen undantas från beskattning ska fakturan även innehålla uppgift om den utländske företagarens VAT-nummer och hänvisning till relevant lagrum (i detta fall 5 kap. 6 b § 2 st. ML).

**Transportkrav**

Säljaren måste vara förvissad om att varan verkligen transporteras ut ur landet. Vad som anges i avsnitt 9.6.1 beträffande krav på dokumentation hos säljaren gäller även i förevarande fall.

**Utomlands**

Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 10.4.

**Skattskyldighet**

Vid tjänst som avser arbete på vara (och som är omsatt här) är det normalt säljaren som ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller när arbetet utförts här i landet även om säljaren är en utländsk företagare.

**Inom EG**

Har tjänsten faktiskt utförts i annat EG-land men köparen åberopat svenskt VAT-nummer är köparen skattskyldig för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

**Montering och installation**

När svenska företag inom landet monterar eller installerar sin vara kan tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin bör därför tillhandahållandet visavi kunden i sin helhet anses som omsättning av vara. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och

bygg tjänster som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 9.6.4.13.

I de fall utländska företagare tillhandahåller monterings- eller installationstjänster här i landet och i samband därmed omsätter varor, bör samma synsätt kunna gälla som för svenska företags tillhandahållanden. Omsättningen kan således i vissa fall i sin helhet anses som omsättning av tjänst.

En sådan situation föreligger t.ex. när en vara som förs hit från ett annat EG-land installeras i en maskin och installationsarbetet är betydande. Det kan även vara fråga om att varor monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet (byggnadsentreprenader), se avsnitt 10.3.1.

Exempel 60 (jfr. Exempel 17, 34 och 36)

DE i Tyskland säljer till SE en transportanordning som DE ska installera i en maskin som SE använder i en tillverkningsprocess. Installationsarbetet är betydande. Ett svenskt företags motsvarande tillhandahållande skulle bedömts som tillhandahållande av enbart en tjänst, dvs. även varan innefattas i tjänstetillhandahållandet. DE och SE är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.

DE bör anses som skattskyldig i Sverige för den utförda installationstjänsten (5 kap. 6 § ML) och ska därför registreras till moms i Sverige. Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållande, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst.

DE ska förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av maskinen till Sverige (se avsnitt 9.6.2.18). Eftersom DE:s verksamhet här är fullt ut skattepliktig föreligger full avdragsrätt för förvärvsskatten. DE ska även beskattas för installationstjänsten.

DE:s redovisning:

1) Överföringen på rad 25, 35 och 37

2) Omsättningen av installationstjänsten på rad 11 och 32.

## **Arbetsbeting**

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 tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen och anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara.

## **Tryckeritjänst**

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Tryckeriet får anses tillhandahålla en tjänst enligt 5 kap. 6 § i de fall uppdraget består av att trycka ett antal exemplar efter beställarens manus, diskett, cd-skiva eller liknande. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker efter elektronisk överförd data får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML (se avsnitt 10.3.5). Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det äger rättigheten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt

genom att producera ett antal exemplar.  
Försäljning av dessa varor utgör  
varuomsättning.

### **Analystjänst**

Om det inte är möjligt att efter analysen transportera ut varan på grund av att den antingen förstörts eller förintats genom själva analysen, ska bestämmelserna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML ändå vara tillämpliga. I vissa fall ska arbete på vara, t.ex. en analystjänst, bedömas enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 10.3.5.

### **Veterinärtjänst**

Veterinärtjänst omfattas inte av bestämmelsen i 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 10.3.6.

### **Betäcknings- tjänster**

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, kan transporteras till ett stuteri i Sverige för att bli betäckta. Hästarna kan komma från ett EG-land. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästar får anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 6 b § 1 st. ML kan bli tillämplig i de fall hästen kommer från ett EG-land. (Se även avsnitt 10.4.)

Tjänst som innebär att språngavgift erhålls kan också anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML.

Exempel 61

**Värdering av silver**  
**5 kap. 1 §**  
**1 st.**

En svensk företagare anlitas av en tysk privatperson för att värdera dennes silversamling. Värderingen utförs i uppdragsgivarens hem i Tyskland.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom värderingen utförs i Tyskland (5 kap. 1 § 1 st. jfr. med 6 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 62

**Reparation av kamera**  
**5 kap. 6 §**  
**1 st.**  
**4 p.**

En privatperson lämnar sin videokamera för reparation i en fotoaffär i Malmö. Felet är så svårt att avhjälpa att affären sänder kameran till fabrikanten i Tyskland, för att där få reparationen utförd. När affären lämnar ut den reparerade kameran ska kunden debiteras moms. Tjänsten får anses omsatt i Sverige (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Exempel 63

**Service på tryckpress**  
**5 kap. 6 §**  
**1 st.**  
**4 p.**

Ett utländskt företag anlitas för service på en tryckpress. En tekniker kommer till Sverige och utför arbetet här under två dagar.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom den utförs här (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML). Den utländske leverantören är skattskyldig och ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämplig, eftersom den svenske köparen inte fått arbetet utfört i ett annat EG-land.

Det utländska företags redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Exempel 64

**Salmonella-  
kontroll**

**5 kap. 6 §**

**1 st.**

**4 p.**

Vid införsel av kycklingar till Sverige kontrolleras om dessa är smittade av salmonella. Ett danskt företag har beställt tjänsten under åberopande av sitt danska VATnummer.

Arbetet utförs här varför tjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML). Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämpliga eftersom kycklingarna inte lämnar landet efter det att kontrollen utförts.

Det svenska företags redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Exempel 65

**Reparation  
av**

**lastbil**

**5 kap. 6 b §**

**1 st.**

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tyskregistrerad lastbil som är här för en godstransport.

Reparationstjänsten är utförd här. Då åkeriet emellertid åberopar sitt tyska VAT-nummer är reparationstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 6 b § 1 st. ML). Förutsättningen att varan ska lämna landet får normalt anses uppfyllt för fordon med utländskt registreringsnummer. Säljaren ska i fakturan ange köparens tyska VAT-nummer.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.



## Exempel 66

### Värdering av silver 5 kap. 6 § 2 st.

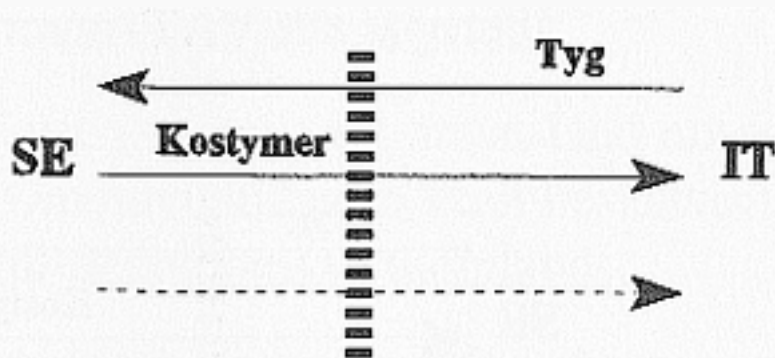
Ett svenskt företag vänder sig till ett tyskt företag för att få en silversamling värderad. Värderingen sker i Tyskland dit samlingen sänds. Det svenska företaget har åberopar sitt VAT-nummer i samband med beställningen av tjänsten.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom det svenska företaget åberopat sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML)

## Exempel 67

### Arbetsbeting i Sverige

SE i Sverige tar emot tyg från IT i Italien för att tillverka kostymer som sedan sänds tillbaka till Italien. SE utför således ett arbetsbeting. SE och IT är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Tjänsten, dvs. arbetet, på varan utförs i Sverige till kund som åberopar VAT-nr. Detta medför att tjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 22.

Överföringen av tyget från Italien till Sverige

ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML).

Skickas däremot kostymerna inte tillbaka till Italien utan IT i stället säljer en del i Sverige, en del till Danmark och en del till Polen är 5 kap. 6 b § 1 st. ML) inte tillämpligt. I ett sådant fall levereras kostymerna här i landet till IT. Detta får till följd att

- IT är skyldig att registrera sig till moms i Sverige,
- IT:s överföring av tyg till Sverige utgör ett GIF här (2 a kap. 7 § 1 st. ML),
- IT är skattskyldig här för sin försäljning av kostymer i Sverige och ska debitera svensk moms,
- IT:s försäljning till Danmark är skattefri i den mån köparen gör ett GIF i Danmark (jfr. avsnitten 9.6.2.1 och 9.6.2.11 - 9.6.2.14),
- IT:s försäljning till Polen är en exportomsättning.

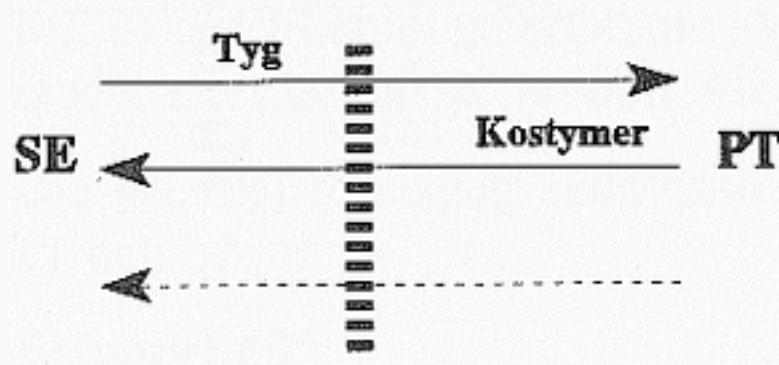
SE:s tillverkning av kostymerna är en tjänst omsatt inom landet. SE ska debitera IT svensk moms som blir en avdragsgill ingående skatt hos IT.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 68

## Arbetsbeting i utlandet

SE i Sverige sänder tyg till PT i Portugal. SE och PT är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. PT ska tillverka kostymer av tyget. Kostymerna sänds till SE i Sverige. PT utför således ett arbetsbeting. SE har åberopat sitt VAT-nummer.



Det är här fråga om varuöverföring för utförande av arbetsbeting, dvs. en tjänst, i annat EG-land än Sverige, varför 2 a kap. 2 § p. 3 ML inte är tillämplig. Överföringen av tyget kan därmed inte beskattas här. Tjänsten att sy upp kostymerna är dock omsatt inom landet enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML). Redovisning i deklARATIONEN:

"Överföringen" av tyget till Portugal ska inte redovisas. KVR ska inte heller lämnas.

Förvärvet av tillverkningstjänsten (arbetsbetinget) ska redovisas på raderna 11, 36 och 37.

**[Till innehållsförteckningen](#)**  
**[Till Avsnitt 10.3.4](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 10.1-10.3.3](#)

### **10.3.4 Kulturella aktiviteter**

#### **Allmänt**

Tjänster avseende kulturella aktiviteter m.m. är omsatta i det land där aktiviteterna äger rum (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Följande tjänster omfattas:

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, konserter,
- idrottsutövning, deltagande i idrottsgalor,
- underhållning,
- utbildning, i motsats till information,
- vetenskapliga tjänster och
- tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna tjänster eller stödtjänster till dessa.

**Inom landet**  
**5 kap. 6 § 1 st.**  
**1 p.**

Tjänster anses omsatta inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML om de utförs i Sverige. Om huvudtjänsten har utförts i Sverige och beskattning av denna ska ske i Sverige är även en stödtjänst, som utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras, omsatt inom landet. Jfr.. dom av EG-domstolen, mål C-327/94.

**Utomlands**

Om tjänsten utförs i ett annat land anses tjänsten omsatt utomlands. Om huvudtjänsten ska beskattas utomlands är även stödtjänst till denna omsatt utomlands.

**Skattskyldighet**

Den som inom landet omsätter tjänst, som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, är skattskyldig och ska redovisa moms (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om säljaren är utländsk företagare.

**Artistiska framträdanden/underhållning**

För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger. Jfr.. dom av EG-domstolen, mål C-327/94.

Ett flertal kulturella aktiviteter är dock undantagna från beskattning enligt 3 kap. ML, t.ex. artistiska framträdanden (3 kap. 11 § 1 p. ML).

**Prispengar**

Som ersättning för idrottsutövning och deltagande i idrott avses även prispengar som utbetalas i samband med tävlingar (t.ex. golf, motortävling och travtävling).

## **Utbildning**

Med utbildning avses

- sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § 1 st. ML) och

- sådan utbildningstjänst som inte uppfyller kraven för skattefrihet.

En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.

Se även avsnitt 4.4.4.3 angående begreppet "Utbildning".

## **Mässa/ Utställning**

Tjänst avseende organisation respektive arrangemang av en mässa eller utställning, se avsnitt 10.3.5.

## **Vetenskapliga konferenser**

Om syftet med konferensen är att lämna information till skillnad från att tillhandahålla vetenskapliga forskartjänster ska bedömning ske enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 10.3.5.

## **Stödtjänst**

Med stödtjänster avses närmast tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningslistan oberoende av vem som utför den. En förutsättning är dock att stödtjänsten objektivt sett utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Jfr.. dom av EG-domstolen, mål C-327/94, Dudda.

## Exempel 69

### **Konsert**

En utländsk sångare kommer till Sverige för att ge en konsert.

Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom konserten äger rum i Sverige (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Exempel 70

### **Utbildningstjänst**

Ett utbildningsföretag i Sverige håller språkutbildning i svenska för deltagare från utlandet. Kursen, som pågår under två veckor, hålls i Kristianstad. I kursavgiften ingår även kost och logi.

Tjänsten är omsatt inom landet, då utbildningen äger rum här (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Skulle det vara så att i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst (se avsnitt 12.3.2.2).

Se även exempel 74 och 75 angående informationstjänst.

### **10.3.5 Diverse tjänster (7 § - tjänster)**

## Allmänt

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas olika tjänster som i vissa fall ska behandlas enligt 7 § 1 och 3 st. I de fall det inte är fråga om transaktioner mellan olika länder utan enbart inom Sverige ska beskattningsland avseende de aktuella tjänsterna bedömas enligt 5 kap. 8 § ML, se avsnitt 10.3.6.

De uppräknade tjänsterna är:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, 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 förvaringsutrymme,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som angetts ovan eller att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning
11. sådan förmedling som görs för någon



annans räkning i hans namn och förmedlingen avser sådana tjänster som angivits ovan, se avsnitt 10.3.8.

**Inom landet**  
**5 kap. 7 § 1 st.**  
**1 p.**

Tillhandahålls tjänsten från ett annat land (EG-land eller land utanför EG) är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare som har fast driftställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om fast driftställe saknas, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

**5 kap. 7 § 1 st.**  
**2 p.**

Tjänsten är också omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

Omsättningsland bestäms utifrån platsen där förvärvaren av tjänsten har sitt fasta driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller sin hemvist. Om tjänsten faktiskt är utförd i Sverige eller i utlandet saknar helt betydelse.

**Inom EG**  
**5 kap. 7 § 1 st.**  
**1 p.**

Detta innebär att tjänst som tillhandahålls från ett annat EG-land är omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare som har fast driftställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

**5 kap. 7 § 3 st.  
1 p.**

Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML. Se avsnitt 10.3.6.

**Utomlands  
5 kap. 7 § 3 st.  
1 och 2 p.**

Tillhandahålls tjänsten av en näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller ej (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

**5 kap. 7 § 3 st.  
3 p.**

Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).

**Liknande  
rättigheter**

Med liknande rättigheter förstås t.ex. koncession, gruvrätt, handelsrätt och andra ekonomiska rättigheter. Även överlåtelse av spelare inom t.ex. fotboll och ishockey får anses omfattas av liknande rättigheter. Angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line, se avsnitt 19.3.2 och 19.3.4.

**Reklamtjänst**

Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenterna om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsetningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m.

**Sponsorer**

Reklam tjänst innefattar även marknadsföring av sponsorers namn eller produkter.

**Mässa/  
utställning**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-20 bedömt tjänster som ett företag tillhandahåller utställare på en av företaget anordnad mässa. Enligt nämndens bedömning ska tjänster som har till enda ändamål att bereda en utställare tillfälle att exponera och på annat sätt marknadsföra sina produkter till besökare av en mässa ska bedömas sammantagna som en helhet och anses utgöra en enda tjänst. Tjänster av nämnda slag kan inte hänföras till någon av de verksamheter som anges i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. Aktuella tjänster är i stället att hänföra till sådan reklam tjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

**Upplåtelse av  
reklamplats**

SRN har i ovan nämnda förhandsbesked även bedömt upplåtelse av reklamplats i mässlokaler. Enligt nämndens bedömning utgör en sådan upplåtelse av reklamplats inte en tjänst som avser fastighet enligt 5 kap. 4 § ML, utan en tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

**Fastighets-  
upplåtelse**

Innefattar en mäss- eller utställningstjänst endast platsupplåtelse utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en fastighetsupplåtelse.

## **Konsulttjänst**

Konsulttjänst och liknande tjänst innefattar även managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande. Begreppet konsulttjänster ska tolkas såsom anlita rådgivande fackman. Dock ska omsättningslandet för en konsulttjänst avseende viss fastighet (t.ex. projektering) alltid avgöras av fastighetens belägenhet (5 kap. 4 § 1 st. ML). Såsom konsulttjänst anses inte reparation och service av vara. En sådan tjänst beskattas där arbetet utförs (5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML).

Som exempel på konsulttjänst kan även nämnas situationen att ett svenskt laboratorium utför en analystjänst i sitt laboratorium på uppdrag av ett företag i Danmark. Tjänsten innebär att analysera visst ämnes beståndsdelar. Är tjänsten begränsad till detta är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML (betr. analystjänster se avsnitt 10.3.3) och omsatt inom landet, då den utförs här. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Den är då omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i annat EG-land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

## **Juristtjänst**

Med juristtjänst avses t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 10.3.6.

**Spårande av arvingar  
Detektivarbete**

EG:s mervärdesskattekommitté antog vid sitt 56:e möte den 13 och 14 oktober 1998 med enhällighet riktlinjer innebärande att spårande av arvingar ska antingen betraktas som en "liknande tjänst" enligt tredje punkten eller som en tjänst avseende tillhandahållande information enligt femte punkten.

Enligt RSV:s uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt.

**Tryckeritjänst**

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara), se avsnitt 10.3.3. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker efter elektroniskt överförd data får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

**ADB-tjänst**

ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program via Internet kan omfattas av denna punkt eller av informationstjänst. Angående elektronisk handel, se avsnitt 10.1.1.

**Informations-  
tjänst**

Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § (se avsnitt 10.3.4). En vetenskaplig konferens med syfte att lämna information utgör en informationstjänst. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av ADB-tjänst.

I RÅ 1997 not. 82 har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär ansetts utgöra information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Tillhandahållandet av sådana tjänster från ett fast driftställe i Sverige till förvärvare i Norge ska anses omsätta utomlands enligt 5 kap. 7

§ 3 st. 2 p. ML. Tjänster som tillhandahålls förvärvare i Sverige anses däremot omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML. Beträffande förmedlade tjänster avseende transport, logi och serveringstjänster, som också var föremål för prövning, ska beskattning ske enligt allmänna regler.

I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. Kursen fick i allt väsentligt anses avse tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. I förhandsbeskedet bedömdes vidare omsättningslandet vid tillhandahållande från ett svenskt bolags fasta driftställe i ett land utanför EG till kunder med fast driftställe eller motsvarande i Sverige alternativt tillhandahållande från ett fast driftställe i Sverige till kunder i Sverige. I det sistnämnda fallet ansågs tjänsterna omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Beträffande det förstnämnda alternativet uttalade SRN att även om tjänsterna skulle anses vara tillhandahållna från det fasta driftstället i ett land utanför EG, så skulle omsättningen anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML (i dess lydelse t.o.m 1997-06-30). Denna regel återfinns numera av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.

**Bank- och finansierings-tjänst**

Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster.

**Arbetskraft**

Tillhandahållande av arbetskraft föreligger när kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garantiansvar för utfört arbete.

## **Telekommunikationstjänster**

Med telekommunikationstjänst menas en tjänst som avser 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.

Begreppet omfattar tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter. 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.

Begreppet telekommunikationstjänst 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.

## **Tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor**

Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls böcker, tidningar, standardprogram för ADB 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. Ett tillhandahållande "online" av sådana s.k. *digitaliserade varor* omfattas av 5 kap. 7 § ML.

**Betal TV** Tillhandahållande i eget namn av betal TV-kanal till abonnenter omfattas inte av 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 10.3.6.

**Koncerttjänster** Managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande omfattas av 5 kap. 7 § ML, se vidare avsnitt 10.3.6.

**EG:s institutioner eller organ** Vid tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land föreligger undantag från skatteplikt i vissa fall. Se avsnitt 10.1.3.

**Sammanfattning Omsättningsland** Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § 2 st. ML enligt 5 kap. 7 § och 5 kap. 8 § ML när förvärvaren är näringsidkare:

Säljare Förvärvare Omsättningsland

i Sverige i Sverige Sverige

i utlandet i Sverige Sverige

i Sverige i utlandet utomlands

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § när förvärvaren inte är näringsidkare:

Säljare Förvärvare Omsättningsland

i Sverige i Sverige Sverige

i Sverige i EG-land Sverige

i Sverige i tredje land utomlands

i EG-land i Sverige utomlands



i tredje land i Sverige Sverige

**Skattskyldighet  
Förvärvaren  
näringsidkare**

Är förvärvaren näringsidkare gäller följande vid omsättning av tjänst som finns uppräknad i 5 kap. 7 §:

Säljare Förvärvare Skattskyldig i Sverige

i Sverige i Sverige säljaren

i Sverige i utlandet ingen

i utlandet i Sverige förvärvaren\*

\* Det är förvärvaren av tjänsten som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för momsen. Förvärvaren erhåller således en faktura utan moms och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna moms på fakturabeloppet.

**Förvärvaren  
inte  
näringsidkare**

Om förvärvaren inte är näringsidkare gäller följande vid omsättning av tjänst enligt 5 kap. 7 §:

Säljare Förvärvare Skattskyldig i Sverige

i Sverige i Sverige säljaren

i Sverige i EG-land säljaren i Sverige i tredje land ingen

i EG-land i Sverige ingen

i tredje land i Sverige säljaren\*\*\*\* Det är säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. jämfört med 1 kap. 2 § 1 st 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp.

## Exempel 71

### **Annons/reklam-tjänst**

En tidning i Sverige tillhandahåller en näringsidkare i utlandet en annonsplats.

Annons/reklamtjänsten är omsatt utom landet, då kunden är en näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Tidningens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

## Exempel 72

### **Juristtjänst**

En advokat i Sverige biträder en kund i utlandet vid rättegång i Sverige.

a) Kunden är en privatperson som är bosatt i annat EG-land.

Juristtjänsten är omsatt inom landet, eftersom advokaten bedriver sin verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

b) Kunden är en privatperson som inte är bosatt i ett EG-land.

Juristtjänsten är omsatt utom

landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

Juristtjänsten är omsatt utom landet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

Exempel 73

## **Programmerings-tjänst**

Ett bolag i Sverige anlitar en datakonsult i utlandet för en programmeringstjänst. Datakonsulten utför arbetet i Sverige under en veckas tid.

Konsulttjänsten är omsatt i Sverige, eftersom säljaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har fast driftställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta driftställe (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML). Det svenska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 74

## Informationstjänst

En konsult i Sverige förlägger en kurs om skattenyheter i utlandet. Kursdeltagarna är uteslutande personer i Sverige. I kursavgiften ingår kost och logi.

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

Kursen uppfyller inte kraven vare sig för att bedömas som en skattefri eller skattepliktig omsättning av utbildningstjänst och utgör därför en informationstjänst (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Jfr. avsnitt 10.3.5. De i avgiften ingående olika tillhandahållandena ska bedömas var för sig. Informationstjänsten är omsatt i Sverige, eftersom det är en näringsidkare i Sverige som tillhandahåller tjänsten till kund i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Moms ska debiteras på informationstjänsten. Vidare ska moms debiteras på kosten, då säljaren (konsulten) driver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Hotelltjänsten är omsatt utom landet, eftersom rumsuthyrningen äger rum i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr. 4 § 1 st. ML). Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 22 och 32. Skulle det

vara så att i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst. Eftersom säljaren har fast driftställe i Sverige är resetjänsten omsatt inom landet (se vidare avsnitt 12.3). Se även exempel 70. Redovisning i deklARATIONEN: Rad 14, 15 och 32.

#### Exempel 75

### **Informationstjänst**

Ett konsultföretag i utlandet anordnar i Sverige ett endagsseminarium om skatter. Deltagare är näringsidkare i Sverige.

Tjänsten ska bedömas som en informationstjänst. Den är omsatt inom landet eftersom kunderna är näringsidkare med fast driftställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls dessa driftställen (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Redovisning i deklARATIONEN: Rad 11, 36 och ev. 37. Exempel 76

## Värdepappers- förvaltning

En bank i Sverige förvaltar en aktieportfölj för en i Danmark bosatt privatpersons räkning.

Förvaltningstjänsten är omsatt inom landet, eftersom banken bedriver sin verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Bankens redovisning i deklarationen:  
Rad 11 och 32.

## Inkassotjänst

Exempel 77

Ett inkassoföretag i Sverige ska för en näringsidkare i utlandet driva in dennes fordran hos svensk gäldenär.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Inkassoföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

### 10.3.6 8 §-tjänster

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller när en tjänst inte kan återfinnas i 4-6 b §§ eller 7 a § eller om 7 § ML inte är tillämplig.

Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 8 § kan den ändå anses omsatt utom landet enligt 5 kap. 11 § ML. Se avsnitt 10.4.

## **Fast driftställe 5 kap. 8 §**

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har ett fast driftställe eller motsvarande varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt där säljaren har etablerat sin verksamhet. Fast driftställe får anses föreligga när en varaktig affärsetablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat land än det där säljaren har etablerat sin verksamhet (se avsnitt 29). Jfr. domar av EG-domstolen, C-190/95, ARO Lease (se avsnitt 10.3.7) och C-260/95, DFDS (se avsnitt 12.3.6.1). En utländsk företagares registrering genom representant/ombud (se avsnitt 29.5 och 29.7) innebär inte att företaget får fast driftställe här. Tvärtom, förutsätter en sådan registrering att fast driftställe *inte* föreligger.

## **Inom landet**

Tillhandahålls tjänsten från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige anses tjänsten omsatt inom landet. Saknas fast driftställe eller motsvarande såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt inom landet om säljaren har fast adress här eller normalt uppehåller sig här.

Regeln är tillämplig exempelvis på:

- betal TV-kanalsabonnemang,
- förpacknings- och kuverteringstjänst,
- lagringstjänst,
- personliga tjänster (t.ex. hårvård, skönhetsvård),
- serveringstjänst,
- skiljedomaruppdrag samt
- veterinärtjänster.

## **7 § - tjänster**

Regeln 8 § 1 st. gäller när någon av de i 7 § uppräknade tjänsterna tillhandahålls av en näringsidkare i Sverige till

- kund i Sverige,
- kund i annat EG-land, som inte är näringsidkare, eller
- stater, kommunala myndigheter, organisationer, föreningar och liknande personer i andra EG-länder (såvida dessa inte förvärvar tjänsten i egenskap av näringsidkare).

## **Betal TV**

SRN uttalade i ett förhandsbesked 1996-08-30 att ett bolags tillhandahållande i eget namn av betal TV-kanal till abonnenter inte omfattas av 5 kap. 7 § ML. Bolagets har i avtal med det utländska TV-bolag som tillhandahåller betal TV-kanalen erhållit en exklusiv rätt att distribuera och marknadsföra kanalen. Bolaget tecknar i eget namn avtal med abonnenterna och emottar abonnemangsavgifter. Bolagets åtagande avser i princip ett totalt ansvar gentemot abonnenterna. Tjänsterna omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.

## **Lagring**

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde man normalt kunna utgå från att en lagerhållare har fast driftställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).

En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när den avser varor till och



från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, se avsnitt 10.4).

Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 21.

**Omhänder-  
tagande**

Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 10.3.2.

**Resetjänst**

Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 12.3.6.

**Skiljedomare**

Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Tjänsten omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Jfr. dom av EG-domstolen, mål C-145/96, Hoffmann.

**Veterinärtjänster**

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra "arbete" på materiell lös egendom. Jfr. dom av EG-domstolen, mål C-167/95, Linthorst m.fl.

**Koncerntjänster**  
**5 kap. 8 §/5**  
**kap.**  
**7§**

Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska moms tas ut på ersättningen såvitt avser tillhandahållanden till dotterbolagen i Sverige. Däremot är dessa slag av tjänster till dotterbolagen i utlandet omsatta utom landet om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Moms ska i sådana fall inte tas ut.

Ett dotterbolag i Sverige som tillhandahålls koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.

I det fallet ett moderbolag i Sverige inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till dotterbolagen i utlandet och sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till dotterbolagen i utlandet (se avsnitt 5). Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det svenska moderbolaget har därmed återbetalningsrätt för ingående skatt som avser förvärv för de uttagna tjänsterna. Se avsnitt 16.

**Säljaren**  
**skattskyldig**

För omsättningen av tjänster som bedöms enligt huvudregeln är säljaren skattskyldig. Detta innebär att säljaren ska redovisa momsens (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

**10.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel**

**Allmänt  
5 kap. 8 §**

Regeln omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmiddel, och lastpallar.

**Nyttjas både i  
Sverige och  
annat EG-land**

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har fast driftställe eller motsvarande.

**Nyttjas både i  
Sverige och  
tredje land**

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i tredje land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har fast driftställe eller motsvarande.

**Nyttjas  
uteslutande i  
Sverige**

Uthyrningstjänsten är omsatt inom landet om uthyraren bedriver verksamheten i Sverige.

Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med fast driftställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits från en verksamhet som uthyraren bedriver i tredje land ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här.

Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.

**Nyttjas  
uteslutande i  
tredje land**

Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i tredje land. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).

**Fast driftställe  
eller  
motsvarande**

Fast driftställe eller motsvarande anses föreligga inom landet om säljaren har etablerat sin verksamhet i Sverige och ingår avtal från ett kontor här och det inte finns något kontor eller lager i något annat land. Jfr. dom av EG-domstolen, mål C-190/95, ARO Lease. Se vidare avsnitt 10.3.6 och avsnitt 29.

**Fartyg/  
luftfartyg**

Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (se avsnitt 4.10). Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML (se avsnitt 10.4).

**Sjöcontainrar**

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

Uthyrning av sjöcontainrar bör anses omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen sker på fartyg i utrikes trafik (se avsnitt 10.4).

**Skattskyldighet  
Uthyraren  
skattskyldig**

Vid uthyrning av transportmedel (där tjänsten är omsatt i Sverige) är det alltid uthyraren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamheten från utlandet.

Exempel 78

**Svensk  
biluthyrare  
5 kap.  
8 § 1 st.**

En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Polen.

Bilen (utlämnad i Malmö) nyttjas såväl inom som utom EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 79

**Dansk  
biluthyrare  
5 kap.  
8 § 2 st.**

Ett danskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en dansk kund. Bilen ska nyttjas uteslutande i Sverige.

Tjänsten är inte omsatt i Sverige eftersom den inte tillhandahållits av en uthyrare som har fast driftställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Huruvida det danska företaget ska ta ut dansk moms avgörs av de danska bestämmelserna.

Exempel 80

**Polsk  
biluthyrare  
5 kap. 8 § 2 st.**

Ett polskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom den uteslutande ska nyttjas här och den har tillhandahållits av en uthyrare med fast driftställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Det polska företaget blir skattskyldigt här för uthyrningstjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska registreras här.

Det polska företagens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32. Exempel 81

**Containrar för  
landtransport  
inom EG**

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska användas vid transporter såväl inom som utanför EG.

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32. Exempel 82

## **Containrar för landtransport utanför EG**

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG.

Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

## **Sjöcontainrar**

Se avsnitt 10.4.

### **10.3.8 Förmedling**

#### **10.3.8.1 Allmänt**

## **Förmedling i annans namn för annans räkning**

I 5 kap. ML regleras i flera bestämmelser var en förmedlingstjänst är omsatt. Med förmedling avses här såväl att man anvisar köpare/säljare som att man ikläder sig en agents eller mäklares funktion att bringa parterna samman och medverka till att affären kommer till stånd dem emellan. Om förmedlaren (ombudet) sluter avtal ska detta ske i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn på grundval av fullmakt från denne. För det fall att likvid mottages för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Av det underlag som då upprättas ska framgå säljarens (huvudmannens) namn och momsregistreringsnummer såvida omsättningen är momspliktig. Den ersättning (provision) förmedlaren uppbär är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

## **Skatteplikt**

Förmedlingstjänst är momspliktig även om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från momsplikt. Dock är förmedlingstjänst inte momspliktig när den avser förmedling av värdepapper (3 kap. 9 § ML) och försäkringar (3 kap. 10 § ML).

## **Förmedling i eget namn för annans räkning 6 kap. 7 §**

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Omsättningsland 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 7.7.

## **Resetjänst**

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från fast driftställe eller motsvarande i Sverige. Se vidare avsnitt 12.3.6.

### **10.3.8.2 Förmedling av vara**



**Inom landet  
5 kap. 7 a §**

Vid förmedling av vara i annans namn är förmedlingstjänsten omsatt inom landet, om

- den avser en vara som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- förmedlingstjänsten avser en vara omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

**Företas**

Uttrycket "företas" i 7a § har i förtydligande syfte ersatts med orden "avser en vara eller tjänst som omsätts" (prop. 1999/2000:58 s 23).

**Utomlands  
5 kap. 1 § 1 st.**

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

**Varor som  
omsätts i  
annat EG-land**

Om förmedlingstjänsten avser varor som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

**Varor som  
omsätts i Sverige**

Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

**Utanför EG 5  
kap. 11 § 6 p.**

Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 6 p. ML).

Om ett förmedlingsföretag i Sverige utför en varuförmedling och förmedlingen avser

- vara som ska importeras till Sverige från tredje land och inte är omsatt här,
- vara som ska importeras till annat EG-land från tredje land,
- vara som ska exporteras från Sverige till tredje land,
- vara som ska exporteras från annat EG-land till tredje land,
- vara som omsätts i tredje land eller
- vara som omsätts mellan länder utanför EG

är förmedlingstjänsten i samtliga fall omsatt utomlands oavsett vem som är uppdragsgivare (5 kap. 11 § 6 p. ML). Inte ens en svensk uppdragsgivare ska i ett sådant fall debiteras moms.

**Auktion  
Djurskinnsauktion**

Se avsnitt 9.6.2.18 samt exempel 90.

**10.3.8.3 Förmedling av tjänst**

**Fastighet  
5 kap. 4 §**

Avser förmedlingstjänsten fastighet (mäklari) eller tjänst som avser viss fastighet bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 4 § 2 st. eller 11 § ML (se avsnitt 10.3.1). Med förmedling av tjänst som avser viss fastighet förstås t.ex. förmedling av hotellrum, hyres- och bostadsrätt.

**Transporttjänst  
5 kap. 5 § 3 st**

Förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.

**Varutransport  
inom EG  
5 kap. 5 a §**

Bestämmelserna avseende förmedling av varutransport inom EG är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten (se avsnitt 10.3.2). Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en varutransport inom EG är omsatt inom landet i följande fall

**Påbörjas i  
Sverige**

- transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,

**Påbörjas i annat  
EG-land**

- transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Motsvarande regler gäller vid förmedling av en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

### Exempel 83

En kund vänder sig till en svensk speditör för att köpa en lastbilstransport från Eslöv till Hamburg och omvänt från Hamburg till Eslöv. Speditören har inga egna bilar utan anlitar utomstående transportföretag.

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VATnummer.

Samtliga omsättningar är gjorda inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till speditören. Speditören ska debitera moms i fakturan till den svenska kunden.

b) Speditören samarbetar med ett svenskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Eslöv-Hamburg i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden.

Både transporttjänst (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML) och förmedlingstjänst (5 kap. 5 a § 2 st. 1 p. ML) är omsättningar inom landet. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till kunden. Speditören ska debitera moms avseende provisionen i fakturan till transportföretaget.

c) Speditören samarbetar med ett tyskt

transportföretag. Speditören förmedlar transporten Hamburg-Eslöv i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transportföretaget har angett sitt tyska VAT-nummer. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske kunden ska beräkna utgående skatt på den faktura han erhåller från transportföretaget.

Förmedlingstjänsten är däremot omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. är inte tillämpliga, eftersom transportföretaget åberopat sitt tyska VAT-nummer. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Då förmedlingstjänsten anses omsatt utomlands ska speditören fakturera utan svensk moms.

**Värdering/  
arbete  
på vara  
Kulturella  
aktiviteter  
5 kap. 6 § 2 st.**

Vid förmedling av värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 10.3.3) och förmedling av kulturella aktiviteter (avsnitt 10.3.4) ska enligt 5 kap. 6 § 2 st. ML omsättningsland bedömas enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om förmedlaren har fast driftställe eller motsvarande i Sverige. Detta gäller oberoende av om den förmedlade tjänsten är omsatt i Sverige eller i annat EG-land.

**Värdering/  
arbete  
på vara**

Omsättningen av förmedlingstjänsten är gjord inom landet även om själva tjänsten (arbete på vara) är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML.

**5 kap. 11 § 6 p.**

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet om den förmedlade tjänsten anses som en omsättning utanför EG (5 kap. 11 § 6 p. ML).

**Stödtjänster  
5 kap. 6 § 2 st.**

Omsättningsland för förmedling av stödtjänster bestäms enligt 5 kap. 8 § ML (5 kap. 6 § 2 st. ML).

**5 kap. 6 a §**

Förmedling av stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport inom EG behandlas i princip på samma sätt som förmedling av varutransporttjänster inom EG (5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML). Skillnaden är endast att man utgår från var tjänsten utförs i stället för var den påbörjas.

**Diverse tjänster  
5 kap. 7 §**

Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf (se avsnitt 10.3.5).

**Övriga tjänster  
5 kap. 7 a §**

Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6, 6 a och 7 §§, t.ex. vid förmedling av tjänster som bedöms enligt 5 kap. 8 § ML och förmedling av uthyrning av transportmedel, är förmedlingstjänsten omsatt inom landet om

- den i avser en tjänst som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller

- förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

**Företas**

Uttrycket "företas" i 7a § har i förtydligande syfte ersatts med orden "avser en vara eller tjänst som omsätts" (prop 1999/2000:58 s 23).

**5 kap. 1 § 1 st.**

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

**Tjänster som  
omsätts i annat  
EG-land  
5 kap. 1 § 1 st.**

Om förmedlingstjänsten avser tjänster som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

**Tjänster som  
omsätts i  
Sverige  
5 kap. 7 a § 2 p.**

Om förmedlingstjänsten däremot avser tjänst som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

**5 kap. 11 § 6 p.**

Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 6 p. ML).

#### Exempel 84

**Förmedling av  
fastighet  
5 kap. 4 § 2 st.**

En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige. Förmedlingen äger rum i Sverige.

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 4 § 2 st. ML).

Mäklarens redovisning i deklarationen:  
Rad 22.

#### Exempel 85

**Förmedling av  
arbete på vara  
5 kap. 6 § 2 st.  
5 kap. 8 §**

Ett svenskt företag förmedlar ett uppdrag åt ett danskt företag. Det danska företaget ska galvanisera maskindelar. Galvaniseringen äger rum i Danmark.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet eftersom förmedlaren bedriver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 5 kap. 6 § 2 st. ML).



Det svenska företags redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32.

#### Exempel 86

**Förmedling av idrottsman**  
**5 kap. 6 § 2 st.**  
**5 kap. 8 §**  
**5 kap. 11 § 6 p.**

En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet eftersom förmedlaren bedriver sin verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 5 kap. 6 § 2 st. ML).

Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 11 och 32. Hade tävlingen ägt rum på plats utanför EG hade förmedlingstjänsten varit omsatt utomlands (5 kap. 11 § 6 p. ML).  
Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

#### Exempel 87

**Artistförmedling**  
**5 kap. 6 § 2 st.**  
**5 kap. 8 §**  
**5 kap. 11 § 6 p.**

En agent förmedlar en svensk rockgrupps framträdande i USA.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom framträdandet sker i ett land utanför EG och är omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 6 § ML (5 kap. 11 § 6 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklARATIONEN: Rad 22. Exempel 88

**Förmedling av  
arbetskraft  
5 kap. 7 §**

Ett företag i Norge åtar sig att förmedla  
arbetskraft till ett bolag i Sverige.  
Företaget i Norge förmedlar såväl  
svensk som utländsk arbetskraft.

Förmedlingstjänsten är omsatt i  
Sverige, då förmedlaren är en  
näringsidkare i utlandet och kunden  
har driftställe i Sverige och tjänsten  
tillhandahålls detta driftställe (5 kap.  
7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i  
deklarationen: Rad 11, 36 och ev. 37.

Exempel 89

**Förmedling av  
transport-  
hjälpmedel  
5 kap. 7 a § 1 p.  
5 kap. 1 § 1 st.**

Ett svenskt företag förmedlar uthyrning  
av containrar åt ett tyskt företag. Det  
tyska företaget åberopar sitt VAT-  
nummer, när det ska faktureras för  
förmedlingstjänsten.

Eftersom det tyska företaget åberopat  
sitt VAT-nummer är  
förmedlingstjänsten omsatt utomlands  
(5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7  
a § 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i  
deklarationen: Rad 22.

Exempel 90

## **Auktion**

**5 kap. 7 a § 1 p.**

**5 kap. 11 § 6 p.**

Ett företag håller auktioner i Sverige och förmedlar i annans namn med av olika personer inlämnade begagnade varor. Bland de som lämnat in varor finns även utländska personer (såväl näringsidkare som privatpersoner).

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) om inte

- uppdragsgivaren åberopar VAT-nr i annat EG-land (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML) eller

- den förmedlade varan levereras till plats utanför EG (5 kap. 11 § 6 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen:  
Rad 11 och 32.

Ang. auktion samt djurskinnsauktion i Danmark och Finland, se även avsnitt 9.6.2.18.

### Exempel 91

## **Varuförmedling**

**5 kap. 7 a § 2 p.**

En dansk agent förmedlar åt svensk uppdragsgivare en klädkollektion. Den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Den svenske uppdragsgivaren ska därför redovisa momsens (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37

### Exempel 92

**Förmedling av betal TV-kanals-abonnemang**  
**5 kap. 11 § 6 p.**

Ett svenskt företag har i uppdrag att få hushåll i Sverige att ansluta sig till betal-TV. Uppdragsgivare är ett norskt företag. Det svenska företaget förmedlar avtalen i det norska företagets namn.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom den förmedlade tjänsten (betal TV-kanalsabonnemang, jfr. avsnitt 10.3.6) är omsatt utanför EG (5 kap. 11 § 6 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklARATIONEN: Rad 22.

## **10.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML**

**Tjänst på fartyg eller luftfartyg**  
**5 kap. 11 § 1 p.**

Uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. 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 omsatt utomlands (5 kap. 11 § 1 p. ML).

Med uttrycket "fartyg ... i utrikes trafik" avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämföras med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 9.3.3.

I många fall är dock tjänsterna undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitt 4.10 och 10.3.2.2.

**Uthyrning av sjöcontainrar**  
**5 kap. 11 § 1 p.**

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

I de fall uthyrda sjöcontainrar används ombord på fartyg i utrikes trafik bör uthyrningstjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML. Detta innebär att uthyrningstjänsten ska anses omsatt utomlands och moms ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse dnr 8729-95/901).

**Stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet**  
**5 kap. 11 § 2 a p.**

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utanför Sverige om de tillhandahålls från den som bedriver godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Kravet är att tjänsterna ska avse varor från eller till ett land utanför EG. Hamnverksamhet anses endast kunna bedrivas i en handelshamn. Som handelshamn anses sådan hamn eller del av hamn där man tar emot fartyg som går i yrkesmässig trafik. Till handelshamn räknas inte vad som utgör s.k. småbåtshamn och som är avsedd för fritidsfartyg eller fritidsbåtar.

**Varutransporttjänst**  
**5 kap. 11 § 2 b p.**

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan i avsnitt 10.3.2, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet. Så är fallet om

- transporttjänsten tillhandahålls en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG och

- transporttjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från tredje land.

**Stödtjänst  
5 kap. 11 § 2 b  
p.**

Stödtjänsterna anses omsatta utom landet om de tillhandahålls åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varor 5 kap. 11 § 2 b p. ML.

**Tjänst/  
reparation  
på vara  
5 kap. 11 § 3 p.  
och 4 p.**

Även om arbetet utförts i Sverige på vara som utgör lös egendom anses tjänsten omsatt utomlands om arbetet avser

- tjänst på vara, om varan förts in i Sverige endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML), eller

- reparation av vara åt en utländsk företagare inom eller utom EG, som inte är skattskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtagande som åvilar denne (5 kap. 11 § 4 p. ML).

**Förhandsbesked**

5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 15.3 i sjätte momsdirektivet. SRN har i förhandsbesked av den 17 juni 1998 ansett att den svenska bestämmelsen inte till fullo överensstämmer med direktivet och att artikel 15.3 kan tillämpas direkt av svenska myndigheter, dvs. ha s.k. direkt effekt. Till stöd för sin uppfattning uttalade SRN följande:

"Bestämmelser om tillverkning på beställning av skattepliktig vara, vilken infördes till landet för tjänsteprestationen ifråga för att därefter återutföras ur landet av den som ombesörjt prestationen fanns tidigare i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML (jfr. 11 § 1 jämfört med 10 § 1 GML:s

ursprungliga lydelse samt 2 a § tredje stycket 2 i dess lydelse enligt SFS 1979:1190). Dessa bestämmelser ingick i en reglering som innebar att export inte skulle belastas med mervärdesskatt. Bestämmelsen behandlade således import (införsel) av en vara för tjänsteprestationen varefter varan exporterades ut ur landet.

Bestämmelsen i GML överfördes i förevarande hänseende i sak oförändrad till 5 kap. 11 § 3 ML. Den nuvarande lydelsen erhöll bestämmelsen i SFS 1994:1798 efter en ändring genom tillägg av orden "till en plats utanför EG", detta som en anpassning inför ett eventuellt medlemskap i EU till det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilket begreppet import och export är förbehållna transaktioner till och från länder utanför EG. Regeln är även efter ändringen till sin karaktär en exportbestämmelse. Samtidigt med ändringen infördes i 2 kap. 1 a § ML en ny definition av begreppet import i ML. Därmed förstås att en vara förs in i Sverige från en plats utanför EG.

Av en jämförelse mellan nuvarande och närmast dessförinnan gällande lydelse av 5 kap. 11 § 3 ML följer så som import nu definieras att enligt den nuvarande lydelsen importledet inte behöver vara för handen för bestämmelsens tillämplighet. Av ordalydelsen följer att den är tillämplig även när varorna förts in för tjänsten från ett land inom EG för att efter arbetet exporteras. Däremot utesluter ordalydelsen som sagt att den tillämpas på tjänster på varor som anskaffats i Sverige.

Utgångspunkten vid bestämmelsens nuvarande utformning har varit en

anpassning till EG:s regler. Artikel 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner. I 15.3 föreskrivs att från skatt ska undantas tillhandahållande av tjänster som består i arbete på lös egendom som förvärvats eller införts (eng.: "acquired or imported") för att arbetet ska utföras inom gemenskapen och som sedan skickas eller transporteras ut från gemenskapen av den som utfört arbetet eller av kunden, om denne inte är hemmahörande i landet, eller av någon annan för enderas räkning.

Bestämmelsen skiljer sig från den motsvarande svenska bestämmelsen bl.a. på så sätt att den inte bara avser arbeten på varor som importerats till gemenskapen utan också arbeten på varor som förvärvats inom denna. Att förvärvet enligt denna bestämmelse i direktivet också kan ha gjorts i det land inom gemenskapen där arbetet utförs får - förutom av lydelsen - anses framgå av att bestämmelsen före avskaffandet av import- och exportbegreppen vid handel mellan länder inom gemenskapen gällde tjänster på lös egendom som förvärvats eller införts för att arbetet skulle utföras inom landet och som fördes ut ur landet (se bestämmelsens lydelse före ändringen genom artikel 1 (14) i direktivet 91/680/EEG).

Enligt artikel 189 i Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen (Romfördraget) är ett direktiv bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat i vad avser det resultat som ska uppnås. Romfördraget är införlivat med svensk lagstiftning genom 4 § lagen (1994: 1500) med anledning av



Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Direktiv ska enligt EG-domstolens praxis ges företräde framför däremot stridande nationella regler i det fall en avvikelse innebär att en direktivbestämmelse ger en enskild en rättighet och denna rättighet beskärs genom nationell lagstiftning (jfr. t.ex. rättsfallen mål 26/62 och mål 6/64). Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter för enskilda som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och om den är klar, precis och ovillkorlig har den denna s. k. direkta effekt. Detta gäller enligt EG-domstolens praxis även bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (se t.ex. mål C 8/81).

Som framgår av vad som tidigare sagts råder inte full överensstämmelse mellan innehållet i 5 kap. 11 § 3 ML och denna bestämmelses motsvarighet i sjätte mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen är enligt nämndens mening till sitt innehåll klar och precis. Den är också ovillkorlig. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen, för det fall lydelsen av den svenska bestämmelsen, trots dess syfte, inte medger att behandla ifrågavarande tjänster som exporterade, ges företräde."

Detta innebar, vid bedömning av den aktuella frågan, att B:s tjänster avseende tillverkning av utrustningen ska undantas från skatteplikt även till den del A förvärvat komponenterna till denna från svenska leverantörer. RSV har överklagat förhandsbesked i denna del.

Exempel 93

## **Betäckningstjänst**

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, transporteras till Sverige för att bli betäckta. Hästarna kommer från Norge. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästarna, som utgör tjänst som avser vara, är omsatt utom landet, då hästarna är införda till Sverige endast för tjänsten på varan och därefter förs ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 22. Se även avsnitt 10.3.3.

## **Tjänst på fastighet 5 kap. 11 § 4 p.**

Även om en fastighet (varan) är belägen i Sverige anses en reparationstjänst som omsättning utom landet när tjänsten tillhandahålls en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, om reparationen görs inom ramen för ett garantiåtagande (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Exempel 94

## **Garantireparation**

Ett svenskt bolag utför en garantireparation på en tvättmaskin (byggnadstillbehör) i en villa i Sverige. En tysk försäljare har beställt tjänsten och ska betala fakturan.

Trots att arbetet sker på fastighet i Sverige är tjänsten omsatt utom landet, då detta är en garantireparation åt en utländsk företagare som inte är skattskyldig för omsättningen (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Det svenska företags redovisning i deklarationen: Rad 22.

**Upplåtelse av trafik för bro eller tunnel**

En tjänst i form av upplåtelse av trafik för bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land anses numera som en omsättning inom landet (prop. 1999/2000:58).

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 10.1-10.3.3**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### 10 kap. ML

### Till innehållsförteckningen

#### 16.1 Allmänt

Den som är skattskyldig har rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML, se avsnitt 15 Avdragsrätt. Den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet kan i vissa fall ha rätt till återbetalning. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning av s.k. kvalificerade undantag samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML. Ingående moms för den som är återbetalningsberättigad redovisas i skattedeklarationen, alternativt i inkomstdeklarationen, på raden för ingående moms .

Rätt till återbetalning av ingående moms kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälpororganisationer och utländska beskickningar.

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 4.7.

#### 16.2 Utländska företagare

**1 kap. 15 §**  
**10 kap. 1 §**  
**12 kap. 2 §**  
**samt**  
**19 kap. 1-10 §§**  
**ML**

Utländsk företagare kan genom ansökan, blankett RSV 5801, hos SKM i Gävle återfå ingående moms som han påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import. Utländsk företagare som registrerats genom ombud omfattas inte av dessa bestämmelser. Med utländsk företagare avses i detta sammanhang således bara den som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning i det allmänna förfarandet med redovisning av moms.

För rätt till återbetalning krävs att

1. den ingående momsen avser förvärv som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den gjorts här i landet, och
3. skatten skulle ha varit avdragsgill eller möjlig att återfå om verksamheten bedrivits här i landet.

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.

Till ansökan om återbetalning ska fogas faktura (i original) eller jämförlig handling eller vid import tullräkning, som styrker skattebeloppet. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med beslutet. Vidare ska till ansökan fogas intyg/beskrivning avseende den utländske företagarens verksamhet.

En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser.

### **10 kap. 3 § ML**

Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller i fråga om tjänst, när den har tillhandahållits. Vid förskottsbetalning inträder rätten till återbetalning när förskottet har betalats.

Beslut om återbetalning kan omprövas såväl på den sökandes begäran som på initiativ av SKM. Begäran ska inges till SKM i Gävle och senast inom ett år efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser.

### **Begränsningar 10 kap. 2 § ML**

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.

Vidare medges inte återbetalning i fråga om förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet.

I fråga om resetjänster föreligger i vissa fall enligt 9 b kap. 3 § ML inte avdragsrätt för ingående moms hänförlig till förvärvade varor och tjänster. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländsk företagare.

### **Minimibelopp 10 kap. 4 § ML**

Belopp som understiger sammanlagt 2 000 kr per ansökningstillfälle återbetalas inte. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret är beloppsgränsen för återbetalning minst 250 kr.

Se vidare om utländska företagare i avsnitt 29.9.

## **16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar**

**10 kap. 5-8 §§  
ML**

Genom ansökan, blankett RSV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan hjälpporganisationer, utländska beskickningar m.fl. från SKM i Gävle erhålla återbetalning av ingående moms. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt.

**Motorfordon**

Rätten till återbetalning av ingående moms avseende motorfordon har fr.o.m. den 1 januari 1997 ersatts med ett förfarande varigenom omsättning av motorfordon undantas från skatteplikt under vissa förutsättningar. De nya bestämmelserna återfinns i 3 kap. 26 a-c §§ ML. Se avsnitt 28.

**Lokaler**

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning har fr.o.m. den 1 januari 1997 utvidgats till att omfatta uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den moms som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

**16.4 Särskilda skäl - s.k. uppbyggnadsskede**

**10 kap. 9 § ML**

SKM kan när särskilda skäl föreligger efter ansökan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten innan omsättning förekommit. 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. Den som medgivits rätt till återbetalning av ingående moms med stöd av 10 kap. 9 § ML ska enligt 19 kap. 13 § ML alltid lämna redovisning i skattedeklaration. Enligt

hittillsvarande praxis har krävts att fråga ska vara om betydande investeringar och att den påbörjade verksamheten på sikt ska ha en viss omfattning. Bestämmelserna om särskilda skäl måste dock prövas i ljuset av EG-rätten. EG-domstolen har i mål C-268/83 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. Även EG-domstolens mål C-110/94 handlade om från vilken tidpunkt ekonomisk aktivitet skulle anses ha påbörjats. Domstolen fann här 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 moms.

EG-domstolen markerade dock i Rompelmandomen 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.

I RSV:s kommande handledning för mervärdesskatteförfarandet kommer hanteringen av dessa regler att beskrivas.

## **16.5 S.k. kvalificerade undantag**



**10 kap. 11 §  
ML**

Som framgår ovan vid avsnitt 16.1, föreligger i vissa fall inte avdragsrätt men väl rätt till återbetalning av ingående moms 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. Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

Rätt till återbetalning av ingående moms föreligger sålunda för den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet skattefritt omsätter

- tjänst som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt andra tjänster i samband med framställningen och som tillhandahålls av framställaren (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. 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 p. ML),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML),
- bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av värdepappersfond, allt förutsatt att den som förvärvar tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG

(3 kap. 9 § ML),

- försäkringstjänster förutsatt att den som förvärvar tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 10 § ML),

- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål, allt förutsatt att den som förvärvar varan bedriver verksamhet utanför EG (3 kap. 23 § 1 p. ML).

Återbetalning av ingående moms vid omsättning av tjänster enligt 3 kap. 9 § ML grundade sig under tiden den 1 januari 1995 - 31 oktober 1995 på 10 kap. 11 § ML i dess lydelse i SFS 1994:1798. KR i Stockholm har i en dom den 4 februari 1998 (KR dom 1469-1997) tolkat lagrummet på ett sådant sätt att ett finansbolag medgivits återbetalning av ingående moms belöpande på från skatteplikt undantagen omsättning av finansiella tjänster till privatpersoner inom landet. RR gjorde i dom den 16 november 1999, mål nr 2470-1998, samma bedömning som KR.

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående moms hänförlig till

- 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 EG-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EG- 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 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).

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms som hänför sig till varor eller tjänster som ska anses omsatta i ett annat EG-land förutsatt att avdragsrätt eller rätt till återbetalning skulle ha förelegat om omsättningen hade skett här i landet. Så kan vara fallet om t.ex. en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EG-land genom förfarande med omvänd skattskyldighet (s.k. reverse charge). Den ingående moms som den skattskyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan sålunda återfås. Jfr även avsnitt 9.5.5.

## **16.6 Nya transportmedel**

### **10 kap. 11 a § ML**

Omsättning av nya transportmedel till annat EG-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 EG-landet. Om säljaren inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt övriga bestämmelser i ML vid sitt förvärv av varan ges här rätt till kompensation för erlagd skatt i form av återbetalningsrätt. Rätten till återbetalning är dock beloppsmässigt begränsad till beloppet av den utgående moms som skulle ha utgått om omsättningen varit skattepliktig. Vidare förutsätts för återbetalning att det styrks att moms betalats för transportmedlet i det andra EG-landet.

### **19 kap. 12 § ML**

Ansökan om återbetalning görs i skattedeklaration av den som har att lämna sådan och i inkomstdeklaration av övriga.

## **16.7 Export**

## **10 kap. 12 § ML**

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. 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 (se avsnitt 16.5).

## **Exportverksamhet**

Svenska företagare har rätt till återbetalning av moms hänförlig till utom landet bedriven verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet (se avsnitt 6). I momshänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående moms betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till tredje land och svenska företags byggnadsverksamhet i tredje land.

I fråga om export av vissa varor innehöll ML intill den 1 november 1995 särskilda regler om återföring av avdragen ingående moms. I och med slopandet av rätten till avdrag för fiktiv skatt har bestämmelserna fr.o.m. den 1 november 1995 tagits bort. Reglerna är dock genom övergångsbestämmelserna p. 3 i SFS 1995:700 fortfarande tillämpliga om angivna varor förvärvats före den 1 november 1995, dvs. under tid rätt till avdrag för fiktiv skatt förelåg. Den ingående moms som hänför sig till förvärv av vara ska återföras om denna omsätts utomlands. Det gäller om inte den skattskyldige visar att varan under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga. De varor som avses är

- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina,
- naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar,
- varor, som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver,
- vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),
- alster av bildkonst,
- konstalster av glas, porslin eller annan keramik,

- möbler,
- fartyg eller luftfartyg.

Som möbler räknas bord, stolar, bänkar, soffor, sängar, skåp och byråer, dock inte belysningsanordningar, mattor och väggprydnader. Återföringsskyldigheten gäller även antika möbler.

Momsen ska återföras i deklARATIONEN för den redovisningsperiod under vilken varan har omsatts utomlands (13 kap. 27 § ML).

Om en ursprungligen importerad vara omsatts utomlands, ska kontrollen omfatta den tid som varan har funnits inom landet (RSV/FB Im 1983:29).

## **16.8 Stat och kommun**

### **Statliga myndigheter**

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående moms och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt. I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i Förordning om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt (SFS 1993:529). En myndighet som en viss månad har bokfört ingående moms får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från SKM i Gävle.

### **Kommuner Momskonton**

Kommuner har rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML beträffande sådan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. För övrig verksamhet infördes från och med den 1 januari 1996 ett system för återbetalning av moms till kommuner och landsting (Förordning om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, SFS 1995:1518 och 1647). Kommuner och landsting ska göra inbetalningar till det för ändamålet inrättade momskontot. Inbetalningarna ska täcka de utbetalningar från samma konto som görs för kompensation av momskostnader.

## Till innehållsförteckningen

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **17.1 Allmänt**

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeclaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas. Denna tidpunkt är knuten till när bokföringen ska ske enligt god redovisningssed. Skatteredovisningen ska således ske efter bokföringsmässiga grunder i enlighet med BFL:s regler.

Enligt BFL kan bokföringen av in- och utgående fakturor ske antingen löpande eller, för dem som har rätt att tillämpa kontantprincipen enligt 8 § BFL, först vid räkenskapsårets slut. Som en följd av detta ska en bokföringsmässig redovisning av moms fullgöras enligt endera av två redovisningsmetoder, faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden.

Bokföringsnämnden har utfärdat en rekommendation om bokföring av fakturor, BFN R6.

Bokförings-  
metoder BFN  
R6

I sin rekommendation BFN R6 utvecklar bokföringsnämnden närmare hur bokföringen bör läggas upp med hänsyn till bestämmelserna i 8 § BFL. I rekommendationen anges:

Kontantmetoden får enligt BFNs mening tillämpas av näringsidkare, vars årliga bruttoomsättningssumma exklusive mervärdesskatt normalt understiger ett gränobelopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för sista månaden av föregående räkenskapsår. Även annan näringsidkare får dock använda kontantmetoden om det i rörelsen endast förekommer ett fåtal fakturor som sammanlagt inte uppgår till större belopp.

Vad som menas med större belopp anges inte.

Bokföring i  
samband med  
bokslut -  
brytdag  
BFN U 90:2

Bokföringsnämnden har uttalat följande (BFN U 90:2) angående bokföring i samband med bokslut:

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som skall ske senast den 5:e i den andra månaden på det nya räkenskapsåret. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturareregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2-3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder - som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen - tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag. Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer - som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen - tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag,



såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder bör i huvudboken behandlas som interimsposter.

**Löpande år  
resp. bokslut**

RSV har i en PM 1995-03-02 (dnr 283-95/212) redogjort för sin uppfattning angående redovisning av moms under löpande år och i samband med årsbokslut. På grund av RR:s domar 1999-03-25 (mål 1034, 1035, 3572, 3618-1997, RÅ 1999 ref 16) gäller inte längre RSV:s tidigare ställningstagande vad avser periodrapporter, jfr RSV:s skrivelse Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt 1999-04-15 (dnr 4105-99/110). I PM 1995-03-02 redogörs sammanfattningsvis följande i fråga om redovisning under löpande år och vid årsbokslut:

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:s skrivelse 1999-05-06 Mervärdesskatt - bokslutsmetoden (dnr 4838-99/100). Som exempel 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 moms. Utgående moms redovisas då inte i deklARATIONEN för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

### **Omperiodisering, RR-domar**

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit förmål för process i RR. RR har i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt tidigast får ske. Domarna meddelades i mål nummer 1034, 1035, 3618 och 3572/1997. RSV har i en skrivelse 1999-04-15 (dnr 4105-99/110) "Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt" kommenterat domarna. RSV gör följande kommentar till domen när det gäller skattskyldiga som tillämpar en månadsredovisning. 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 redovisningssedan 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 ifrågandevaande 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 m h t 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 conto och förskott."

Frågan har tidigare varit uppe till prövning bl.a. i det s.k. Cloetta-målet (RÅ 1998 not 50). RR meddelade dom 1998-03-26, mål nr 2785-1996. Under RR:s behandling hade emellertid framkommit att skatten avsåg förskotts- eller a conto-likvid avseende byggnads- eller anläggningsentreprenad. Frågan om det är god redovisningssed att omperiodisera ingående skatten till leveransmånaden prövades därför inte.

## **Redovisningsmetoder**

I samband med registreringen av skattskyldiga som ska redovisa skatten i skattedeklaration tilldelar SKM den redovisningsmetod som ska användas för mervärdesskatt. Vilken metod som ska tillämpas är beroende av hur bokföring i företaget ska ske enligt BFL. Sammanfattningsvis gäller följande:

Faktureringsmetoden tilldelas

- de som löpande bokför fordringar och skulder enligt BFL

Bokslutsmetoden tilldelas

- de som bokför enligt JBL
- de som har rätt till kontantbokföring enligt BFL, dvs. de som har en årsomsättning som ej överstiger 20 basbelopp eller, vid högre årsomsättning, ett fåtal in- och utgående fakturor på ej avsevärda belopp
- de som bokför fakturor i förteckningar och för vilka SKM beslutat enligt 13 kap. 8 § ML.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa moms respektive rätten till avdrag eller återbetalning av moms inträder.

## **Faktureringsmetoden**

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § ML). Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. (13 kap. 16 § och 19 kap. 12 § ML).

**Boksluts-  
metoden**

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när betalning inflyter eller när en fordran diskonteras eller överlåts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska moms tas med även på fordringar och skulder som bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

**Samma metod  
för utgående  
och ingående  
skatt**

Av SKM tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående moms. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående moms enligt bokslutsmetoden och ingående moms enligt faktureringsmetoden.

**Kreditfakturor**

Kreditfakturor ska vid redovisningen av moms behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående skatten göras i den redovisningsperiod då kreditfakturan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditfaktura behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående skatt göras i den redovisningsperiod då fakturan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

**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 betalning i förskott inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att moms som belöper på värdet av 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.

## **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 moms på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten, 13 kap. 6 § 3 p. och 16 § 2 p. 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 p. och 16 § 1 p. ML. Skatten ska då för den som redovisar moms enligt faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

## **Refinansiering av fordringar**

Det är vanligt att en säljare vid en kreditförsäljning refinansierar 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 momsen. 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 SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02. Förhandsbeskedet avsåg huvudsakligen frågor om avdragsrätt vid kundförlust och har i det avseendet överklagats av RSV.



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 moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas (se avsnitt 11.6 och 15.3.3).

## **Speciella regler**

I följande fall gäller speciella regler:

- vid överlåtelse av en verksamhet (avsnitt 17.4.1)
- vid konkurs (avsnitt 17.4.2)
- vid byggnads- eller anläggningsverksamhet som avser fastighet (avsnitt 17.4.3)
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll (avsnitt 17.4.4)
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog (avsnitt 17.4.5)
- vid import (avsnitt 17.4.6)
- vid återbäring (avsnitt 17.4.7)
- vid nyttjande av personbil (avsnitt 25)
- vid EG-handel (avsnitt 9 och 10).

## **17.2 Faktureringsmetoden**

## **Bokföringens uppläggnig**

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

- moms på kontantaffärer under perioden,
- moms på under perioden erhållna förskott för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- moms på fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- moms på fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- moms på gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

Beträffande redovisning i samband med bokslut, se föregående avsnitt 17.1.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av moms. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas (se avsnitt 11.6 och 15.3.3).

## **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 (RSV Im 1987:1).

Marginalbeskattning behandlas i avsnitt 12

## **Redovisning av ingående skatt**

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantinköp under perioden,
- moms på förskott för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- moms på obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut se avsnitt 17.1.

### **17.3 Bokslutsmetoden**

**Bokföringens  
uppläggnig**

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. Den som är bokföringsskyldig enligt JBL får tillämpa bokslutsmetoden utan inskränkning.

**Efter ansökan**

SKM kan i vissa fall efter ansökan medge att bokslutsmetoden får tillämpas vid redovisning av moms, trots att kontantmetoden inte får tillämpas vid bokföringen, 13 kap. 8 § ML.

**Redovisning  
av utgående  
skatt**

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- moms på under perioden betalda förskott för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- moms hänförlig till en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- moms på värdet av gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå moms hänförlig till fordringar. Beträffande redovisning i samband med bokslut se avsnitt 17.1.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av moms på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det föreligger annars

risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt. Jfr BFN R6.

## **Auktion**

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren (RSV Im 1987:1).

## **Redovisning av ingående skatt**

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar på annat sätt under perioden,
- moms på förskott för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalats under perioden,
- moms hänförlig till en inlöst eller omsatt växel.
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 17.4.

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret får avdrag även göras för moms på skulder. Beträffande avdragsrätt i samband med bokslut se avsnitt 17.1.

## **17.4 Specialregler**

### **17.4.1 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. 9-13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna (avsnitt 4.15). Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

**Fordringar  
och skulder**

Enligt 13 kap. 11 § ML ska den som överlåter verksamheten redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare. Detsamma gäller oredovisad ingående skatt även om det inte direkt framgår av ML. Av RSV:s anvisningar om tidpunkten för inträdet av skattskyldighet, redovisningsskyldighet och av rätten till avdrag för ingående skatt m.m. (RSV Im 1984:2), som i detta avseende fortfarande är tillämpliga, framgår att 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. Moms på sådana obetalda och ej tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § 2 st. ML. Detta kan inträffa i följande fall:

Vid utgivande av bonus och liknande p.g.a. överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående moms med den moms som löper på krediteringen.

Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående moms även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående momsen minskas hos den som har övertagit

verksamheten.

En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskriven fordran, blir skyldig att redovisa utgående moms om likvid flyter in.

### **17.4.2 Konkurs**

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet, jfr 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.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt pga. prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden för konkursen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 30.

### **17.4.3 Byggnadsföretag**

För byggnadsföretag gäller delvis särskilda regler för redovisning av moms. Bestämmelserna finns i 13 kap. 12, 13, 14 och 20 §§ ML.

För den som bedriver byggnadsrörelse i egen regi uppkommer skattskyldighet successivt för uttagna tjänster. Om de uttagna tjänsterna till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldighet senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad och har erhållit betalning i förskott eller a conto blir redovisningsskyldig för den utgående skatten belöpande därpå senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Detta gäller under förutsättning att någon a conto-faktura med moms inte har utfärdats. Om så skett ska skatten redovisas i den period då betalning erhållits. Avdragsrätten för beställaren inträder tidigast när betalning av à contofakturan med moms skett.

Av RR:s dom 1999-06-02 (mål nr 5391-1996, RÅ 1999 ref 31), framgår tidpunkten för redovisning av moms på bygg a conton då beställaren gått i konkurs, se avsnitt 30.

Se närmare om reglerna för byggnadsföretag i avsnitt 22.

#### **17.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll**

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldighet enligt 13 kap. 9 § ML när faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Avdrags- eller återbetalningsrätten för köparen inträder enligt 13 kap. 19 § ML under den redovisningsperiod då faktura eller motsvarande handling har mottagits. Detta gäller oavsett redovisningsmetod.

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

#### **17.4.5 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 24 § anv. p. 1 st. 5 KL). 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 enligt 13 kap.



22 § ML göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.

#### **17.4.6 Import**

Enligt 13 kap. 16 § 1 p. ML ska ingående moms 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. Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som tas ut vid import inträder enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören. Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får avdraget göras i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller bokslutsperioden när en före bokslutstidpunkten mottagen tullräkning tagits med som skuld i bokslutet.

RR har i RÅ 1993 ref. 95 (tre olika mål), vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg. Rättsfallen visar 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.

#### **Kontant- importör/ kredithavare**

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. moms) 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 (dvs. 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).

## **Speditörs- faktura**

Den införselmoms 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 moms för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. RSV har på begäran av Sveriges Transportindustriförbund (tidigare Speditörsförbundet) tills vidare godkänt att speditören som alternativ till att bifoga en kopia av tullräkningen i stället i speditörsfakturan får ange det datum från vilket rätt till avdrag inträder för i fakturan upptagen införselmoms. I fakturan anges då: "Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen importmoms inträder tidigast 200X-00-00".

Tullräkningar utfärdas normalt i början av tredje veckan efter den vecka varan lämnats ut från Tullverket. Tidpunkten för avdragsrätt för den införselmoms som tas upp i en speditörsfaktura kan därför schablonmässigt fastställas till 16 dagar efter utgången av den vecka varan lämnas ut. Med utgångspunkt härifrån tar Transportindustriförbundet årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för införselmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören.

## **Avdragsrätt vid importörs konkurs**

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms 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:

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försätts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget när skattedeklarationen för perioden 1-10 maj upprättas.

RSV 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 (dvs. 1-10 maj).

### **17.4.7 Återbäring**

## **Förhands- besked**

I ett förhandsbesked (RSV Im 1974:33) 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. Även med tillämpning av ML föreligger inte - oavsett redovisningsmetod - rätt till avdrag eller återbetalning 2000-04-20 av ingående skatt före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

### **Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 18.1 Allmänt

I detta avsnitt ges en principiell redogörelse för redovisning och bokföring av moms samt en kort beskrivning av vissa konsekvenser för inkomsttaxeringen.

Bestämmelserna om redovisning av moms i skattedeklaration finns i 10 kap. 9 och 32 §§ SBL samt i 13 kap. 6 - 15 §§ ML vad avser utgående skatt samt i 13 kap. 16 - 23 §§ ML avseende ingående skatt. I vissa fall gäller särskilda regler såsom för förskotts- eller à contobetalning; 13 kap. 6 och 20 §§ ML, för tullräkning i 13 kap. 23 § ML samt för redovisning av jämkning av ingående skatt i 8 kap. 16 a-f §§ ML. Avseende tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt se avsnitt 17.

#### **Skattekontot**

I Bokföringsnämndens uttalande BFN U 97:2 behandlas konsekvenser för bokföringen med anledning av införandet av SBL och skattekontot.

Momsredovisningen har sin grund i bokföringen och har därför nära koppling till BFL:s bestämmelser. T.ex. ska, för den som redovisar moms enligt faktureringsmetoden, en affärshändelse hänföras till den redovisningsperiod under vilken affärshändelsen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

## **Kontoplaner**

Det finns flera publicerade kontoplaner som har ett omfattande kontosystem för bokföring och redovisning av moms. Ett exempel är EU-BAS 99 (tidigare EU-BAS 97) och Baskontoplanen med instruktioner BAS 96. EU-BAS 97 har tagits fram för att underlätta arbetet med årsredovisning i aktiebolag. Förändringen är främst föranledd av den nya årsredovisningslagen (ÅRL). Denna innebär att det fr.o.m. 1997 införts nya tvingande uppställningsformer för posterna i balans- och resultaträkningen i den offentliga årsredovisningen. ÅRL påverkar i första hand alla aktiebolag och de handelsbolag som ingår i en koncern. Övriga företag kan tills vidare fortsätta att redovisa enligt nuvarande BFL. I redovisningshänseende kommer det således att finnas två alternativa kontoplaner, EU-BAS 99 som är logiskt kopplad till ÅRL och BAS 96 som är kopplad till BFL. Vidare finns kontoplaner för skilda branscher såsom Fast - BAS 97. Den har anpassats till redovisningsfrågor för hyresfastigheter. Det står dock den skattskyldige fritt att välja andra kontolösningar för att uppfylla kraven på en korrekt momsredovisning.

RSV har i skrivelse 1999-11-08 (dnr 4806-98/901) givit förslag på kopplingstabell mellan momsraderna i skattedeklarationen och konton i BAS 96.

## **Verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning**

Momsen ska i normalfallet bokföras så att den inte påverkar resultatet. Av 20 § KL framgår nämligen den grundläggande bestämmelsen att ingående skatt som är avdragsgill i momsredovisningen inte utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Motsvarande bestämmelse om utgående skatt återfinns i 19 § KL. I bokföringen uppnås detta genom att utgående moms och avdragsgill ingående moms samlas upp på ett eller flera momskonton. Vid redovisningsperiodens slut förs saldot på respektive konto för utgående och ingående moms över till ett redovisningskonto. Saldot på detta konto motsvarar det belopp som ska betalas till eller återfås från statsverket. Följden härav blir alltså att inkomster och utgifter bokförs exkl. moms på intäkts- och kostnadskonton. Dock gäller enligt 19 § KL att om momsen ändå har räknats med vid inkomstredovisningen, anses momsen, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag

medges vid inkomsttaxeringen.

**Verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning**

Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska däremot bokföra den moms som belöper på förvärven för verksamheten som en kostnad eller i förekommande fall föra den till ett avskrivningsunderlag. Momsen kommer därigenom att påverka inkomsttaxeringen. Utgående skatt förekommer av förklarliga skäl inte i dessa fall.

**Blandad verksamhet - förskott och à conton**

Vid blandad verksamhet bör bokföringen ske så att endast avdragsgill moms bokförs på momskonton. Moms på förskotts- och à contofakturor är avdragsgill först i samband med betalning av fakturan. Bokföring av moms på sådana fakturor bör därför anstå till dess betalning skett.

**Konton**

I bokföringen används normalt tre momskonton nämligen konto för Utgående moms, konto för Ingående moms samt konto för Momsredovisning. Vid bokslutsmetoden kan ytterligare konton förekomma i syfte att särskilja moms på fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång. Olika skattesatser, EG-handel och VMB gör att floran av momskonton har utökats ytterligare.

## **18.2 Bokföring på olika momskonton**

### **18.2.1 Faktureringsmetoden**

Vid faktureringsmetoden sker löpande eller periodisk bokföring av fakturor. Detta kan sammanfattas på följande sätt:

<b>Ingående moms</b>	
Ingående moms som är avdragsgill i moms-redovisningen.	Ingående moms på kreditnotor från leverantörer.

<b>Utgående moms</b>	
Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster.	All utgående moms.

<b>Momsredovisning</b>	
Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms.
Till statsverket inbetald moms.	Från statsverket återbetald moms.
Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.	Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela kronor. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

### 18.2.2 Bokslutsmetoden

Vid bokslutsmetoden bokförs under löpande räkenskapsår endast kontanta in- och utbetalningar. Först vid räkenskapsårets utgång bokförs obetalda fakturor. Exempelen nedan avser bokföring under löpande räkenskapsår.

Alternativ 1: *Bokföring på tre momskonton.*

<b>Ingående moms</b>

<p>Avdragsgill ingående moms som är betald och som inte har redovisats tidigare.</p>	<p>Ingående moms på kreditnotor från leverantörer om momsbeloppet på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.</p>
--	---

<b>Utgående moms</b>	
<p>Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster förutsatt att momsen på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.</p>	<p>All utgående moms som erhållits och som inte har redovisats tidigare.</p>

<b>Momsredovisning</b>	
<p>Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms.</p> <p>Till statsverket inbetald moms.</p> <p>Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.</p>	<p>Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms.</p> <p>Från statsverket återbetald moms.</p> <p>Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.</p>



Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela krontal. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

För att undvika dubbelbokföring av moms på fakturor som vid räkenskapsårets utgång är obetalda, kan sådana fakturor lämpligen åsättas texten "MOMS REDOVISAD". Momsen bokförs därefter på kontona för utgående moms resp. ingående moms. När betalning av en sådan faktura sker, ska bokföring göras så att redovisningen av moms inte påverkas. I fråga om skulder ska därför hela det betalda beloppet inklusive moms debiteras Leverantörers konto. Är det fråga om betalning från kunder ska hela det inbetalda beloppet inklusive moms krediteras Kunders konto.

#### Alternativ 2: Bokföring på fem momskonton

<b>Ingående moms</b>	
Avdragsgill ingående moms som är betald och som inte har redovisats tidigare.	Ingående moms på kreditnotor från leverantörer om momsbeloppet på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.

<b>Debiterad ingående moms</b>	
Avdragsgill ingående moms som är betald och som <i>har</i> redovisats tidigare.	Ingående moms som ingår i ingående leverantörsskulder.
Ingående moms på kreditnotor från leverantörer när beloppet tidigare har <i>redovisats</i> .	

<b>Utgående moms</b>
----------------------

Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster förutsatt att momsen på ursprungsfakturan tidigare har bokförts.	All utgående moms som erhållits och som inte har redovisats tidigare.
---	---

<b>Debiterad utgående moms</b>	
Utgående moms som ingår i ingående kundfordringar	Utgående moms som erhållits och som <i>har</i> redovisats tidigare.  Utgående moms på kreditnotor till kunder och moms på t.ex. kundförluster när beloppet tidigare har <i>redovisats</i> .

<b>Momsredovisning</b>	
Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående moms.	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående moms.
Till statsverket inbetald moms.	Från statsverket återbetald moms.
Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto	Avrundningsdifferenser till ett resultatkonto.

Vid redovisning av moms till staten ska beloppen anges i hela krontal. Avrundningsdifferenser kan därför uppkomma.

För att undvika dubbelbokföring av moms på fakturor som vid beskattningsårets utgång är obetalda, kan sådana fakturor lämpligen åsättas texten "MOMS REDOVISAD". Momsen bokförs därefter på kontona för utgående moms resp. ingående moms.

Under löpande år bokförs moms först när en faktura betalas. Moms på en stämplad (tidigare bokförd) faktura bokförs på respektive konto för debiterad moms.

Kontona Debiterad ingående moms och Debiterad utgående moms utjämnas normalt i samband med att ingående balanser bokförs. Detta sker senast vid nästkommande bokslut. I normalfallet ska det inte uppkomma något saldo på dessa konton. Eventuellt saldo avser i så fall fakturor som är mer än ett år gamla. Sådant saldo ska avslutas mot Utgående balans.

### **18.3 EG-momsen och bokföringen**

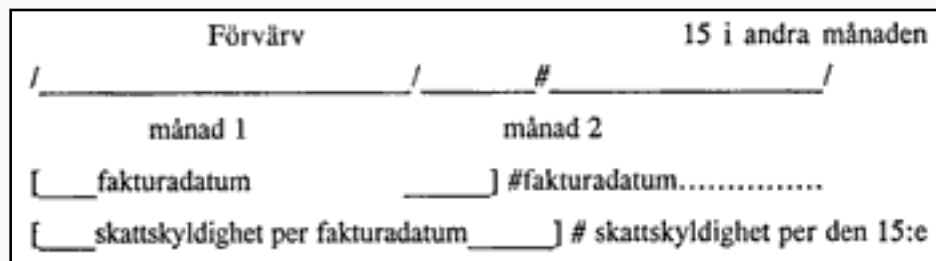
Reglerna avseende EG-moms ställer krav på ökat uppgiftslämnande både i momsdeklarationen och i kvartalsredovisningen. Detta medför ökade krav på företagets bokföring. I t.ex. EU BAS 99 ges förutom obligatoriska redovisningskonton ett antal underkonton bl.a. avsedda för bokföring av EG-handel. Uppläggningsen av momsredovisningen blir emellertid beroende av förutsättningarna i det enskilda fallet. Här inverkar förhållanden som företagets storlek, branschtillhörighet, komplexiteten i momsredovisningen, förekomsten av utvecklade ADB-system m.m.

#### **18.3.1 Gemenskapsinterna förvärv - GIF**

## Skattskyldig- hetens inträde

Gemenskapsinterna förvärv - förvärv av varor - skiljer sig från andra transaktioner bl. a. genom att för dessa finns särbestämmelser i 1 kap. 4 a § ML om skattskyldighetens inträde. Skattskyldigheten inträder den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om faktura har utfärdats innan dess, inträder skattskyldigheten i stället vid utfärdandet av fakturan. Beträffande redovisningsskyldigheten gäller däremot ML:s allmänna regler dvs. redovisningsskyldigheten inträder när förvärvet bokförts eller enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Se vidare avsnitt 17.

Regeln om skattskyldighet per den 15:e får uppfattas som en uppsamlingsregel för leveranser som ännu inte fakturerats. Regeln har inte någon omedelbar anknytning till god redovisningssed utan är en självständig regel i ML.



Följande situationer kan typiskt sett uppkomma då leverans skett under månad 1. Fakturan kan förutsättas ankomma till köparen några dagar efter utställandet.

1. Fakturan ställs ut under leveransmånaden.

Fakturan skall bokföras på leveransmånaden om den ankommer under den.

*Momsen redovisas då fakturan bokförs.*

2. Fakturan dateras i månad 2 men före eller senast den 15:e i månad 2.

Fakturan bokförs under månad 2

*Momsen redovisas då fakturan bokförs.*

3. Faktura mottas **efter** den 15:e men före den 31:a i månad 2.

**Bokföring  
av GIF**

Vid gemenskapsinterna förvärv ska förvärvaren själv räkna ut den utgående momsen, ofta baserat på ett beskattningsunderlag som räknats om från utländsk till svensk valuta. Det bör mot den bakgrunden få anses acceptabelt att bokföring av förvärvsskatten sker vid ett tillfälle per månad. Se avsnitt 9.6.4.1 och 9.6.4.3.

**18.3.1.1 Omräkning från utländsk valuta**

**Valutakurs**

Omräkning från utländsk till svensk valuta av ett GIF, ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldigheten inträtt. Omräkningen får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Generaltullstyrelsen. Vald metod ska tillämpas konsekvent.

Huvudregeln vid bokföringen av en leverantörsfaktura i utländsk valuta är att omräkning till svensk valuta ska ske till den kurs som gäller när fakturan erhålls. Av praktiska skäl används ofta olika schabloniserade metoder. Det kan vara t.ex. fasta standardkurser eller kursen vid månadens ingång. Även sådana metoder anses redovisningsmässigt acceptabla och i enlighet med god redovisningssed. Oavsett vilken metod som ett företag använder för valutaomräkningen så är det bara två metoder som är gångbara vid den skattemässiga redovisningen av ett GIF. Dessa är en omräkning till kursen vid skattskyldighetens inträde eller en omräkning till en genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part.

**18.4 Redovisningsfrågor - VMB**

## Tre system

Den som redovisar moms både enligt de allmänna bestämmelserna i ML och enligt bestämmelserna om VMB, måste enligt bestämmelserna i 9 a kap. 15 § ML ha sin bokföring upplagd så att de olika transaktionerna kan särskiljas. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare kan komma att tillämpa tre olika system i sin redovisning av moms. Ett system för ML:s allmänna regler, ett för normal VMB och ett för förenklad VMB. Detta innebär att en återförsäljare därför kan vara skyldig att ha en mer omfattande eller mer detaljerad bokföring än vad bokföringslagen och god redovisningssed föranleder. Jfr avsnitt 12.2.

### 18.4.1 Normal VMB

Beskattningsunderlaget vid normal VMB har sin grund i vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta innebär att varan måste kunna identifieras till såväl inköpspris som försäljningspris. För varor som till skillnad mot exempelvis bilar saknar registreringsnummer eller inte kan särskiljas genom sin unika karaktär, måste en märkning göras på annat sätt.

#### *Exempel 1*

	Inköp	Försäljning	Vinst marginal	Besk. und.	Utg. Moms
Vara A	10 000	40 000	30 000	24 000	6 000
Vara B	20 000	20 000	0	0	0
Vara C	30 000	50 000	20 000	16 000	4 000
Vara D	40 000	30 000	0	0	0

För varorna B och D uppkommer ingen vinstmarginal. Följaktligen skall ingen skatt redovisas för dessa försäljningar. Den negativa marginalen för vara D får inte påverka momsredovisningen.

### *Exempel 2*

Bokföring av inköp och försäljning av en begagnad vara.

Varan har köpts under period 1 för 10 000 kr från en allmännyttig ideell förening. Varan säljs period 2 för 20 000 kr till en privatperson. Betalning sker i båda fallen över postgiro.

<b>Konto</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
Inköp av VMB-varor, normal metod	10 000	
Postgiro		10 000
Försäljning av VMB-varor, normal metod		20 000
Postgiro	20 000	
Inköp av VMB-varor, normal metod		10 000
Sålda VMB-varors kostnad, normal metod	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod, omföringskonto	10 000	
Positiv vinstmarginal, normal metod,	2 000	10 000
Utgående moms		2 000

Momsbeloppet 2 000 kr skall inte ingå i resultatet. Periodens intäkter måste således minskas med beloppet.

### **18.4.2 Förenklad VMB**

Förenklad VMB innebär att vinstmarginalen utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen för sålda och köpta varor under en redovisningsperiod.

Underskott får överföras till följande redovisningsperiod. Det föreligger inte någon begränsning av rätten att rulla underskott framåt i tiden.

#### *Exempel 1*

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	10 000	40 000
Vecka 2	20 000	50 000
Vecka 3	30 000	60 000
Vecka 4	35 000	5 000

Periodens vinstmarginal uppgår till 60 000 kr (155 000-95 000). Skatten beräknas till 12 000 kr (20% beräknat på 60 000).

#### *Exempel 2*

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	40 000	10 000
Vecka 2	30 000	40 000
Vecka 3	60 000	30 000
Vecka 4	100 000	70 000

Periodens marginal uppgår till - 80 000 kr (150 000 - 230 000).



Någon skatt skall därför inte erläggas för perioden. Underskottet får överföras till följande period men får däremot inte avräknas mot vinstmarginal som redovisas enligt normal VMB eller mot skatt som redovisas enligt de allmänna reglerna.

### Exempel 3

Bokföring av inköp och försäljning av diverse begagnade böcker.

Ett parti böcker köps in under period 1 för sammanlagt 10 000 kr. Under perioden säljs ur partiet ett antal böcker i klump för sammanlagt 8 000 kr.

Under period 2 köps ett nytt parti begagnade böcker för sammanlagt 5 000 kr. Periodens försäljning av böcker uppgår till 7 500 kr. Inga andra affärshändelser har inträffat under de båda perioderna.

#### Period 1

Konto	Debet	Kredit
Kassa	8 000	10 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	10 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		8 000
Inköpsöverskott, förenklad metod		2 000
Negativ vinstmarginal, förenklad metod	2 000	

#### Period 2

Konto	Debet	Kredit
Kassa	7 500	5 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod	5 000	
	2 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod		7 500
Positiv vinstmarginal, förenklad metod, omföringskonto	500	
Positiv vinstmarginal, förenklad metod	100	500
Utgående moms		100

Saldot på konto Negativ vinstmarginal, förenklad metod, från period 1, 2 000 kr, rullas vidare till konto Inköp av VMB-varor, förenklad metod, period 2. Momsbeloppet 100 kr skall inte inräknas i resultatet. Periodens intäkt måste följaktligen minskas med beloppet.

## **Valfrihet**

Enligt 9 a kap. 3 § ML får en skattskyldig återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en omsättning som annars omfattas av bestämmelserna i 9 a kap. ML. Detta innebär att den som tillämpar förenklad VMB kan välja att vid enstaka tillfälle ta ut skatt på hela omsättningen. Det bör observeras att inköpskostnaden i så fall inte får ingå i underlaget för beräkning av vinstmarginalen vare sig under aktuell period eller tidigare. Se avsnitt 12.2.3.3.

Särskilda frågor uppkommer vid export i de fall förenklad VMB tillämpas. Om en vara exporteras som varit föremål för förenklad VMB måste inköpskostnaden korrigeras, dvs. sänkas för vad som belöper på en sådan vara.

## **18.5 Ändringar av inkomsttaxeringen**

Rättelser i efterhand av redovisning av moms innebär ofta att korrigerande måste göras även av beslutad inkomsttaxering. Den skattskyldige kan t.ex. ha gjort avdrag i momsdeklarationen för moms avseende förvärv av personbil. Om SKM beslutar att vägra avdraget i skattedeklarationen, har den skattskyldige rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Alternativt ska avskrivningsunderlaget ökas med motsvarande belopp. Rättelser i efterhand av taxeringsbeslut för det aktuella beskattningsåret kan ske genom att den skattskyldige begär omprövning eller att SKM omprövar taxeringsbeslutet på eget initiativ.

## **Rättelsetidpunkt**

RSV har i skrivelse 1997-04-18, dnr 3287-97/900 uttalat som sin mening att inkomsten ska justeras för det beskattningsår under vilket felaktigheten i momsredovisningen uppkommit. Om SKM av praktiska skäl önskar fatta beslut om ändring av inkomsttaxeringen vid en senare tidpunkt - i samband med rättelse av momsredovisningen och efter det att inbetalning eller återbetalning av momsen skett - måste detta alltid ske efter samtycke av den skattskyldige.

### **18.5.1 Jämkning av avdrag för ingående skatt**

**Korrigerings-  
mot  
avskrivnings-  
underlag**

Genom bestämmelserna i 8 kap. 16 a - f §§ ML (se avsnitt 15.6) kan avdrag för ingående skatt komma att jämkas. Jämkning kan ske i båda riktningarna dvs. ett tidigare medgivet avdrag kan sänkas eller höjas. Fråga uppkommer i detta sammanhang om hur inkomsttaxeringen påverkas. Av 20 § KL framgår bl.a. att avdrag vid inkomsttaxering inte får göras för ingående skatt för vilken det finns avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt ML. Vidare framgår av 24 § anv. p. 1 KL att om det bokförda resultatet påverkats av att bland kostnaderna har tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, ska resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt KL. Motsatsvis får anses gälla att ingående skatt som är hänförlig till verksamheten och som inte är avdragsgill i momsredovisningen i stället utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen alternativt bör tillföras ett avskrivningsunderlag. Följaktligen bör ingående skatt som jämkats föranleda motsvarande justering av underlaget för inkomstskatten. Ett genom jämkning förhöjt avdrag för ingående skatt ger således en höjning av den taxeringsmässiga inkomsten (sänkt avskrivningsunderlag) och ett sänkt avdrag för ingående skatt en motsvarande sänkning (höjt avskrivningsunderlag) vid inkomsttaxeringen.

**Rättelsetidpunkt**

Jämkning av den ingående skatten ska enligt 13 kap. 28 a § ML göras den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller avyttring inträffat. Den taxeringsmässiga korrigeringen bör anses hänförlig till det räkenskapsår då jämningshändelsen inträffat.

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

### [Till Avsnitt 19.3.2 - 19.3.5](#)

## 19.1 Allmänt

Genom lagändring den 1 januari 1997 har flera tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet blivit skattepliktiga. Anledningen till ändringarna är en anpassning till EG:s momsregler inom kulturområdet.

I detta avsnitt redogörs för dels vilka omsättningar som fortfarande omfattas av undantag från skatteplikt och dels de omsättningar som numera är skattepliktiga.

De omsättningar som omfattas av skattefrihet är

- konstnärs framförande, avsnitt 19.2.1
- viss biblioteksverksamhet, avsnitt 19.2.2
- viss arkivverksamhet, avsnitt 19.2.3
- museiverksamhet, avsnitt 19.2.4
- folkbildningsverksamhet, avsnitt 19.2.5
- kulturbildningsverksamhet, avsnitt 19.2.6

Följande tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet är numera skattepliktiga

- upplåtelse eller överlåtelse av

upphovsrättigheter, avsnitt 19.3.2

- konserter m.m., avsnitt 19.3.3

- ljud- och bildupptagning, avsnitt 19.3.4

- film, avsnitt 19.3.5

I RSV skrivelse dnr 7944-97/901 från 1997-12-19 återfinns en sammanställning över frågor som teaterkonsulenter, kulturchefer och teaterchefer har ställt angående kulturmomsen. Som en bilaga har en översiktlig sammanfattning av momsreglerna och skattesatserna på kulturområdet tagits fram, se bilaga 12.

## **Konstverk**

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän omsättningen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan, 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 2.1.3. Konsthandelns försäljning av konstverk omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 12.2. I det avsnittet finns även ML:s definition av vad som är konstverk vid sådan beskattning eller för frigränsen för skattskyldighet för konstnären.

Överlåtelse eller upplåtelse av rätt till konstverk behandlas i detta kapitel, avsnitt 19.3.2.

## **19.2 Undantag inom kulturområdet**

### **19.2.1 Konstnärs framförande**

#### **3 kap. 11 § 1 p. ML**

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL, omfattas av skattefrihet enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

## **Utövande konstnär**

För skattefrihet räcker det inte med att någon framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Det ställs dessutom krav på att man tolkar eller levandegör verket. Den som framträder ska vara en s.k. utövande konstnär. Exempel på utövande konstnärer är sångare, musiker, skådespelare, recitatörer, regissörer och dirigenter. Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 19.3.3. Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet. En konstnärs försäljning av konstverk behandlas i avsnitt 12.2.

## **Verksamhets- form**

Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar inte skattefriheten. SRN har i ett meddelat förhandsbesked 1993 (ej överklagat) inte ansett att den omständigheten att en utövande konstnär bedrev sin verksamhet i bolagsform påverkade tjänsternas karaktär i momshänseende. Konstnärens framförande av monologer, visor och tyska romanser ansågs därför vara undantagna omsättningar hos bolaget.

Att bolagsformen inte har betydelse i sammanhanget framgår även av ett annat förhandsbesked. SRN ansåg i förhandsbesked 1995-04-28 (ej överklagat) att inläsning av speakertexter för reklamfilmsändamål var hänförlig till undantaget för utövande konstnär enligt ML och att omsättningen därför var undantagen från skatteplikt hos textläsarens bolag.

## **Verkshöjd**

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang framgår också av ovan nämnda förhandsbesked 1995-04-28.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-08 (ej överklagat) ansett att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt.

Om en skådespelare framträder i en TV-intervju utan att det som framförs är ett verk, omfattas inte framträdandet av undantaget från skatteplikt.

## **Huvudsaklighetsprincip**

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. En bedömning får då, från fall till fall, ske utifrån huvudsaklighetsprincipen, dvs. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet torde vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär.



## **Förhandsbesked**

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30 (ej överklagat) att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk.

## **Gräns mot rättighet**

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 19.3.4. Rättighetsupplåtelser och gränsdragningen mot andra tjänster behandlas i avsnitt 19.3.2.

Om en musiker, som bedriver näringsverksamhet, anlitas för att medverka vid t.ex. en inspelning så är musikern att anse som utövande konstnär vid det tillfället och ersättningen härför medför inte skattskyldighet enligt ML. Eventuell royalty som musikern därefter erhåller p.g.a. skivförsäljning, repressändning eller liknande är att anse som en omsättning av en rättighet och medför skattskyldighet.

## Gräns mot föreställning

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter. RSV har i två olika skrivelser 1997-07-05 (dnr 4297-97/901) och 1997-12-19 (dnr 7944-97/901) bl.a. uttalat att den fr.o.m. 1997 införda beskattningsregeln endast gäller för arrangörens entréintäkter. I skrivelsen med dnr 4297-97/901 uttalas vidare angående bestämmelsen om skattskyldighet för olika föreställningar: "En teatergrupps tillhandahållande av en föreställning till någon som i sin tur arrangerar den aktuella föreställningen gentemot publiken omfattas därför inte av bestämmelsen. För sådana tillhandahållanden blir undantaget från skatteplikt för omsättning av utövande konstnärs framförande enligt 3 kap. 11 § 1 ML tillämplig".

För t.ex. en teatergrupp som säljer sin föreställning till en skola för att framföras i skolans matsal gäller undantaget - skolan är arrangör. Om skolan däremot köper hela föreställningar (jämförbart med samtliga biljetter) som teatergruppen visar i egna eller hyrda lokaler är det teatergruppen som är arrangör och skattskyldig.

Angående beskattningen av konserter och andra föreställningar, se avsnitt 19.3.3.

## **Gräns mot annan tjänst**

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

Undantaget kan omfatta försäljning av en hel teaterproduktion. Undantaget gäller alla led till sista ledet/arrangören, dvs. till och med själva framförandet. Undantaget omfattar således även t.ex. produktionsbolags tillhandahållanden.

Om ett orkesterbolag engageras av en musikstiftelse, som i sin tur säljer konserten till en arrangör, så omfattas både orkesterbolagets och musikstiftelsens tillhandahållande av undantaget.

## **Underordnade tjänster**

I ett förhandsbesked 1999-02-16 (ej överklagat) har SRN ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkar inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående moms. SRN redovisade följande motivering:

-Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande kostnärns framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden ..."

## **Samtliga led**

Undantaget från skatteplikt gäller i samtliga led och inte endast den utövande konstnärens egna tillhandahållanden. En artists ersättning för ett framförande behöver således inte, som framgått av ovan nämnda förhandsbeskeden (1993 och 1995-04-28), gå direkt till artisten för att tillhandahållandet ska vara skattefritt, utan kan tillfalla exempelvis ett produktionsbolag.

## **Orkesterbolag**

SRN har i ett förhandsbesked 1995-06-12 (ej överklagat) ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet.

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. KR har i en dom 1997-09-26 (ej överklagat) ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artisbolagets musikframträdanden inte kan frångämmas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. KR ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören.

Vad som inte berörts i den ovan nämnda KR-domen är användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrts ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt RSV:s uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och att därför uttagsbeskattning ska ske.

Det kan dock förekomma att ett bolag endast förmedlar en artist. I sådant fall medför

förmedlingsprovisionen skattskyldighet, men däremot inte artistens ersättning.

### **Syftet saknar betydelse**

Syftet med den aktivitet eller produkt som den utövande konstnären medverkar i saknar betydelse för skattefriheten. Detta innebär att undantag från skatteplikt föreligger även i de fall när utövande konstnär medverkar i reklamfilm, reklamjippo, s.k. reklamjinglar, informationsfilm osv. Allt under förutsättning att det som framförs är ett litterärt eller konstnärligt verk.

### **19.2.2 Biblioteksverksamhet**

### **3 kap. 11 § 2 p. ML**

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

### **Mer än ringa omfattning**

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 p. ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal.

## **Kommersiell biblioteks- verksamhet**

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 %.

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

### **19.2.3 Arkivverksamhet**

**3 kap. 11**  
**§ 3**  
**p. ML**

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 19.2.2 ovan.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

I en skrivelse 1999-06-17 (dnr 117-99/120) har RSV på förfrågan förtydligat vad som avses med bearbetning av arkivets egna handlingar. I skrivelsen anför RSV att vad som avses är bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl pga att material inte levererats enligt plan kan enligt RSV fråga inte anses vara om sådan skattepliktig bearbetning.

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angetts ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 %.

#### **19.2.4 Museiverksamhet**

**3 kap. 11**  
**§ 4**  
**p. ML**

Från skatteplikt undantas anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 19.2.2 ovan.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angetts ovan

är skattepliktig. Skattesatsen är 6 %.

## **Begreppet museum**

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematisk hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

RSV har i en skrivelse 1999-12-13 (dnr 12013-99/100) behandlat definitionsfrågan. I skrivelsen hänvisas till den definition som Statens kulturråd tillämpar:

-Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution uppfylla vissa kriterier:

- ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmedling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag

- samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd

- verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal

- vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn"

RSV poängterar i ovan nämnda skrivelse att vid en bedömning av huvuvida en verksamhet kan anses utgöra museiverksamhet i momshänseende eller inte, bör en samlad bedömning göras av kriterierna.



## Rättspraxis

I ett förhandsbesked från rättsnämnden 1991 har nämnden använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 för stadgarna för ICOM (International Council of Museum). Den lyder: "Ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som - i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse - insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld."

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 45 SRN:s förhandsbesked att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt. Enligt SRN:s uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum.

I ett förhandsbesked 1993-04-15 (ej överklagat) ansåg SRN att undantaget för museiverksamhet inte var tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. Nämnden fann vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i momshänseende.

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 75 SRN:s förhandsbesked att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan är ägare till visningsobjekten inte hindrar att den som bedriver verksamheten med visningarna också bedriver museiverksamhet.

KR i Jönköping har i en dom 1997-03-10 (mål nr 2446-1995) fastställt LR:s dom att vägra avdrag för ingående skatt avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs dels traditionellt jord- och skogsbruk, dels

naturvård och dels turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. SKM, liksom LR, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantaget från skatteplikt enligt GML.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 (ej överklagat) prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet är undantagna från skatteplikt enligt fr.o.m. 1997 gällande bestämmelser om museiverksamhet i ML. Sökanden ställer ut en större samling av keramik och tar entréavgift av besökarna. Sökanden har erhållit visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen har utbetalats som engångsbelopp. SRN gjorde följande bedömning. Utställningsverksamheten får, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgått till verksamheten kan inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 % av omsättningen.

I ett förhandsbesked 1998-06-18 (ej överklagat) har SRN ansett att ett medeltida evenemang inte kunde betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. SRN ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt SRN fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget, vilket var att bedöma som tillhandahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

## **Undantagets omfattning**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 p. ML omfattar museums inträdesavgifter, guideavgifter samt ersättningar för tillhandahållande av vandringsutställningar.

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML.

### **19.2.5 Folkbildningsverksamhet**

## **3 kap. 11 § 5 p. ML**

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund.

## **Det allmänna**

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.

**Studiecirklar,  
kulturaktiviteter**

Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar, som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.

**Kommersiell  
utbildning**

Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 %.

**Underentreprenörer**

Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t. ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

**19.2.6 Kulturbildningsverksamhet**

**3 kap. 11 § 6  
p. ML**

Från skatteplikt undantas  
kulturbildningsverksamhet som bedrivs av  
kommun.

Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i  
kommunal regi genom kommunala kultur- och  
musikskolor eller motsvarande är således  
undantagen från skatteplikt. Om verksamheten  
bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag,  
medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 %.  
Det är endast anordnarens omsättning som  
omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 19.2.5.

### **19.3 Skatteplikt inom kulturområdet**

Genom anpassningen till EG:s regler har från  
skatteplikt tidigare undantagna omsättningar  
inom vissa områden blivit skattepliktiga fr.o.m.  
1997.

Inledningsvis redogörs allmänt för immateriella  
rättigheter. Därefter följer en redogörelse för de  
tidigare skattefria omsättningar, som genom  
lagändringen fr.o.m. 1997 blivit skattepliktiga,  
nämligen

- upplåtelse eller överlåtelse av  
upphovsrättigheter, avsnitt 19.3.2,
- konserter m.m., avsnitt 19.3.3,
- ljud- och bildupptagning, avsnitt 19.3.4,  
och
- film, avsnitt 19.3.5.

#### **19.3.1 Immateriella rättigheter**

Rättigheter vilka skyddas mot efterbildning eller  
liknande kallas immateriella rättigheter. De  
immateriella rättigheterna brukar indelas i  
upphovsrätt och industriellt rättsskydd.

Upphovsrätten innefattar:

- den egentliga upphovsrätten, dvs. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
- fotorätten,
- vissa upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

Ang. det industriella skyddet, se avsnitt 19.3.1.7.

De immateriella rättigheterna är nationella, dvs. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har tillskapats konventioner, se vidare avsnitt 19.3.1.5.

### **19.3.1.1 Upphovsrättens innehåll**

#### **1 kap. 1 § URL**

Upphovsrätten syftar till att ge skydd för alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger därför upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i princip endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten omfattar:

- reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt,
- spridningsrätt,
- framföranderätt,
- visningsrätt.

## **Reproduktionsrätt**

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Härmed avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses här varje föremål vari verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

## **Spridningsrätt**

Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller uthyres till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till mångfaldiganderätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

## **Framföranderätt**

Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större sluten krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 2 § 3 st. URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

## **Visningsrätt**

Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

## **Upphovsman**

Både den ekonomiska och ideella rätten innehas alltid från början av upphovsmannen, dvs. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas. Den ideella rätten kan således inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överlåts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 1 kap. 7 § 1 st. URL finns en presumtionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.



### 19.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

#### Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Man brukar säga att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att man i det enskilda fallet kan underlåta att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte uphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislister, bruksanvisningar, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

## Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det sätt varpå man beskriver fakta, dvs. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har inte heller upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte givit dem verkshöjd.

Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.

Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.

Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. Det fordras här mindre än normalt för att skydd ska erhållas.

Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

## Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som tillskapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärligt verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, dvs. kortare musikstycken.

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se avsnitt 19.3.2.4 om filmproduktion.

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden - det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner - utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med

bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

En fartygsmodell (RÅ 1987 not. 186) och en mässhake (RSV/FB Im 1982:8) har ansetts utgöra alster av bildkonst.

Införandet av skatteplikt vid omsättning av konstverk har medfört att det endast är vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har intresse vid mervärdesbeskattningen.

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del därav.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överlåts.

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan erhålla skydd.

En produkt kan således erhålla upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

### **19.3.1.3 Översättning och bearbetning**

## **1 kap. 4 § URL**

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konst.

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren/ bearbetaren inte får förfoga över översättningen/ bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren/ bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren/ bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, dvs. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

## **Översättningar**

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen därav skyddad och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

## **Skyddade översättningar**

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av:

- Filmtexter (ej reklam- eller informationsfilm),
- utländska skönlitterära böcker,
- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,
- artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,
- sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,
- tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

## **Ej skyddade översättningar**

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av:

- Affärskontrakt,
- reklam- eller informationsbroschyr,
- andra reklam- eller informationsalster,
- frågeformulär,
- filmtext (reklam- eller informationsfilm),
- bruksanvisningar.

## **Officiella översättningar**

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet avgivet yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (1 kap. 9 § 1 st. URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av:

- Domar och beslut av myndigheter eller domstolar,
- olika författningar t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,
- myndigheters remissyttranden,
- departementspromemorior,
- ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),
- myndigheters förslag och utlåtanden,
- utredningsbetänkanden,
- propositioner,
- protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

## **Tolk**

En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

## **Bearbetning**

En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke.

Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinhåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, dvs. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

## **Språkgranskning**

Språkgranskning, dvs. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas



## **Tillägg/komplettering**

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

### **19.3.1.4 Samlingsverk**

#### **1 kap. 5 § URL**

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, dvs. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

### **19.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet**

#### **Utländska upphovsmän**

Av regeringsformen (2 kap. 22 § 2 st. 8 p. jfr med 2 kap. 19 §) framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare.

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och Världskonventionen. Enligt dessa ska anslutna nationers upphovsmän ges samma skydd i Sverige som de svenska. Detta kallas principen om nationell behandling.

Bernkonventionens och Världskonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

### 19.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, dvs. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, dvs, inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 9, 26, 26 a och 26 b §§ URL.

#### **Upprättad allmän handling**

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (26 a § URL).

#### **1 kap. 9 § URL**

Enligt 9 § 1 st. URL är författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet avgivna yttranden samt officiella översättningar av sådana texter inte föremål för upphovsrätt. Undantag görs i 9 § 2 st. URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan ang. ingiven allmän handling).

**2 kap. 26 a**  
**§**  
**URL**

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återgivas utan upphovsmannens samtycke. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst eller diktverk.

**2 kap. 26 b**  
**§**  
**URL**

Enligt 26 b § URL ska allmän handling utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar. Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot URL:s regler.

**Ingiven**  
**handling**

Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

### **19.3.1.7 Industriellt rättsskydd**

Som framhållits inledningsvis brukar rättigheter, vilka skyddas mot efterbildning eller liknande, kallas immateriella rättigheter och indelas i upphovsrätt, vilket behandlats i det föregående, resp. industriellt rättsskydd. Industriellt rättsskydd innefattar:

- Patenträtt,
- växtförädlarrätt,
- mönsterrätt,
- firmarätt,
- varumärkesrätt,
- annan känneteckensrätt, t.ex. skydd för egenartade efternamn, titlar på

konstnärliga och litterära verk och heraldiska vapen.

Överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter beskattas enligt ML med 25 %.

Patentskyddet är idéskydd för uppfinningar som kan tillgodogöras industriellt. Det krävs, för att kunna erhålla patent, att uppfinningen är ny, har teknisk effekt och tillräcklig uppfinningshöjd. Skyddet uppkommer genom registrering.

Växtförädlarrätten ger skydd åt nya sorter av utsäden, köksväxter, frukt och bär samt prydnadsväxter. Växtförädlarskyddet är uppbyggt med patentskyddet som förebild. Skyddet är ett rent produktskydd och uppkommer genom registrering.

Mönsterrätten består i ett skydd för en bestämd varas form eller utseende (design).

Firma är det namn under vilken en näringsidkare bedriver sin verksamhet. Ensamrätt till firma kan man förvärva genom registrering eller inarbetning.

Ett varumärke är ett kännetecken som används för att särskilja en näringsidkares varor eller tjänster från andras. Även här kan skydd erhållas genom registrering eller inarbetning.

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 19.3.2 - 19.3.5**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 19.1 - 19.2](#)

### 19.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

Skatteplikt har införts för upplåtelser och överlåtelser av sådana immateriella rättigheter som tidigare varit undantagna från skatteplikt genom 3 kap. 11 § 1 p. ML. Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML. Då den lägre skattesatsen endast gäller för de angivna rättighetsupplåtelseerna innebär det att gränsdragningen mot tidigare skattepliktiga rättigheter, t.ex. avseende fotografier och reklamalster eller industriellt rättsskydd, består eftersom dessa fortfarande beskattas med 25 %.

De nya skattepliktsreglerna är tillämpliga endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelser av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten för näringsverksamhet. Se avsnitt 6.

## Övergångs- bestämmelser

De nya reglerna ska tillämpas i fråga om omsättningar för vilka skattskyldighet inträder den 1 januari 1997 eller senare. Detta innebär att ersättning för upplåtelse av upphovsrättigheter som avser tiden efter den 1 januari 1997 omfattas av skattskyldigheten, oavsett om avtal om upplåtelse slutits före denna tidpunkt. Det innebär även att ersättning som erhålls efter lagändringen, men avser en upplåtelse under tiden dessförinnan, omfattas av de äldre bestämmelserna, dvs. skattefrihet föreligger. I förekommande fall ska en uppdelning av ersättningen göras. I samband med skatteplikten infördes övergångsregler, som innebär att förskottsbetalningar avseende tillhandahållanden från och med lagändringen beskattas om betalning skett fr. o.m. den 1 oktober 1996. Se avsnitt 2.2.3.

## Överlåtelse/upp- låtelserekvisit

Överlåtelsen eller upplåtelsen av upphovsrättigheterna innefattar tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att skattesatsen 6 % ska vara tillämplig, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML. 1) Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.

2) Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.

3) Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlik upptagning som avser information.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Det är således endast för överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende ett upphovsrättsligt skyddat verk som skattesatsen 6 % är tillämplig. Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande

rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas däremot inte av skattesatsen 6 % även om verket i sig är skyddat enligt URL.

### **Huvudsaklighetsprincip**

När en vara och en rättighet överläts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90: 111 s. 194 ff).

En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare - av såväl rättighet till som exemplar av verket - saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Man bortser således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överläts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighetsöverlåtelse.

Detta synsätt överensstämmer med RR:s betraktelsesätt i RÅ 1986 ref. 178, där man ansåg en filmkopia endast vara bärare av visningsrätten till filmen. Se även förhandsbesked avseende karta nedan.

### **Samtliga led**

Samtliga led där rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk överläts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovsmannen omfattas av skattesatsen 6 %.

**Verk enligt 1,  
4  
eller 5 § URL**

En av förutsättningarna för den lägre skattesatsen är att det berörda verket är upphovsrättsligt skyddat enligt 1 § (originalverk), 4 § (andrahandsverk) eller 5 § (samlingsverk) URL. För överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter, t. ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, gäller normalskattesatsen 25 %.

**Droit de suite**

Upphovsmannen till ett konstverk har rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. droit de suite. Bestämmelserna härom finns i 2 a kap. 26 J § URL. Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 11.2.

**Förhandsbesked**

I ett förhandsbesked 1997-06-19 (ej överklagat) har SRN ansett att filminspelning av intervjuer inte är att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmerk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 %. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget.

RR har i dom 1999-04-06 ändrat SRN:s förhandsbesked 1998-01-14 angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. SRN ansåg att tillhandahållande av programledare och producent är en sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med skattesatsen 6 %. RR ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avser överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt ska tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avser producent- och programledartjänster för vilka skatt ska tas ut med 25 %. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent



som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionell och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program. RSV hade i överklagandet anfört att två separata tillhandahållanden bör anses föreligga för vilka skattesatsen är dels 25 %, dels 6 %.

SRN har i ett förhandsbesked den 4 februari 1998 (ej överklagat) prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning presentation. SRN ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 %. I övrigt ansågs att skatt ska tas ut med 25 %.

## **Kommentators- tjänster**

I en skrivelse 1999-12-13 (dnr 12012-99/100) har RSV behandlat kommentatorstjänster och frågeställningen kring om dessa tjänster kan anses utgöra ett verk som faller in under URL:s skydd. RSV återoppar förhandsbeskedet om programledartjänster (RR 1999-04-06), som refereras ovan, och gör följande bedömning: - RSV menar att en särskild bedömning i det enskilda fallet måste ske huruvida tjänsten kan anses utgöra ett skyddat verk (självständigt skapande insats) eller om det kan anses motsvara ett enklare nyhetsmeddelande. I de fall tjänsten anses utgöra skyddat verk, måste

en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls t.ex. administrations- eller informationstjänster. Vidare måste bedömas vari tyngpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund."

## **TV-produktion**

RSV har i ett brevsvår 1999-12-15 (dnr 10405-98/901) till ett TV-bolag behandlat frågeställningar kring tillämplig skattesats avseende produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag. RSV hänvisar bl.a. till förhandsbeskedet angående programledartjänster (RR 1999-04-06) som refereras ovan, och anför bl.a. följande: -I enlighet med ovanstående RR-dom menar RSV att beträffande produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag där överlåtelse sker av skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund..."

## **Musik on-line**

RSV har i ett brevsvår 1999-12-16 (dnr 10940-99/120) behandlat frågeställningar angående försäljning av musik on-line. Frågan gäller beskattningskonsekvenserna för ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets hemsida. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets hemsida gör kunderna

beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik. Enligt frågeställaren bör fråga vara om en upphovsrättslig upplåtelse som ska beskattas med 6 % moms. RSV gör följande bedömning:

-Enligt RSV:s mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Vidare menar RSV att man måste se på vad som egentligen överläts till kunden. I förevarande fall anges att kunden inte får nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Dock kan anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. RSV menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt RSV:s mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt." RSV anser att omsättningen inte heller kan anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnär framförande av konstnärligt verk. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 % är sålledes tillämplig vid omsättningen inom landet. Jfr avsnitt 10.3.5 angående omsättningsland vid tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor.

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 19.3.1 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en kortfattad redogörelse.

### **19.3.2.1 Litterära verk**

Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

### **Skönlitterära verk**

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. En överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende dessa omfattas av den lägre skattesatsen. Författararvodet från förlaget ska därför beläggas med 6 % moms i näringsverksamhet.

### **Beskrivande verk**

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 %.

### **Kartor**

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. SRN ansåg i ett förhandsbesked 1992 (ej överklagat) att skattefrihet enligt dåvarande bestämmelser i ML, gällde även när en karta i papper och på ADB-medium överläts i samband med överlåtelse av upphovsrätten. För vanlig försäljning av kartor liksom kopiering av sådana gällde däremot skattesatsen 25 %.

### **Datorprogram**

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till program omfattas emellertid inte av bestämmelserna om den lägre skattesatsen.

## Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 % är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 %. När ett exemplar av ett översatt verk säljs, t.ex. en från engelska översatt bok, gäller skattesatsen 25 %.

I prop. 1989/90:111 s. 194 har föredragande statsråd, i fråga om skattefriheten för översättningar enligt dåvarande regler i GML, till vad lagrådet anfört (se prop. s. 308 f). Lagrådet hade bl.a. anfört:

"De översättningar av allehanda texter som behövs inom näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör enligt lagrådets mening omfattas av skatteplikten."

När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdesbeskattningen följa samma regler som originalverken.

## **Bearbetningar**

En bearbetning innebär antingen att verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan. För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 % vid överlåtelse eller upplåtelse.

## **Grafisk formgivning**

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 % gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

### **19.3.2.2 Konstnärliga verk**

Konstnärliga verk indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

## **Musikaliska verk**

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 %, såvida verket inte är ett reklamalster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklamalster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

## **Sceniska verk**

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 % är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av sceniska verk.

## **Filmverk**

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m. m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 %. Undantag gäller dock för reklam- och informationsfilm.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överläts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

Filmverk består av en rad fotografier, enskilda filmrutor, som är skyddade enligt URL. En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier, varför skattesatsen 6 % inte är tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Skatteplikten för olika yrkeskategorier i en filmproduktion behandlas i avsnitt 19.3.2.4.

## **Konstverk**

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

## Bildkonstverk

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av 6 %-regeln. Då ska således själva upphovsrätten överlätas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag.

Framställning av bokomslag har i ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1984:4) ansetts som ett skattepliktigt tillhandahållande enligt dåvarande bestämmelser i GML. Bokomslaget levererades till kunden som reproduktionsoriginal för tryckning (färdig offsetfilm). Rättsnämnden ansåg att, då framställningen inte enbart innefattade den konstnärliga utformningen av bokomslagen utan samtidigt även de slutliga reproduktionsoriginalen av dessa för tryckning, var tillhandahållandet att betrakta som en skattepliktig varuförsäljning och inte en rättighetsupplåtelse.

Bildkonstverk enligt URL torde inrymmas i begreppet konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML. Omsättning av konstverk är skattepliktig fr.o. m. den 1 november 1995. För upphovsmannens omsättning gäller därvid en omsättningsgräns för skattskyldigheten, jfr 1 kap. 2 a § ML.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 (överklagat) ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägs av sökandebolaget säljs av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen är därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Moms ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avses i ansökningen.

I en skrivelse 1998-07-02 har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV anser att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk



som avses i 9 a kap. 5 § ML.

För omsättning av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas. Reglerna om sådan beskattning, liksom definitionen av konstverk enligt ML, behandlas i avsnitt 12.2.

## **Byggnadskonst**

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst. En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett konstverk enligt ML. Det bör i stället, sitt konstnärliga värde till trots, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

## **Brukskonst**

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 %, medan i andra fallet transaktionen beskattas efter skattesatsen 25 %.

### **19.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m. m.**

Skattesatsen 6 % för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men

omfattar inte fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML.

## **Fotografier**

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 % vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 %.

## **Reklamalster**

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, dvs. en reklamfilm.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § 2 st. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet eller tjänst. Jfr även RSV/FB Im 1978:11.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell

om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

### **System eller program för ADB**

Skattesatsen 6 % gäller inte överlåtelser eller upplåtelser av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

### **Informationsfilm**

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex. samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV:s Anslagstavlan, eller information om ett företags verksamhet.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Som informationsfilm får således anses t.ex. Boverkets information om bostadsbidrag, men däremot inte TV-Aktuellts normala inslag. Som informationsfilm anses därmed inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att man i film presenterar fakta innebär inte att man åstadkommer informationsfilm.

#### **19.3.2.4 Filmproduktion**

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd. Andra medverkande yrkeskategorier agerar som utövande konstnärer.

Vissa av de som medverkar i produktionen av en film tillhandahåller tjänster i verksamheten som medför skattskyldighet. Dessa tillhandahållanden kan vara hänförliga till

olika skattesatser. Andra utför tjänster i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Detta medför gränsdragningsproblem. Nedan följer ett försök att i grova drag dela upp olika yrkeskategoriers tillhandahållanden. Det bör dock understrykas att denna uppdelning inte kan tillämpas generellt utan bedömning måste i princip göras i det enskilda fallet.

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen 6 % tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

Omsättning av vissa tjänster, såsom mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning, avser framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film, som fr.o.m. 1997 inte är undantaget från skatteplikt. Skattesatsen här är 25 %. Se avsnitt 19.3.5.

Skådespelares, dubbares (i betydelsen talar in röster) och musikers medverkan får normalt anses falla in under begreppet utövande konstnärer och är därmed undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML. Undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnärer gäller därför även reklam- eller informationsfilm. Se förhandsbesked angående speakertext, avsnitt 19.2.1.

Filmregissörer och koreografer brukar räknas till gruppen utövande konstnärer när de tolkar och levandegör ett redan existerande verk. Är det däremot fråga om ett nyskapande kan de i stället åtnjuta upphovsrättsligt skydd för vad de skapat.

**Tekniker,  
attributörer m.  
fl.**

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicienter, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminköser, skraddare, skomakare och stylist. Detsamma gäller arkitekter, scenografer, dekoratörer och andra konstnärer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 % är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm. Jfr förhandsbesked angående filminspelning av intervjuer, se avsnitt 19.3.2.

### **19.3.3 Konserter m.m.**

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar är skattepliktigt. För tillhandahållande av biograf-föreställningar infördes skatteplikt redan fr.o.m. den 1 juli 1996, medan skatteplikt för tillhandahållande av övriga föreställningar infördes fr.o.m. den 1 januari 1997.

Skatteplikten är generell och omfattar således både omsättning i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, dvs. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 %, 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Skattesatsen gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som "ersättning i klump" för en eller flera föreställningar, jfr 1996/97: SkU6 s. 23.

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 1997-07-05 (dnr 4297-97/901) har RSV uttalat följande angående tillämpningsområdet:

"Den nya bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML gäller uttryckligen för tillträde till bl.a. teaterföreställning. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. s. 56. Den

nya beskattningsregeln gäller således endast för en teaterarrangörs entréintäkter".

Se även avsnitt 19.2.1 angående gränsdragning mot undantaget i 3 kap. 11 § p. ML, en konstnärs framföranden av litterärt eller konstnärligt verk.

Då endast tillträde till föreställningar som tidigare var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 p. ML omfattas av den lägre skattesatsen gäller samma gränsdragning som tidigare mot t.ex. danstillställningar och restaurangunderhållning. I prop. 1996/97: 10 s. 34 understryks detta genom ett uttalande om att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet. Som exempel på vad som inte ska omfattas av den reducerade skattesatsen nämns där inträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biografföreställning osv. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses enligt prop. 1989/90: 111 s. 195 t.ex. revy-, operett- eller musikal-föreställningar.

Den lägre skattesatsen gäller tillträde till konserter men inte restaurangunderhållning. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurangunderhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

## Rättspraxis

SRN har i förhandsbesked från 1992 (ej överklagat) ansett att entréavgift till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del är ersättning för konsert när avgiften, förutom att den ger tillträde till konsert, även ger tillträde till andra aktiviteter, t.ex. dans till dansorkestrar, diskoteksdans, servering, karusell m.m.

I ett annat förhandsbesked från 1992 (ej överklagat) ansåg SRN att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang var ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav följande om verksamheten: Gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. SRN ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter man tagit fasta på vid bedömningen. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

I ett förhandsbesked 1995-05-12 (ej överklagat) ansåg SRN angående en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförliga föreställningar enligt ML. Nämnden fann därvid att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid,

och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen.

KR i Sundsvall ansåg i en dom 1996-03-20, mål nr 5401-1994 (prövningstillstånd i RR har ej beviljats) att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg KR att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet.

RSV har i en skrivelse 1998-01-30 (dnr 743-98/212) uttalat sin syn på beskattningen av entréavgifter till festivaler. Där sägs när avgiften avser enbart konsert: "Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. RSV anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och dyl.), vilket skall beskattas efter 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML". I skrivelsen sägs vidare: "När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna". Beträffande avdragsrätten säger RSV: "När uppdelningsprincipen skall tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika



tillhandahållandena. RSV påpekar dock att det alltid är den mest relevanta grunden för uppdelning som skall tillämpas".

**RSV S  
1995:20**

RSV har meddelat rekommendationer, RSV S 1995:20, om serveringstjänster. Av rekommendationerna framgår bl.a. att om ett serveringsföretag arrangerar t.ex. en konsert ska en särskilt debiterad avgift för konserten beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar.

### **19.3.3.1 Avdragsbegränsning**

**8 kap. 13  
a §  
ML**

Genom en särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har fr.o.m. den 1 januari 1997 införts en avdragsbegränsning. Av lagrummet framgår att i de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst. Vad som nyss sagts gäller inte om annat följer av 8 kap. 14 § ML.

Avdrag för ingående moms får således inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Den nu införda begränsningen innebär att även mottagna bidrag inräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag (se prop. 1996/97: 10 s. 35).

Avdragsbegränsningen ska träffa verksamhet som omsätter sådana föreställningar som enligt 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML ska beskattas med skattesatsen 6 %. Om företaget även bedriver annan

verksamhet ska för den verksamheten de allmänna reglerna om avdragsrätt i ML tillämpas.

### **Bidrag från det allmänna**

Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten eller kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart ska avdragsrätten begränsas även med hänsyn till detta, t.ex. subventionerad hyra, ränte- och/eller amorteringsfria lån.

Avdragsrätten ska inte reduceras i de fall det allmänna köper varor och tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till teaterföreställningar för skolans elever, (jfr prop. 1996/96:10 s. 56).

### **Andra bidrag**

Såsom nämnts ovan ska avdragsbegränsning ske endast vid bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsrätten påverkas därför inte av s.k. sponsorbidrag från näringslivet. Inte heller stöd i form av sedvanliga arbetsmarknadsåtgärder påverkar avdragsrätten.

### **Avdragsrättens omfattning**

Avdragsrätten för ingående skatt motsvarar summan av erhållna skattepliktiga intäkter i verksamheten i relation till den totala omsättningen inklusive bidrag från det allmänna. Det anges särskilt att reglerna om obegränsad avdragsrätt i vissa fall, de s.k. 95 %-fallen, i 8 kap. 14 § ML ska tillämpas. Som exempel kan nämnas att en teater köper ett inventarium till caféet som till mer än 95 % är hänförligt till en verksamhetsgren som inte ska omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML. Ett annat exempel på tillämpningen är när den ingående skatten för

ett förvärv är högst 1 000 kr och den bidragsfinansierade delen av verksamheten understiger 5 % av den totala omsättningen.

Den faktiska andelen avdragsgill ingående skatt kommer inte att vara känd under löpande år. Först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

## **Jämkningsreglerna**

Med hänsyn till avdragsbegränsningens konstruktion och syfte är jämkningsreglerna i 8 kap. 16 a-f §§ ML inte tillämpliga. Avdragsbegränsningen utgör en specialreglering i ML. Enligt prop. 1996/97: 10 s. 35 har den generella skatteplikten kombinerats med en begränsning av avdragsrätten. Ett alternativ hade varit att i stället bidragsreglerna kunde komma att justeras för att inte uppnå en snedvriden konkurrens. Det innebär att förändringar i relationen mellan intäkts- och bidragsfinansierad del i verksamheten inte ska medföra någon jämkning av skatten. En sådan tolkning innebär även att bidragen blir likvärdiga. Angående jämkningsreglerna, se avsnitt 15.3.

### **19.3.4 Ljud- och bildupptagning**

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas även fortsättningsvis från skatteplikt, se avsnitt 19.2.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av en sådant framförandet omfattas däremot inte längre av skattefriheten utan skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 januari 1997. Det innebär att royalty och andra ersättningar från grammofonbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning, t.ex. en grammofonskiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid

ett annat offentligt framträdande, s.k. STIM-pengar. Skattesatsen är 6 %.

I ett brevsvar 1999-12-16 (dnr 10940-99/120) angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line har RSV ansett att skattesatsen 6 % inte gäller för sådan omsättning. Brevsvaret refereras i avsnitt 19.3.2.

### **19.3.5 Film**

Framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film är skattepliktig fr.o.m. den 1 januari 1997. Tidigare undantogs sådana tjänster avseende kinematografisk film som avsåg annat än reklam eller information. Numera är således tjänsterna skattepliktiga oavsett vilken typ av film det gäller. Skattesatsen är 25 %.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

**[Till Avsnitt 19.1 - 19.2](#)**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 20.1 Allmänt

Fr.o.m den 1 januari 1997 medför verksamheter på sport- och idrottsområdet inte skattskyldighet om det sker i statlig, kommunal eller landstingskommunal regi eller i en allmännyttig ideell förenings regi. För verksamhet som bedrivs av föreningar gäller dock skattefriheten endast om föreningen är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för tillträde till sport- och idrottsanläggningar, förutvarande 3 kap. 2 § 2 st. ML, har tagits bort. Sport- och idrottsområdet var före lagändringen skattebefriat i stor utsträckning, dels genom det nämnda undantaget för tillträde till sport- och idrottsanläggningar och dels genom den särskilda regleringen för allmännyttiga ideella föreningar i 4 kap. 8 § ML. Genom de nya bestämmelserna har en anpassning skett till EG:s regler, där huvudregeln är att verksamhet på idrottsområdet medför skattskyldighet, detta gäller dock inte s.k. "icke vinstgivande subjekt". Lagändringen innebär att skatteplikt, med skattesats 6 %, införts för vissa tidigare skattefria omsättningar inom idrottsområdet, t.ex. för entréavgifter till simhall som drivs av aktiebolag och för avgifter för deltagande i workout vid privata gym.

**3 kap. 11  
a §  
ML**

Enligt 3 kap. 11 a § ML undantas från skatteplikt avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget omfattar även varor och tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enbart sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller sådan allmännyttig ideell förening som nämns ovan. Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt, t.ex. i bolagsform, är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 % (jfr 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML).

## **20.2 Begreppet idrott**

I 3 kap. 11 a § ML undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet från skatteplikt under vissa förutsättningar. Samma lagrum avgränsar även för vilka tjänster inom idrottsområdet som skattesatsen 6 % ska användas, om undantaget inte är tillämpligt (jfr prop. 1996/97:10 s. 56).

Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i begreppen "-idrottsligt evenemang" resp. "-idrottslig verksamhet" är oklar och kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte. Uttrycken sport resp. idrott används här synonymt.

Begreppet idrottsligt evenemang torde inte medföra större problem vad gäller gränsdragning mot andra evenemang. Vad som avses är entréavgifter för publik till idrottsevenemang, t.ex. fotbollsmatcher eller simtävlingar.

Begreppet idrottslig verksamhet i uttrycket "-någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet" avser själva tillhandahållandet av den idrottsliga verksamheten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott (jfr prop. 1996/97:10 s. 41). Vad som avses är således arrangörens tillhandahållande till idrottsutövaren. Detta är klart uttryckt i propositionen. Vad som är idrottslig verksamhet framgår däremot inte klart av

förarbetena och kan vålla gränsdragnings- och tolkningsproblem.

Sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund, se bilaga 10, bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galoppsällskap som är anslutna till Svenska Travsportens resp. Svenska Galoppsportens Centralförbund. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Vid denna prövning kan viss vägledning, enligt prop. 1996/97:10 s. 53, hämtas dels från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram och dels från hur undantaget för tillhandahållande av lokaler eller anläggningar för sport- eller idrottsutövning har tillämpats. I Riksidrottsförbundets idéprogram sägs bl.a. att -Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra" och att -Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning".

### **Exempel på idrott**

Som exempel på vad som kan anses som idrott, även utan anslutning till Riksidrottsförbundet, kan nämnas styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Även thai-chi ska anses som idrott enligt SRN i förhandsbesked 1998-02-25.

### **Exempel på vad som inte är idrott**

Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan inte anses utgöra idrott.

Sådana verksamheter som har annat syfte än motion eller tävlan bör inte hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Som exempel på den senare kategorin kan nämnas baby-sim och vattenlek för barn, medan däremot simskola för såväl vuxna som barn är en idrottsutbildning, som generellt hänförs till idrott, se avsnitt 20.3.

Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid

bedömning av vad som är idrott och vad som i stället är rekreation, förströelse och nöje. Att t. ex. utnyttja en simhall för simning får anses som idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som nöje. På samma sätt kan inte go-cartåkning på t.ex. tivoli anses som idrott. Motsvarande bör gälla även för t.ex. biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park. Av dessa exempel framgår att aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte är avgörande vid bedömningen av om en idrottstjänst ska anses föreligga eller inte. (Se prop. 1996/97:10 s. 53 ff).

### **Prispengar**

Prispengar, vinster och annan ersättning som en idrottsutövare får är inte ersättning för omsättning av en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. En sådan tjänst vänder sig ju till idrottsutövaren, någon bereds tillfälle att utöva idrott, medan prispengar är ersättning för en tjänst i motsatt riktning, dvs. idrottsutövaren har tillhandahållit någon annan en tjänst. Prispengar är således en skattepliktig omsättning enligt ML:s allmänna regler för vilken skatt ska tas ut med 25 %.

### **Underentreprenör**

Skattefrihet eller skattesatsen 6 % gäller endast för omsättning av idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. Enligt nämnda lagrum är det tjänster, varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Vad som avses med dessa begrepp har redogjorts för ovan. Om någon som omsätter en sådan idrottstjänst anlitar en underentreprenör tillhandahåller inte denne en idrottstjänst. För hans tillhandahållande till uppdragsgivaren gäller således inte beskattningsreglerna för idrottstjänster. Det innebär att om en idrottsklubb anlitar en idrottsinstruktör, som själv bedriver näringsverksamhet, för idrottstjänster i klubbens regi ska den tjänst som



idrottsinstruktören tillhandahåller åt klubben beskattas enligt ML:s allmänna regler för omsättning av tjänster, dvs. skattesatsen 25 % gäller i sådant fall. Jfr underentreprenörer vid idrottsutbildning nedan.

### **20.3 Idrottsutbildning**

Med utövande av idrottslig verksamhet avses inte bara praktiskt utövande av idrott. Även sådan idrottsutbildning som huvudsakligen består av praktisk idrottsutövning och till mindre del av ett teoretiskt inslag omfattas av reglerna för idrottstjänster. Som exempel kan nämnas följande: golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, skidskolor, ishockeykolor och fotbollsskolor. Detta gäller även enstaka lektioner som ges i bl.a. skid-, tennis- golf- och ridskolor. Kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, utgör däremot inte idrott i ML:s mening (prop. 1996/97:10 s. 54). Utbildningsverksamhet som bedrivs i en dansskola kan däremot anses syfta till tävlingsverksamhet och utgör då idrott enligt ML. I en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Då tävlingsverksamhet även förekommer i dessa dansdiscipliner bör även utbildningstjänst avseende dessa presumeras utgöra idrott. Angående begreppet idrott, se avsnitt 20.2 ovan.

En teoretisk utbildning som berör idrott eller utbildning, som inte huvudsakligen innehåller praktiskt utövande av idrott hänförs inte till idrottslig verksamhet. Som exempel kan nämnas föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m. (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Detsamma gäller utbildning som ges till annan än utövare av idrott, t.ex. tränarutbildning.

SRN har i förhandsbesked 1997-10-21 avgjort frågan om flygutbildning ska bedömas som utbildning eller idrottslig

verksamhet ur mervärdesskattesynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev flygutbildning och tillhandahöll därvid tjänster avseende "flygskolning", "flygträning" och "periodisk flygträning". Tjänsterna tillhandahölls antingen av bolaget självt eller tillsammans med en flygklubb eller något studieförbund.

SRN gjorde följande bedömning. Sökandens verksamhet syftar till att, på samma sätt som t.ex. motsvarande utbildning för innehav av bilkörkort, ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav på kunskaper, erfarenhet och skicklighet som fastställts för innehav av sådant certifikat. Sökandens verksamhet syftar också till träning och kontroll av certifikatsinnehavaren för fortsatt innehav. Den som genomgår sådan utbildning eller träning och kontroll kan inte därigenom utöva idrottslig verksamhet. Moms ska därför tas ut med 25 % för sökandens samtliga tillhandahållanden.

## **Underentreprenörer**

För att 3 kap. 11 a § ML, omsättning av idrottstjänster, ska vara tillämplig krävs att idrottsutbildningen tillhandahålls utövaren av idrotten (prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att om en idrottsförening anlitar en idrottsinstruktör för att hålla idrottsutbildning för medlemmarna är bestämmelserna om idrottsutbildning inte tillämpliga i detta led. För idrottsinstruktören gäller i stället de allmänna bestämmelserna om utbildning. Eftersom utbildningen inte är skattefri enligt 3 kap. 8 § ML ska mervärdesskatt tas ut. Skattesatsen är 25 % enligt 7 kap. 1 § ML.

## **20.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten**

Undantaget i 3 kap. 11 a § ML omfattar även omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

## Uthyrning

De tjänster som avses är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97: 10 s. 55 uthyrning av badkläder, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen s. 55 är vidare utrymmet för att tillämpa undantaget för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde innebära att endast sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 %.

## **Kost och logi**

Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 % tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att momsens beräkning kan göras separat för kost resp. logi.

## **Försäljning av sportartiklar**

Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.

### **20.5 Lokal för sport- och idrottsutövning**

Som nämnts ovan i avsnitt 20.1 undantogs i princip all idrottsutövning före lagändringen 1997 från skatteplikt genom bl.a. reglerna om upplåtelse av lokal eller anläggning för sport- och idrottsutövning i dåvarande bestämmelserna i 3 kap. 2 § 2 st. ML. De nya bestämmelserna inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § ML reglerar alla sport- och idrottsaktiviteter, inklusive normala upplåtelse av lokaler och olika anläggningar för idrottsaktiviteter. Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton och tennis, oavsett om uthyrningen avser strötimmar eller kontrakt per säsong. Andra exempel är upplåtelse av lokal för bowling eller gymnastik och anläggning för golfspel.

## **Korttidsuthyrning av idrottslokal för idrott**

För att korttidsupplåtelse av idrottslokaler eller idrottsanläggningar för idrottsutövning inte ska hänföras till undantaget för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML har i förtydligande syfte gjorts ett tillägg i 3 kap. 3 § 11 p. ML. En sådan korttidsupplåtelse ska i stället bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 11 a § ML om vad som är idrott. Även om hyresgästen är en idrottsklubb bör det anses att en idrottstjänst tillhandahållits. Att föreningen i sig själv som juridisk person inte kan anses utöva idrott bör inte påverka bedömningen. Föreningen bör här ses som ett antal idrottsutövare. Om lokaluthyraren är staten, kommun eller allmännyttig ideell förening är således upplåtelsen skattefri, i annat fall gäller skattesatsen 6 %

## **Flera led**

Om exempelvis ett AB hyr ut idrottslokal till en klubb som ska spela match är det en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML, tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott, som beskattas med 6 %. Även entréavgifter som klubben tar in från matchpubliken är ersättning för idrottstjänster enligt samma lagrum, tjänst varigenom någon bereds tillträde till idrottsevenemang. I det senare fallet är dock omsättningen undantagen från skatteplikt under förutsättning att klubben är en ideell förening som är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 § 5 mom. SIL.

Om fråga inte är om en idrottslokal eller idrottsanläggning gäller undantagsbestämmelserna i 3 kap. 2 § ML även om där bedrivs idrottsutövning. Som exempel kan nämnas att en jordbrukare under en dag hyr ut en lada till idrottsklubbens fotbollsträning. En sådan uthyrning är skattefri.

**Korttidsuthyrning  
av idrottslokal  
för andra  
ändamål**

För korttidsupplåtelse av en idrottslokal eller idrottsanläggning för andra ändamål än idrottsutövning gäller reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Då blir inte 3 kap. 3 § 11 p. ML tillämplig. Som exempel på en sådan upplåtelse kan nämnas uthyrning av en idrottshall för en konsert eller en antikmässa. Uthyrningen är i detta fall skattefri.

**Uthyrning av  
idrottslokal för  
längre tid**

För uthyrning av idrottslokal för annat än s. k. korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Detta gäller oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas där. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid bör ske med utgångspunkt i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyrestagaren. Om hyresavtalet gäller för obestämd tid eller om hyresavtalet gäller för en bestämd tid som överstiger nio månader (jfr 12 kap. 56 § jordabalken) bör uthyrningen anses ha skett för längre tid. Har ett hyresförhållande varat längre än nio månader, trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning, bör villkoret för längre tid också anses vara uppfyllt.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är vidare att det är en fastighetsupplåtelse som utesluter andra att nyttja lokalen under samma tidsperiod. Det innebär att uthyrning av en idrottslokal en dag per vecka på årskontrakt är korttidsuthyrning och att skattesatsen 6 % gäller om uthyraren inte är ett sådant subjekt (jfr 3 kap. 11 a § 2 st.) vars omsättning är undantagen från skatteplikt.

## **Uthyrning av lokal och inventarier**

Uthyrning av lokal och av där befintliga inventarier bör normalt, utom när det är fråga om omsättning av idrottstjänst, anses bestå av två skilda prestationer, av vilka lokaluthyrningen är skattefri och inventarieuthyrningen är skattepliktig. Om däremot uthyrningen visserligen består av flera prestationer, men dessa inte klart kan åtskiljas och uthyrningen i allt väsentligt är en upplåtelse av fastighet bör hela omsättningen anses som en skattefri fastighetsuthyrning. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. Se avsnitt 4.2.1.

## **Förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked den 29 januari 1998 (ej överklagat) ansett att upplåtelse av golfbana till en golfklubb inte kan anses som en från skatteplikt undantagen upplåtelse enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML utan faller inom tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Den aktuella klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal som löpte på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav klubbens medlemmar rätt att för och i samband med golfspel använda aktuell golfbana. För sina rättigheter enligt avtalet skulle klubben för varje medlem med spelrätt till ägaren överlåta dels hela den kapitalinsats som medlemmen var skyldig att betala, dels 90 procent av medlemmens årsavgift. S.k. greenfee-avgifter tillföll också ägaren till anläggningen. Ägaren hade även rätt att disponera golfbanan för företagsgolf och egna tävlingar. Enligt SRN faller en upplåtelse av idrottsanläggning utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML endast i vissa speciella situationer såsom när ett företag för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal.

FHB får tolkas så att endast långtidsuthyrning och med uteslutande av alla andra av en idrottsanläggning kan falla under undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning, medan alla andra tillhandahållanden av

idrottsanläggningar är skattepliktiga p.g.a. bestämmelsen i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Denna skattepliktiga upplåtelse kan antingen vara skattefri enligt 3 kap. 11 a § ML eller beläggas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML. FHB ger även stöd för uppfattningen att en klubb kan anses som ett antal idrottsutövare.

## **Övergångsersättningar**

RSV har i skrivelse 1998-10-26 informerat om mervärdesskatt på s.k. övergångsersättningar inom idrotten. Skrivelsen behandlar dels försäljning (omsättning) och dels köp (förvärv). Försäljningen av spelarrättigheter bör i normalfallet anses utgöra en inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Verksamheten betraktas därmed inte som yrkesmässig enligt ML och någon mervärdesskatt ska inte redovisas. Köp av spelarrättigheter kan däremot bli föremål för förvärvsbeskattning enligt 5 kap. 7 § ML. Se vidare avsnitt 6 och avsnitt 10.

**[Till innehållsförteckningen](#)**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 21.1 Inledning

Med anledning av EG:s andra förenklingsdirektiv infördes den 1 januari 1996 nya bestämmelser vad gäller skattefrihet i vissa fall från moms vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor. Vidare infördes skattefrihet från moms i vissa fall vid omsättning av en vara som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager och vid omsättning av tjänster avseende dessa varor.

Bestämmelserna om skattefrihet finns införda i 9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF.

#### **Ej för slutlig konsumtion/ förbrukning**

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget, lagret eller frizonen. En grundförutsättning för att skattefrihet över huvud taget ska kunna komma ifråga är dock att varan inte är avsedd för slutlig konsumtion eller förbrukning, dvs. varan ska vara avsedd att säljas vidare till t.ex. en grossist. En detaljist kan således inte ha varor placerade i ett skatteupplag. Däremot kan en detaljist lagra sina varor i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Säljer han varan är dock omsättningen inte undantagen

från skatteplikt. Detsamma gäller omsättningen av tjänster avseende varan.

### **Gemenskapsvara**

Med gemenskapsvaror förstås varor, som är framställda inom EG, eller varor, som kommer från platser utanför EG, men som satts i fri omsättning (jfr prop. 1995/96:58 s. 29).

### **Fri omsättning och fri förbrukning**

Att en vara från tredje land anmäls till tullförfarandet -övergång till fri omsättning" innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans tullstatus ändras därvid från att vara en icke-gemenskapsvara till att bli en gemenskapsvara som fritt kan förflyttas inom EG:s tullområde. Att en vara från tredje land -övergår till fri förbrukning" innebär att andra eventuella skatter/avgifter, t.ex. moms, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

### **Dokumentation av skattefriheten**

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML. Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

## **21.2 Skatteupplag**

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. SRN har i förhandsbesked 1998-12-21 uttalat att ett fartyg, som transporterar bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av skattemyndighetens

godkännande av upplaget. Förhandsbeskedet är överklagat av sökanden.

**9 c kap. 3 och  
9 §§ ML**

I ett skatteupplag får lagras såväl gemenskapsvaror som icke-gemenskapsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräknningen i 9 c kap. 9 § ML. Skatteupplag och upplagshavare godkänns av SKM i Gävle. Det är Särskilda skattekontoret i Ludvika som handlägger ärendena om godkännande, varför ansökningshandlingarna ska sändas dit. Ansökan görs på av RSV fastställd blankett (RSV 5937, vad gäller godkännande av upplagshavare och RSV 5938 om godkännande av skatteupplag). Upplagshavaren ska vara momsregistrerad för lagringsverksamheten. Anmälan om momsregistrering görs hos SKM i hemortskommunen, som således är beskattningsmyndighet, (jfr 14 kap. 19 och 23 §§ ML).

**9 c kap. 7 § ML**

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 § och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Ang. de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 21.2.4. Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av SKM i Gävle, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

## Skattefrihet

Från skatteplikt undantas import, omsättning och GIF av i 9 c kap. 9 § ML uppräknade varor om dessa ska placeras i eller redan finns i skatteupplag. Detta innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EG-land (GIF) och avser att omgående placera varan i ett skatteupplag i Sverige kan göra detta utan att bli debiterad någon moms. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten. Undantaget är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger (jfr avsnitt 21.2.2).

Ang. säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 21.1.

### 21.2.1 Import av vara för placering i skatteupplag

När varor, som anges i 9 c kap. 9 § ML, importeras för att placeras i ett skatteupplag ska moms inte tas ut vid importen.

## GTS:s meddelande TBR 1233 18 b § MF

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och momsregistreringsnummer. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning (jfr avsnitt 21.1). Någon moms tas dock inte ut vid importtillfället p.g.a. bestämmelserna om skattefrihet i 9 c kap. 1 § 1 st. p. 1 ML. Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (dvs. utskrift av ärendet ur tulldatasystemet) till närmaste skattemyndighet, som ska utreda vilket skattemyndighet som är beskattningsmyndighet.

### 21.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster

Omsättning och GIF av en vara som är placerad

i eller ska placeras i ett skatteupplag, är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende sådan vara, vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden.

### **Rätt till återbetalning**

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående skatt, trots att utgående skatt inte redovisas. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 § 1 st. ML (se avsnitt 16).

Ang. säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 21.1.

### **21.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag**

Moms ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget. Från denna huvudregel görs undantag vid förflyttning mellan skatteupplag inom EG, gemenskapsintern försäljning till annat EG-land och vid export.

### **Till annat skatteupplag i**

### **Sverige/ annat EG-land**

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt förflyttas till ett annat skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land. Detta gäller även när varan utan att omsättas flyttas mellan sådana skatteupplag.

## **Förflyttning till annat EG-land**

När en vara tas ut för att levereras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Detta innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa leveransen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EG-länder, dvs. utan att den säljs, ska likställas med en gemenskapsintern försäljning.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 9.5.

## **Export**

Om en vara tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 9.3.2). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

## **Krav på registrering**

Om den som tar ut varan inte är momsregistrerad här och varan ska transporteras direkt till plats utanför EG behöver någon momsregistrering inte ske. Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EG-land måste sådan registrering ske. Är den som tar ut varan en utländsk företagare måste han således låta momsregistrera sig och företrädas av en representant. Registrering sker hos SKM i Stockholm.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 29.

### **21.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren**

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund.

Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas:

- lagerbevis (s.k warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,
- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura med hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den placerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret,
- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning, och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Ang. säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 21.1.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera:

- den skattskyldiges svenska momsregistreringsnummer,
- i de fall momsregistreringsnummer saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatt- och Avgiftsanmälan inkommit till SKM , eller
- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 9 § ML i de fall varan ska levereras till tredje land.

## 21.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

### 9 c kap. 2 § ML

Gemensamt för tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager är att icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras där utan att tull eller moms tas ut. Till skillnad mot vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

### Tillfälligt lager

Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av den tullmyndighet inom vars tullregion lagret ska vara beläget. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Säkerheten ska uppgå till minst 200 000 kronor. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

### Tullager

I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av den tullmyndighet inom vars tullregion lagret ska vara beläget. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.



## **Frizon/frilager**

Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

### **21.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon**

Omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster avseende sådana varor är undantagna från skatteplikt under den tid varorna är placerade i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. En grundförutsättning för skattefrihet är dock att varuomsättningen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (se avsnitt 21.1).

### **21.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet "övergång till fri omsättning"**

När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till "övergång till fri omsättning" (se avsnitt 21.2.1) tas tull och moms ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska momsen i stället redovisas till SKM (se avsnitt 21.4).

## **Uppgiftsskyldighet GTS:s meddelande TBR 1232 18 b § MF**

För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut moms, måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppge säljarens och köparens namn, adress och momsregistreringsnummer. Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklARATIONEN överförs i form av ett elektroniskt dokument. I de fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklARATION (hemtagningsanmälan) lämnats gör den tullmyndighet där varan frigörs en anteckning i tulldatasystemet om

köparens och säljarens namn, adress och momsregistreringsnummer. Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, dvs. utskrift av ärendet ur tulldatasystemet, till närmaste SKM.

## **Export**

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 9.3.2). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Om varan inte omsatts under lagringstiden är ML över huvudtaget inte tillämplig.

## **Förflyttning till annat EG-land**

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Detta gäller oberoende av om vara omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa överflyttningen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. I och med att varan anmäls till tullförfarandet "övergång till fri omsättning" ska dock eventuell tull tas ut.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 9.5.

Om en vara omsätts under lagringstiden och den som tar ut en vara inte är momsregistrerad i Sverige, behöver någon momsregistrering inte ske om varan ska transporteras direkt till tullager, frizon eller plats utanför EG.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 29.

### **21.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller**

## **frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än "övergång till fri omsättning"**

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än - övergång till fri omsättning", t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och moms inte ut. I princip ska, om varan omsatts under lagringstiden, moms i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även momsbeskattningen bör skjutas upp tills dess varan anmäls till -övergång till fri omsättning". Detta innebär att en vara kan föras mellan lager/frizoner i Sverige eller från ett lager/frizon i Sverige till ett lager/frizon i ett annat EG-land utan att någon beskattning sker.

### **21.4 Beskattningsmyndighet**

**18 a § 1 st.  
MF**

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är SKM alltid beskattningsmyndighet. När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är tullmyndigheten beskattningsmyndighet om varan inte omsatts under lagringstiden medan SKM är beskattningsmyndighet om varan omsatts under lagringstiden.

### **21.5 Skattskyldighet m.m.**

**1 kap. 2 § 1  
st. p. 6 ML**

Ska momsens betalas till Tullverket är det den tullskyldige som ska göra detta. Tullskyldig är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle varit det om varan hade varit tullbelagd.

**1 kap. 2 § 2  
st. och 9 c  
kap. 5 § ML**

När skatten ska betalas till SKM är den skattskyldig, som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret. Endast den köpare/ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Detta innebär att

- köparen/ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags-/lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som upplags/lagerhavaren fakturerar för transporten, och
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

## **21.6 Beskattningsunderlag**

**9 c kap. 6 §  
ML**

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är SKM beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för moms. Beskattningen uppskjuts tills dess varan tas ut från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML (se avsnitt 21.6.1). I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning/överföring till annat EG-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

### **21.6.1 Vara tas ut från skatteupplag**

**Varan  
omsätts *inte*  
under  
lagringen**

**9 c kap. 6 §  
p.  
1 ML**

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till:

- den moms som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller GIF som föranledde att varan placerades på upplaget, och

- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

**Varan  
omsätts  
under  
lagringen**

**9 c kap. 6 §  
2 p. ML**

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till:

- den moms som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret, och

- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret.

**21.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager,  
tullager, frizon eller frilager**

**Varan  
omsätts  
inte under  
lagringen**

**9 c kap. 6 §  
1 p. ML**

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till:

- den moms som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML, och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs enligt 7 kap. 8 § ML och 13 b § MF av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utan moms. I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även transportkostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå. Se även avsnitt 9.4.4.

Exempel:

Ett parti bly importeras från USA. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Blyet placeras i tullager. Under den tid varan finns i lagret utförs en rengöringstjänst avseende varan om 7 500 kr exkl. moms. För lagringstjänsten tar lagerhavaren ut 20 000 kr exkl. moms.

Den skatt som skulle ha beräknats, om importen inte undantagits från beskattning, uppgår till  $(100\,000 \times 0,25 =)$  25 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av rengöringstjänsten och lagringstjänsten, om dessa inte undantagits, uppgår till  $(7\,500 \times 0,25 =)$  1 875 kr respektive  $(20\,000 \times 0,25 =)$  5 000 kr. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår således till totalt 31 875 kr. Beloppet

redovisas i den ordning som gäller för tull.

Hade blyet i stället placerats i ett skatteupplag skulle 31 875 kr redovisats i den ordning som gäller för moms, dvs. i den skattskyldiges momsdeklaration/självdeklaration.

Varan omsätts under lagringen

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsatts under lagring i ett skatteupplag (jfr avsnitt 21.6.1 ovan).

9 c kap. 6 §  
2 p. ML

Exempel: Företaget A säljer ett parti polska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exkl. moms. B säljer i sin tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inkl. moms för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exkl. moms för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till  $(200\,000 \times 0,25 =)$  50 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till  $(8000 \times 0,25 =)$  2 000 kr. Den skatt som ska redovisas till SKM uppgår således till totalt 52 000 kr.

## 21.7 Skattskyldighetens inträde

**9 c kap. 5 §  
ML**

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget, det tillfälligt lagret, tullagret, frizonen eller frilagret. Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur upplaget, lagret eller frizonen för att skattskyldigheten ska inträda. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EG-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

### **21.8 Rätt till avdrag eller återbetalning**

**8 kap. 2 §  
2 st.  
ML**

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig p.g.a. att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (jfr avsnitt 21.5) ska redovisa skatten som en utgående skatt. Är han fullt ut skattskyldig föreligger avdragsrätt med motsvarande belopp (se 8 kap. 2 § 2 st. ML).

Bestämmelserna om återbetalning behandlas närmare i avsnitt 16.

### **21.9 Skatteupplag på punktskatteområdet**

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser mineraloljor, alkohol och tobak. Oljorna är belagda med energiskatt, koldioxidskatt och, beroende på svavelinnehållet, svavelskatt. Bestämmelserna är EG-harmoniserade, dvs. gemensamma för samtliga EG-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Oljor kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Detta gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EG-land.

### **Till innehållsförteckningen**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

### [Till Avsnitt 22.7 - 22.9](#)

#### 22.1 Allmänt

Med byggnadsverksamhet förstås i princip att i en yrkesmässig verksamhet tjänst utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas utåtriktad, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa. Den utåtriktade verksamheten (entreprenadtjänsterna) beskattas som tillhandahållande av byggtjänster. Byggnadsverksamhet i egen regi blir i vissa fall föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Sådan uttagsbeskattning omfattar då både egenproducerade byggtjänster och förvärvade sådana när de avser egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Samtidigt föreligger avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående moms på material och för ingående moms avseende förvärvade byggtjänster.

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt ovan kan istället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Med fastighetsförvaltning förstås bl.a. att byggnadsarbeten, underhåll, städning och annan fastighetsskötsel utförs på fastighet. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggnadsverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna för fastighetsförvaltning. Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för

förvärvade byggtjänster. Förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på en egen fastighet som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet och att nedlagda lönekostnader inkl. sociala kostnader under beskattningsåret överstiger 150 000 kr. Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Vid byggnadsverksamhet och fastighetsförvaltning uppkommer frågor om bl.a. följande:

- Verksamhetens art, dvs. om den kan karaktäriseras som byggnadsverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning.
- Vad som förstås med fastighet.
- Omfattningen av begreppet byggtjänst.
- Skatteplikt för förskott och à conton.
- Tidpunkt för slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.
- Om betalningar kan betraktas som utlägg för beställaren och därmed vara undantagna från skatteplikt.
- Skatteplikt för skadestånd och viten.
- Redovisning vid konkurs.
- Skatteplikt för erlagda räntor.
- Uttagsbeskattning vid byggnadsverksamhet.
- Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.

Inom byggnadsbranschen finns även anledning att uppmärksamma frågan om en verksamhet ska anses som anställning eller som näringsverksamhet. De aktuella bestämmelserna rörande denna fråga behandlas i avsnitt 6.

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Se vidare avsnitt 10.3.1.

## **22.2 Fastighetsbegreppet**

Det fastighetsbegrepp som tillämpas i ML

ansluter sig i princip till vad som enligt jordabalken (JB) räknas som fast egendom. Vissa avvikelser förekommer dock. I det följande presenteras först JB:s regler och därefter ML:s regler.

### **22.2.1 Jordabalken**

#### **Fast egendom är jord**

Enligt 1 kap. 1 § JB är fast egendom jord. Jorden är indelad i fastigheter. Till fastighet hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta i eller på marken. Vad som har tillförts en byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Bestämmelserna om vad som är tillbehör till fastigheten återfinns i 2 kap. JB. Sådana tillbehör indelas i följande tre grupper:

- . fastighetstillbehör (2 kap. 1 §)
- . byggnadstillbehör (2 kap. 2 §)
- . industritillbehör (2 kap. 3 §)

### **22.2.2 Fastighetstillbehör**

#### **Byggnad/ Stängsel**

Av 2 kap. 1 § JB framgår följande:

Till fastighet hör byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter och naturlig gödsel. Dessa tillbehör tillhör fastigheten endast i de fall de tillförts fastigheten av fastighetsägaren (jfr 2 kap. 4 § JB).

Till fastighet hör även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och icke hör till den

fastighet där den finns. Detsamma gäller i fråga om ledning för vilken beviljats ledningsrätt, om vid förrättning enligt ledningsrättslagen (1973:1144) förordnats att rätten ska höra till fastigheten.

Till byggnad hänförs bl.a. murar, broar och bryggor. En husliknande anläggning betraktas som byggnad även när den är belägen under jordytan, exempelvis kiosker och stationsanläggningar vid tunnelbanor.

### **Stadigvarande bruk**

Byggnad räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk. Tillfällig byggnad anses således inte utgöra fastighet. Med tillfällig byggnad avses normalt en byggnad som med någorlunda grad av säkerhet kan bedömas stå på fastigheten mindre än fem år. Byggnad som är mer än fem år bör inte betraktas som tillfällig annat än undantagsvis. Detta kan vara fallet om det är uppenbart att byggnaden kommer att tas bort inom de närmaste åren. Som exempel på tillfälliga byggnader kan nämnas flyttbara baracker, manskapsbodan och tillfälligt uppförda skjul och kojor.

Det är inte nödvändigt att en byggnad har blivit sammanfogad med marken. Som byggnad räknas således en oljecistern av plåt som inte är fästad vid marken utan som hålls kvar av sin egen tyngd.

### **Ledning**

Till ledning räknas alla slag av yttre ledningar vare sig de är avsedda för elektricitet, gas, vatten eller annat. Ledningar som är dragna i en byggnad hänförs till byggnadstillhörighet.

## **Annan anläggning**

Andra slag av anläggningar är t.ex. vissa transportanordningar såsom räls och syllar och i mark anbragta föremål för stadigvarande bruk, samt fotbollsmål, fasta bänkar och lekställningar. Ytterligare exempel på anläggningar är cisterner och källare, i den mån dessa inte räknas som byggnader.

### **22.2.3 Byggnadstillbehör**

## **Stadigvarande bruk**

Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

Till byggnad hör sådan fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.

I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår

1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,
2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
4. ekonomibyggning till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,

5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.

**Reservdel/  
dubblett**

Reservdel och dubblett till föremål som avses i 2 kap. 2 § 1 st. eller 2 st. JB hör ej till byggnaden.

Beträffande reservdel och dubblett kan det påpekas att nyckel till fastighet jämte dubblett räknas som tillbehör till fastigheten endast när de har anskaffats av fastighetsägaren.

**Typisk  
inrednings-  
detalj**

Allmänt gäller att ett byggnadstillbehör ska framstå som en så typisk inredningsdetalj, att man kan anta att även en ny ägare eller nyttjare av byggnaden med samma huvudsakliga inriktning av byggnadens användning har bruk för byggnadstillbehöret. Även vad som är ägnat till stadigvarande bruk för en del av en byggnad ska anses utgöra byggnadstillbehör.

**Ändamålsge-  
menskap**

Tillbehöret ska vidare ha blivit anbringat i ett sådant samband med byggnaden som svarar mot tillbehörets ändamålsgemenskap med byggnaden. Om varor av denna typ lagras för framtida installation i en byggnad medför detta inte att de får karaktär av byggnadstillbehör.

En exklusiv inredning, som bara är avsedd att tjäna ett mera tillfälligt behov, anses inte som byggnadstillbehör.

**Tillfällig  
bortmontering  
p.g.a.  
reparation**

Tillbehör som tillfälligt tas bort från en byggnad, exempelvis för reparation, förlorar inte sin egenskap av tillbehör till byggnad.

#### **22.2.4 Industritillbehör**

Enligt 2 kap. 3 § JB hör till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet:

utöver vad som följer av 1 och 2 §§ (fastighets- resp. byggnadstillbehör), maskin och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten.

2 kap. 3 § JB är underordnad i förhållande till 2 kap. 1 och 2 §§ JB. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industritillbehör räknas även redskap av skilda slag som både används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar.

Med industriell verksamhet avses produktion av varor med maskinella hjälpmedel. Något minimikrav beträffande rörelsens storlek och omfattning har inte ställts upp. Hantverk som bedrivs utan maskinell utrustning, reparationsrörelse och laborieverksamhet räknas normalt inte till industriell verksamhet. Så länge fastigheten behåller sin karaktär av att vara inrättad för industriell verksamhet kvarstår fastighetens egenskap av industritillbehör utan hinder av att driften har lagts ned.

#### **22.3 ML:s fastighetsbegrepp**

## **Definition**

Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML bl.a. fastighet. Vad som förstås med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Av praktiska skäl har i ML gjorts en del avvikelser från JB:s fastighetsbegrepp. Dessa avvikelser innebär både utvidgningar och inskränkningar i förhållande till JB.

## **Verksamhets-tillbehör**

Verksamhetstillbehör omfattas också numera av fastighetsbegreppet på samma sätt som andra byggnadstillbehör. Genom undantagsreglerna i 3 kap. 3 § ML är dock beskattningskonsekvenserna vid upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör desamma som tidigare.

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

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 om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

## **Utvidgning**

I 1 kap. 11 § ML görs en utvidgning. Som fastighet anses även byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggning som för stadigvarande bruk har anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Detta gäller även för byggnadstillbehör. Även byggnadstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare anses således som fastighet i ML i motsats till JB. Jfr avsnitt 22.2.2.



## **Inskränkning**

Industritillbehör utgör annan vara än fastighet enligt ML. Detta är således en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § 1 p. ML).

## **Sammanfattning fastighetsbegreppet**

Enligt RSV:s uppfattning kan följande sammanfattning göras av vad som omfattas av fastighetsbegreppet enligt ML:

- a) Jord,
- b) byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter,
- c) fast inredning och annat varmed byggnad försetts, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel,
- d) 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 om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

I enlighet härmed räknas i bostad som fastighet även badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling.

Utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande av sådant slag som normalt installeras i bostadsbyggnad

räknas som fastighet även om utrustningen tillförts annan byggnad.

Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför allmänna byggnadstillbehör, medan däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör verksamhetstillbehör. Av samma skäl räknas VVS.installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som allmänna byggnadstillbehör.

RSV anser att nedan angivna exempel på utrustning och inredning som för stadigvarande bruk har anskaffats för byggnaden regelmässigt bör anses som fastighet enligt ML.

- . Vägg-, golv- och takbeklädnad, t.ex. vid golvet fästade heltäckningsmattor,
- . dörrar, oavsett konstruktion och med ev. automatik,
- . fönster, mellanglaspersienner och markiser,
- . väggar, även s.k. vikväggar och flyttbara väggar,
- . ledningar som för stadigvarande bruk fast anbragts i byggnad,
- . installationer för vatten och avlopp, sanitet, uppvärmning eller luftväxling av byggnad eller lokal, inräknat fläktar o.dyl.
- . hissar, tillåtna för personbefordran,
- . rulltrappor,
- . fasta fundament, inbyggda bjälkar och liknande konstruktioner
- . armatur för allmänbelysning, fast monterad på vägg eller i tak,
- . spis, kyl- och frysskåp, diskbänkar,

väggfasta skåp o.dyl.

. fast inredning och utrustning i andra lokaler än egentliga verksamhetslokaler, t.ex. väggfasta skåp och hyllor, inredning och utrustning i bad- och toalettrum o.dyl.,

. rullande trottoarer,

. trygghetslarm i servicehus,

. kylmaskin för luftkonditionering,

. anläggning för reglering av värme och fuktighet,

. brandvarnare,

. klädskaåp och klädhylla,

. kabel-TV-anläggning,

. fast installerad svagströmskabel eller datanät i kontors- eller bostadshus eller liknande,

. elektroniskt portlås,

. fundament till utomhus monterade, för stadigvarande bruk avsedda pariserhjul, karuseller och liknande,

. vattenrutschbana utomhus,

. fryspaneler som kan användas antingen i kombination med en vanlig vägg (de utgör då isolering och invändig beklädnad) eller fristående (de utgör då hela väggen), RÅ 1986 ref. 169,

. sopförvaringsutrustning (RSV Im 1975: 34),

. flytbryggor (RSV/FB Im 1980: 3),

- . demonterbart parkeringsdäck (RSV/  
FB Im 1983:4),
  
- . anläggning för central distribution av  
eldningsolja, bestående av bl.a.  
lagringscistern, pumpstation och  
rörledningar (RSV/FB Im 1983:6),
  
- . värmepumpanläggning med ändamål  
att åstadkomma en sådan  
uppvärmning av den aktuella  
byggnaden som erfordras för att  
människor ska kunna vistas där (RSV/  
FB Im 1983:26), samt
  
- . vattenreningsanläggning till en  
utomhuspool.

Exempel på verksamhetstillbehör (dvs.  
fastighet även enligt ML) är, enligt RSV:s  
mening följande:

- . Turbin i kraftverk,
  
- . pump i reningsverk,
  
- . hylla, disk och skyltfönsteranordning i  
butiklokal,
  
- . bänkar i samlingslokal,
  
- . orgel i kyrka,
  
- . utrustning i storkök av annat slag än  
"hushållstyp",
  
- . automatspärrar i biljetthallar och  
biljettautomater,
  
- . luftbehandlingsaggregat för  
operationsrum i sjukhus,
  
- . gas- och tryckluftsanläggning i  
sjukhus,
  
- . inredning i laboratorier (bänkar och

- dragskåp),
- . passagekontrollanläggning,
- . montrar,
- . utrustning i konferensrum,
- . centralradio,
- . bokhyllor i bibliotek,
- . prefabricerat frys- eller kylrum (RÅ 1986 ref. 169),
- . jalousiskydd för arbetsgropar i bilverkstäder,
- . avfuktningssystem för simhallar, lagerlokaler och liknande (RSV/FB Im 1982: 18),
- . kylaggregat, elfördelningssystem och speciella golv, väggar och tak i datorhallar (RSV/FB Im 1982:23),
- . värdevalvdörr (RSV Dt 1975:21),
- . speciella portar till industribyggnad (RSV/FB Dt 1980: 11),
- . maskineri, medbringare, upphängningsarmar, linklämmor och ankare till släpliftar (RSV/FB Im 1983: 1),
- . reservelverk i sjukhus, industrier och liknande,
- . vattenreningsanläggning, vattenrutschbana m.m. i badhus,
- . rörpostanläggning,
- . brandsläckningsanläggning i särskilda verksamhetsutrymmen, t.ex.

maskinrum, datacentraler, muséer m. m., (RSV/FB Im 1984:20),

. pariserhjul, karuseller och liknande inkl maskinell utrustning,

. krossanläggning till kolkraftverk inkl väggar och tak (RK 1987:5),

. specialbelysning, ej allmänbelysning,

. hiss och lyftanordning för varubefordran, ej personhiss,

. handbollsmål, basketställningar och ribbstolar, samt

. reklamskyltar.

## Plasthallar

Luftburna plasthallar har hänförs till lös egendom. Det förhållandet att hallarna isoleras så att de kan användas året runt har inte medfört annan bedömning (RSV/FB Im 1982:21).

Plasthallar som har byggts upp med en stålstomme i form av fackverk och vilkas konstruktion och hållfasthet överensstämmer med stålbyggnadsnormen har ansetts utgöra fastighet. Om det emellertid är fråga om mindre plasthallar som markansluts enbart med jordspik eller jordankare, bör tillhandahållandet anses som skattepliktig omsättning av en annan vara än fastighet, även om plasthallarna har byggts upp med en stålstomme i form av fackverk (RSV/FB Im 1984:23).

## **22.4 Översikt över fastighetsbegreppet enl. JB, KL och ML**

Översikten återfinns i slutet av detta avsnitt (sid 670).

## Fastighetsbegreppet - översikt

Egendomslag	JB	KL	ML
1 Marken	Fastighet	= JB	= JB
2 Byggnader, ledningar stängsel o.d. -på egen mark på annans mark ( se anm.1)	Fastighet Ej fastighet	= JB Byggnader: fastighet Övrigt: ej fastighet	= JB Fastighet
3 Byggnadstillbehör utomverksamhetstillbehör, i byggnad -på egen mark -på annans mark	Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	=JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet Fastighet
4 Byggnadstillbehör som är verksamhets-tillbehör, i byggnad - på egen mark - på annans mark	Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	= JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet* Fastighet*
5 Industritillbehör	Fastighet i vissa fall (se anm.2 )	Samma som byggnadstillbehör	Ej fastighet
6 Växtlighet	Fastighet	=JB	=JB*
Naturlig gödsel	Fastighet	=JB	=JB*

\*Dock sker beskattning som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark.

Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning o.d.( 2 kap. 1 § andra stycket JB) är fastighet enligt JB, KL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.

### 22.5 Definition av vissa begrepp

## Byggtjänst

Numera är endast tjänster vars omsättning undantas från skatteplikt uppräknade i ML. Detta medför att det inte längre finns någon definition i ML av begreppet byggtjänster. Med s.k. byggtjänst bör i princip förstås arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som byggtjänst anses därmed tjänst som avser t.ex.:

1. Projektering, ritning och konstruktion av fastighet,
2. mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,
3. byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt ML, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring.

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller däremot inte in under definitionen.

Till skattskyldiga som utför byggtjänster bör således räknas såväl byggnadsföretag, anläggningsföretag som bygghantverksföretag.

Uttag av tjänster avseende fastighet som inte är tillgång i verksamheten bedöms enligt reglerna i 2 kap. 5 § 1 p. ML.



## **Egen regi och utåtriktad verksamhet**

Uttagsbeskattning vid egenregiarbeten inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att det ska ske enligt reglerna för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (entreprenader) och tjänster på egna fastigheter (egenregi). Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, sker inte någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Uttagsbeskattning kan dock i detta fall aktualiseras enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML avseende fastighetsförvaltning även om tjänsterna är hänförliga till uppförande av fastighet för avyttring.

## **Byggnadsrörelse**

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet. Yrkesmässig byggnadsverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse. Bedömningen ska göras utifrån KL:s regler. Se om begreppet byggnadsrörelse .Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 1999 års taxering . del 2" avsnitt 24.3. Någon ändring mot tidigare av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet har dock inte varit avsikten (se prop. 1993/94:99 s. 145).

I GML fanns tidigare ett krav på att mer än 5 % av företagets byggnadstjänster skulle vara utåtriktade, dvs. riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt ML i den meningen att uttagsbeskattning för arbeten i egenregi skulle ske. RSV anser att fortfarande gäller att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Byggföretag som har en ringa utåtriktad byggverksamhet bör följaktligen fortfarande

anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (entreprenad) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför skattskyldighet enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående moms medför detta att sådan föreligger för den utåtriktade verksamheten (entreprenad) medan däremot att för förvärv till fastighetsförvaltningen föreligger i princip inte avdragsrätt. Företaget bedriver s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet (se avsnitt 15.4).

## **22.6 Byggnads- och anläggningsentreprenad**

### **Byggnads- och anläggningsentreprenad**

Med byggnads- och anläggningsentreprenad menas utförandet av byggtjänster etc. på annans fastighet, dvs. åt någon utomstående. Detta innebär att en entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. En byggnads- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen (AB 92) som bas.

### **Utomstående**

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande.

Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlitande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Om uppdraget (avtalet) mera har karaktär av förmedling av byggtjänster, kan det inte anses vara fråga om yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Skattskyldigheten omfattar även varor i form

av byggnadsmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

Enligt RSV:s uppfattning ska som byggnads- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnadsarbeten liksom egentliga reparations- eller underhållsarbeten av fastighet. Detta gäller oberoende av kostnaderna för i entreprenaden ingående egentligt byggmaterial, byggelement och andra varor och oavsett om den skattskyldiges åtagande är att anse som totalentreprenad eller delentreprenad.

### **22.6.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst**

Enligt grundregeln i 7 kap. 2 § ML utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen exkl. moms. Ersättningen bestäms i princip på grundval av avtalet mellan säljare och köpare.

Tillhandahålls byggtjänst till s.k. underpris ska uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML. Detsamma gäller beträffande entreprenader.

#### **Nettovärdet**

Vid uttag av en byggtjänst ska beskattningsvärdet utgöras av nettovärdet. I normalfallet är nettovärdet lika med kostnaden för varan och/eller tjänsten (7 kap. 3 § ML).

Vid uttagsbeskattning av en entreprenad som utförts till s.k. underpris kan beskattningsunderlaget bestämmas till belopp motsvarande vad som skulle varit fallet om det varit egenregi-produktion (jfr avsnitt 22.7).

## Utlägg

Vissa utlägg åt beställaren, dvs. kostnader som ligger vid sidan av entreprenadåtagandet, ska brytas ut och inte räknas med i entreprenörens beskattningsunderlag.

Det ska vara fråga om faktiska utlägg i ML:s mening för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste således föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. Själva betalningsförpliktelsen ska vara riktad mot beställaren, dvs. faktura eller motsvarande ska vara utställd på beställaren. Kopia av fakturor ska bifogas den faktura entreprenören utställer.

Som exempel på sådana utlägg som utgör faktiska utlägg och därmed inte behöver tas med i entreprenörens beskattningsunderlag kan nämnas:

- Markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring.

Härutöver kan följande exempel nämnas:

Kommuns uttagande av gatukostnadsersättning bör inte anses utgöra ersättning för något skattepliktigt tillhandahållande av tjänst (jfr RSV:s skrivelser D29 1644.90 och D29 6604.91 av den 17 resp. 19 juni 1991).

Kommunen debiterar moms på anslutningsavgifter. I det fall en entreprenör gör ett utlägg för beställaren avseende anslutningsavgift ingår momsen som del i utlägget och entreprenören har då inte

avdragsrätt för ingående moms avseende utlägg.

Räntor och kreditivkostnader får anses som utlägg endast om beställaren står som låntagare. Räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden ska dock ingå i beskattningsunderlaget.

### **22.6.1.1 Skadestånd och vite**

Om en entreprenör erhåller ersättning för helt eller delvis inte fullgjord prestation eller för uteblivet arbete, dvs. ersättning av skadeståndskarakter, medför sådan ersättning normalt inte skattskyldighet. En förutsättning härför är dock att en sådan ersättning debiteras särskilt. Detta torde gälla oavsett om sådant skadestånd är avtalat eller ej.

I fråga om andra skadestånd och viten inom byggnadsindustrin kan man skilja på å ena sidan sådana som går från säljare/ entreprenör till köpare/beställare och å andra sidan sådana som går från köpare/beställare till säljare/ entreprenör. Skadestånd och viten från entreprenör/säljare utgår ofta genom prisnedsättningar, medan skadestånd och viten från köpare/beställare ofta sker i form av pristillägg.

#### **Från entreprenör till beställare**

Enligt 5 kap. 1 § AB 92 ska entreprenören om han överskrider kontraktstiden utge vite enligt kontraktet. Ett sådant vite brukar räknas av från entreprenadsumman.

Rättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked (RSV Im 1973:28) att kontraktsbestämmelsen enligt 5 kap. 1 § AB 72, som då gällde, fick anses utgöra en metod för prisangivelse, där det slutliga priset fastställdes i förhållande till tidpunkten för den kontrakterade entreprenadens färdigställande. På grund härav förklarade nämnden att prisnedsättningen skulle . oavsett om den

benämndes vite (skadestånd) . beaktas vid bestämmande av det beskattningsunderlag för vilket moms skulle utgå. Moms skulle därför inte utgå å vitesbeloppet, varför vitet skulle avräknas från beskattningsunderlaget.

**Från beställare till entreprenör**

Enligt 5 kap. 3 § AB 92 har entreprenören rätt till s.k. förlängningsersättning för skada som han åsamkas till följd av vissa angivna hinder. Förlängningsersättning torde utgöra en skattepliktig omsättning och bör därför inräknas i beskattningsunderlaget.

**Vite vid leveransförsening**

I ett förhandsbesked (RSV Im 1973: 30) prövade rättsnämnden frågan om vite som utgått vid leveransförsening fick avräknas från beskattningsunderlaget. I detta fall, som avsåg köp av komplett tillverkning, leverans och montage av travers, skulle vite utgå enligt orderbekräftelse med viss procent per påbörjad vecka. Nämnden fann att underlaget skulle beräknas utan avdrag för vad som erlagts i form av vite vid försenad leverans.

**Fel eller brist**

Nedsättning av entreprenadsumma på grund av fel eller brist ska avräknas från beskattningsunderlaget.

**22.6.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde**

## **Skattskyldighetens inträde**

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Erhålls dessförinnan ett förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten när förskottet inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo.

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion.

## **Slutbesiktning eller motsvarande**

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt AB 92. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, dvs. godkännandet av entreprenaden medför bl.a. följande rättsverkningar: entreprenaden avlämnas till beställaren, garantitiden börjar löpa, entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Skattskyldigheten vid entreprenadarbeten inträder således dels vid tidpunkten för mottagandet av en förskotts- eller å contobetalning, dels vid slutbesiktning eller motsvarande.

I vissa situationer med intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören kan slutbesiktning dock ha underlåtit. En med slutbesiktning liknande besiktning eller inflyttning kan i sådana fall jämföras med slutbesiktning.

Enligt RSV:s uppfattning gäller:

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggnadsentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. I sådant fall får tillhandahållandet normalt anses ha skett vid

tidpunkten för slutbesiktningen. Om sådan besiktning inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

I samband med större byggnadsentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (s.k. etappbygge). I sådana fall bör tillhandahållande kunna anses ha skett i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen.

### **Redovisnings- skyldighetens inträde för förskott och à conton**

Enligt 13 kap. 14 § ML särbehandlas byggnads- och anläggningsentreprenad så att redovisningen av moms på förskott och à conton får anstå enligt följande:

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller à conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter det att slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller à conto för leverans av vara som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad.

I det fall den skattskyldige väljer att på förskotts- eller à contofaktura debitera utgående skatt ska denna dock redovisas enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML, dvs. den period då à contobetalingen tagits emot. Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML.

RR har i en dom 1999-06-02 (mål nr 5391-1996) prövat när redovisningsskyldighet för skatt på à contofakturor inträder för ett byggföretag vid beställarens konkurs och arbetena därmed avbryts. RR fann att även om redovisningsskyldighet inträtt på grund av att arbetena avbrutits behövde redovisningsskyldigheten inte fullgöras förrän inom två månader från det att arbetena avbrutits, dvs den med slutbesiktning



jämförliga händelsen.

### **Beställare i konkurs**

Om entreprenören inte löpande debiterat moms på förskotts- och à contofakturorna och beställaren går i konkurs blir entreprenören likväl redovisningsskyldig för den moms som belöper på faktiskt erhållna betalningar. Förskotten och à contona anses i sådana fall innehålla moms. Se vidare avsnitt 30.

### **Konkurs och överlåtelse**

Om en skattskyldig försätts i konkurs eller överlåter sin verksamhet inträder redovisningsskyldighet vid konkursen resp. vid överlåtelsen. Bestämmelserna om konkurs behandlas i avsnitt 30 och reglerna avseende överlåtelse av entreprenad nedan.

### **Byte av beställare**

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 92 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet såvitt avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivas entreprenören. Entreprenören kan även ha rätt till skadestånd för den skada han lidit p.g.a. hävningen.

Om entreprenaden hävs får redovisningsskyldigheten för förskott och à conton anses inträda senast två månader från det entreprenaden hävts.

## Överlåtelse av entreprenad

RSV har i en skrivelse 1992-09-30 (dnr 14404.92/212) angående överlåtelse av entreprenadverksamhet bl.a. uttalat följande (hänvisningarna avser RSV Im 1984:2):

En skattskyldig som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad är enligt punkt 7.6 redovisningsskyldig för betalning i förskott eller à conto senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.

### 2.2 Överlåtelse av verksamhet

Vid verksamhetsöverlåtelse gäller således avsnitt 7.1 vari anges att överlåtelse av verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten varför säljaren i samband med överlåtelsen ska upprätta bokslut. Vidare anges att skatt på vid tidpunkten för överlåtelsen obetalda fakturor för vilka redovisningsskyldighet tidigare inte inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

Att säljaren ska upprätta bokslut i samband med överlåtelsen innebär att avräkning dessförinnan måste göras på samtliga pågående ej slutfakturerade entreprenader. Då entreprenaderna således avslutas för entreprenörens vidkommande bör denne upprätta slutavräkning lämpligen i form av slutfaktura på respektive beställare. En sådan faktura bör då innehålla sammanlagda värdet på nedlagda arbeten på vilket belopp mervärdeskatt ska beräknas. Entreprenören får genom överlåtelsen till annan

entreprenör, efter godkännande av beställaren, anses ha fullföljt sitt åtagande gentemot beställaren. Någon ytterligare leverans kommer inte att ske. Entreprenören får även anses ha en redovisningsskyldighet gentemot beställaren som visar hur mycket som är upparbetat utav erhållna förskott. Att eventuella krav som framkommer i en sådan slutavräkning kan komma att regleras mellan entreprenörerna föranleder inte någon annan bedömning. För erhållna à contobetalningar och förskott ska momsen beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldigheten för dessa inträdde. På eventuella tillkommande krav beräknas skatten efter den skattesats som gäller vid faktureringsstillfället.

Redovisningsskyldigheten inträder i samband med entreprenörens slutfakturering. I normalfallet blir detta aktuellt för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

### 2.3 Överlåtelse av enstaka entreprenad

Tillvägagångssättet blir i allmänhet detsamma vid överlåtelse av en enstaka entreprenad. Något bokslut behöver naturligtvis inte upprättas i samband härmed, men en vinstavräkning ska i normalfallet göras av den avyttrade entreprenaden. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten blir i dessa fall inte annorlunda än vad som redovisats i föregående avsnitt.

Antag att förutsättningarna är

följande.

Entreprenör B inträder i entreprenör As ställe och godkänns av beställaren som därmed medger att B fortsätter As resterande del av entreprenaden på i övrigt lika villkor som A. Ett nytt entreprenadavtal kan i och med detta anses ha ingåtts mellan B och beställaren. A har levererat vad denne ska och är löst från kontraktet i och med att B träder in och godkänns av beställaren.

Av RSV:s rekommendationer gällande värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse m.m. (RSV Dt 1991: 25) framgår bl.a. följande under avsnitt 6.

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtagande föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra, utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående.

A är redovisningsskyldig för den skatt som belöper på vad som är upparbetat vid överlåtelse tillfället. A ska då i enlighet med 16 § GML (numera 11 kap. 2 § ML) lämpligen ställa ut en moms bärande faktura på beställaren, då åtagandet är avslutat för As vidkommande.

B blir redovisningsskyldig för sin del av entreprenaden enligt de regler som gäller för byggföretag i allmänhet.

I vissa fall kan förekomma att ersättning utgår för övertagande av en pågående entreprenad. Till den del Bs eventuella ersättning till A avser övertagande av fordran gentemot beställaren föreligger ingen momspliktig omsättning. Någon moms ska då inte tas ut med anledning härav. Om B däremot av A övertar annan vara eller tjänst som är skattepliktig blir denna del av överlåtelsen skattepliktig enligt vanliga regler. Fråga kan dock vara om sådan överlåtelse för vilken undantag från skatteplikt föreligger i enlighet med 8 § 18 GML (numera 3 kap. 25 § ML).

### **Slutredovisning av en entreprenad**

När det gäller slutredovisning av en entreprenad (andra belopp än förskott och à conton) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § ML.

### **God redovisningssed**

Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Det innebär, vad avser byggbranschen, i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 92 en regel som säger att dylika arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering. Vidare hänvisas till avsnitt 24.4 "Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m." s. 1310 i Handledning för beskattning av inkomst och

förmögenhet vid 1999 års taxering, del 2 vad avser resultatavräkning och god redovisningssed.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

### **Huvuddel eller etapp**

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 92. Begreppet etapp är mer formlost än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråkstagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

### **Indexreglering**

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar utgör en del av entreprenaden och ska således ingå i beskattningsunderlaget. Ibland utgår index som à contobelopp, men vanligtvis som en del i slutfakturan. Indexets karaktär styr om det ska beskattas enligt à contoreglerna eller enligt reglerna för slutfaktura.

## **Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus**

Ändrings- och tilläggsarbeten som har en direkt koppling till entreprenaden samt bonusbelopp (som erhålls för exempelvis gott utfört arbete) anses utgöra del av entreprenaden och redovisas som del av denna.

## **Sammanfattning**

Sammanfattningsvis gäller att förskott och à conto beskattas senast två månader efter godkänd slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om moms inte debiterats löpande. Om beställaren går i konkurs ska moms ändå redovisas på faktiskt uppburna betalningar. I de fall moms debiterats i förskotts- och à contofakturorna redovisas den enligt de allmänna bestämmelserna i ML. För resterande oreglerad del av entreprenader/ bygg tjänster gäller de allmänna bestämmelserna i ML. Skattskyldigheten inträder för denna del i allmänhet när prestationen är avslutad och godkänd. Slutfakturering och därmed redovisningsskyldighet ska ske enligt god redovisningssed. God redovisningssed i byggbranschen är att i nära anslutning till slutbesiktning utsända slutfakturan. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 92 en preskriptionstid om att fakturering måste göras inom sex månader från slutbesiktning. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 22.7 - 22.9**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 22.1 - 22.2](#)

### 22.7 Byggnadsverksamhet i egen regi

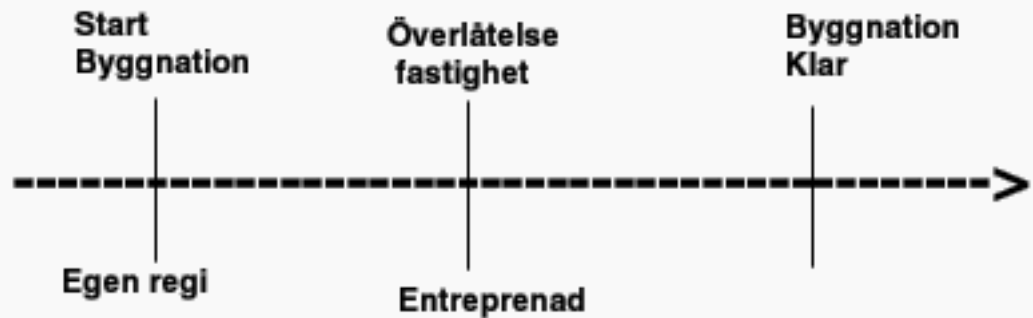
Med egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggnadsverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Egenregiarbeten omfattar även exempelvis underhålls-, reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, dvs. uttag av byggtjänster och byggnadsvaror. Vid egenregiarbeten finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggnadsarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggnadsarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.



## Egen regi eller entreprenad?

Det förekommer att en byggnation startar upp som egenregiproduktion för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt bl.a. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrättsförening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel mellan byggföretaget och föreningen.

Följande tidsaxel kan illustrera en sådan problemställning.



Detta förhållande regleras inte i lagtexten. Enligt RSV:s uppfattning gäller:

Det är vanligt att ett byggnadsföretag som bedriver nyproduktion för avsalu försäljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggnadsarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet skattskyldighet för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet ska bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet. Det beskrivna förfarandet framstår i allt väsentligt som en produktion i egen regi. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje del för sig. RSV anser därför att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egen regi. Detta innebär att reglerna om beskattningsunderlagets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir tillämpliga.

## Helhetsbedömning

En helhetsbedömning får således ske av byggnationen dvs. hur stor del av den som skett före resp. efter överlåtelsen av fastigheten. Om byggnationen i allt väsentligt framstått som egenregiproduktion får hela produktionen beskattas enligt dessa regler (2 kap. 7 § ML).

Byggnadsföretaget får dock avskatta varje del för sig enligt de olika beskattningsreglerna. Det måste i sådana fall finnas ett fullgott underlag för hur momsen beräknats och hur den redovisats för de båda delarna.

### 22.7.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror

## Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning vid egen regi enligt 2 kap. 7 § ML kommer i fråga när den som tillhandahåller byggtjänster åt andra i sin verksamhet utför sådana tjänster på egna fastigheter. Uttaget avser såväl egna som förvärvade tjänster som tillförs fastighet som är omsättningstillgång i verksamheten och tjänsterna är av följande slag:

- Byggnads- och anläggningarbeten, inräknat reparationer och underhåll samt
- ritning, projektering, konstruktioner eller jämförliga tjänster.

Uttagsbeskattning ska göras både i samband med ny-, till- eller ombyggnad av egna fastigheter och i samband med reparation och underhåll.

Eftersom uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § första stycket ML ska omfatta även upphandlade tjänster föreligger avdragsrätt för den ingående moms som erlagts för sådana tjänster.

Tillförs egna tjänster fastighet som utgör anläggningstillgång ska uttagsbeskattning endast ske till den del fastigheten inte används i verksamhet som medför skattskyldighet. Detta följer av "allmänna bestämmelser" enligt prop. 1993/94:99 s. 137.138 och 146. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte enligt 2 kap. 7 § tredje stycket ML. Tillförs dessa fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt.

## Visningshus

I marknadsföringssyfte förekommer att byggbolag låter uppföra s.k. visningshus. Så sker i samband med bomässor eller i eljest bebyggda områden. Byggnaderna uppförs många gånger med byggnadslov för permanent boende men där avsikten är att nyttja fastigheten för visningsändamål under kortare eller längre tid. Om byggnad är uppförd med byggnadslov för boende bör uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML. Anledningen är att även om fastigheten används för visningsändamål är byggnaden inrättad för boende och att anse som stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening. Jämförelse kan göras med det fall att ett företag, som bedriver förmedling av småhus för bostadsändamål låter uppföra visningshus. Kammarrätten i Jönköping har i en dom den 24 februari 1995 (mål nr 6600-1994 och 6631-1994) ansett att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms på sådant förvärv p.g.a. avdragsförbudet för moms hänförlig till stadigvarande bostad (8 kap. 9 § 1 p. ML). RR beslutade den 25 november 1997 (mål nr 2517.2518/1995) att inte meddela prövningstillstånd. Kammarrättens avgörande står därmed fast.

Däremot bör uttagsbeskattning inte ske om byggbolag uppför visningshus för sådant tillfälligt bruk att byggnadslov för boende inte beviljas. Under motsvarande förhållanden bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt för

det företag som låter uppföra visningshus.

### **Fastighetsförvaltning med egen personal**

Det är vanligt att en yrkesmässig byggnadsverksamhet och egenregiarbeten kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML.

2 kap. 7 och 8 §§ ML kan med avseende på byggnads- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra då fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap 8 § ML. Beträffande uttagsbeskattning för fastighetsförvaltning, se avsnitt 22.8.

### **22.7.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion**

### **Allmänt**

Vid uttag gäller i allmänhet att underlaget för beskattning utgörs av inköps- eller tillverkningskostnaden.

Vid uttag av tjänst som avser fastighet utgörs beskattningsunderlaget av beloppet avseende nedanstående komponenter enligt särregeln i 7 kap. 5 § ML:

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna,
- värdet av den skattskyldiges personliga arbete.

På detta underlag ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående momsen

på köp av material, underentreprenader etc. är avdragsgill.

### **22.7.2.1 Nedlagda kostnader**

#### **Definition**

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till en viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av en viss fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, utan som måste fördelas efter en viss schablon på olika förekommande projekt.

#### **Direkta kostnader**

Enligt RSV:s uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader:

- Kostnader som avser såväl byggnadsmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,
- löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
- mätningkostnader,
- anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet, maskinhyror till utomstående,
- kostnader för lejda transporter,
- kostnader för underentreprenader

## **Indirekta kostnader**

Enligt RSV:s uppfattning är följande exempel på indirekta kostnader:

- Löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,
- byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
- kostnader för egna transporter,
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,
- verktygskostnader,
- räntekostnader,
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

## **Kostnader som inte ska inräknas**

Vissa kostnader ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för:

- Markanskaffning,
- tomträttsavgäld,
- inteckningskostnad,
- ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader.

## **Projektorienterad redovisning**

Bestämmelserna om att beskattningsunderlaget bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att redovisningen måste vara projektorienterad, dvs. bokföringen är så ordnad att beskattningsunderlaget kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt hänvisas till "Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering . del 2".

### **Fördelning av direkta kostnader**

De direkta kostnaderna kan normalt fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om så inte är fallet får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

### **Fördelning av indirekta kostnader**

De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader vid bestämmande av beskattningsunderlaget.

Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader nästföregående beskattningsår. Denna relation . uttryckt i procent . bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.

Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten ligga i intervallet 5.7 %. Detta grundas på uppgifter från byggtreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar, RSV Dt 1983:2. De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

### **22.7.2.2 Räntor**

**Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte**

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och å contobetalingar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning.

Motsvarande bör gälla även vid byggnation i egen regi. Skattskyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt ska då inte ingå i beskattningsvärdet för därefter uttagna tjänster (se prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

**Ränta på eget kapital uttagsbeskattas**

Däremot ska skälig ränta på det egna (ej lånade) kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager räknas in i beskattningsunderlaget. I 7 kap. 5 § ML har detta beräkningssätt uttryckts som beräknad ränta.

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t. ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital hänförligt till maskinen redan i de indirekta kostnaderna och något ytterligare påslag för ränta hänförligt till maskinen ska inte ske. Företag som däremot inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m. m.



Enligt RSV:s uppfattning gäller följande  
beträffande ränteberäkning:

I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital ej kan beräknas utan större svårigheter bör . med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten . räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

### **22.7.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader**

#### **Eget arbete**

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna.

Beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet som enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag.

## **Fördelning av indirekta kostnader**

Utredning bör göras hur stor del av de nedlagda kostnaderna som belöper på kostnader som inte ska medräknas i beskattningsunderlaget (jfr utgifter enligt grupp 1 nedan vilka normalt är att hänföra till utlägg vid entreprenadarbeten) och sådana kostnader som ska uttagsbeskattas. De indirekta kostnaderna är ofta i sin helhet hänförliga till grupp 2.

Sammanställningen nedan utgör exempel på kostnadsfördelning i byggnadsverksamhet som utförs i egen regi.

### Kostnadsslag

#### Grupp 1

Markanskaffning  
Fastighetsbildning  
Tomträttsavgäld  
Inteckning  
Ränta på byggnadskreditiv och motsv.  
Evakuering  
Gatukostnadsbidrag  
Anslutningsavgifter

#### Grupp 2

Projektering  
Yttre markarbeten  
Yttre ledningar för va, el och tele  
Andel i indirekta kostnader  
Husschakt  
Husbyggnad  
Installationer i byggnader  
Målning  
Sådd och plantering av tomtmark

#### Grupp 3

Utrustning, inredning o.dyl. som enligt ML inte räknas som fastighetstillbehör

### **22.7.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi**

## **Skattskyldighetens inträde**

För alla uttagna byggnadsarbeten inträder i princip skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Detta betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i, när målarfärgen appliceras på väggen osv. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion (1 kap. 3 § ML).

## **Redovisningsskyldighetens inträde**

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

RSV har i RSV Im 1984:2 meddelat följande anvisning:

Vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggnadsverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (5 b första stycket ML).

5 b § första stycket GML motsvaras av 1 kap. 3 § och 13 kap. 6 § ML. Anvisningen äger därför fortsatt giltighet i denna del.

## **Ny- till- eller ombyggnad**

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i KL. Momsredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomsttaxeringsreglerna. Dominerar reparationsandelen ska således redovisning av moms ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten nedlagts.

Gränsdragningen mellan reparation/ underhåll eller ombyggnad är oftast svår. Det är dock karaktären av de utförda arbetena som är avgörande.

## **Kunna tas i bruk**

Vad som ska förstås med att en fastighet har "kunnat tas i bruk" har inte närmare definierats. Följande tillämpning bör gälla enligt RSV:s mening.

Om ett småhus eller en annan byggnad ska färdigställas enligt en kommande köparens önskemål kan redovisningsskyldigheten anstå till dess färdigställandet har skett, under förutsättning att de återstående kostnaderna inte är obetydliga.

Om ändamålet med uppförandet är att sälja ett "skalfärdigt hus" där köparen sedan färdigställer detta får inte redovisningsskyldigheten skjutas upp i avvaktan på färdigställandet.

I övrigt torde en fastighet kunna tas i bruk då den är klar för inflyttning eller klar för sitt ändamål. Om vissa delar kvarstår, t.ex. yttre arbeten som trädgårdsarbeten och gångbanor, ska fastigheten ändå anses ha tagits i bruk.

Som tumregel för uttrycket "kunnat tas i bruk" kan en färdigställande- resp. inflyttningsgrad om 75.80 % användas.

## **Etapp**

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i prop. 1978/79:33 s. 139 uttalat följande:

Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställts i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten ska inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för uppburna förskott och å contolikvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper.

Uttagsbeskattning bör grunda sig på av byggföretaget upprättad projektredovisning. Om projektredovisning saknas måste annan tillförlitlig sammanställning finnas. Kan uttagsbeskattningen inte beräknas tillförlitligt utifrån bokföring eller övriga sammanställningar kan den i stället fastställas efter skälig grund.

## **Konkurs**

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare hade inträtt. Se vidare kapitel 17.

Ang. försäljning av fastighet med oavslutade egenarbeten, se avsnitt 22.7.

### **22.7.4 Fakturering vid försåld egenregiproduktion**

## **Faktura över gjorda uttag**

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående skatt för en köpare av en fastighet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en särskild faktura av säljaren. Enligt 11 kap. 2 § 3 p. ML ska ett byggföretag som säljer en fastighet, som utgör en lagertillgång i byggnadsverksamheten och som inte har tagits i bruk av säljaren, utfärda en faktura vid försäljningen. Faktura ska utfärdas endast om köparen begär det enligt 11 kap. 3 § ML. Av fakturan ska framgå den utgående skatt som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten (11 kap. 5 § ML).

För att skatten ska vara avdragsgill, enligt 8 kap. ML, eller medföra rätt till återbetalning, enligt 10 kap. ML, för köparen krävs givetvis att fastigheten används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

## **22.8 Fastighetsförvaltning**

Fastighetsförvaltning kan innefatta en mängd olika tjänster och prestationer. Det kan vara fråga om tekniska tjänster exempelvis byte, underhåll och mindre reparationer, men också kamerala uppdrag t.ex. administration av hyresuppbörden. Även fastighetsskötsel i form av städning och renhållning är fastighetsförvaltande arbetsuppgifter. Omsättning av samtliga dessa tjänster omfattas av skatteplikt enligt ML.

Nämnda fastighetsförvaltningstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal. Det är inte ovanligt att större fastighetsägare som kreditinstitut, kommuner och byggföretag sköter hela sin fastighetsförvaltning med egen personal, s.k. egen regi.

En fastighetsägare som handlar upp olika tjänster till sin fastighetsförvaltning får betala

moms på de upphandlade tjänsterna. Momsen är inte avdragsgill hos fastighetsägaren om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. För den som äger och förvaltar t.ex. bostadsfastigheter eller fastigheter som hyrs ut till hyresgäst som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet finns inte förutsättningar för frivillig skattskyldighet och momsen på de upphandlade tjänsterna blir därför en kostnad i fastighetsägarens verksamhet.

RR har i RÅ 1994 not. 302 fastslagit att redan innehavet av en näringsfastighet konstituerar yrkesmässig verksamhet och följaktligen skattskyldighet för uttag. Fråga var om en stiftelse som bedrev en verksamhet som i sig inte utgjorde näringsverksamhet.

## **Konkurrensneutralitet**

I det fall tjänsterna utförs med egen personal skulle . i avsaknad av särskilda regler . någon kostnad för moms för arbetskostnaderna inte uppkomma. För att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi har man därför infört regler om uttagsbeskattning i vissa fall när tjänsterna utförs i egen regi.

## **Uttagsbeskattning**

Följande arbeten ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML när de utförs i egen regi, dvs. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet:

- Byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel.

För byggföretag, utan utåtriktad byggnadsverksamhet, kan därför denna bestämmelse bli tillämplig t.ex. när byggnad renoveras/ uppförs för försäljning.

Arbeten som avser den ekonomiska förvaltningen, dvs. hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete, omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning (RSV:s skrivelse dnr 22949-91/D37).

Fastighetsskötare utför arbete, som oftast avser den tekniska förvaltningen, och ska därför ingå i underlaget för uttagsbeskattningen. Utdelning av hyresavier, avläsning av vatten och el är däremot exempel på sådant som bör hänföras till arbete som inte ska ingå. För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts och de därmed förenade kostnaderna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader avseende den tekniska förvaltningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen.

Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokalerna uttagsbeskattas exempelvis inte.



## Lönekostnad 150 000 kr

Uttagsbeskattning kan endast ske om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger 150 000 kr för beskattningsåret. Hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget, även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1995 ref. 60, ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget.

Vad gäller beräkningen av 150 000 kronors gränsen har RSV i skrivelse 1991-11-14 (dnr 27295.91/D29) uttalat följande:

De avgifter som avses är inte endast arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift.

I specialmotiveringen i prop. 1989/90:111 s. 214 uttalas följande:

"Beloppsgränsen avser givetvis sammanlagda lönekostnaden vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader."

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 % där det aktuella beloppet uppgår till 130 000 kronor. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda beloppet uppgår till 160 000 kronor varav A:s andel härav utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 170 000 kr (130 000 + 40 000), dvs. överstiger 150 000 kr bör uttagsbeskattning ske för A:s

vidkommande. En förutsättning vid beräkningen av underlaget bör således enligt RSV:s mening vara att de olika fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

## **Ej uttagsbeskattning i vissa fall**

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet som är tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms eller medför rätt till återbetalning av moms. Uttagsbeskattning kan således bli aktuell hos i princip alla fastighetsägare som i egen regi låter utföra arbeten på en fastighet som är näringsfastighet.

Uttagsbeskattning ska således inte ske för arbeten på en fastighet eller fastighetsdel som omfattas av frivillig skattskyldighet. Uttagsbeskattning ska heller inte ske när arbetena utförs på en fastighet som fastighetsägaren använder i en verksamhet som medför skattskyldighet eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av moms föreligger, exempelvis kontors-, affärs- och fabriksfastigheter. Detta beror på att ingående moms på upphandlade tjänster till sådana fastigheter är avdragsgill.

Uttagsbeskattning träffar således främst arbeten på bostadsfastigheter och på lokaler som inte omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. Det noteras att del av fastighet kan omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattningen omfattar t.ex. också en kommuns arbeten i egen regi om arbetena avser stadigvarande bostad med undantag av tjänster i fråga om 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) (jfr 3 kap. 29 § 2 st ML).

Uttagsbeskattningen kan ske enligt två metoder.

## **Metod I**

Den ena metoden, metod I, innebär att fastighetsägaren redovisar utgående moms på ett på visst sätt beräknat värde av de utförda arbetena. Används denna metod får fastighetsägaren avdrag för ingående moms på material, tjänster m.m. som förvärvats för arbetet. Avdrag medges också för ingående moms på maskiner och andra inventarier i den mån de använts för arbetena. Avdrag medges t.ex. för ingående moms avseende inköp av gräsklippare vid inköpstillfället trots att utgående moms beräknas på värdeminskningen för varje år.

## **Den s.k. SABO-rekommendationen**

RSV har i skrivelse 1999-10-04 (dnr 9442-99/901) uttalat att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna. Vidare uttalas att RSV inte till någon del sanktionerat den s.k. SABO-rekommendationen.

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter enligt 7 kap. 5 § 1 st. ML:

1. Nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader hänförliga till arbetet,

såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Köpta fastighetstjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Andra köpta tjänster såsom reparation av maskin eller dylikt är kostnadselement som däremot ska räknas med. Avdrag medges för den ingående moms på dessa kostnadselement.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 % av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt RSV:s mening i flertalet fall anses vara rimlig. Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten. Motsvarande gäller när delägare i enkelt bolag eller HB utför arbete på bolagets fastighet. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i beskattningsunderlaget.

På det beräknade underlaget ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående moms på köp av material och annat är avdragsgill under förutsättning att kostnadselementet ska ingå i beskattningsunderlaget.

## **Metod II**

Den andra metoden, metod II, för uttagsbeskattningen är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § 2 st. ML.

Om fastighetsägaren begär det får enligt denna metod beskattningsunderlaget bestämmas till lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat de skatter och sociala avgifter som grundas på lönekostnaderna. På detta underlag ska utgående moms redovisas

med 25 %.

Används metod II får avdrag inte, till skillnad för vad som gäller vid tillämpningen av metod I, göras för ingående moms på material, maskiner etc. Detta framgår av 8 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML.

## 22.9 Exempel

1.

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Egen fastighet, som utgör anläggningstillgång och i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten, tillförs byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster.

Eftersom fastigheten är en anläggningstillgång, som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten, sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet, som utgör anläggningstillgång, uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall. Bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade tjänster.

Hade fastigheten bara till viss del nyttjats i verksamhet som medför skattskyldighet skulle däremot uttagsbeskattning skett för egenproducerade tjänster hänförliga till övrig del. Avdragsrätt hade inte förelegat för momsen på köpta tjänster till sistnämnda del.

2.

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. I tider av lågkonjunktur förvärvar bolaget mark och uppför i egen regi byggnader för försäljning. Vissa byggnadsarbeten utförs av underentreprenörer.

Eftersom fastigheterna är att anse som omsättningstillgångar i byggnadsrörelse enligt

21 § KL ska bolaget uttagsbeskattas för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade byggtjänster.

3.

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör omsättningstillgångar enligt 21 § KL. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret 150 000 kr .

När respektive byggnad är färdigställd och bolaget uttagsbeskattats för byggtjänsterna ingår fastigheten inte längre i verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget ska då uttagsbeskattas för fastighetsförvaltning eftersom sådana tjänster tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

4.

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter genom underentreprenörer restaurera egna fastigheter inför framtida försäljningar.

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas för eventuell fastighetsförvaltning om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

5. Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal uppföra en byggnad för försäljning.

Bolaget ska uttagsbeskattas för uppförandet av byggnaden om lönekostnad under beskattningsåret för egen anställd personal för detta arbete tillsammans med eventuell övrig fastighetsförvaltning avseende bolagets fastigheter, som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet, överstiger 150 000 kr.

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 22.1 - 22.2**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **23.1 Rörelsearrende**

Med utarrendering av rörelse avses vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, såsom fasta och lösa inventarier samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Rätt att använda varumärke, firma o. d. kan också ingå i upplåtelsen. Ett avtal om rörelsearrende torde p.g.a. lokalupplåtelsen i första hand få anses utgöra ett hyresavtal (se bl.a. NJA 1949: 39). Rörelsearrenden kan därför, om inte något annat framgår än att det är fråga om en lokalupplåtelse, vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML. Vid rörelsearrenden finns det alltid möjlighet att särskilt redovisa ersättning för hyra av inventarier, upplåtelse av rättigheter och annat som innebär skattepliktig omsättning enligt ML och att lägga moms på faktureringen därav. Lokaldelen i ett rörelsearrende utgör dock alltid en sådan fastighetsupplåtelse som, om inte annat följer av 3 kap. 3 § 2 st. jfr med 9 kap. 1 § ML (frivillig skattskyldighet), är undantagen från skatteplikt. Skattskyldighet för uthyrning av lokal som ingår i rörelsearrende kan därför endast föreligga efter beslut om frivillig skattskyldighet. Normalt bör ersättningen vid rörelsearrende delas upp på ersättning för lokalupplåtelse och annat.

#### **23.2 Franchising**

Franchising kan enkelt beskrivas som ett system för marknadsföring av varor och tjänster, i vilket ett företag, franchisegivaren, genom kontrakt till sig knyter ett antal andra företag, franchisetagare,



vilka utåt mot kundkretsen ifråga om sortiment, varumärken, inredning av lokaler m.m. framträder enhetligt. Franchisetagarna ges service i skilda former av franchisegivaren och förbinder sig att av denne köpa vissa varor och tjänster samt att bedriva verksamheten enligt angivna riktlinjer. I vissa fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer, snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. Omfattar franchiseavtalet även upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrende enligt ovan. Det innebär bl.a. att skattskyldighet för uthyrning av lokaler endast föreligger efter särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för uthyraren. Detta framgår även av dom 1997-10-17, mål nr 7705-1996, KR i Göteborg. Utöver frågan om skattskyldighet för fastighetsupplåtelse belyser domen också vad som kan betraktas som egen användning resp. vidareuthyrning av lokal. Upplåtaren (bolaget) hävdade att äganderätten till de varor som stod uppställda i de lokaler som disponerades gemensamt av bolaget och franchisetagarna i sin helhet tillkom bolaget. Detta skulle medföra att bolaget, som tecknat kontrakt med fastighetsägaren, bedrev momspliktig verksamhet i lokalerna. Enligt KR:s mening gav en tolkning av de franchiseavtal som ingåtts och omständigheterna i övrigt inte utrymme för en annan bedömning än att lokalerna skulle anses helt vidareuthyrda till franchisetagarna och att upplåtaren inte bedrev egen momspliktig verksamhet i dessa lokaler.

SRN har i förhandsbesked (ej överklagade) avseende dels franchising (förhandsbesked 1992-07-10) och dels arrende av en bensinstation (förhandsbesked 1994-11-17) uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid rörelsearrende och vid franchising. Motiveringen var att det är fråga om klart avskiljbara prestationer. En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt förhandsbeskeden. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig

skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller ej, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier och övrigt. Endast i undantagsfall bör upplåtelse av vissa inventarier o.d. kunna anses vara ett underordnat led i en skattefri fastighetsupplåtelse.

### **23.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m.**

Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar i vissa fall en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet av sådan omfattning att delningsprincipen som nämns i avsnitt 23.2 bör tillämpas. Exempel härpå är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell. I många fall framstår emellertid tillträdet till fastigheten som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen som helhet blir skattepliktig. Rätten att använda sig av utrustning eller rätten att utföra en verksamhet framstår därvid som det huvudsakliga föremålet för upplåtelsen. Detta kan vara fallet t.ex. vid upplåtelse av rätten att vid vissa tillfällen ha tillträde till ett kontor med utrustning utan att ha någon egen arbetsplats och vid uthyrning av arbetsplatser i en frisersalong.

### **Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 24.1 Hästsport i Sverige

I Sverige bedrivs hästsportverksamhet i många olika former.

De mest vanliga är:

- Ridsport, t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.
- Travsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ca 30 travbanor i landet.
- Galoppsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på f.n. fyra galoppbanor i landet.

Att trav- och galopphästar registreras har sin bakgrund bl.a. i att trav- och galoppsportens organisationer, Svenska Travsportens Centralförbund (STC) och Svenska Galoppsportens Centralförbund (SGC), ska främja hästaveln och se till att intresset hålls vid liv och utvecklas. Genom ett riksdagsbeslut våren 1985 lämnade Lantbruksstyrelsen över huvudmannaskapet för trav- och galopphästar till STC resp. SGC. Dessa organisationer fick då ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjades.

Alla hästar som ska verka inom trav- resp. galoppsportverksamhet måste registreras. I

samband med registreringsförfarandet sker en identifiering och blodprov tas för härstamningskontroll, varefter ett unikt registreringsnummer inläggs i ett databaserat register hos STC resp. SGC.

Vad som sägs i det följande avser endast registrerade trav- och galopphästar. Ridsportverksamhet bedrivs huvudsakligen under icke yrkesmässiga former, varför denna typ av verksamhet normalt inte medför skattskyldighet enligt ML. I kommersiellt bedrivna ridskolor förekommer dock verksamhet som medför skattskyldighet i form av bl.a. tillhandahållande av idrottstjänster (ridlektioner, 6 % moms) och inackordering av hästar (25 % moms). Se även avsnitt 20.2.

Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande är följande:

- Den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
- den som mot betalning låter sin - eller uppstallad - hingst betäcka ston (hingsthållning),
- den som är registrerad hästägare inom trav- och galoppverksamhet och
- den som tränar hästar för trav- och galoppverksamhet.

Exempel på inkomster som resp. verksamhet genererar:

- Inkomster av försäljning av unghästar från uppfödningens verksamhet,
- inkomster från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,
- inkomster i form av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar,

- inkomster i form av premier för deltagande i premie- och kvallopp.

## **24.2 Olika former för att bedriva trav- och galoppverksamhet**

Eftersom ovannämnda verksamheter kan bedrivas i ett antal olika former så följer här en genomgång av momskonsekvenserna för dessa. Ovan nämnda omsättningar omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML. I de fall verksamheterna nedan bedöms som yrkesmässiga i enlighet med 4 kap. 1 § ML så följer att skattskyldighet (1 kap. 1 och 2 §§ ML) och avdragsrätt (8 kap. ML) föreligger.

### **Aktiebolag**

Uppfödning, hingsthållning, hästägande och träning av trav- och galopphästar som bedrivs i aktiebolagsform med registrerade trav- och galopphästar anses nästan alltid utgöra yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

### **Kommanditbolag/ handelsbolag**

För att handels- och kommanditbolag (HB/KB) ska föreligga måste de fr.o.m. den 1 januari 1995 vara registrerade hos PRV. Om registrering hos PRV inte gjorts föreligger ett enkelt bolag.

Eftersom verksamheten bedrivs av juridisk person som bildats genom att två eller flera har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag, och bolaget registrerats hos PRV föreligger, i likhet med aktiebolag, normalt även här yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Ett HB som förvärvat trav- eller galopphästar och satt dem i yrkesmässig träning hos en licensierad tränare får således anses bedriva en yrkesmässig verksamhet. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och

bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i bolaget (vinstsyfte). Mot bakgrund av de särskilda förutsättningar under vilka trav- och galoppverksamheten bedrivs kan verksamheten inte anses utgöra hobbyverksamhet - inte ens om ett HB/KB äger färre än tre hästar (se nedan under enskild firma).

RSV:s uppfattning att det är fråga om näring när trav- och/eller galoppsport bedrivs i de former som angetts i föregående avsnitt innebär ej att undantag från denna huvudregel inte kan förekomma. Ett exempel på sådant undantag utgör Kammarrättens i Jönköping dom 1996-03-29, mål nr 2020-1995 avseende 1994 års taxering. Ärendet avsåg frågan om ett HB, som under 1993 innehade en travhäst som tränats under inkomståret men inte startat, kunde anses bedriva näringsverksamhet. HB bedrev verksamheten under en relativt kort tid - HB avregistrerades den 31 januari 1994 efter anmälan att verksamheten upphört - och hade ej genererat några intäkter. Länsrätten i Östergötlands län fann vid en helhetsbedömning - varvid bl.a. pekades på att verksamheten ej bedrivits med någon varaktighet - att HB ej kunde anses bedriva näringsverksamhet. Kammarrätten i Jönköping fastställde denna dom.

Ett HB som äger en eller flera trav-/galopp hästar men ej aktivt bedriver någon verksamhet för att uppnå vinst (uppfödning, tävling etc.) kan ej anses bedriva någon yrkesmässig verksamhet. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning.

## Enskild firma

Näringsverksamhet i företagsformen enskild firma anses, enligt rättspraxis, föreligga avseende uppfödning av trav- och galopphästar i de fall uppfödningens verksamheten inriktas på försäljning av föl eller unghästar till utomstående. Detta gäller även om verksamheten endast bedrivs med ett enda avelssto. Beträffande hingsthållning anses näringsverksamhet normalt alltid föreligga. När det gäller ägande av tävlingshästar så anses näringsverksamhet i enskild firma normalt föreligga i de fall man äger minst tre hästar. Vid bedömning av antalet hästar räknas delägd häst i detta sammanhang som en häst. Jfr vad som nedan sägs om enkelt bolag.

Undantag från denna regel kan uppkomma i bl.a. följande situationer:

- Försörjning från hästverksamheten, RÅ 1973 ref. 52,
- kombinerad verksamhet i familjen, RÅ 1989 not. 46,
- verksamhetens kontinuitet, RN 1966 4:7,
- handel med hästar i betydande omfattning.

I de fall näringsverksamhet anses föreligga enligt ovan så är verksamheten yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML. I andra fall anses i stället verksamheten utgöra s.k. hobby. Jfr vad som nedan sägs om hobbyverksamhet.

## **Enkelt bolag**

När verksamheten bedrivs i formen enkelt bolag sker bedömningen på delägarnivå huruvida yrkesmässig verksamhet enligt ML föreligger. Detta innebär att yrkesmässigheten kan bedömas olika för respektive bolagsmän beroende på dennes hästägarsituation i övrigt. En häst som ägs i ett enkelt bolag kan således utgöra yrkesmässig verksamhet för en bolagsman - som äger t.ex. två eller flera hästar utöver den i det enkla bolaget - men anses vara hobbyverksamhet för en annan.

En bolagsägare, som själv äger två travhästar förutom den tävlingshäst som ingår i det enkla bolaget och vars verksamhet således är yrkesmässig, blir skattskyldig för försäljning av sin andel såsom försäljning av vara. Andelen i hästen kan sägas vara ideell - eftersom man ej avtalat om försäljning av särskild del av hästen - men fråga är i momshänseende om försäljning av vara. Om rätt till avdrag ej förelåg vid förvärvet av hästen undantas försäljningen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML.

Mer om enkelt bolag samt möjligheten att låta en av delägarna tills vidare svara för redovisningen och betalningen av bl.a. mervärdesskatt finns att läsa om i avsnitt 7.4.

## **Hobbyverksamhet**

I de fall hästsportverksamheten inte är att betrakta som näringsverksamhet enligt 21 § KL utgör den, för fysisk person, inkomst av hobbyverksamhet och beskattas i förekommande fall i inkomstslaget tjänst. Inkomst av tjänst utgör inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. RSV anser dock att sådan hobbyverksamhet, i de fall ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr, kan anses bedriven i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse och således anses vara yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML. Anledningen härtill är bl.a. att alla hästar som deltar i totalisatortävlingar gör det i princip på lika



villkor, varvid syftet är att -springa in pengar". Det torde i praktiken vara omöjligt för en tävlingsarrangör att kunna skilja på vilka vinnare av prispengar som bedriver sin verksamhet i form av näring eller hobby. Detta innebär att utgående skatt redovisas på insprungna vinstpengar och att avdrag tillgodoräknas på ingående skatt för träning, inköp av häst, transport- och veterinärkostnader m.m. Vid bedömningen om 30 000 kr-gränsen överskrids eller inte ska hänsyn tas till, förutom prispengar, ersättning för avyttrade hästar m.m. Om försäljning av t.ex. en travhäst sker utan att utgående moms tas ut p.g.a. att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML, ska försäljningssumman inte medräknas vid bedömning av om 30 000 kr-gränsen överskrids. Det kan bli aktuellt i de fall då rätt till avdrag för ingående moms varken förelegat vid förvärvet av hästen eller vid mer betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts hästen p.g.a. att förvärven ägt rum under ett år då 30 000 kr-gränsen inte överskreds. Beträffande redovisning av utgående skatt i samband med utbetalning av prispengar (se avsnitt 24.4).RSV har i en skrivelse till STC 1993-04-16, dnr 12454-93/212, uttalat bl.a. följande:

Inom travsporten gäller att angivna prissummor är exklusive mervärdesskatt. Den enskilde hästägare som bedriver sin verksamhet i former jämförliga med näringsverksamhet behöver inte reducera sin vinstmarginal om beloppsgränsen kommer att överskridas. Det avräkningssystem som tillämpas är att jämställa med att tilläggsfakturering görs. Angivna beloppsgränser blir då, under förutsättning att omsättningsgränsen överskrids, 30 000 kronor exklusive

respektive 37 500 kr inklusive mervärdesskatt.

Verksamhet i form av deltagande i totalisator tävlingar gällande trav- och galoppverksamhet bedrivs under mycket speciella förhållanden. Att sådan verksamhet kan anses som bedriven i former som är jämförbara med näringsverksamhet innebär inte att hobbyverksamhet generellt bör bedömas på samma sätt. Huvudregeln är enligt RSV:s uppfattning att sådan verksamhet som typiskt sett är hobby endast i undantagsfall kan anses som yrkesmässigt bedriven. Noteras bör att ridsportverksamhet, i de allra flesta fall, inte uppfyller kriterierna för att bedömas som en sådan verksamhet som är jämförbar med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse.

### **24.3 Utlandsägda hästar**

Utlandsägda bolag och fysiska personer bosatta utomlands som bedriver yrkesmässig hästsportverksamhet av samtliga ovan nämnda slag i Sverige, dvs. omsätter skattepliktig vara enligt 5 kap. 2 § ML eller skattepliktig tjänst enligt 5 kap. 6 § ML här i landet, ska enligt 23 kap. 4 § SBL ombudsregistreras till moms. Denna registrering sker enligt 2 kap 1 och 2 §§ SBL hos SKM i Stockholm (se avsnitt 29).

Det förekommer att ston transporteras från andra länder till Sverige för att bli betäckta. Denna tjänst kan i vissa fall anses omsatt i Sverige och i vissa fall utomlands.

Beträffande omsättning inom resp. utom landet se avsnitt 9 och 10.

### **24.4 Överenskommelse om central redovisning av utgående skatt på prispengar**

Den utgående skatten för hästägaren på intjänade prispengar redovisas centralt av

STC och SGC. Detta förfaringssätt har tills vidare lämnats utan erinran och gäller under förutsättning av att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa in och betala eventuell utgående moms hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående skatt på de premier som hästägare inom trav- och galoppsporten erhåller när deras hästar fullföljt premie- resp. kvallopp på ett godkänt sätt. Utgående skatt vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående skatt avseende kostnader för hästsportverksamheten. För den hobbyhästägare som för beskattningsåret har en total omsättning som inte överstiger 30 000 kr blir dock detta inte aktuellt, eftersom han då inte bedriver yrkesmässig verksamhet och följaktligen inte heller är skattskyldig enligt ML.

Vid varje kalenderårs slut gör STC/SGC en datakörning för att fånga upp för mycket inbetald moms (avseende fysiska hobbyhästägare som inte blivit skattskyldiga enligt reglerna för näringsverksamhetsliknande former). Rättelse ska då ske hos både STC/SGC och respektive sällskap. Den enskilde hobbyhästägaren påverkas ej av denna rättelse då, till prisplacerade hästar, utbetalda priser är exklusive moms.

Det kan nämnas att STC och SGC för 1998 inbetalt 144 resp. 12,5 miljoner kr i utgående moms på prispengar. Härtill kommer att staten för 1998 erhållit 1 093 miljoner kr i lotteriskatt (tidigare benämnt totalisatorskatt) hänförlig till totalisatorvadhållning vid hästtävlingar med trav- och galopphästar.

## 24.5 Trav- och galoppbanor

### Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i momshänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i momshänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämföra med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i resp. lopp deltagande häst ekipagen, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan. Banspelet utgör ca 20 % av det totala spelet som AB Trav och Galopp (ATG) redovisar från samtliga trav- och galoppbanor i landet. Banspelet uppgår till ca 1 900 miljoner kr per år.

Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

## **Blandad verksamhet**

Som nämnts kan en trav- och galoppverksamhet huvudsakligen anses bestå av två olika slags tjänster, dels en tävlingsverksamhet som medför skattskyldighet, dels en spelverksamhet som inte medför skattskyldighet.

Av 8 kap. 13 § ML framgår att vid förvärv får avdrag för ingående skatt göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund enligt vad som följer av lagrummet. Se mer om blandad verksamhet i avsnitt 15.

## **Inkomst som inte föranleder skattskyldighet för moms**

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppsällskapen i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och STC resp. SGC).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och centralförbunden föranleder inte skattskyldighet för moms.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för moms.

## **Inkomster som föranleder skattskyldighet till moms**

Följande inkomster föranleder skattskyldighet för moms:

1. Från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
2. ersättningar för entréer, program och parkering,
3. inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
4. sponsorpengar,
5. från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
6. uthyrning av stallbyggnader, samt
7. övrig försäljningsverksamhet

## **Entréavgifter**

Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Omsättning av entréavgifter är således att anse som skattepliktig och bör i sin helhet anses hänförlig till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift (spelinsats) för detta.

Riksdagen har beslutat om vissa ändringar inom mervärdesskatteområdet med ikraftträdande fr.o.m. den 1 januari 1997 (SFS 1996:1327). Bl.a. har ändringar införts rörande sport och idrott. För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, innebär ändringarna att moms ska redovisas med 6 % på entréavgifterna mot tidigare 25 %.

## **Frikort**

Förutom betalda entréavgifter ska enligt 2 kap. 5 § ML även värdet av egna uttag ingå i den skattepliktiga omsättningen. Till egna uttag kan räknas nyttjande av frikort och liknande.

En uttagssituation föreligger i princip till den del eventuella besökare inte erlägger entréavgift utan nyttjar frikort eller liknande vilka tillhandahållits vederlagsfritt av travsällskapet. De avgifter som tas ut vid entré till trav- och galopptävlingar täcker enligt uppgift inte kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Detta innebär att utgående skatt ska redovisas på ett värde motsvarande det en icke betalande besökare rätteligen skulle betalt om denne erlagt full entréavgift.

Frikort i form av årskort utdelas huvudsakligen till hästägare vid resp. sällskap. En hästägare som nyttjar sitt årskort utan att dennes häst deltar i den aktuella

tävlingen bör föranleda uttagsbeskattning för travsällskapet.

Vidare utdelas frikort, förutom till gästande hästägare och tränare som har häst till start, även bl.a. till potentiella sponsorkunder m.fl. av vilka inte krävs någon form av motprestation. Denna senare kategori skulle kunna föranleda en uttagsbeskattning. Å andra sidan kan utgivande av fribiljetter ses som en form av PR- och reklamverksamhet avseende såväl tävlings- som spelverksamhet. För ingående skatt avseende sådana utgifter hänförliga till den skattepliktiga tävlingsverksamheten föreligger därmed avdragsrätt. En eventuell uttagsbeskattning skulle då endast avse den del som är hänförlig till den icke skattepliktiga spelverksamheten.

**Anmälningss-  
avgifter m.m.**

Anmälningss- eller startavgifter till tävlingar utgör ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 % moms. De insatsbelopp som hästägare erlägger, ofta successivt under en längre tid, och som berättigar till start i speciella lopp - t.ex. årslopp - läggs till den samlade prissumman i dessa lopp. Insatserna utgör därför ej någon avgift för utövande av idrottslig verksamhet. Mot bakgrund härav ska insatserna beläggas med 25 % moms.

**Spelverksamhet  
-  
ej avdragsrätt**

Exempel på utgifter som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt:

- Spelvinster,
- oddsindikator,
- totalisator (inkl. 5 m utanför totaluckorna),
- bevakning av transport avseende

spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

### **Tävlingsverksamhet - avdragsrätt**

Exempel på utgifter som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt:

- Tävlingsvinster,
- stallbyggnader,
- bankropp,
- tävlingsbyggnader,
- läktare, värmehall,
- parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingsutgifter föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För utgifter hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. T.ex. bör avdragsrätt föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.



## **Gemensamma förvärv**

Exempel på utgifter som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund:

- Central administration, ekonomi, bokföring och revision,
- annonsering (i dagspress gällande både tävling och spel),
- driftkostnader, el och vatten,
- städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 25.1 Inledning

Personbilar och motorcyklar särbehandlas i momshänseende. Utöver vanliga personbilar räknas även vissa lastbilar som personbil enligt ML. I det följande behandlas de särskilda regler som gäller vid köp (8 kap. 15 § ML), försäljning (3 kap. 24 § ML), leasing (8 kap. 16 § ML) och uttagsbeskattning p.g.a. privat nyttjande (2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML).

Sådana fordon, som enligt ML är lastbilar eller bussar, behandlas vid mervärdesbeskattningen på samma sätt som andra varor. För köp, leasing, försäljning och uttag gäller således ML:s allmänna regler.

#### **Personbil enl. ML 1 kap. 13 § ML**

Enligt 1 kap. 13 § ML förstås med personbil även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av bilregistret. Bilregistrets uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovningens klassificering.

Enligt ML räknas således som personbil:

- fordon som enligt  
fordonskungörelsen (1972:595)  
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

### **Separat förarhytt**

Om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet har vikten inte betydelse för bedömningen av om det är fråga om personbil i momshänseende. Med separat karosserienhet avses att fordonet är konstruerat så att det finns en luftspalt mellan förarhytten och skåpet och att fordonet är funktionsdugligt som lastbil även om skåpet nedmonteras. Om skåpet och förardelen avskiljts med t.ex. en plåtvägg är det inte fråga om separata karosserienheter. Lätt skåplastbil med separat karosseri för förarhytten åsätts karosserikod 30 av AB Svensk Bilprovning. Denna karosserikod tillkom först under år 1994. Det innebär att det kan förekomma skåplastbilar med separat karosseri för förarhytten som har åsatts någon av de karosserikoder (koderna 20-29) som avser övriga skåplastbilar. En förteckning över gällande karosserikoder för bussar och lastbilar framgår av bilaga 11.

Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, t.ex. flak, är lastbilar enligt ML, oavsett vikt. Även lätta lastbilar med plastkåpor eller kapell betraktas som lastbilar enligt ML om förarhytten utgör en separat karosserienhet.

## KR-domar, personbil

KR i Sundsvall har i en dom (överklagad) 1998-11-16 (mål nr 4039-1996) hänfört en tävlingsutrustad bil till personbil. Att bilen kan ha varit av sådan beskaffenhet att den inte fått brukas i trafiken skulle enligt KR inte föranleda annan bedömning. Både LR och KR slog fast att bilen omfattades av vägtrafikkungörelsens definition av personbil. Bolaget som ägde bilen hade bl.a. anfört att bilen inte kunde registreras som personbil utan omfattande ombyggnation.

(Anm. Vägtrafikkungörelsen (1972:603) ersattes den 1 oktober 1999 av Trafikförordningen (1998:1276).

KR i Stockholm har dock i en dom 1999-03-09 (mål nr 4620-1997) ansett att två formel 1-bilar inte skulle hänföras till personbilar. Köparen var därför i detta fall berättigad till avdrag för ingående moms. KR gjorde inte annan bedömning än LR som hänvisade till att fordonskungörelsen inte är tillämplig på motordrivet fordon som uteslutande används inom inhägnat tävlingsområde. Med hänsyn härtill och till att bolagets bilar inte fick framföras på allmän väg eller registreras som personbilar i bilregistret, ansågs bilarna inte falla under begreppet personbil i ML:s mening.

Fram till dess RR eventuellt meddelar prövningstillstånd och avgör hur personbilar ska definieras i ovan angivna fall, är rättslaget således något oklart.

## Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil ska ske i vissa fall och endast om värdet av användandet är mer än ringa, 2 kap. 5 § 2 st. ML. För privat användning av personbil bör emellertid gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomsttaxeringen. Enligt RSV:s rekommendationer, RSV S 1999:39, ska bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år.

Enligt ML gäller olika regler för personbilar och motorcyklar, å ena sidan i verksamheter i allmänhet och å andra sidan i verksamheter avseende bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor. Skillnaden i reglerna har sin grund i avdragsförbudet för vissa personbils- och motorcykelförvärv enligt 8 kap. 15 § ML.

Mopeder och snöskotrar är inte motorcyklar och omfattas därför inte av specialreglerna.

Det som sägs om personbilar gäller i fortsättningen även motorcyklar.

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående moms vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag.

## Ringa värde

Uttagsbeskattning för privat användning skall i vissa fall ske endast om värdet av användandet är mer än ringa, 2 kap. 5 § 2 st. ML.

För privat användning av personbil bör emellertid gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomsttaxeringen. Enligt RSV:s rekommendationer, RSV S 1997:17, skall bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen och med en sammanlagd körsträcka om mer än 100 mil per år.

Enligt ML gäller olika regler för personbilar och motorcyklar, å ena sidan i verksamheter i allmänhet och å andra sidan i verksamheter avseende bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor. Skillnaden i reglerna har sin grund i avdragsförbudet för vissa personbils- och motorcykelförvärv enligt 8 kap. 15 § ML.

Mopeder och snöskotrar är inte motorcyklar och omfattas därför inte av specialreglerna.

Det som sägs om personbilar gäller i fortsättningen även motorcyklar.

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående skatt vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag.

	Taxi	Bilhandel	Biluthyrning Begravnings- byråer Trafikskolor	Övriga
Inköp	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag

Hyra	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
Drift	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
<b>Uttagsbeskattning:</b>				
Ägd bil	Ja	Ja	Ja	Nej
Hyrd bil	Ja **)	Nej	Ja	Nej

\*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för godstransporter.

\*\*) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt förelegat för momsens på hyreskostnaden.

## 25.2 Verksamheter i allmänhet

### 25.2.1 Köp och försäljning av personbil

#### Ej avdragsrätt 8 kap. 15 § ML

Enligt 8 kap. 15 § ML föreligger avdragsförbud för ingående moms vid inköp av personbilar för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263), transporter av avlidna eller körkortsutbildning. Detta innebär att inköp av personbil som är avsedd för återförsäljning i bilhandel, för uthyrning i uthyrningsverksamhet, för persontransporter i taxirörelse, för transporter av avlidna i begravningsverksamhet eller för körkortsutbildning inte omfattas av avdragsförbudet. P.g.a. lagens uttryckssätt, @andra ändamål än@, gäller avdragsförbudet däremot vid inköp av personbilar till nämnda verksamheter när bilen ska användas på annat sätt än som lagen anger, t.ex. som tjänstebil eller för godstransporter.

**Momsfri  
försäljning  
3 kap. 24 § ML**

När avdragsförbud förelegat vid inköp av en personbil kan den säljas mervärdesskattefritt p.g.a. bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Vid försäljning av personbilar som enligt tidigare bestämmelser omfattats av avdragsrätt vid inköpstillfället, skall dock beskattning ske enligt ML:s allmänna regler.

**Privat  
användning  
Personbil**

Enligt 2 kap. 5 § 3 p. ML uttagsbeskattas privat användning av personbil i företaget om avdrags- eller återbetalningsrätt förelegat vid förvärvet eller, när det gäller hyrd bil, hela leasingmomsen varit avdragsgill. Uttagsbeskattning vid privat användning av en personbil ska därför inte ske i andra verksamheter än bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

**Privat  
användning  
Lastbil**

**2 kap. 5 § 2 p.  
ML**

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i momshänseende är lastbilar och bussar, som andra varor. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis förelegat vid inköpet av fordonet och att värdet av användningen är av mer än ringa värde, se 25.1. Uttagsbeskattning sker av såväl ägda som leasade fordon.

### **25.2.2 Leasing av personbil**



**Avdrag med  
50 % 8 kap.  
15-16 §§ ML**

Avdrag för ingående moms på hyra (leasing) av personbil medges enligt en schablonregel med 50 % av den ingående momsen på hyran. En förutsättning för att avdrag ska få göras är att bilen används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Bilen får anses använd i mer än ringa omfattning om den körs minst 300 mil per år i verksamheten vid helårsleasing. Vid kortare hyresperioder får användning i verksamheten relateras till hyrestiden.

Avdraget medges schablonmässigt och formen för avtalet om uthyrning är utan betydelse, dvs. samma regler gäller både vid långtids- och korttidsleasing och oavsett om det är fråga om fullserviceleasing eller finansiell leasing. Även om bilen används uteslutande i verksamheten föreligger avdragsrätt endast för 50 % av den ingående momsen på leasing- och hyresavgiften.

**Privat  
användning**

Privat användning av en hyrd personbil uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för hela leasingmomsen, 2 kap. 5 § 3 p. ML. När det gäller hyrd personbil, ska därför uttagsbeskattning på grund av privat användning ske endast i biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

**Hyran får  
ej delas upp**

Den avtalade hyresersättningen för bilen betraktas som en helhet. Det är inte tillåtet att dela upp ersättningen så att t.ex. räntekostnader som belastar bilen debiteras separat utan moms. Hyran innefattar visserligen räntekostnader, men dessa avser uthyrarens kapitalskuld. Av ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:11) framgår att det inte heller är möjligt att upprätta ett separat hyresavtal avseende extrautrustning, för att hyrestagaren därigenom ska få avdrag med mer än 50 %

av den ingående momsen på extrautrustningen. Vid fullserviceleasing gäller samma sak i fråga om bilens driftkostnader. En separat fakturering av dessa medför således inte att hyrestagaren får rätt till större avdrag än 50 % av momsen på driftkostnaderna.

Om hyrestagaren däremot själv får köpa extrautrustning eller stå för bilens driftkostnader, gäller inte den 50 %-iga schablonregeln. Då gäller i stället avdragsreglerna för extrautrustning och driftkostnader, se avsnitt 25.2.3.

#### **Förhandsbesked, serviceavtal**

RR ansåg i dom gällande förhandsbesked år 1999 (mål nr 7471 och 7472-1998) att moms enligt serviceavtal för personbil som förhyrdes genom s.k. finansiell leasing, var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med en återförsäljare med vilken sökandebolaget även hade ingått hyresavtalet avseende personbilen.

#### **Leasingbilen förvärvas**

Om en hyrestagare förvärvar en personbil innan hyrestiden enligt kontraktet har gått till ända måste han betala resterande leasingavgifter fram till hyrestidens utgång. Den moms som belöper på lösen av leasingkontraktet kan inte anses avse leasingavgifter utan utgör moms på förvärv av en personbil. På grund därav föreligger inte avdragsrätt för moms som belöper på lösen av ett leasingkontrakt avseende en personbil om det inte sker för en sådan användning att avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger vid personbilsförvärv.

## **Leasingbilen återlämnas**

Om bilen i stället återlämnas till uthyraren före hyrestidens utgång framgår av ett förhandsbesked (RSV Im 1974:31) att det belopp som hyrestagaren då får betala inte kan anses utgöra ersättning för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Någon moms ska då inte tas ut.

### **25.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil**

## **Fullt avdrag för driftkostnader 8 kap. 16 § ML**

Rätt till avdrag föreligger för all ingående moms på driftkostnader för personbil som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML eller som har hyrts för användning i en sådan verksamhet oavsett om fordonet helt eller delvis används i verksamheten i fråga. Någon uppdelning med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver således inte göras. Som driftkostnad anses kostnad för bl.a. bensin, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

## **Anställd betalar drivmedlet**

Fr.o.m. inkomståret 1997 är inriktningen att en anställd som har bilförmån, själv ska betala allt drivmedel och få kostnadsersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Under dessa förutsättningar är arbetsgivaren inte berättigad till avdrag för någon del av momsen på drivmedlet, eftersom det är den anställde och således inte arbetsgivaren som har gjort förvärvet. Utgiven kostnadsersättning berättigar således inte till avdrag för ingående moms. Se avsnitt 15.5.

Om bilen inte är ett inventarium i verksamheten får avdrag för ingående moms på i rörelsen bokförda driftkostnader göras till den del de avser verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

enligt ML, jfr 8 kap. 3 § ML och, vid s.k. blandad verksamhet 8 kap. 13 och 14 " ML. Om en enskild näringsidkare inte belastat rörelsen med löpande driftkostnader utan tagit ut s.k. milersättning för bilkörning i verksamheten, kompenseras han för den ingående momsen genom att schablonavdraget vid inkomsttaxeringen, f.n. 15 kr per mil, inkluderar moms.

### **Extra- utrustning**

Kostnad för nyanskaffning eller utbyte av extra utrustning, tillbehör m.m. till en personbil räknas inte som driftkostnad. Avdrags- eller återbetalningsrätt kan dock föreligga enligt de allmänna reglerna i ML.

Som exempel på sådan utrustning kan nämnas biltelefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare, takbox och bilstereo. Hänvisningen till de allmänna reglerna innebär att det kan bli fråga om proportionering av den ingående momsen om bilen används i en blandad verksamhet eller om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk.

När det gäller extra utrustning påverkas inte avdragsrätten av om utrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

### **Egen bil i tjänsten**

Avdragsrätt för ingående moms på driftkostnader, t.ex. bensin, kan även föreligga när en anställd, som använder sin egen bil i tjänsten, gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning. I denna situation betalar således arbetsgivaren t.ex. bensinkostnaden i stället för att ge den anställde bilersättning. En förutsättning för avdragsrätten är att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren och bensinbolaget sänder räkningen direkt till denne eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för

utlägget återfår detta mot kvitto. Vidare krävs att kvittot/fakturan kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med bokföringslagens krav och uppfyller kraven på en faktura enligt 11 kap. ML. Avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i så fall för arbetsgivaren enligt de allmänna reglerna i ML. Se avsnitt 15.5.

## **25.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor**

### **25.3.1 Köp av bilar**

Avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML gäller inte vid inköp av personbilar för återförsäljning i bilhandelsföretag, för uthyrning i biluthyrningsföretag, för persontransporter i taxiföretag, för transporter av avlidna eller för körkortsutbildning.

Vid personbilsköp för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller däremot avdragsförbudet. Detsamma gäller för bilar som helt eller delvis ska användas för godstransporter.

Om bilen används för både person- och godstransport, liksom när den i övrigt endast delvis används i exempelvis persontransportverksamheten, gäller bestämmelserna om uppdelning av den ingående momsen i 8 kap. 13 och 14 § ML. Transport av resgods i samband med persontransport medför dock inte någon begränsning av avdragsrätten.

### **25.3.2 Leasing av bilar**

#### **25.3.2.1 Bilhandel**

Om ett bilhandelsföretag hyr in fordon för att användas i verksamheten gäller regeln i 8 kap. 16 § ML om avdrag med 50 % av momsen på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning (mindre än 300 mil per år) föreligger ingen avdragsrätt för

den ingående moms. För leasingbilar i bilhandelsföretag gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 25.2.2.

### **25.3.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning**

Om ett företag hyr in fordon för att användas för uthyrning, för personbefordran i taxiverksamhet, för transport av avlidna eller för körkortsutbildning gäller inte avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML. Inte heller gäller sådan schablonmässig begränsning av avdrag för leasingmomsen som anges i 25.3.2.1 beträffande bilhandelsföretag. I stället gäller de allmänna reglerna i ML. Beträffande förvärv eller återlämnande av leasingbil, se avsnitt 25.2.2.

För en personbil som hyrs in för annan användning i verksamheten, t.ex. tjänstebilar, föreligger emellertid, enligt 8 kap. 16 § ML, rätt till avdrag med endast 50 % av den moms som belöper på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning (mindre än 300 mil per år) i verksamheten får inget avdrag göras för ingående moms. Beträffande sådana leasingbilar gäller samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 25.2.2.

### **25.3.3 Försäljning av personbilar**

Försäljning av en personbil är en skattepliktig omsättning såvida undantaget i 3 kap. 24 § ML inte är tillämpligt. Undantaget gäller andra tillgångar än omsättningstillgångar för vilka avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML inte förelegat vid förvärvet. Normalt beskattas således försäljning av personbilar i såväl bilhandel som i uthyrnings- eller taxiföretag liksom i begravningsbyråer och trafikskolor. Eftersom skattskyldigheten är knuten till avdragsrätten för det aktuella fordonet kan dock övergångsvis vissa personbilar i t.ex. trafikskolor och taxiföretag säljas utan moms. Detta gäller om bilen inköpts före år 1997 resp. år 1991, dvs. innan personbilsinköpen i

sådan verksamhet blev avdragsgilla.

### **Förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked den 14 december 1995 (ej överklagat) ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML tillämpats på en överlåtelse av tillgångar och någon moms därför inte debiterats, inte medför att förutsättningar föreligger för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. p. 1 ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna momsrättsliga principer. Detta innebär att omsättning av t.ex. en uthyrningsbil i ett biluthyrningsföretag, som tidigare förvärvats momsfritt vid övertagande av verksamheten, inte är undantagen från skatteplikt vid en senare försäljning.

### **Begagnade bilar**

För försäljning av begagnade bilar kan säljaren under vissa omständigheter tillämpa vinstmarginalbeskattningsreglerna i 9 a kap. ML, se avsnitt 12.2.

### **Försäljning till utländska beskickningar m.fl.**

Enligt 3 kap. 26 a § ML undantas försäljning av motorfordon från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 6 och 7 " ML. Se avsnitt 28.

#### **25.3.4 Driftkostnader**

Samma regler gäller som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 25.2.3.

#### **25.3.5 Uttag och privat användning**

Uttagsbeskattning ska ske när en vara eller en tjänst tas ut för privat bruk eller annars

tillhandahålls för rörelsefrämmande ändamål. Uttagsbeskattningens syfte är att ta tillbaka den moms som tidigare dragits av, däremot inte att beskatta den uteblivna vinsten.

Allmänt om uttag av varor och tjänster, se avsnitt 5 och 11.

#### **25.3.5.1 Uttag av personbil**

Uttagsbeskattning ska, enligt 2 kap. 2-3 " ML, ske när en personbil tas ut från verksamheten för privat bruk från ett bilhandels-, biluthyrnings-, trafikskole- eller persontransportföretag under förutsättning att rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående momsen föreligger vid förvärvet. Detsamma gäller när en sådan bil överläts till ett pris som understiger inköpsvärdet, om prisnedsättningen inte är marknadsmässigt betingad, eller när bilen förs över till en annan verksamhetsgren, där avdrags- eller återbetalningsrätt för sådant förvärv inte föreligger.

#### **Beskattnings- underlag**

Underlaget för uttagsbeskattning är inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden, 7 kap. 3-3 a " ML. Se även avsnitt 11. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jfr dock sista stycket i avsnitt 25.3.5.2.

#### **25.3.5.2 Uttag av tjänst**

Reglerna för uttagsbeskattning av tjänster för den nu aktuella kategorin företag återfinns i 2 kap. 5 § ML. Uttagsbeskattningen ska ske om tjänsten tillhandahålls eller nyttjandet sker gratis eller till underpriser jämfört med till kostnaden för att utföra tjänsten.



**Tjänst utförs  
2 kap. 5 § 1 p.  
ML**

Uttagsbeskattning ska ske då en tjänst utförs åt den skattskyldige själv eller åt personalen för privat ändamål eller i övrigt utförs för rörelsefrämmande ändamål. Som exempel kan nämnas att ett biluthyrningsföretag hyr ut en personbil eller ett taxiföretag utför en taxiresa till ett pris som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Med kostnad för att utföra tjänsten förstås, enligt 7 kap. 3 a § ML, den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten. I exemplet ovan avses således med kostnad för att utföra tjänsten, den normala hyreskostnaden respektive taxikostnaden minskat med tillämpade rabatter och försäljningsvinst, i princip självkostnaden.

**Beskattnings-  
underlag**

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3-3 a " ML. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

**Privat  
användning  
Lastbilar 2 kap.  
5 § 2 p. ML**

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i momshänseende är lastbilar och bussar, som övriga varor enligt ML. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis, förelegat vid inköpet av fordonet. Uttagsbeskattning sker även av leasade fordon. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är av mer än ringa värde, se 25.1.

**Beskattnings-  
underlag**

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3-3 a " ML. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jfr dock sista stycket i detta avsnitt.

**Privat  
användning  
Personbilar  
2 kap. 5 § 3 p.  
ML**

Det är endast i vissa fall som uttagsbeskattning ska ske på grund av att en personbil används av företagaren eller av någon annan. En förutsättning för uttagsbeskattning är att företaget har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående momsen vid bilköpet eller, i fråga om en leasad bil, haft avdrags- eller återbetalningsrätt för hela den ingående momsen på leasingkostnaden. Det medför att endast personbilar som förvärvas eller hyrs för ändamålet återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263), transporter av avlidna eller körkortsutbildning blir föremål för uttagsbeskattning vid privat användning. Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa, se 25.1.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil i andra fall ska således inte ske, dvs. när det gäller personbilar som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML eller leasade personbilar som omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

## Drivmedelsförmån, ej uttagsbeskattning

Tidigare ingick värdet av drivmedelsförbrukningen i värdet av en bilförmån. I samband med uttagsbeskattning enligt ML för privat användning av en personbil kom därmed drivmedlet att uttagsbeskattas automatiskt. Fr.o.m. inkomståret 1997 är inriktningen att en anställd som har bilförmån, själv ska betala allt drivmedel och få kostnadsersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Arbetsgivaren har då inte avdragsrätt för ingående moms för någon del av den moms som avser drivmedlet, se 25.2.3. Om arbetsgivaren trots detta betalar allt drivmedel, ska den anställda beskattas för en särskild drivmedelsförmån vid inkomstbeskattningen.

Om arbetsgivaren förvärvar drivmedlet, föreligger avdragsrätt för denne enligt 8 kap. 16 § p. 1 ML: @En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten@. Detta gäller om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna och även för de företag som kan komma att uttagsbeskattas för privat användning av en personbil. Eftersom drivmedelskostnaden utgör en driftkostnad, torde en drivmedelsförmån, med hänsyn till ovan citerade avdragsregel, inte kunna medföra uttagsbeskattning enligt ML.

## Beskattnings- underlag

Underlaget för uttagsbeskattning av den privata användningen av personbil regleras i 7 kap. 4 § ML. Uttagsbeskattning för anställds användning ska ske med 20 % av det värde på vilket arbetsgivare ska beräkna arbetsgivaravgifter för bilförmån åt anställd (se nedan). Värdena fastställs årligen av RSV. Underlaget för uttagsbeskattning för privat användning, för egen företagare eller delägare i handelsbolag, bestäms av SKM, efter ansökan, enligt samma grunder som anges i 9 kap. 2 § SBL. I enlighet med SBL:s regler kan jämkning av förmånsvärdet ske även i fråga om underlaget för uttagsbeskattning enligt ML.

Redovisningen av uttagsbeskattningen avseende användning av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts, 13 kap. 15 § ML.

## 25.4 Export, import och EG-handel

För omsättning av bilar från Sverige till andra länder gäller olika regler för omsättning till ett annat EG-land och till ett land utanför EG. För omsättning som enligt bestämmelserna i 5 kap. ML är att anse som omsättning utom landet ska någon moms inte tas ut. Det kan gälla vid export, jfr 1 kap. 10 § ML, eller när varan i övrigt anses omsatt utomlands, t.ex. vid exportvagnregistrering. Moms ska inte heller tas ut för omsättning inom landet av ett nytt transportmedel, jfr 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EG-land, eftersom en sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. EG-förvärvaren ska i stället beskattas i det land där bilen stadigvarande ska användas.

Vid import av bilar till Sverige erlägger köparen momsen till Tullverket och vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EG-land till SKM. Om köparen vid ett sådant EG-förvärv inte är registrerad till moms ska momsen betalas till SKM i Dalarnas län,

## **VMB-köp i utlandet**

Eftersom de flesta näringsidkare inte har avdragsrätt för ingående moms vid köp av personbil, är det viktigt hur dessa agerar vid köp av begagnad personbil från ett annat EG-land. Är personbilen föremål för vinstmarginalbeskattning, får den svenske näringsidkaren betala säljarlandets moms, som då inte debiteras öppet i fakturan. Fakturan ska i stället innehålla en uppgift om att marginalbeskattning gäller för transaktionen.

## **GIF**

Ska den köpta personbilen inte marginalbeskattas, utan i stället beskattas som ett GIF på grund av att den endast har innehafts av skattskyldiga ställer säljaren i utlandet, som i detta fall inte ska debitera moms, ofta långtgående krav på köparen när det gäller bevisning om att bilen förs över gränsen. Motsvarande krav på dokumentation vid varuförsäljning från Sverige finns beskrivna i avsnitt 9.6.1. Enligt RSV:s uppfattning är det inte tillåtet för den svenske näringsidkaren att nöja sig med en debitering av utländsk moms, endast av den anledningen att säljaren ställer vissa krav på dokumentering (intyg, VAT-nummer, adress m.m.).

En näringsidkare får således inte underlåta att lämna tillräcklig information till säljaren i utlandet för att därigenom undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed utnyttja eventuella skillnader i skattesats mellan länderna. Detta gäller även svenska bilhandlare som köper personbilar i utlandet.

## **Nya transportmedel**

Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas i avsnitt 9. Se även informationsbladet Moms på nya transportmedel (bilar, båtar, flygplan), RSV 556.

## **Exportvagnförteckning** **5 kap. 9 § 1** **st. 7 p. ML**

Omsättning av en ny personbil som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning räknas som en omsättning utom landet, jfr 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML. Detta gäller oavsett om köparen är bosatt i ett annat EG-land eller ett land utanför EG och om bilen ska föras ut till ett EG-land eller ett land utanför EG. En exportvagnregistrering medför att inte bara betalning av moms utan även andra skatter och avgifter, uppskjuts till beskattning i hemlandet.

Exempel:

En person som är bosatt i utlandet och på tillfälligt besök i Sverige vill köpa en personbil här och ta med den när han återvänder till utlandet. Han kan då köpa en ny bil utan moms om den registreras som exportvagn. Han kan vända sig till en bilfirma och bestämma sig för en viss bil. Därefter ska han ansöka om exportvagnregistrering av bilen på en särskild blankett, som finns hos Tullverket eller bilfirman. Ansökan lämnas till någon av tullmyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö, Sundsvall eller Uddevalla. Om ansökan bifalles kan bilfirman leverera bilen momsfritt och med exportvagnsskyltar. Exportvagnregistreringen är giltig under ett år, men för köpare inom EG gäller att bilen direkt ska föras ut till hemlandet och där anmälas för registrering och beskattning.

En person som ska flytta utomlands kan under vissa omständigheter få exportvagnregistrering av en bil.

Tullverket lämnar upplysningar om exportvagnregistrering.

## **Ny bil**

Med ny bil avses vid exportvagnregistrering en helt obegagnad bil. Definitionen av nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML gäller endast mervärdesbeskattningen vid EG-handel.

## **Lastbilar, bussar och begagnade personbilar**

Lastbilar, bussar och begagnade personbilar kan inte föras in i exportvagnförteckning. För sådana fordon gäller ML:s allmänna regler för omsättning av varor inom och utom landet. Såväl när säljaren levererar varan till en plats utanför EG (5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML), som när det gäller s.k. turistförsäljning (5 kap. 9 § 1 st. 9 p. ML) måste säljaren kunna visa att fordonet omsatts i ett land utanför EG. Vid turistförsäljning, dvs. när köparen själv för ut fordonet ur landet, krävs - för att i efterhand kunna hänföra omsättningen till skattefri export och återbetala erlagd moms - att fakturan eller jämförlig handling är påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EG för att föras ut till tredje land (14 § MF). Exporten bör anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i bilregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen tullen eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket.

Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas i avsnitt 9.

**Bärgning,  
reparation  
5 kap. 6 b § ML**

Bärgning, reparation eller service i Sverige av en lastbil, buss eller släpvagn till en lastbil, personbil eller MC är tjänster som, enligt 5 kap. 6 b § ML, anses omsatta utomlands om köparen av tjänsten återopar sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och fordonet efter tjänsten åter förs ut ur landet. Bilverkstaden ska i sådana fall inte debitera någon svensk moms. Momsen ska i stället redovisas och betalas av köparen. För utländska personer, som inte kan återopa VAT-nummer i annat EG-land för sitt förvärv, gäller ML:s allmänna regler för sådan tjänst som utförs i Sverige, jfr 5 kap. 6 § 4 p. ML.

På motsvarande sätt ska en bilverkstad i ett annat EG-land inte debitera någon moms när en svensk person under återopande av sitt svenska VAT-nummer köper en sådan tjänst. Den svenske köparen ska i stället redovisa svensk moms, förvärvsskatt, för den köpta tjänsten.

Tjänster av detta slag inom EG och vilken dokumentation som krävs behandlas i avsnitt 10.

### **25.5 Bilskrotning**

Enligt bilskrotningslagen (1975:343), BL, utgör bilskrotning ett yrkesmässigt omhändertagande av skrotbilar för slutskrotning eller för tillvaratagande av delar av sådana bilar för försäljning. Chassinummer och skyltar ska förstöras för att en korrekt bilskrotning ska anses ha skett.

Enligt BL ska skrotningsavgift betalas för personbil och buss med en totalvikt av högst 3 500 kg och lastbil med skåpkarosseri och med en totalvikt av högst 3 500 kg. För bussar och lastbilar ska skrotningsavgift endast betalas i de fall då försäljningsskatt ska betalas för sådana fordon enligt lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon. Detta innebär att skrotningsavgift tas ut för vad som anses som



personbil enligt ML.

### **Skrotningsavgift**

Skrotningsavgift ingår i ersättningen vid försäljning av bil och beläggs därför med moms (RSV Im 1975:32). Erlagda skrotningsavgifter överförs till en särskild bilskrotningsfond, ur vilken bestridskostnaderna för skrotningspremier till fordonsägare vid skrotning och bidrag till kommunerna för att bl.a. skaffa undan övergivna bilvrak.

För att skrotningspremier ska betalas ut, måste fordonsägaren lämna intyg om att fordonet har skrotats, s.k. skrotningsintyg. Intyget ska vara utfärdat av auktoriserad bilskrotare eller av kommun som inrättat upplag eller annat mottagningsställe för skrotbilar.

### **Skrotningspremie**

Skrotningspremier som uppbärs av bilskrotare eller annan ägare till bil i samband med skrotning utgör inte ersättning för någon tillhandahållen tjänst. Eftersom någon omsättning inte skett ska bilägaren inte redovisa moms för den uppburna skrotningspremier.

### **Omhändertagande och skrotning**

Ersättning som en bilskrotare uppbär från bilägaren för att ta hand om och skrota bilen är en omsättning som medför skattskyldighet. Moms ska således redovisas för beskattningsunderlaget för skrotningstjänsten. Beskattningsunderlaget utgörs antingen av ersättning som bilägaren betalar kontant eller som avräkning mot ersättning som bilskrotaren betalar bilägaren för övertagande av bilen.

Bilägare, som haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid bilköpet, ska redovisa moms vid försäljning av bilen till

skrotföretaget. Beskattningsunderlaget utgörs av det avtalade priset med tillägg för eventuell avräkning för skrotningspremie. Skrotföretaget har avdragsrätt för sådan debiterad ingående moms, oavsett om bilen till någon del ska säljas eller om den omedelbart ska förstöras.

För försäljning av bildelar kan skrotföretaget tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning, se avsnitt 12.2.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 11.1 Allmänt

##### **Beskattnings- underlag 7 kap. ML**

Beskattningsunderlaget är det värde på vilket moms ska beräknas. Gällande skattesats uttrycks i viss procent som ett pålägg på beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs normalt av ersättningen för en såld vara eller tjänst minskad med den moms som ingår i ersättningen. Beskattningsunderlaget kan därför uttryckas som ett värde exkl. moms. Uttag av vara eller tjänst är också omsättningar för vilka beskattningsunderlag ska beräknas. Uppdelning av beskattningsunderlag ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer. Gällande skattesatser framgår av avsnitt 13.

Bestämmelserna om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML. När det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) återfinns bestämmelser om beskattningsunderlag i de särskilda kapitlen som innehåller bestämmelser om VMB. För begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns därför bestämmelser om beskattningsunderlag i 9 a kap. 9-12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitt 12.

För vissa situationer anges direkt i ML vad som utgör beskattningsunderlag. Huvudregeln för att bestämma beskattningsunderlaget innebär dock att man utgår från ett bruttovärde, som minskas med ett belopp som motsvarar moms. För normal omsättning av varor

och tjänster utgörs ifrågavarande värde av ersättningen för varan eller tjänsten (7 kap. 3 § 1 p. ML). Med ersättning avses det pris inkl. moms som har avtalats vid omsättning av en vara eller en tjänst.

Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

1. 20 procent när skattesatsen är 25 procent,
2. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent, och
3. 5,66 procent när skattesatsen är 6 procent.

### **Exempel**

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inkl. moms. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris) 12 000 kr

Avgår 20 % = 2 400 kr

Beskattningsunderlag = 9 600 kr

Att skattesatsen anges som en påslagsprocent medför att man får minska ersättningen för en omsättning med ett belopp motsvarande momsen för att därefter bestämma momsen enligt gällande skattesats till samma belopp på det framräknade nettovärdet (beskattningsunderlag). Den systematik som lagstiftaren har valt innebär dock att det sällan behöver uppstå tveksamheter om hur beskattningsunderlaget ska bestämmas.

## **11.2 Ersättning**

**Ersättning 7 kap.  
3 a § ML**

Med ersättning förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten. I priset inbegrips värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta.

**Skatt, avgift**

Begreppet ersättning innefattar således moms, vilket inte begreppet vederlag i GML gjorde. Andra skatter och avgifter kan vara tull, skrotningsavgift och accis på bilar samt övriga punktskatter.

**Andra tillägg till priset**

I ersättningen ska inräknas sådana kostnadselement som t.ex. fraktkostnader, portokostnader (RÅ 1986 ref. 167 och RÅ 1987 ref. 157), postförskottsavgifter, försäkringspremier, efterkravsavgifter, fakturerings- och expeditonsavgifter, hanteringsavgifter, resekostnader, restidsersättningar och traktamentsersättningar för den skattskyldige själv eller anlitad arbetskraft, kundavgifter m.m.

**Droit de suite**

Från och med den 1 januari 1996 har i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk införts en rätt till ersättning (s.k. droit de suite) för konstnär vid vidareförsäljning av exemplar av konstverk i vissa fall. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Ändringen i upphovsrättslagen återfinns i SFS 1995:1273.

RSV har i en skrivelse 1997-11-04 (dnr 4862-97/900) uttalat att ersättning avseende droit de suite är ett kostnadselement som enligt 7 kap. 3 a § ML ska ingå i beskattningsunderlaget vid omsättning.

**Förhandsbesked  
Auktionsföretag**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-12-22 (ej överklagat) prövat frågan om ersättning för droit de suite ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i de fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). SRN ansåg att ersättning avseende droit de suite ska ingå i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till moms för ersättning avseende droit de suite.

**Självriskelimineringsavgift**

Vid uthyrning av bl.a. fordon svarar kunden normalt för den självrisk som uppkommer vid nyttjande av trafik- och vagnskadeförsäkring. Denna självrisk kan kunden avtala bort genom att erlægga en avgift till uthyraren. Ersättning för sådan självriskelimineringssavgift ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna uthyrningstjänsten (RSV/FB Im 1982:10).

**Förhandsbesked**

**Försäljningslikvid  
bortskänkes**

SRN har i ett förhandsbesked meddelat 1999-10-23 (överklagat) prövat 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. SRN uttalade att till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlægga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna är inte en omständighet som ska påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr. RÅ 1975 Aa 639). Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlägger.

**Förhandsbesked  
- samarbetsavtal  
avseende  
reseservice**

En resebyrå, som förmedlar diverse resetjänster åt researrangörer m.fl. erhåller ersättning för sina tjänster i form av provisioner. Resebyrån har träffat ett samarbetsavtal med företaget X enligt vilket resebyrån ska tillhandahålla X olika tjänster avseende reseservice. Såvitt framgår av handlingarna i ansökan är dessa tjänster skattepliktiga och omsätts inom landet. Alla provisioner enligt X:s IATA- nummer, liksom övriga provisioner som resebyrån erhåller från researrangörer m.fl., ska i sin helhet tillfalla X. Som full ersättning för resebyråns tjänster - tjänster avseende reseplanering undantagna - ska X betala viss procent av den totala omsättningen som X:s uppdrag till resebyrån genererar.

SRN besvarade den 19 juni 1997 frågan i förhandsbesked (ej överklagat) om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i den mån ersättning kom att utgå enligt samarbetsavtalet. Det beskrivna förfarandet innebär enligt nämnden att två skilda omsättningar föreligger för resebyrån, vilka i momshänseende ska behandlas var för sig, nämligen dels resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt X enligt samarbetsavtalet. Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse är att resebyråns ersättning ska utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån erhåller men som enligt avtalet ska tillfalla X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhåller i ersättning från X och de aktuella provisionerna utgör därför det avtalade pris som enligt 7 kap. 3 a § första stycket ML utgör ersättningen för tjänsterna.

SRN uttalade vidare bl.a. att det i föregående stycke redovisade synsättet innebär att i den mån de ifrågavarande beloppen överensstämmer med varandra, vilket enligt ansökan var avsikten, uppkommer inte någon skattskyldighet för resebyråns tillhandahållande av tjänster till X.

Resebyråns verksamhet finansierades - till aktuell del - i princip genom s.k. försäljningsprovisioner från researrangörer m.fl. Dessa provisioner utgjorde

skattepliktig omsättning för vilken skattskyldighet förelåg.

## **Inkassoavgift**

RSV har i en skrivelse 1991-09-30 (dnr 23105-91/D37) uttalat sig om inkassoavgifter. Innebörden härav är bl.a. följande.

Inkassoavgifter som gäldenären på grund av betalningsförsummelse ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning bör inte ingå i ersättningen för den ursprungliga varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadestånds- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären. Samma betraktelsesätt bör 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 ska dock redovisa moms gentemot sin uppdragsgivare på ersättning som erhålls för uppdraget även till den del denna helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

## **Ränta**

Ränta ska inte räknas in i ersättningen. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om verklig ränta. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om verklig ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.



## **Kredittillägg**

RÅ 1991 ref. 105 avsåg frågan om ett s.k. kredittillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. RR konstaterade att räntan (5,26 %) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. RR fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kredittillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget.

## **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 byggnadsföretags 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 hyrestagaren 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 eller motsvarande handling (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.

## **Dröjsmålsränta Avbetalningsränta**

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är verkliga räntor som inte ska inräknas i ersättningen.

## **11.3 Uttag**

### **11.3.1 Allmänt**

Anpassningen till EG:s bestämmelser när det gäller beskattning av uttag av varor och tjänster innebär, om inget annat särskilt anges i ML, följande.

Utgångspunkten för beskattningen i fråga om varor är inköpsvärdet (inköpspris + eventuella hemtagningskostnader) eller tillverkningskostnaden och i fråga om tjänster kostnaden för att utföra tjänsten. Före den 1 januari 1995 skedde uttagsbeskattning efter marknadsvärdet. Det bör noteras att inom inkomstskatteområdet ska fortfarande uttagsbeskattning ske efter marknadsvärdet.

I ekonomiskt hänseende kan reglerna om uttagsbeskattning i huvudsak sammanfattas med följande exempel. En tillgång inköps för 3 000 kr exklusive moms om 750 kr. Tillgången tas sedan ut ur näringsverksamheten och marknadsvärdet uppgår då till 5 000 kr inklusive moms 1 000 kr.

I näringsverksamheten kostnadsförs 3 000 kr som lageranskaffning eller som underlag för värdeminskingsavdrag och blir därigenom kostnadsfört enligt de regler som gäller härför. Samtidigt görs avdrag för momsen om 750 kr.

Uttagsbeskattningsreglerna vad gäller moms avser i princip att återföra det belopp till beskattning som avdrag tidigare medgivits för. Vid ändrad användning av investeringsvara ska i vissa fall jämkning enligt 8 kap. 16 a - 16 f §§ ML ske av moms. Jämningsreglerna blir dock inte tillämpliga eftersom anskaffningen dels understiger beloppsgränsen i nämnda regler och dels för att jämkning inte blir aktuell om uttagsbeskattning ska ske.

Uttagsbeskattning ska ske med den moms som belöper på inköpsvärdet och inte med det momsbelopp 1 000 kr, som hade utgått om varan sålts till marknadsvärdet. I förevarande exempel ska således moms redovisas för uttaget med 750 kr. Samtidigt ska vid inkomstbeskattningen marknadsvärdet tas upp som intäkt minskat med den moms som utgår enligt ML. Vid inkomstbeskattningen kommer nettot således att bli 1 250 kr (5 000 - 750 - 3 000), i vart fall sett över tiden. Förskjutning i tiden kan bero på t.ex. avskrivningsregler och när tillgången anskaffades.

Bestämmelserna om när uttag ska anses föreligga finns i

2 kap. 2 och 3 §§ ML, när det gäller varor, och i 2 kap. 5, 7 och 8 §§ ML, när det gäller tjänster.

### 11.3.2 Uttag av varor

#### 7 kap. 3 § 2 a p. ML

Det värde som man utgår ifrån vid beräkning av beskattningsunderlaget är inköpsvärdet inkl. moms för varorna eller liknande varor. Om sådant värde saknas är det i stället tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget som utgör ifrågavarande värde. Då moms inte är en kostnad för ett skattskyldigt företag utgörs detta värde av ett belopp exkl. moms. För att bestämma beskattningsunderlaget ska nämnda värde minskas på det sätt som framgår av 7 kap. 2 § ML. Det innebär att värdet ska minskas med 20 % om skattesatsen för det aktuella uttaget är 25 %.

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpsvärdet i ML:s mening. RSV:s uppfattning är att det historiska inköpsvärdet ska ligga till grund för uttagsbeskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde. Jfr dom av EG-domstolen meddelad 1997-05-29 (mål C-63/96).

### 11.3.3 Uttag av tjänster

#### 7 kap. 3 § 2 b p. ML

Det värde som man utgår ifrån vid beräkning av beskattningsunderlaget är kostnaden vid uttagstillfället för att utföra tjänsten. Här avses den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten. I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med moms. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Om det i tjänsten ingår förvärvade varor/tjänster ska

inköpsvärdet för dessa beräknas inkl. moms.

För att bestämma beskattningsunderlaget ska kostnaden för att utföra tjänsten minskas med 20 % om skattesatsen för omsättning av ifrågavarande tjänst är 25 % (7 kap. 2 § ML).

#### Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget är 80 % av inköpsvärdet inkl. moms för material och 80 % av den del av de fasta och rörliga kostnader som belöper på den utförda tjänsten.

#### **Förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked den 8 maj 1998 beträffande beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning (serveringstjänst) funnit att samtliga fasta och löpande kostnader som är hänförliga till tjänsten ska beaktas. Nämnden fann vidare att med "de fasta och löpande kostnaderna" avses såväl direkta som indirekta kostnader, oavsett om de belagts med moms eller inte. Förhandsbeskedet är överklagat. Se även avsnitt 26.1.

#### **11.3.4 Uttag, privat användning av personbil**

#### **7 kap. 4 § ML**

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i de fall som anges i 2 kap. 5 § 3 p. ML. Samma värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § SBL för anställds bilförmån, ska ligga till grund för bestämning av beskattningsunderlaget enligt ML. Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar moms. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med moms som utgör beskattningsunderlag.

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån enligt 9 kap. 2 § SBL, ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

### **11.3.5 Byggnadsverksamhet - Fastighetsförvaltning**

#### **7 kap. 5 § ML**

I 7 kap. 5 § ML finns bestämmelserna om hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML.

I 2 kap. 7 § ML anges att uttag ska ske om byggnads- och anläggningsarbeten tillförs egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Förutsättning för uttagsbeskattning är att den skattskyldige yrkesmässigt tillhandahåller byggtjänster åt andra.

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 8 § ML ske när fastighetsägare utför egenregiarbeten på egen fastighet som utgör anläggnings- eller omsättningstillgång i en yrkesmässig verksamhet, som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad verksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna. Förutsättning för uttagsbeskattning är att fastighetsägaren har anställda och att lönekostnaderna (inkl. avgifter som grundas på lönekostnaderna) för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas samt vilka avgifter som ska ingå, se närmare i avsnitt 22.8.

### **11.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget**

## **Avskiljbara prestationer**

### **7 kap. 7 § ML**

Ett tillhandahållande kan ibland innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer. Är omsättning av någon eller några av dessa skattepliktig, medan omsättning av andra är skattefri, ska beskattningsunderlaget för tillhandahållandet delas upp enligt 7 kap. 7 § ML. Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för omsättning av de avskiljbara prestationerna.

Delningsprincipen är den princip som ska tillämpas enligt ML vid bestämmande av beskattningsunderlag. I de fall gemensam ersättning utgår för avskiljbara prestationer, ska beskattningsunderlaget därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

När delningsprincipen inte går att tillämpa får en huvudsaklighetsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt och skattesats för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande. För att principen ska kunna bli tillämplig gäller således att prestationen i fråga ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i det huvudsakliga tillhandahållandet.

## **Paketsförsäljningar**

RSV har i skrivelse 1999-12-07 (dnr 10933-99/120) uttalat att av förenklingskäl bör vid s.k. paketsförsäljningar 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%) och två glas (skattesats 25%). 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 inkl. moms.

Nedan följer några exempel, där uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell.

### **Byggnadsentreprenad**

Det förekommer att entreprenören i samband med byggnads- 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.

Sådana direkta utlägg får brytas ut och nollbeskattas under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna och nollbeskattade beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning och nollbeskattning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma. Se vidare avsnitt 22.6.1.

### **Butiker, varuhus**

Uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell i butiker, kiosker och varuhus, som säljer livsmedel (skattesats 12 %), dagstidningar (skattesats 6 %), andra varor (skattesats 25 %) och lotter (skattefritt).

### **Hotell, restaurang**

Samma sak gäller för hotell- och restaurangföretag, som förutom kost (skattesats 25 %) och logi (skattesats 12 %) tillhandahåller tobaksvaror, souvenirer och andra skattepliktiga varor. Se avsnitt 4.2.2.4.

## **Banker**

I bank-, finans- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning tänkas utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepapperstjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer.

## **Uthyrning m.m.**

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventarieuthyrning eller annan skattepliktig tjänst. Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om fråga är om avskiljbara prestationer. Utarrendering av rörelse kan därför innefatta avskiljbara prestationer.

I ett förhandsbesked år 1994 (ej överklagat) hävdade ett oljebolag att den s.k. huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas för bolagets upplåtelse av servicestationer. Bolaget menade att den ersättning som bolaget erhöll från den enskilde återförsäljaren inte utgjorde någon egentlig hyra för skattefri upplåtelse av lokal. SRN ansåg dock att den ersättning som återförsäljaren lämnar för rätten att få disponera en bensinstationsanläggning (cisterner, pumpar, skärmtak, skyltar, vissa rättigheter m.m. samt butikslokal med inventarier och hallar för biltvätt) skulle delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Nämnden ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Sökandebolaget ansågs därför inte vara skattskyldigt för den del av ersättningen som var att hänföra till fastighetsupplåtelse.

## **Franchising**

Motsvarande uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. "franchising" där i avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se beträffande franchising vidare i avsnitt 23.2.

## **11.5 Rabatter m.m.**



**Villkorliga  
rabatter  
7 kap. 6 § 1 st. ML**

Villkorliga rabatter, dvs. rabatter som erhålls vid betalning inom en viss tid, får inte minska beskattningsunderlaget. Även om köparen reducerar fakturabeloppet på grund av att betalning erläggs inom viss tid ska säljaren beräkna moms på hela fakturabeloppet före avdrag för rabatten. Köparens eventuella avdragsrätt för ingående moms avser samma belopp.

**Bonus, andra  
rabatter**

Om bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset, som inte är beroende av att betalning görs inom viss tid, lämnas i efterhand, får säljaren minska beskattningsunderlaget med ett belopp som motsvarar prisnedsättningen. Det innebär samtidigt en minskning av den utgående momsen. Beräkningen görs efter samma skattesats som i den ursprungliga fakturan. Som exempel på annan rabatt än villkorlig sådan kan nämnas kvantitetsrabatter och återförsäljarrabatter. Sådan rabatt får således reducera både beskattningsunderlaget och skatten.

**Kreditnota 11 kap.  
8 § ML**

Lämnas bonus, rabatter och andra prisnedsättningar i efterhand ska kreditnota eller motsvarande handling utfärdas, varav ska framgå bl.a. minskningen av både ersättningen och skatten. Kreditnotan är en förutsättning för säljarens rätt till minskning av utgående moms. Den ska medföra motsvarande minskning av ingående moms för köparen.

**13 kap. 24 § ML**

När en kreditnota utfärdas ska samma skattesats användas som på den ursprungliga fakturan. Detsamma gäller för annan kundkreditering.

## **Valfrihet**

Det har ansetts vara valfritt att återföra eller inte återföra moms som belöper på bonus, rabatter eller andra prisnedsättningar som lämnas i efterhand. Om både säljare och köpare är skattskyldiga eller har rätt till återbetalning kan det vara en onödig omgång att vidta dessa åtgärder. Bestämmelserna om kreditnotor i 11 kap. 8 § ML har visserligen en annan utformning än motsvarande bestämmelser i GML, men någon ändring i sak i detta hänseende tycks inte ha varit avsedd. Det måste dock råda överensstämmelse mellan säljarens och köparens åtgärder. Om säljaren väljer att redovisa momsen i kreditnotan är således samtidigt köparen skyldig att minska sin ingående moms med motsvarande belopp.

## **Kreditränta**

Kreditränta har i ett fall hänförs till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § 3 st GML (RSV/FB Im 1977:3). Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen samt debiterades ränta (straffränta) vid senare betalning. Räntedebitering respektive - kreditering skedde vid nästkommande faktureringsstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen.

## **Medlemsavgift, rabattkort**

Det förekommer att konsumenterna 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 vidare avsnitt 5.2.

**Försäljning av  
kuponghäften,  
rabattkuponger**

Ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger är inte någon från skatteplikt undantagen omsättning. Se vidare avsnitt 5.2.

**Inlösen av  
rabattkuponger,  
presentkort**

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget. Samma gäller inlösen av s.k. tvättkuponger.

**Reklambidrag**

Reklam från en leverantör har inte ansetts utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst, utan setts som ett bidrag för täckande av kostnader för mottagarens annonsering eller liknande. Bidraget kan även benämnas aktivitets-, annons- eller marknadsföringsbidrag. Svårigheten vad gäller bidragen är ofta att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra vederlag för exempelvis skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. I förhandsbesked B nedan sägs att den ersättning detaljist uppbär från leverantör för exponering av varor på ett säljfrämmande sätt (marknadsföringsbidrag) anses utgöra vederlag för skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst.

**Samaktivitets-  
bidrag**

I ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:14) har fråga besvarats om bestämmelserna om återbäring var tillämpliga på s.k. samaktivitetsbidrag, som ett bolag lämnade till de detaljister som sålde bolagets varor. Samaktivitetsbidraget ansågs inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML, varför någon minskning av tidigare redovisad utgående moms inte var tillåten. Frågan om samaktivitetsbidrag har även år 1992 varit föremål för prövning av SRN i ett förhandsbesked (ej överklagat). Även här ansågs samaktivitetsbidraget inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML. Se vidare nedan avseende rabattkuponger.

## **Förhandsbesked Rabattkuponger**

SRN har lämnat tre förhandsbesked 1996-06-13 beträffande hanteringen av s.k. rabattkuponger i dagligvaruhandeln.

Förhandsbeskeden får dock anses överspelade till de delar dessa avser fastställande av beskattningsunderlag vid inlösen av rabattkuponger. Se nedan EG-dom Elida Gibbs.

A. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. De avsåg att utarbeta nya avtal om hur prisnedsättningen genom rabattkuponger skulle hanteras. Enligt de tänkta avtalen köpte detaljisten varor från en grossist eller direkt från leverantören. Konsumenten erhöll viss rabatt mot avlämnande av en rabattkupong. Leverantören ersatte i efterhand detaljisten med motsvarande belopp.

SRN motiverade sitt beslut bl.a. enligt följande.

De tilltänkta avtalen fick anses innebära att detaljisten åtog sig att sälja aktuell vara till konsument mot viss kontant betalning jämte en kupong, som leverantören åtog sig att därefter inlösa med det på kupongen angivna beloppet. Den kupong som detaljisten erhöll vid försäljningen till konsumenten utgjorde därmed en del av dennes ersättning för varan till ett värde motsvarande beloppet på kupongen, varför förfarandet inte innebar att detaljisten hade reducerat eller rabatterat priset på varan. Detaljistens ersättning från konsumenten bestod således av summan av det kontanta vederlaget och det värde som kupongen hade för detaljisten på grund av leverantörens åtagande att inlösa den (jfr EG-domstolens övervägande i avgörandet C-126/88 rörande vad en kupong under olika förutsättningar kan anses representera ur ekonomisk synvinkel). SRN ansåg vidare att förfarandet inte innebar att detaljisten omsatte en skattepliktig tjänst åt leverantören, och att detta gällde både detaljistens åtagande att acceptera en kupong som betalningsmedel från konsumenten och detaljistens hantering med kupongerna efter försäljningen. Denna sistnämnda hantering var, enligt SRN, i allt väsentligt att betrakta som administrativa

åtgärder som detaljisten utförde i eget intresse för att erhålla vad man enligt kupongerna, till följd av avtalet, hade att fordra av leverantören. Härutöver fann SRN att detaljisten skulle vid försäljningen till konsumenten redovisa utgående moms på varans fulla pris med kupongens värde inräknat. Kupongen tjänade därefter i detaljistens hand endast som bevis på den fordran som detaljisten hade på leverantören på grund av leverantörens åtagande att inlösa kupongerna och som underlag för kommande avräkning mellan sökandena. Leverantörens inlösen av kupongen innebär därför, enligt SRN, endast en reglering av en tidigare uppkommen skuld och denna inlösen kunde inte påverka momsredovisningen för någon av sökandena. B. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denna förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som skulle främja ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnade samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen.

SRN:s motivering följde i huvudsak den under fall A redovisade. SRN fann således att detaljisten var skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören hade avdragsrätt för den ingående moms som hänförde sig till den del av ersättningen som avsåg denna tjänst, och att detta gällde oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten skedde via ett grossistföretag eller ej.

En ledamot i SRN var skiljaktig och ansåg att någon moms inte skulle utgå på någon del av ersättningen.

C. Sökanden var leverantör inom dagligvaruhandeln. I samband med försäljningskampanjer löste leverantören in rabattkuponger. Betalningen sker till ett fristående s.k. kupongföretag.

SRN gjorde inledningsvis en jämförande hänvisning till EG-domstolens överväganden i avgörandet C-

126/88 rörande the Boots Company PLC och gjorde därvid motsvarande bedömning i detta hänseende som i förhandsbeskedet avseende fall A. SRN ansåg därefter att förfarandet inte innebar att detaljisten reducerat eller rabatterat priset på varan, utan att det var leverantören som i praktiken, på grund av sitt inlösenåtagande, betalade en del av konsumentens vederlag för varan till detaljisten och att detta skedde direkt vid detaljistens försäljning till konsumenten. Bedömningen av detta inlösenåtagande motsvarade den bedömning som gjordes i förhandsbeskedet avseende fall A. Fråga var således, enligt SRN, inte om någon nedsättning av priset i efterhand för den av leverantören försålda varan och någon tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 6 § 1 st. ML, kunde därför inte bli aktuell. Inte heller kunde på någon annan grund nedsättning av leverantörens beskattningsunderlag ske i anledning av det ifrågavarande förfarandet. SRN fann således att leverantören inte hade rätt att minska beskattningsunderlaget med vad som utgavs avseende de aktuella kupongerna.

**EG-dom**  
**Elida Gibbs**

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s. k. rabattkuponger har av EG-domstolen behandlats i dom meddelad 1996-10-24 (mål C-317/94). 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 beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner. Se vidare RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

## **Presentkort på bensin**

Det förekommer att bilhandlare vid olika säljkampanjer erbjuder sina kunder bensin i samband med bilköp. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt och frågan är i vilka fall bilhandlaren kan tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på bensinen.

Om kunden får ett presentkort att använda för bensinköp vid något bensinbolag, har bilhandlaren inte gjort avdragsberättigat förvärv till sin verksamhet. Om kunden i stället får en kreditcheck, som resulterar i att bilhandelsföretaget faktureras i samband med att kunden tankar, har bilhandelsföretaget rätt till avdrag för den moms som belöper på bensininköpet.

Detsamma gäller om kunden får tanka från bilhandlarens egen bensinpump. I denna situation är den ingående momsen redan avdragen i redovisningen.

Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Köpeskillingen för bilen är oförändrad. Bilhandlaren har i stället tagit på sig andra kostnader för att göra bilköpet attraktivt.

Vad gäller oljebolagens kontokortsrabatter, se avsnitt 5.4.

## **Pant**

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt RSV behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returburkar, se avsnitt 13.2.

## **11.6 Justering p.g.a. kundförluster**

## **7 kap. 6 § 3 st. ML**

Om förlust uppkommer på en fordran och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får avdrag ske med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten. Avdraget görs genom att den utgående momsen minskas. Det ska beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Detsamma gäller om betalning inte inflyter för själva momsbeloppet. Nedsättning av tidigare redovisad utgående moms får då endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad moms på förlusten. Se vidare avsnitt 15.3.3.

## **Försäkring**

Det förekommer att företag försäkrar sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget erhåller försäkringsersättning p.g.a kundförlust, påverkar dock inte företagets rätt att genom avdrag korrigera den utgående moms som tidigare redovisats. Se även avsnitt 15.3.3.

## **11.7 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import**

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den moms som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för moms. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar moms. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan momsen beräknas. Se även avsnitt 18.3.



**7 kap. 2 §  
2 st. ML**

För vissa uppräknade tjänster i 1 kap. 2 § 2 och 3 p. ML som är omsatta inom landet av utländska företagare är den som förvärvar tjänsten skattskyldig. För den som förvärvar tjänsten utgör således ersättningen till den utländske företagaren beskattningsunderlag.

Den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML för omsättningen. Även i detta fall utgör ersättningen beskattningsunderlag.

**7 kap. 2 a § ML**

När det gäller gemenskapsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land. I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML från ett annat EG-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, tillverkningskostnaden.

**Import  
7 kap. 8 § ML**

Vid import, dvs. varuleveranser från tredje land, tas moms ut av Tullverket. Om det är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller i ett annat EG-land, ska även omkostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

**13 b § MF**

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang den ort som anges i en fraktsedel eller annan

**14 § MF**

transporthandling avseende importen till Sverige. 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 (SFS 1997:709). Exempel på omkostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § andra stycket ML är frakt-, försäkrings- och emballagekostnader.

**Återimport****7 kap. 9 § ML**

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredje land kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredje land endast beskattas för förädlingsvärdet. Motsvarande beskattningsunderlag gäller vid reparation, se nedan.

**Import, återimport****7 kap. 10 § ML**

Vid import eller återimport av varor som tillverkats i tredje land och där tillverkningsmaterialet helt eller delvis är gemenskapsvara, bestäms beskattningsunderlaget på samma sätt som vid import enligt 7 kap. 8 § ML, minskat med beskattningsunderlaget för tidigare uttagen skatt. Beskattningsunderlaget reduceras på detta sätt under förutsättning att de tillverkade varorna återimporteras inom den tid som tullmyndigheten fastställt och att varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling. Se även avsnitt 9.4.4.

## **Återimport vid reparation**

**7 kap. 11 § ML**

När gemenskapsvaror (EG-varor) återimporteras efter reparation utanför EG, utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter (utom importmomsen) eller avgifter vid importen.

## **11.8 Speciella transaktioner**

### **11.8.1 Byten**

#### **Inbyten**

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 inbyte eller inköp av vara från någon som inte är skattskyldig enligt ML föreligger fr. o.m. den 1 november 1995 inte längre rätt till avdrag för fiktiv skatt. Utgående moms ska redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Bestämmelserna om fiktivt avdrag har ersatts med bestämmelser om vinstmarginalbeskattning (VMB) av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Se avsnitt 12.2.

#### **Julklappsbyten, garantibyten o. likn.**

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.

## **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 en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

Även 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).

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 12.2 bli tillämpliga.

## **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. I GML fanns en bestämmelse som innebar att endast mellanpriset, således inte den nya varans hela värde, utgjorde beskattningsunderlag. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i ML. Det innebär att den sålda varans hela värde numera utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska renoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 12.2 bli tillämpliga.

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning i momssammanhang. Se vidare avsnitt 15.3.2.

### **11.8.2 Växlingsvinster**

Principiellt gäller att en kursvinst eller kursförlust, som uppkommer på grund av en differens mellan den valutakurs som ska tillämpas då omräkning av moms ska ske och den valutakurs som gäller då växling sker, är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Det framgår bl.a. av ett förhandsbesked år 1994 (ej överklagat).

Det kan dock förekomma att växlingsvinster närmast utgör ett led i prissättningen av framför allt varor. Särskilt för gränsbutiker uppkommer problem med växlingsvinster. Köpmännen tar emot betalning för sina varor i en utländsk valuta och räknar om den till en kurs som ofta ligger betydligt under bankernas köpkurs. Den växlingsvinst som då uppkommer är att anse som en del av ersättningen för de sålda varorna och ska därför inräknas i beskattningsunderlaget (RÅ 1986 ref. 45).

Det kan även förekomma att köpmannen inte omgående löser in den utländska valutan i bank utan avvaktar någon tid med detta och då gör ytterligare kursvinster. Skillnaden mellan bankernas köpkurs den dag som valutan erhöles och den dag då inlösen på bank sker, bör anses som en finansiell kursvinst och bör därför ej ingå i den skattepliktiga ersättningen.

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 14.3.

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

### [Till Avsnitt 12.3](#)

#### 12.1 Allmänt

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

#### 12.2 Handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

#### 9 a kap. ML

Den 1 november 1995 infördes nya regler för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Syftet med bestämmelserna, som bygger på Rådets direktiv 94/5/EG, är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EG. Samtidigt med införandet av 9 a kap. ML slopades rätten till avdrag för fiktiv skatt.

##### 12.2.1 Allmänt

Beskattningen grundas endast på återförsäljarens vinstmarginal. Vinstmarginalbeskattning, VMB, bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper angivna varor från någon som inte har haft avdragsrätt för moms vid

sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående skatt på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den moms som kan anses hänförlig till vinstmarginalen. Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående skatt och han får i sin faktura till köparen *inte* ange den moms som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Förvärvaren har ingen avdragsrätt för moms som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för ingående skatt beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för skatt avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

**9 a kap.  
2 § ML**

Import och export av varor ryms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EG berörs. Särskilda bestämmelser finns dock i fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 12.2.5.1.

**9 a kap.  
3 § ML**

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

**9 a kap.  
15 § ML**

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

### **12.2.2 Grundförutsättningar för VMB**

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

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).

2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).

3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4 - 7 §§ ML (varukriteriet).

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

### 12.2.2.1 Förvärvskriteriet

**9 a kap.  
1 §  
ML**

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

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

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört skattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Så kan vara fallet om t.ex. ett bilhandelsföretag från ett annat



bilhandelsföretag förvärvat en begagnad personbil med skattedebitering enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Jfr dock med vad som sägs vid 12.2.5.1 angående handel med konstverk m.m.

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

### **12.2.2.2 Återförsäljarkriteriet**

#### **9 a kap. 8 § ML**

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

#### **Syftet med förvärvet**

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

## **Normalt varusortiment**

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

Som exempel på en sådan situation kan nämnas det fall att ett bilhandelsföretag förvärvar en personbil från en privatperson och bokför detta som ett Varuinköp. Personbilen används en tid i uthyrningsverksamhet (inventarium) och säljs därefter. Bilhandelsföretaget bör ha rätt att tillämpa VMB vid försäljningen. Om företaget i stället väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML innebär detta att skatt beräknad på hela försäljningspriset ska redovisas.

## **Kommissionär**

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

### **12.2.2.3 Varukriteriet**

**Begagnade varor****9 a kap. 4 § ML**

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

**Ny funktion**

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

**Djur**

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. Ett djur bör anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprungliga ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas först när den andre ägaren, dvs. återförsäljaren, säljer djuret vidare.

**Undantag  
9 a kap. 4 § ML**

Från definitionen av begagnade varor undantas

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175 % av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller

platina som ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller

- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

**Konstverk  
9 a kap. 5 §  
ML**

Med konstverk förstås

- tavlor och konstgrafiska blad m.m.,

- skulpturer och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och

- handvävda tapisserier och väggbonader, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Se avsnitt 12.2.5.1 Konstverk.

I en skrivelse 1998-07-02 (dnr 4721-98/901) har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV anser att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

**Samlarföremål  
9 a kap. 6 §**

Med samlarföremål förstås

- frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, och

- samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt,

anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse.

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

### **Antikviteter 9 a kap. 7 § ML**

Med antikviteter förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål. En vara som inte är 100 år gammal kan dock vara begagnad vara om den varit i bruk och i övrigt ryms inom definitionen för begagnade varor.

### **12.2.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal**

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

#### **12.2.3.1 Normal VMB**

### **9 a kap. 9 § ML**

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

**Förlust**  
**9 a kap. 10 §**  
**ML**

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

### **12.2.3.2 Förenklad VMB**

För vissa affärshändelser föreskrivs i 9 a kap. 11-12 §§ ML ett särskilt förfarande, s.k. förenklad VMB, för beräkning av beskattningsunderlaget. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen exklusive moms för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsintäkter minskade med periodens sammanlagda inköpskostnader för varor av här aktuellt slag.

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

## Förlust

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

### 12.2.3.3 Kombinationer

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

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser belyses i följande exempel.

## Korrigerig av inköpskostnad

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

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

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

#### **12.2.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon**

VMB är tillämplig beträffande begagnade varor, dvs. varor som varit i bruk. Detta medför att även fordon som varit i bruk i så ringa omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses som nya transportmedel omfattas av bestämmelserna om VMB. Vid omsättning till annat EG-land ska däremot den i 1 kap. 13 a § givna definitionen tillämpas.

En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km. är således en begagnad vara. Om emellertid vid försäljning av en helt ny personbil köpet återgår, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återtagna bilen anses ny vid såväl återtagstillfället som vid nästa försäljning. Återtagandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning t. ex. använts som demonstrationsbil får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. VMB förutsätter nämligen att varan är begagnad även vid återförsäljarens förvärv och att förvärvet inte medfört avdragsrätt för ingående skatt (förvärvskriteriet).

Vidare kan följande framhållas:

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



tillämpningsområde.

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

#### 12.2.4.1 Kundförlust

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

#### Återtagande med äganderättsförbehåll

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel. Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderättsförbehåll. Moms har för varje försäljning redovisats med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

Bil A Bil B Bil C Bil D

Försäljningspris 110 000 110 000 110 000  
110 000

Inköpspris 100 000 100 000 100 000 100 000

Tänkt marginal 10 000 10 000 10 000 10 000

Kunden betalar 50 000 50 000 50 000 50 000

Skuld 60 000 60 000 60 000 60 000

Bilens restvärde 90 000 50 000 60 000 52 000

## Återbetalning till kunden

30 000 -10 000 0 -8 000

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

### **Inköpspris vid nästa försäljning**

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

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

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

## **12.2.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter**

### **12.2.5.1 Konstverk**

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo var före den 1 november 1995 undantagen från skatteplikt. Samtidigt med slopandet av detta undantag infördes i 1 kap. 2 a § ML den bestämmelsen att skattskyldigheten vid sådan omsättning inträder först om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till 300 000 kr eller mer. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning ska beskattas.

#### **Frivilligt inträde**

Upphovsman eller dennes dödsbo kan hos SKM begära frivilligt inträde, om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kr. SKM:s beslut om frivilligt inträde gäller från dagen för beslutet eller från den tidpunkt som den skattskyldige begär och till utgången av andra året efter året för beslutet.

#### **Import**

I fråga om import av konstverk finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 % av beskattningsunderlaget.

#### **VMB inom konsthandeln 9 a kap. 2 § ML**

Återförsäljare som förvärvar konstverk från upphovsman som inte är skattskyldig får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående skatt beräknas på vinstmarginalen.

## **Frivilligt inträde**

VMB kan därutöver tillämpas beträffande omsättningar av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt beträffande konstverk, som återförsäljaren importerat. Import av samlarföremål och antikviteter medför samma rätt. För att få tillämpa VMB för sådana omsättningar, vilka föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos SKM. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret.

## **Ingående skatt 9 a kap. 9 och 13 §§ ML**

Förvärv från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Den debiterade skatten är inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och SKM beslutat därom. Skatten får dock inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import.

## **9 a kap. 14 § ML**

Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och SKM beslutat om detta, dvs. vid s.k. frivilligt inträde. Om återförsäljaren efter att beslut om frivilligt inträde erhållits väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen debiterad skatt och för importmoms. Avdragsrätten inträder i så fall för den period under vilken varorna omsätts av återförsäljaren.

## Upphovsman

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 (överklagat) ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättningar. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 % i stället för 25 %. I analogi med SRN:s ställningstagande kan inte heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe. Jfr avsnitt 19.3.2.2.

### 12.2.5.2 Samlarföremål och antikviteter

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

### 12.2.6 EG-handel

VMB tillämpas också vid handel mellan EG-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML omsätta varor till köpare i annat EG-land och svensk köpare kan förvärva varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EG-land. I fråga om export tillämpas dock de allmänna bestämmelserna i 5 kap. ML. Jfr 12.2.4 angående definition av nya transportmedel.

**9 a kap. 18 §  
ML**

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

Beträffande den omvända situationen dvs. då svensk skattskyldig förvärvar från skattskyldig återförsäljare i annat EG-land, framgår av 9 a kap. 1 § p. 2 ML att VMB kan tillämpas vid den efterföljande försäljningen. Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet själv tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid sin försäljning till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet styrkes genom att säljaren på sin faktura anger att han tillämpat vinstmarginalbeskattning. Härigenom undantas förvärvet från beskattning (GIF) i enlighet med 3 kap. 30 f § ML.

Detta innebär vidare att näringsidkaren i det andra landet tar ut moms på försäljningen, dock ej öppet debiterad. Den sålunda erlagda utländska momsen utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

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

## **Postorder**

En utländsk företagare i annat EG-land som säljer varor till svenska kunder på t.ex. postorder kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 4 p. ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, dvs. om fråga är om handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § 4. inte tillämplig. Varorna anses således omsätta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, dvs. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB.

### **12.2.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde**

## **9 a kap. 16 § ML**

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

## **Inköpsfaktura**

9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköpskostnader samt att fråga är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Beviskraven bör därför ställas med utgångspunkt från ML:s allmänna bestämmelser i 11 kap. 5 § och 14 kap. 17 § ML.

**Förskott**  
**1 kap. 3 § ML**

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis för beställd vara inträder skattskyldigheten när betalningen mottas. Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

*Exempel*

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

**12.2.8 Räkenskaper**

**9 a kap.**  
**15 § ML**

Den som är skattskyldig återförsäljare ska, utöver vad som följer av bokföringslagens (1976:125) redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en återförsäljare har en skyldighet att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed.

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

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



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

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

### **12.2.9 Övergångsbestämmelser**

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

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

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

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

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

VMB får enligt övergångsbestämmelserna punkt 4 tillämpas på sedlar, mynt och frimärken även om de förvärvats före den 1 november 1995. Om

återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris ska detta anses ha varit 50 % av priset vid försäljningen.

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

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 12.3**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 12.1 - 12.2](#)

### 12.3 Resetjänster

#### 12.3.1 Allmänt

Bestämmelserna innebär att beskattning ska ske av resebyråernas marginal. Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av marginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar gäller enligt 9 b kap. ML för beskattning som resetjänst:

Resebyrån ska

1) handla i eget namn (se avsnitt 12.3.3.1), och

2) som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning (se avsnitt 12.3.3.2).

Momsen beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exkl. momsen på marginalen är beskattningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra

näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande: Resenärens pris inkl. marginals katt 5 000 kr

Avgår:

Resebyråns kostnader inkl. moms för inköp

av t.ex. transport-, hotell- och serverings-

tjänster, dvs. tjänster som kommer resenären

direkt till godo 4 200 kr

Marginal inkl. marginals katt 800 kr

Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående moms begränsas. Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser RSV att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris (se avsnitt 12.3.4.3).

Skattesatsen är f.n. 25 % oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

### **Marginalbeskattning inom EG**

Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EG och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EG gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EG tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EG (se avsnitt 12.3.6.1).

## **Näringsidkare med avdragsrätt**

Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 12.3.8).

### **12.3.2 Definitioner m.m.**

#### **12.3.2.1 Resebyrå**

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör.

Med resebyrå eller researrangör bör enligt RSV förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i 9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 12.3.3.1.

#### **12.3.2.2 Resetjänst**

## **Allmänt**

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för marginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

Av 9 b kap. 1 § ML framgår att bestämmelserna i kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer. Enligt RSV innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå

ett resemoment för att marginalbeskattning ska kunna ske.

## **Resetjänstens karaktär**

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

## **Resemoment**

Såsom nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 12.3.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- S.k. bilpaket, dvs. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).

- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.

- Språkresor som avser kortare tid utomlands än en svensk skoltermin. Språkresor (inkl. kurs och uppehälle) som avser språkstudier utomlands, dvs. såväl inom som utom EG, och som sträcker sig

över en svensk skoltermin eller ett helt läsår, bör däremot inte anses utgöra en resetjänst utan en utbildningstjänst.

### **12.3.2.3 Resenär**

Bestämmelserna om marginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt RSV avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidare säljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidare säljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

### **12.3.3 Förutsättningar för marginalbeskattning**

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning (jfr avsnitt 12.3.1).

#### **12.3.3.1 I eget namn**

## **Resenärens avtalspart**

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88, s. 351).

Av 9 § lagen (1992:1672) om paketresor framgår bl.a. att arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet. Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EG-direktiv.

## **Arrangörs- ansvar**

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 12.3.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidare säljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt RSV, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.



## Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

En resebyrå har under de förutsättningar som anges i föregående stycke inte möjlighet att påverka resetjänstens pris. Prissättningen görs av researrangören, och resebyrån uppbär provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får i stället göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

## **Resebyrås egna researrangemang**

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt RSV anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

## **Resebyrås biljettbeställning**

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt RSV vara densamma oberoende av om beställningen avser en enstaka biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer och oberoende av vem som uppbär likviden för resan. Om däremot reseföretaget tillämpar en självständig prissättning eller upprättar ett eget resedokument och på så sätt övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären bör reseföretaget, enligt RSV, anses handla i eget namn. Detta bör enligt RSV gälla även om reseföretaget säljer

s.k. seat only till en resenär, dvs. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet (jfr avsnitt 12.3.6.3).

### **Förhandsbesked kurs i utlandet**

RR ansåg i ett förhandsbesked (RÅ 1997 not 82) att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören.

RR ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. RR uttalade avslutningsvis: "Av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster skall beskattas enligt ML:s allmänna regler."

Eftersom den anlidade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. RSV:s uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för marginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

### 12.3.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

#### Direkt till godo

En annan förutsättning för marginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, dvs. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

#### Förvärv av minst en tjänst

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt RSV anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga (jfr avsnitt 12.3.2.2).

#### Egen transport inkl. färja

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar färjetransporten från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten är en förutsättning för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser RSV att marginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t. ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för marginalbeskattning i regel uppfyllda.

### **12.3.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra**

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster, ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop.1994/95:202 s. 64).

#### **EG-dom, ändrad tillämpning**

Hur en egenproducerad deltjänst, i detta fall en hotelltjänst i reseföretagets eget hotell, som ingår tillsammans med förvärvade tjänster i en resetjänst ska behandlas vid marginalbeskattning, har varit föremål för ett s. k. förhandsavgörande 1998-10-22 i EG-domstolen (EG dom C-308/96 och C-94/97). RSV anser att domen medför att en egenproducerad deltjänst ska avskiljas från en resetjänst och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser (RSV skrivelse dnr 1266-99/100). Detta synsätt avviker från den tillämpning som hittills har gällt i Sverige. Egenproducerade deltjänster har här beskattats enligt samma principer som förvärvade deltjänster.

#### **Egen buss**

I EG- domen utgjorde den egenproducerade deltjänsten en hotelltjänst. En i Sverige vanligare kombination är att den egenproducerade deltjänsten är en transporttjänst, medan övriga deltjänster förvärvas från andra näringsidkare. Som exempel kan nämnas en bussresearrangör som transporterar sina resenärer med egna bussar, men hyr hotellrum i fast räkning för resenärerna. Värdet av den egenproducerade transporttjänsten ska då avskiljas från resans totalpris.

## **ML:s allmänna bestämmelser**

Den avskilda egenproducerade transporttjänsten beskattas enbart med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna deltjänst marginalbeskattas således inte alls. Endast den förvärvade deltjänsten, i detta fall hotelltjänsten, marginalbeskattas.

## **Två metoder**

Det värde som ska bestämmas för den egenproducerade deltjänsten när den avskiljs från resans totalpris kan, enligt RSV:s bedömning, beräknas enligt två olika metoder.

Den ena metoden innebär att det pris som resenären faktiskt betalar för den egenproducerade deltjänsten avskiljs från totalpriset. Den andra metoden baseras på den faktiska kostnaden, dvs. vad det kostar att producera den egna deltjänsten. Resans pris proportioneras med reseföretagets faktiska kostnader som utgångspunkt.

## **Resenärens pris**

Vid tillämpning av den förstnämnda metoden, som innebär att resenärens pris för den egenproducerade deltjänsten ska avskiljas, bör det pris som reseföretaget har beräknat för deltjänsten i företagets eget underlag för prissättningen kunna avskiljas från totalpriset. Det förutsätter dock att fördelningen av resans totalpris på de olika deltjänsterna är riktig.

## **Faktiska kostnader**

Den andra metoden förutsätter att företagets faktiska kostnader för att producera den egna deltjänsten bestäms. Från resans totalpris ska därefter avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t. ex. betala 5 000 kr för en bussresa som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 % av samtliga deltjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 % av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, behöver dock inte användas om det är möjligt att identifiera den del av resans pris som resenären betalar för den egenproducerade tjänsten.

### **12.3.4 Beskattningsunderlag**

#### **12.3.4.1 Allmänt**

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal. Momsen på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget.

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, dvs. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo. Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för

omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Reseföretagen ska oberoende av detta omfattas av marginalbeskattningen.

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för marginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal- och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

#### **Avbeställnings- skydd m.m.**

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inkl. t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

#### **Avbokningsavgift**

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas p.g.a sjukdom, får resenären i allmänhet betala en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa moms på den erhållna avbokningsavgiften.

#### **Reseförsäkring**

En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, dvs. att resenären är försäkringstagare.

#### **12.3.4.2 Faktisk marginal**



**Skattskyldig-  
hetens inträde**  
**1 kap.**  
**3 § ML**

Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 12.3.3.2).

### **Exempel 1**

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exkl. moms. Vid framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inkl. moms (f.n. 12 %) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inkl. moms (f.n. 6 %) till en teater.

### **Beskattningsunderlag**

Resenärens pris exkl.  
marginalskatt 1 000 kr

Busskostnad inkl. moms -  
500 kr

Teaterbiljett inkl. moms -  
400 kr

Marginal exkl. marginalskatt  
100 kr

Eftersom resenärens pris  
ovan inte inkluderar  
marginalskatt utgör den  
framräknade marginalen 100  
kr även  
beskattningsunderlag.

Marginalskatt (25 % av 100  
kr) 25 kr

Det totala priset inkl. moms  
för resenären blir därför

1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet  
innefattar i realiteten mer  
moms än den framräknade  
marginalskatten, 25 kr. De  
avgående posterna för buss  
och teaterbiljett anges inkl.  
moms. Det beror på att  
reseföretaget inte har  
avdragsrätt för eller rätt till  
återbetalning av moms på  
inköp som kommer  
resenären direkt till godo (jfr  
avsnitt 12.3.5). I resenärens  
pris ingår därför även en  
dold moms som  
reseföretaget har fått  
kostnadsföra och således ta  
hänsyn till vid prissättningen.

**Provision får  
ej  
avräknas**

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten (jfr avsnitt 12.3.3.2). Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

**Egen  
transport  
till utlandet**

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

**Exempel 2**

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inkl. moms. I sitt eget underlag har arrangören beräknat priset för transporten till 3 000 kr och priset för övernattningar med frukost till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

**Skatteberäkning**

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inkl. moms

(utom den egna tjänsten) 3  
000 kr

Hotellkostnaden - 2 600 kr

Marginal inkl. moms 400 kr

Eftersom marginalen inkluderar moms enligt skattesatsen 25 %, utgör beskattningsunderlaget 80 % av 400 kr, dvs. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr) 80 kr

Eftersom marginalskatten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginalskatten enklare bestämmas till 20 % av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade deltjänsten, som utgör en persontransporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med moms.

## **Egen transport inom landet**

### **Exempel 3**

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa moms för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr ingår moms som har debiterats av det svenska hotellet.

Beskattningsunderlag

Resenärens pris inkl. moms

(utom den egna tjänsten) 3 000 kr

Hotellkostnaden inkl. moms - 2 600 kr

Marginal inkl. moms 400 kr

Beskattningsunderlaget och marginalskatten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, dvs. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar moms. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 12 %, blir momsen för den egna transporttjänsten 10,71 % av 3 000 kr, dvs. 321 kr

Sammanlagd moms att redovisa Moms enligt marginalmetoden 80 kr

Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser 321 kr  
Summa: 401 kr\_

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa momsen utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon (se avsnitt 12.3.4.4).

### 12.3.4.3 Schablonmarginal

#### Schablon- marginal 13 %

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (jfr avsnitt 12.3.1). Ett reseföretag bör därför, enligt RSV, vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 % av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang.

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst

ingår i resan i exemplet.

Skatteberäkning enligt schablon

Resans pris inkl. moms 5 000 kr

Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr) 650 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen

eftersom moms ingår i resans pris och

skattesatsen utgör 25 %.

Marginalskatt (20 % av 650 kr) 130 kr

## Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 % av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 % (vid en skattesats av 25 %) av marginalen, kan man ta en genväg. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a Resans pris *inkl.* moms 5 000 kr

Marginalskatt (2,6 % av 5 000 kr) 130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen 2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska

inkludera även marginals-katten.

#### Exempel 1 b

Resans pris *exkl.* moms 4 870 kr

Marginals-katt (2,67 % av 4 870 kr)  
130 kr

#### **Egen transport inom landet**

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 % av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deltjänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deltjänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

#### Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens andel av resans pris kan värderas till 3 000 kr. Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

Skatteberäkning enligt schablon

Resans pris inkl. moms

(utom den egna tjänsten)  
2 000 kr

Marginal enligt schablon (13  
% av 2 000 kr) 260 kr

Marginals-katten utgör 20 %

av

marginalen eftersom moms  
ingår i resans pris

och skattesatsen är 25 %.

Marginalskatt (20 % av 260 kr) 52 kr  
Skatteberäkning enligt ML:s allmänna  
bestämmelser

Resenären betalar 3 000 kr inkl. moms för den i  
skatteberäkningen avskilda  
persontransporttjänsten. Den är omsatt inom  
landet. Momsen utgör 10,71 % av beloppet  
eftersom moms ingår i resans pris och  
skattesatsen för persontransporter är 12 %.

Moms (10,71 % av 3 000 kr) 321 kr

Sammanlagd moms att redovisa  
Moms enligt marginalmetoden 52 kr

Moms enligt ML:s allmänna  
bestämmelser 321 kr

Summa: 373 kr

### **Faktisk marginal eller schablon**

Om ett reseföretag vill redovisa moms med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt RSV, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 %) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.



#### **12.3.4.4 Preliminär faktisk marginal**

##### **Faktisk marginal okänd**

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär faktisk marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 % av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Reseföretaget bör sedan justera den utgående momsen med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade momsen på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

#### **12.3.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning**

##### **12.3.5.1 Allmänt**

##### **Begränsad avdragsrätt**

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående moms på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

##### **12.3.5.2 Avdragsrätt**

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra

näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 12.3.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, dvs. marginalen. Dessa kostnader inkl. moms avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående moms. Avdragsförbud gäller således.

**Avdragsrätt  
för  
egna tjänster**

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 12.3.3.3). Det medför att även avdragsrätt för ingående moms hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

**Avdragsrätt  
för  
driftkostnader  
m.m.**

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokalkostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående moms enligt ML:s allmänna bestämmelser.

### **12.3.5.3 Rätt till återbetalning**

Enligt 10 kap. 1-4 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagens verksamhet utomlands. I 9 b kap. 3 § ML finns en inskränkning i denna återbetalningsrätt när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster. Ingående moms som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EG-länder.

### **12.3.6 Omsättningsland**

### 12.3.6.1 Allmänt

#### Fast driftställe

Av 9 b kap. 4 § ML framgår att omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Det innebär att omsättning av resetjänster ska anses ha gjorts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från fast driftställe eller motsvarande i Sverige.

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel. Jfr EG dom C-260/95.

#### Marginalbeskattning inom EG

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EG ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EG, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EG anses omsatt utomlands (se 9 b kap. 4 § 2 st. ML).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EG i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

## Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inkl. moms. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr) 1 800 kr

Den del av vinstmarginalen som ska

beskattas, dvs. tillhandahållandet

inom EG (5/9 av 1 800 kr) 1 000 kr

Den del av resetjänsten som avser Oslo

(dvs. utanför EG) är undantagen från beskattning.

Eftersom marginals-katten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av

1 000 kr, dvs. 800 kr Marginalskatt (25 % av 800 kr) 200 kr

## Schablonmarginal

Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, dvs. till 13 % av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänför sig till EG-land och tredje land. Kostnaden för t. ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom resp. utanför EG.

## **Egenproducerad deltjänst**

Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EG och det ingår en egenproducerad deljänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska värdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EG.

### **Exempel 2**

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge (dvs. utanför EG). I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EG och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte marginalbeskattas. Värdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom det är fråga om en persontransport och denna sker direkt till och från utlandet, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med moms.

### **12.3.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar**

EG:s mervärdesskattekommitté har tagit upp en fråga om beskattningsland för utlandsflygningar. Majoriteten ansåg att, om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk

natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredje land bör således hela marginalen undantas från beskattning.

EG:s mervärdesskattekommitté har även tagit upp en fråga om beskattningsland för kryssningar och kommit fram till följande ställningstagande:

**Enbart EG-hamnar**

- Om kryssningen utförs enbart mellan EG-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyrån har sitt fasta driftställe.

**Till hamn i tredje land**

- Om fartyget vid kryssningen lämnar en EG-hamn för en hamn i tredje land, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning.

**Hamnbesök både i tredje land och EG**

- Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EG, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EG undantas från marginalbeskattning.

**Valfrihet**

Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid inte att ställningstagandet i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som framgår av artikel 26.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet som motsvaras av 9 b kap. 4 § 2 st. ML (jfr avsnitt 12.3.6.1).

**12.3.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision**

## **Förmedling av resetjänst**

En resebyrå som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får bedöma skatteplikten för den förmedlingsprovision som uppbärs från researrangören enligt ML:s allmänna bestämmelser (jfr avsnitt 12.3.3.1). Omsättningen av förmedlingstjänsten är inte undantagen från skatteplikt. Resebyråns förmedlingstjänst är omsatt inom landet om resetjänsten som sådan är omsatt inom EG, enligt 5 kap. 7 a § ML, under förutsättning att förmedlingen företas i Sverige och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land. Är resetjänsten däremot omsatt utanför EG, är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § ML.

## **Förmedling av t.ex. persontransport**

Det bör noteras att om en resebyrå inte förmedlar en resetjänst utan t.ex. enbart en persontransporttjänst eller en hotelltjänst, är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 4 § respektive 5 § ML under förutsättning att transporttjänsten eller hotelltjänsten är omsatt utomlands.

### **12.3.7 Skattesats**

Den generella skattesatsen, f.n. 25 %, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

### **12.3.8 Skattedebitering i faktura**

**Valfrihet 9 b  
kap.  
5 § ML**

Om moms ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa momsen eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet. Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte momsen framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att momsen redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms.

**Näringsidkare  
med  
avdragsrätt  
9 b kap. 6 § ML**

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, får reseföretaget tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML. Om reseföretaget avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och serveringstjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om t. ex. skatteplikt och omsättningsland.

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör inte ställas alltför höga krav. Det får enligt RSV anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer för moms finns bevarat i reseföretagets handlingar.

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 12.1 - 12.2**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 13.1 Allmänt

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före moms. Detta innebär i kronor detsamma som att momsen utgör 20 % av priset inklusive moms när skattesatsen är 25 %.

Fr.o.m. den 1 januari 1997 finns följande tre skattesatser:

- 25 %, normalskattesats

- 12 %, hotellrumsuthyrning samt upplåtelse av campingplats o.dyl.,

personbefordran,

transport i skidliftar,

konstnärs försäljning av egna konstverk,

import av konstverk,  
samlarföremål och antikviteter och omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel,

- 6 %, dagstidningsförsäljning,

tillträde till konserter, cirkus-,

biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,

viss biblioteksverksamhet,

viss museiverksamhet,

upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk,

upplåtelse och överlåtelse av rätt till ljud och bildupptagning samt tjänster på idrottsområdet.

### **Tidigare gällande skattesatser**

I en tabell i bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan momsens infördes den 1 januari 1969. Observera dock ändringen av vad som ingår i beskattningsunderlaget fr.o.m. den 1 januari 1992.

### **Normalskattesats 25 %**

Momsen är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv och import av varor. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande gemenskapsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om

skattskyldighet i avsnitt 2.

## **13.2 Skattesats 12 %**

### **13.2.1 Allmänt**

#### **RSV Im 1993:5**

RSV har utfärdat rekommendationer, RSV Im 1993:5, om mervärdesskatt för livsmedel, hotell- och restaurangtjänster samt personbefordran. I vissa delar är dock nämnda rekommendationer ersatta av rekommendationerna RSV S 1995:20.

### **13.2.2 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 § 1 st. 4 p. ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 %.

#### **Hotellcheckar**

I ett förhandsbesked har SRN 1999-06-18 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 erhöll provision från den organisation som gav ut checkarna. SRN 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 % skulle gälla.

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.

## **Gästhamn**

RSV har i en skrivelse 1993-08-06 (dnr 21856-93/901) uttalat att gästhamnsverksamhet inte kan jämföras med campingverksamhet. Gästhamnsverksamheten är i stället skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Moms på gästhamnsavgiften ska därför tas ut med 25 %.

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 4.2.2.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 4.2.2.6.

### **13.2.3 Personbefordran och transport i skidliftar**

Skattesatsen 12 % gäller för inrikes persontransport, dvs. för exempelvis taxi-, tåg- och bussresor. Detsamma gäller enligt särskilt stadgande för transport i skidliftar.

Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt (prop. 1991/92:50 s. 15).

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normalskattesatsen.

## Personbefordran

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.

## Förhandsbesked

Frågan om hundspanssåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransporter har 1995 bedömts i ett förhandsbesked av SRN (ej överklagat). Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skatterättsnämnden ansåg beträffande skoterfärderna att dessa inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspanssåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken moms skulle tas ut med 12 %. 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.

Kammarrätten i Stockholm har i en dom 1999-02-02 (mål nr 2818--2819-1998) ansett att flygning med luftballong i sightseeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 12 % ska gälla. Domen har inte överklagats.

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 4.3.

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.

I RSV Im 1993:5 har RSV bl.a. uttalat följande beträffande personbefordran:

I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

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 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare.

#### **13.2.4 Konstverk**

Definitionen av konstverk återfinns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden, se avsnitt 12.2. För en konstnär eller dennes dödsbos försäljning av egna verk gäller särskilda regler, medan t. ex. en konsthandel eller ett konstgalleri beskattas för varuomsättning enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden och för förmedlingsprovision med 25 % moms. Beträffande s.k. droit de suite se avsnitt 11, beskattningsunderlag.

**Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML**

Mervärdesskatt tas ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk som medför skattskyldighet enligt ML.

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo medför skattskyldighet enligt ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns enligt 1 kap. 2 b § ML.

I ett förhandsbesked har SRN förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Moms skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets försäljning av konstverket (se även avsnitt 12.2.5.1 och 19.3.2.2).

Se avsnitt 12.2 beträffande vinstmarginalbeskattningen av bl.a. konstverk och avsnitt 2.1.3 beträffande den frivilliga skattskyldigheten.

**Import av konstverk 7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML**

Moms tas ut med 12 % vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5-7 §§ ML. Se avsnitt 12.2.

### **13.2.5 Livsmedel**

Enligt ML utgår skatt med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl samt
- c) tobaksvaror.



## **Definition**

Enligt livsmedelslagen förstås med livsmedel matvaror, dryckesvaror (inklusive dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattas av läkemedelslagen (1992:859) räknas dock inte som livsmedel. Tillsynen enligt livsmedelslagen utövas av Livsmedelsverket.

Avgränsningen innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel enligt läkemedelslagen, som på något sätt förtärs (sväljs, sugs eller tuggas) av människor, behandlas som livsmedel. Härav följer att exempelvis tuggummi, men inte tandkräm eller produkter avsedda att inandas, räknas som livsmedel.

Även livsmedelstillsatser enligt livsmedelslagen omfattas av den lägre skattesatsen. Hit räknas ämnen som tillförs eller förekommer i eller på livsmedel utan att vara livsmedelsråvaror.

## **Gränsdragning mot läkemedel**

RSV har i en skrivelse till SKM 1994-05-30 (dnr 3810-94/900) behandlat gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel. Genom läkemedelslagen har vissa nya begrepp införts. Begreppet "naturmedel" används inte längre. I stället finns frilistade naturmedel och naturläkemedel. Naturläkemedel, som ska vara märkta "naturläkemedel", har genom prövning godkänts som sådana preparat av Läkemedelsverket. Frilistade naturmedel är under prövning om de uppfyller kraven på naturläkemedel. Båda preparaten kan säljas såväl i hälsokostbutiker eller livsmedelsbutiker som på apotek. Frilistade naturmedel, naturläkemedel och homeopatiska preparat omfattas av läkemedelslagen och anses därför inte som livsmedel vid tillämpningen av ML. Omsättningen är inte heller undantagen från

skatteplikt utan ska beläggas med 25 % moms. Andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 % moms.

## **Gränsdragning mot råvara**

Vissa svårigheter kan uppstå när det gäller att avgöra när en råvara övergår till att vara livsmedel dvs. avsedd att förtäras av människor. Departementschefen uttalar följande på s. 12 i prop. 1991/92:50:

Beträffande råvarorna kan sammanfattningsvis sägas att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastats veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjök blir livsmedel då den ankommer till mejeriet.

Det är först hos kvarnen eller slakteriet som varorna är livsmedel och ska hanteras som sådana. Försäljning från kvarnen eller slakteriet avser livsmedel medan försäljning till kvarn eller slakteri ska beskattas med 25 %. Detta gäller oavsett vilka provtagningar och kvalitetsbedömningar som föregått försäljningen. Jfr RSV:s skrivelse 1996-02-28 dnr 1354-96/900.

## RSV Im 1993:5

RSV har lämnat följande rekommendationer om mervärdesskatt för livsmedel m.m. (RSV Im 1993:5):

Djur, mjölk och spannmål bör anses utgöra råvaror vid försäljning från exempelvis jordbrukare till uppköpare, och beskattas enligt den högre skattesats som gäller för andra varor än livsmedel.

Fisk och skaldjur, avsedda som människoföda, bör anses som livsmedel redan i ledet fiskare - uppköpare.

Vegetabilier som exempelvis frukt, bär och grönsaker, avsedda som människoföda, bör genomgående beskattas efter den skattesats som gäller för livsmedel.

Även i de fall försäljning eller överlämnande sker direkt till konsument bör beskattning ske efter den skattesats som gäller för livsmedel. På motsvarande sätt bör egna uttag ur exempelvis jordbruk beskattas.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Även här bör reglerna tillämpas så att om försäljningen sker till konsument ska beskattning ske efter 12 % och om den sker till uppköpare ska beskattning ske efter 25 %. Här kan påpekas att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 %.

Fiskodlarens försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 %.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 %. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 %. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som tidigare klassats som livsmedel och t.ex. säljs som djurfoder är vid denna försäljning inte att anses som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Vid bedömning av om livsmedelsförsäljning föreligger bör livsmedelsaffär och restaurang jämföras med uppköpare.

### **Gränsdragning mot servering**

Skattesatsen för servering är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 26.

### **Sprit och tobak**

Enligt livsmedelslagens definitioner räknas även alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak som livsmedel. Dessa produkter är närmare definierade i annan lagstiftning, nämligen i Alkohollagen (1994:1738) och lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Spritdrycker, vin, starköl och tobaksvaror omfattas inte av den lägre skattesatsen för livsmedel.

### **Vatten från vattenverk**

Dricksvatten är enligt den valda definitionen att anse som livsmedel. Enbart en ringa del av det vatten som tillhandahålls från vattenverk används emellertid som livsmedel, dvs. som dryck eller till matlagning. I prop. 1991/92:50, s. 12, görs följande uttalande:

Framför allt praktiska skäl talar för att det vatten som tillhandahålls från vattenverk bör beskattas enligt den generella skattesatsen som gäller för andra varor än livsmedel. För hushållen är detta ställningstagande av

synnerligen ringa ekonomisk betydelse. Med vattenverk avses vattenanläggning som drivs av kommun för framställning av dricksvatten eller sådan anläggning som förklarats för allmän av länsstyrelsen. Till vattenverk hänförs också andra anläggningar från vilka vatten tillhandahålls genom vattenledning till flera hushåll eller eljest i större omfattning till sjukhus, camping- eller semesteranläggningar, stugbyar eller liknande. Annat vatten som säljs t ex buteljerat i butiker eller som tillhandahålls på restauranger bör dock även i mervärdeskattesammanhang räknas som livsmedel på vanligt sätt.

## **Returemballage**

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. RSV rekommenderar följande i RSV Im 1993:5:

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 % om det är livsmedel i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 11.5 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

### **13.3 Skattesats 6 %**

#### **13.3.1 Dagstidningar**

Fr.o.m. den 1 januari 1996 är omsättning av allmän nyhetstidning skattepliktig. Detsamma gäller motsvarande radio- och kassettidningar. Skattesatsen är 6 %.

#### **Allmän nyhetstidning**

Enligt 7 kap. 1 § 3 st. ML avses med allmänna nyhetstidningar sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

Någon närmare definition av begreppet publikation av dagspresskaraktär finns inte i ML eller förarbetena. I presstödsförordningen (1990:524) definieras uttrycket dagstidning på följande sätt.

En allmän nyhetstidning och publikation av dagspresskaraktär med reguljär nyhetsförmedling eller allmänpolitisk opinionsbildning. Den ska normalt komma ut med minst ett nummer per vecka och ha ett innehåll som i huvudsak är skrivet på svenska samt i huvudsak distribueras inom landet. Den ska vidare komma ut under eget namn och dess egna redaktionella innehåll ska utgöra minst 51 % av dess totala redaktionella innehåll. Med dagstidning avses inte en tidning som normalt kommer ut med ett eller två nummer per vecka och vars redaktionella innehåll till övervägande delen är inriktat på avgränsade intresseområden eller delar av samhället såsom näringsliv eller affärsverksamhet, konsumentpolitik, miljöfrågor, idrott, friluftsliv eller frågor med anknytning till kyrkoliv och religion.

Allmän nyhetstidning har behandlats i ett flertal förhandsbesked. Här följer några exempel.

En tidning som vanligtvis utkom med ett nummer i veckan men som gjorde uppehåll i utgivningen under fyra sommarveckor i följd och under någon vecka i samband med jul- och nyårshelg ansågs uppfylla kravet på att utkomma med minst ett nummer varje vecka (RSV Im 1975:38).

Tidskriften Die Zeit ansågs av RR inte vara en publikation av dagspresskaraktär. Som skäl angavs bl.a. -att Die Zeit innehåller allmänna nyheter av sådant slag som brukar förekomma i dagspress men med en viss begränsning vad avser ämnesområdena i urvalet av nyheterna. Vidare framstår nyhetsrapporteringen som underordnad i förhållande till artiklar som i första hand innehåller kommentarer och bakgrundsmaterial. Tidningen får därför anses inte ha dagspresskaraktär" (RÅ 83 1:12).

Tidningen 8 Sidor är avsedd för utvecklingsstörda. Den innehåller i stort sett samma typ av stoff som en traditionell nyhetstidning, fast i förenklad och förkortad form. Tidningen ansågs utgöra en allmän nyhetstidning (RSV/FB Im 1981:6).

## **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 lagen (1981:508) om radiotidningar. Den lagen innehåller särskilda tillståndsbestämmelser.

## 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 jämföras med allmän nyhetstidning. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden i samma uttryck i 1 § lagen (1982:521) om ansvarighet för radio- och kassettidningar. (Se prop. 1989/90:111 s. 199 f).

### **13.3.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar**

Fr.o.m. den 1 juli 1996 är tillträde till biografföreställningar skattepliktigt. Fr.o.m. den 1 januari 1997 är tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara tillställningar skattepliktigt. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 19.

### **13.3.3 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 %. 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 serveringsverksamhet, gäller skattesatsen 25 %.

Se vidare avsnitt 19.

#### **13.3.4 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 %. 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 program, kataloger, vykort eller servering, gäller skattesatsen 25 %.

Se vidare avsnitt 19.

#### **13.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk**

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 fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %. Skattesatsen gäller inte 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. Skattesatsen 6 % gäller således för sådana upplåtelse eller överlåtelser av rättigheter enligt URL, som var undantagna från skatteplikt före den 1 januari 1997.

Se vidare avsnitt 19.

#### **13.3.6 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 fr. o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 19.

### **13.3.7 Idrottsområdet**

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 20.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **14.1 Allmänt**

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas finns i 11 kap. ML. Bestämmelserna är i huvudsak riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående moms endast om den kan styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. En förutsättning för avdrags- eller återbetalningsrätt av moms är således att underlaget utgörs av en handling med sådant innehåll som föreskrivs i detta kapitel.

**Huvudregel  
fakturerings-  
skyldighet  
11 kap. 2 § ML**

Huvudregeln för faktureringskyldighet återfinns i 11 kap. 2 § ML. Lagrummet reglerar vilka som är skyldiga att utfärda faktura och för vilka omsättningar faktura ska utfärdas.

**Vem som är fakturerings-skyldig**

Faktura eller jämförlig handling ska utfärdas av den som är skattskyldig för annan omsättning än sådan som medför skattskyldighet för förvärvaren p.g.a. bestämmelserna i 1 kap. 2 § 1 st. 2-4 a p. ML, dvs. omsättningar från utländsk företagare av vissa varor och tjänster liksom omsättning av investeringsguld i vissa fall. Skattskyldig säljare ska således utfärda faktura för sina omsättningar, däremot inte en skattskyldig förvärvare.

Med uttrycket jämförlig handling avses avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (1 kap. 17 § ML).

**Vad som ska faktureras  
11 kap. 2 § ML**

De omsättningar som ska medföra fakturerings-skyldighet är:

- varje omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning,
  
- förskotts- eller a conto-betalningar; dock ej vid byggnads- eller anläggningsentreprenad i vissa fall, se avsnitt 14.6,
  
- omsättning av fastighet som medför avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 ML, dvs. egenregibyggd fastighet, om köparen begär det.

## **14.2 Fakturans innehåll**

## 11 kap. 5 § ML

Av fakturan, avräkningsnotan eller motsvarande handling ska framgå ersättningens och skattens belopp samt övrigt som har betydelse för bedömningen av skattskyldighet och avdragsrätt. Den ska därför innehålla följande uppgifter:

- ersättningen
- skattens belopp för varje skattesats
- utställarens namn och adress (eller annan för identifieringen godtagbar uppgift)
- mottagarens namn och adress (eller annan för identifieringen godtagbar uppgift)
- transaktionens art
- platsen för varans mottagande
- utställarens momsregistreringsnummer
- övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och rätten till avdrag eller återbetalning.

## Fel adressat i faktura

RSV anger i skrivelse 1999-12-09 (dnr 11530-99/100) att rätt till avdrag för ingående moms föreligger även om en faktura är felaktig enbart på så sätt att namnet på mottagaren är felaktigt. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan togs emot/förvärvet skedde. Den som har gjort förvärvet av varan eller tjänsten måste dock kunna visa att han är rätt fakturamottagare. Beroende på situationen i det enskilda fallet kan ett företag behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett intyg från fakturautställaren.

**Ytterligare  
uppgifter**

I vissa fall krävs att även andra uppgifter enligt nedan framgår av fakturan, jfr 11 kap. 5 a och 5 b §§ ML.

**EG-handel  
11 kap. 5 a § ML**

Vid EG-handel ska särskilda uppgifter framgå av fakturan, (se vidare avsnitt 9):

- Det VAT-nummer under vilket köparen gör sitt förvärv vid omsättning inom landet som ska beskattas hos EG-förvärvaren (3 kap. 30 a § 1 st. och 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML),

- sådana uppgifter som enligt 1 kap. 13 a § ML avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel vid skattefri EG-omsättning och

- uppgift om trepartshandel samt EG-förvärvarens VAT-nummer.

**Investeringsguld  
11 kap. 5 b § ML**

Om en köpare av investeringsguld är skattskyldig för förvärvet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, ska detta framgå av fakturan.

**Stöd för  
skattefrihet 11  
kap. 5 §  
1 st. 7 p. ML**

I vissa fall bör av fakturan framgå anledningen till att någon moms inte har debiterats, jfr 11 kap. 5 § 1 st. 7 ML. T.ex. ska moms redovisas av köparen i stället för av säljaren vid omsättning inom landet av vissa tjänster. Säljaren bör då i sin faktura uppge anledningen till att moms inte har debiterats. Vidare är omsättning av vissa varor i lager enligt 9 c kap. ML undantagen från skatteplikt. Även i andra fall finns det i ML särskilda bestämmelser om skattefrihet för annars skattepliktiga omsättningar inom landet. I dessa fall bör i fakturan hänvisas till den bestämmelse som utgör stöd för att inte debitera moms.

**Vinstmarginal-  
beskattning  
3 kap. 30 f § ML**

Gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor (t.ex. personbilar), konstverk, samlarföremål och antikviteter som har vinstmarginalbeskattats av säljaren i ett annat EG-land, undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 f § 1 st. ML. Detta undantag gäller endast om den utländske säljaren lämnat uppgift i fakturan om att varan har vinstmarginalbeskattats.

**Detaljhandel m.fl.  
11 kap. 5 §  
3 st. ML**

Före 1995 gällde särskilda regler om undantag från faktureringskyldighet för detaljhandeln, resesektorn och annan verksamhet där ersättningen kvitterades på jämförligt sätt. Undantaget gällde t.ex. kassakvitto vid butiksförsäljning, bussbiljetter, nöjes- och kultursektorns entrébiljetter eller postens frankeringsmärke för godsbefordran. För en skattskyldig köparens avdragsrätt krävdes ingen skattedebitering vid köp i detaljhandeln om ersättningen understeg 200 kr. Fr.o.m. 1995 har införts en regel, 11 kap. 5 § 3 st. ML, om att kravet på vad en faktura ska innehålla i vissa fall får frångås om det är fråga om ett mindre belopp. Med mindre belopp i detta sammanhang bör anses 500 kr. De uppgifter som får uteslutas i faktura eller jämförlig handling, t.ex. kassakvitto eller entrébiljett, är uppgifter om utställares och mottagares namn och adress, transaktionens art och platsen för varans mottagande. Följande uppgifter ska däremot alltid framgå av kvittot:

- Ersättningen,
- momsbeloppet för varje skattesats,
- utställarens momsregistreringsnummer alternativt person- eller organisationsnummer,
- övrigt av betydelse för bedömning av skattskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt, t.ex. vilka varor eller tjänster som ersättningen avser.

## **Annan lagstiftning**

Även i annan lagstiftning än ML finns krav på vad en verifikation ska innehålla.

Enligt 5 kap. 7 § 1 st. BFL ska en verifikation innehålla uppgifter om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen och var dessa finns tillgängliga .

## **Elektroniska fakturor**

RSV har uttalat (brevsvar 1993-08-13, dnr 21414-93/901) att de krav på fakturans innehåll som finns i ML inte kan anses utgöra något hinder för att överföring av fakturor sker på elektronisk väg. En förutsättning för förfarandet är dock att det står i överensstämmelse med BFL:s bestämmelser och att de krav som enligt ML ställs på de handlingar som en verifikation ska innehålla är uppfyllda. Jfr även BFN U 92:2 EDI och annan elektronisk överföring av uppgifter om affärshändelser.

## **Handel med skrot**

Enligt 15 § förordningen (1981:402) om handel med skrot ska en skrothandlare anteckna när han tar emot skrot. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor och ska avse följande uppgifter:

- Datum när skrotet togs emot,
- skrotets art, beskaffenhet och vikt,
- det överenskomna priset för skrotet eller, om det inte är fråga om inköp, vilka villkor som har förenats med överlämnandet av skrotet,
- namn och postadress för den som har överlämnat skrotet samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer, identitetshandlingens art och i förekommande



fall registreringsnummer avseende den bil varmed skrotet har transporterats till handlaren,

- namn, firma och registreringsnummer för moms avseende den för vars räkning skrotet har överlämnats.

### **Handel med begagnade varor**

Enligt 11 § förordningen (1981:403) om handel med begagnade varor ska motsvarande anteckningar som beträffande skrot 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 varan 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, vilka villkor som har förenats med överlämnandet av varorna,
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och identitetshandlingens art.

Polismyndigheten får meddela närmare föreskrifter rörande anteckningsskyldigheten för mottagande av skrot och begagnade varor.

### **14.3 Skattedebitering**

Av faktura eller motsvarande handling ska framgå beskattningsunderlaget och momsbeloppet för varje skattesats. Beloppen får på fakturan anges antingen som pris exkl. moms med tillägg av momsbeloppet eller som pris inkl. moms med särskild notering om momsbeloppet.

**Handel med  
begagnade varor  
m.m. 9 a kap. 16  
§ ML**

Vid tillämpning av vinstmarginalbeskattning enligt 9 a kap. ML får varken momsbeloppet eller underlaget för skatteberäkningen anges i fakturan. Se vidare avsnitt 12.2.7.

**Resebyrå-  
verksamhet 9 b  
kap.  
5 § ML**

Vid tillämpning av vinstmarginalbeskattning enligt 9 b kap. ML får resebyrån underlåta att redovisa momsbeloppet i fakturan. Detta bör framför allt vara av intresse när resenären är en privatperson. Till skillnad från vad som gäller i fråga om handel med begagnade varor är det således valfritt att ange moms i fakturan. Om resenären är ett företag krävs dock för möjligheten till avdrag eller återbetalning av ingående moms att momsbeloppet är särskilt angivet i fakturan. Se vidare avsnitt 12.3.8.

**Utländsk valuta**

Om ett företag, svenskt eller utländskt, ställer ut en faktura där både grundbelopp och moms anges i utländsk valuta anges också omräkningskursen på leveransdagen samt momsens belopp uträknat i svenska kronor. Detta för att såväl utställaren som mottagaren av fakturan ska kunna bokföra momsens med rätt belopp. Sker fakturering i nära samband med leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas.

## **Euro**

Företag som väljer att fakturera i euro måste liksom när det gäller annan utländsk valuta , även ange momsen i svenska kronor.

### **14.4 Öresavrundning**

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

RSV anser att om fakturering sker med öppen debitering av momsen behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda momsbeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas får sådan avrundning göras på momsbeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

När utgående och ingående moms deklarerar ska avrundning inte ske utan öretalen bortfaller, 22 kap. 2 § ML. Inbetalning av moms till statsverket görs således med hela kronbelopp.

### **14.5 Registreringsnummer på faktura**

Enligt 11 kap. 5 § ML ska en faktura eller därmed jämförlig handling innehålla bl.a. säljarens registreringsnummer för moms. Registreringsnumret för moms är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landkoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret för moms i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/ organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms.

**Ej registrerad  
för moms**

En skattskyldig säljare som inte är registrerad ska, enligt 11 kap. 5 § p 6 ML, i fakturan ange sitt person- eller organisationsnummer eller, om sådant saknas, en likvärdig uppgift. Oavsett om momsen redovisas i en skattedeclaration eller i självdeklarationen är den skattskyldige registrerad till moms. I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas, 3 kap. 2 § 3 st. SBL. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig endast på grund av allframtidssupplåtelse av avverkningsrätt som utgör skattepliktig intäkt av kapital. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.

**VAT-nummer  
11 kap. 5 a § ML**

Vid handel med annat EU-land ska såväl säljarens som köparens registreringsnummer för moms anges i fakturan. I detta sammanhang måste numret skrivas t. ex. SE556123123401. Av bilaga 13 framgår hur VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

**ABL:s krav**

Enligt ABL ska fr.o.m. 1995 ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer, se SFS 1994:1395. PRV 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 man i skrivelsen uttalat följande:

Det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. PRV menar dock att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för moms så ska detta anses vara tillfyllest med hänsyn till de nya reglerna i 16 kap. 4 § ABL.

**Mervärdesskatte-  
grupp, 6 a kap.  
ML**

När ett företag som hör till en mervärdesskattegrupp har skattepliktiga omsättningar till företag utanför gruppen, ska fakturering ske i eget namn. Däremot ska företaget använda grupphuvudmannens registreringsnummer för moms.

**Kommissionärs-  
företag**

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som beskrivs i avsnitt 7.7. Även i detta fall gäller att grupphuvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 7.10.

**Dispens för  
avräkningsnotor  
11 kap. 6 § ML**

Om särskilda skäl föreligger får SKM medge att nummeruppgiften utelämnas på en avräkningsnota som upprättas av köparen, 11 kap. 6 § 2 st. ML. SKM utfärdar ett formellt beslut om detta. Beslutet kan överklagas hos Länsrätten.

RSV som tidigare handlade ifrågavarande överklaganden beslutade hösten 1982 i ett sådant ärende. Den skattskyldige, en skogsägareförening, ville att dispensen skulle gälla avräkningsnotor vid inköp från både medlemmar och icke medlemmar, eftersom avräkningssystemet inte skiljer på dessa kategorier av betalningsmottagare. Vidare anförde föreningen som skäl för dispensen den stora mängden handlingar (avräkningsnotor) som framställs och mängden redovisningsnummer som ska registerhållas (ca 15 000 avräkningsnotor framställs årligen). RSV beslutade att registreringsnummer måste anges i de fall då säljaren inte är medlem i föreningen.

**14.6 Undantag från skyldigheten att  
fakturera**

**Avräkningsnotor  
11 kap. 4 § ML**

Undantag från faktureringskyldighet gäller sådana fall, då avräkning mellan köpare och säljare görs enligt avräkningsnota som upprättas av köparen. Avräkningsnotan, som ersätter fakturan, ska innehålla samma uppgifter som krävs för faktura eller motsvarande handling. Det finns även möjlighet till dispens från skyldigheten att ange säljarens registreringsnummer, se ovan.

Avräkningsnotor förekommer bl.a. i de branscher där köparen själv väger in, mäter eller klassificerar den inköpta varan, t.ex. när jordbrukets producentkooperativa företag gör inköp från medlemmar av spannmål, mjölk, slaktdjur, skogsprodukter m.m. Avräkningsnotor förekommer även när skrothandlare gör uppköp från privatpersoner eller företag.

**A conton vid  
byggnads-  
entreprenad  
11 kap. 4 § ML**

Undantag från faktureringskyldighet har gjorts även för sådana förskotts- och a conto-betalningar där byggentreprenören får avvakta med redovisningen av moms enligt bestämmelserna i 13 kap. 14 § 1 st. ML.

## **14.7 Byggnadsföretags försäljning av fastighet**

Enligt 11 kap. 2 § 3 p. ML ska ett byggnadsföretag utfärda faktura vid sådan omsättning av fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML. Enligt 11 kap. 3 § ML krävs för detta att köparen begär en faktura. Lagrummet avser en fastighet (byggd i egen regi), som ej har tagits i bruk av säljaren. Av fakturan ska framgå den utgående moms som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten enligt 2 kap. 7 § ML.

Bestämmelsen har tillkommit för att tillförsäkra en skattskyldig köpare avdragsrätt för ingående moms. Det förutsätts att köparen ska använda fastigheten i en verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML.

## 14.8 Försäljning av uthyrningsfastighet

### Intyg om inbetald moms

Säljer den som är skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler en fastighet ska han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående moms som han såväl återfört som betalt in till staten p. g.a. fastighetsförsäljningen, 9 kap. 4 § ML.

Bestämmelserna om uthyrning av verksamhetslokaler behandlas närmare i avsnitt 8.

## 14.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs

Om en entreprenad på grund av kundens/byggherrens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs, kommer inte alltid en slutbesiktning till stånd. I sådana fall bör en faktura med moms utfärdas i samband med att arbetena upphör. Se vidare avsnitt 30.3.7.

## 14.10 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. RSV har i anvisningar (RSV Im 1987:1) uttalat att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktionsföretaget ska fakturan innehålla samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. RSV har vidare uttalat 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.

### **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 12.2.

### **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 moms. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringskyldighet.

### **Pant**

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av moms. Momsen utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

## **14.11 Kontokort**

BFN har uttalat sig (BFN U 89:11) om försäljning mot kontokort. Den fråga som bl.a. har behandlats är om köpnotor i samband med försäljning utgör



räkenskapsmaterial hos sälj företaget respektive kontokortsföretaget. Den sammanställning som sälj företaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedelns. Härefter gör BFN en hänvisning till BFN R 3 i vilken BFN har uttalat att följesedel inte utgör räkenskapsmaterial om följesedelns uppgifter intas i faktura. I de fall en faktura hänvisar till följesedel utgör även följesedeln räkenskapsmaterial (jfr avsnitt 14.13).

## **14.12 Kreditnota**

En kreditnota ska enligt 11 kap. 8 § ML utfärdas vid kundkreditering, t.ex. vid prisnedsättning av en tidigare fakturerad leverans, vid återgång av ett köp, när varan returneras eller om köparen i efterhand tillgodogörs återbäring, bonus eller annan rabatt än villkorlig rabatt (se även avsnitt 11.5). Den utgör underlag för ändring av tidigare redovisad utgående eller ingående moms, jfr 13 kap. 24 och 26 §§ ML. När en kreditnota utfärdas ska samma förhållanden gälla som vid skattskyldighetens inträde för den aktuella omsättningen, dvs. samma skattesats ska användas som på den ursprungliga fakturan.

Kreditnotan ska innehålla uppgift om ersättning och momsbelopp enligt den tidigare utfärdade fakturan samt om minskningen av beloppen p.g.a. krediteringen. I övrigt ska den innehålla uppgifter som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt.

## **14.13 Följesedlar**

Enligt bestämmelserna om faktureringskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, 8 kap. 17 och 19 §§ resp. 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 en del av räkenskapsmaterialet.

BFN har behandlat följesedlar i rekommendationen BFN R2.

#### **14.14 Uthyrning av lös egendom**

Om det vid uthyrning av lös egendom, t.ex. videofilmer, upprättas hyresavtal som innehåller de uppgifter som enligt ML ska finnas i en faktura, ska hyresavtalet betraktas som en med faktura jämförlig handling. I de företag där uthyrning sker dagligen och varje transaktion avser ett litet belopp kan i bokföringen gemensam verifikation användas under förutsättning att den utgörs av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna (BFN R2).

De uppgifter som anges i ett sådant hyresavtal får anses överensstämma med bestämmelserna om faktureringsskyldighet i 11 kap. ML.

#### **14.15 Lokalhyror i verksamhetsfastighet**

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs i bland av fakturor i vanlig mening och i bland av postgiro- eller bankgiroavier. RSV anser att en hyresavi utgör med faktura jämförlig handling om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 5 § ML. Avin ska innehålla uppgift om hyran, momsens belopp, utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod aviseringen avser och den skattskyldige utställarens registreringsnummer till moms.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till innehållsförteckningen](#)

[Till Avsnitt 15.3 - 15.6](#)

## 15.1 Allmänt

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. ML. Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag för ingående moms hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet (se avsnitt 8). Som en följd av det fr.o.m. den 1 juli 1994 ändrade skattskyldighetsbegreppet i ML har avdragsrätten för bl.a. de s.k. tekniskt skattskyldiga ersatts med bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående moms. Rätten till återbetalning grundar sig på avdragsbestämmelserna i 8 kap. ML. Bestämmelserna om återbetalning av ingående moms återfinns i 10 kap. ML (se avsnitt 16).

Rätten till avdrag för fiktiv skatt har slopats fr.o.m. den 1 november 1995 (SFS 1995:700).

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 17.

### 15.1.1 Definition av ingående moms

## **8 kap. 2 § ML**

I 8 kap. 2 § ML anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående moms. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående moms i enlighet med definitionerna.

## **Omsättning av varor och tjänster**

I det första fallet beskrivs den situationen när skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående momsen 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 ytterligare skatt som säljaren kan åläggas att betala, t.ex. på grund av försäljning till underpris (uttagsbeskattning), utgör således inte ingående moms för förvärvaren.

## **Varor och tjänster från annat land**

Ingående moms utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående moms på gemenskapsinterna förvärv (GIF), på efterföljande omsättning vid trepartshandel samt på från utländska företagare förvärvade tjänster (se avsnitt 9.5.5). Som ingående moms definieras också skatt som hänför sig till import.

## **Varor i särskilda lager**

I 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML återfinns bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående moms utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.

**Uttagsbeskattade byggtjänster**

Som ingående moms hos köpare av fastighet räknas den skatt som säljare har redovisat eller ska redovisa p.g.a. uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk.

**Intygsmoms**

Skatt som säljare av fastighet återfört och betalat in i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet, utgör ingående moms hos köparen av fastigheten.

**15.1.2 Generell avdragsrätt****8 kap. 3 § ML**

Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms 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 inkomstbeskattningens värdeminskningsskatt finns således inte. Jfr dock vad som sägs i avsnitt 15.6 om jämkning av ingående moms. Avdragsrätten är i det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

## **EG:s sjätte mervärdes- skattedirektiv**

Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt ska göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet. Innebörden av EG-rätten såvitt gäller avdragsrätten får anses vara följande. En grundförutsättning för att rätt till avdrag ska föreligga är dels att transaktionerna företas av en skattskyldig person, dels att dessa transaktioner är skattepliktiga, dvs. inte omfattas av något av undantagen från skatteplikt i artikel 13-16. Om dessa grundförutsättningar föreligger är avdragsrätten enligt sjätte direktivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karakteriseras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler.

## **Nyemissions- kostnader**

I ett förhandsbesked meddelat den 16 november 1999 (överklagat) har SRN funnit att avdragsrätt inte föreligger för moms som hänför sig till den i anknytning till nyemissionen betalade registreringsavgiften och årliga avgiften till Stockholms fondbörs eller den ingående moms som hänför sig till avgifterna till VPC. SRN ansåg att dessa kostnader inte hade ett direkt eller omedelbart samband med bolagets verksamhet sådan den kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar. I stället fick enligt nämndens mening sådana förvärv anses gjorda utom ramen för den av bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av momssystemet.

SRN:s ställningstagande är exempel på att avdragsrätten enligt ML ska bedömas självständigt, dvs oberoende av vad som gäller vid inkomstbeskattningen.

## **Tillgångar som nyttjas privat**

Ytterligare ett exempel på avvikelse i förhållande till inkomstbeskattningen gäller inventarier som ett företag anskaffar för privat nyttjande av anställda i företaget. Vid inkomstbeskattningen finns som regel ingen begränsning i avdragsrätten, såvida det inte är fråga om ett fåmansbolag. Kostnader som avser personalen i ett företag är således som regel avdragsgill. Innebär kostnaden för företaget en löneförmån för den anställde beskattas förmånen hos denne. När det gäller moms är förhållandena annorlunda. En tillgång - oberoende av vem som använder den - som nyttjas privat berättigar inte till avdrag för ingående moms, eftersom avdragsrätten förutsätter förvärv i verksamheten. Jfr dock 8 kap. 16 § ML. Vid anskaffning av en tillgång som används delvis i verksamheten och delvis nyttjas privat får avdrag göras för en del av den ingående momsen. Avdragets storlek får bestämmas med ledning av den beräknade användningen i verksamheten. Kan användningen inte fastställas får avdragsbeloppet i stället beräknas genom uppdelning efter skälig grund. Jfr 8 kap. 13 och 16 a - f §§ ML. Om den anskaffade tillgången är avsedd enbart för privat användning eller anskaffas för att överlåtas till den anställde, med åtföljande beskattning som för löneförmån, föreligger ingen avdragsrätt för ingående moms även om kostnaden är avdragsgill vid inkomstbeskattningen.

Beträffande avdragsrätt för ingående moms vid anskaffning eller leasing av bilar se avsnitt 25.

## **Hemtjänster**

Det förekommer att en arbetsgivare, för de anställdas räkning, köper s.k. hemtjänster, dvs. städning i hemmet etc. Arbetsgivaren står för kostnaden medan de anställda utnyttjar tjänsten som en personalförmån. Arbetsgivarens ingående moms 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 (se RSV:s skrivelse 1998-11-20, dnr 10326-98/900).

## **Personalvårds- kostnader**

RSV har i skrivelse 1999-02-03 (dnr 851-99/100) uttalat att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående moms som avser personalvårdskostnader och gåvor av personalvårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställde vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses i skrivelsen är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen enligt 32 § 3 d och e mom. KL, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (se RSV:s rekommendation RSV S 1998:40). 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.

## **Förvärv i verksamheten**

Ett exempel på huvudregeln, att avdrag medges endast för förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet, ges i RSV/FB Im 1978:4. Frågan gällde ett industriföretags avdragsrätt för ingående moms på en byggnad som efter färdigställandet skulle säljas till ett leasingföretag. Byggnaden skulle efter överlåtelsen brukas i industriföretagets verksamhet. Byggnaden ansågs inte förvärvat för stadigvarande bruk i sökandens verksamhet, varför avdragsrätt inte förelåg.

I ett annat fall ansågs ett företag inte ha avdragsrätt för ingående moms som belöpte på förvärv av egendom för personalstiftelsens räkning (RSV/FB Im 1986:7). Förvärven hade gjorts i stiftelsens namn vilket innebar att de inte kunde hänföras till företagets verksamhet. I RSV/FB Im 1978:1 däremot hade ett bolag i eget namn förvärvat möbler och annan utrustning till fritidsstugor som ägdes av en personalstiftelse. Trots att det som anskaffats kom att tillhöra personalstiftelsen, ansågs förvärven utgöra driftkostnader i bolagets verksamhet och avdrag medgavs för ingående moms på förvärven.



## Hemdatorer

Riksdagen har genom ändring i 32 § c mom. 1 KL från och med inkomståret 1998 utvidgat skattefriheten för datorer som arbetsgivaren tillhandahåller den anställde för privat bruk (prop. 1996/97:173). Lagändringen har inte medfört ändring i ML.

RSV har den 3 februari 1998 (RSV skrivelse dnr 875-98/900) uttalat att anskaffandet av datorer för de anställdas privata bruk inte kan anses utgöra ett förvärv i verksamheten även om syftet är att höja datamognaden i företaget. Till följd härav har arbetsgivaren enligt RSV:s uppfattning inte avdragsrätt för moms vid anskaffning av datorer till anställda.

SNR har den 10 juli 1998 meddelat två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående moms på sådan datorutrustning. SRN 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. RR har i domar den 10 juli 1999 (RR 5498-5499-1998) fastställt SRN:s bedömning i de båda förhandsbeskeden.

Vidare har SRN i två förhandsbesked den 29 oktober 1999 bedömt att en arbetsgivare inte heller har avdragsrätt för den ingående moms som avser anskaffning av hemdatorer även om viss grundläggande datautbildning skulle genomföras av den anställde utanför den ordinarie arbetstiden eller om visst arbete skulle utföras i hemmet genom datorn. Ett av förhandsbeskeden har överklagats.

I skrivelse den 17 augusti 1998 (dnr 7115-98/900) har RSV redogjort för vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk.

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående moms. Denna får i stället

rekvireras från Skattemyndigheten i Gävle (se förordning 1993:529 om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt). Från den 1 juli 1998 har Ekonomistyrningsverket (ESV) rätt att meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av nämnda förordning. Enligt meddelade tillämpningsföreskrifter till förordningen ska rätten till kompensation för ingående moms 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 moms avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

Beträffande kommuner (ej kommunala bolag) uttalar RSV följande i nämnda skrivelse.

I de 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 från särskilda mervärdesskattekonton hos Riksgäldskontoret för ingående moms som inte dragits av enligt ML. Skattemyndigheten i Gävle beslutar om utbetalning från nämnda konton (se lagen 1995:1518 om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting). I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för moms avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

**Mäklararvode  
vid  
fastighetsförsälj-  
ning**

Mäklararvode avseende försäljning av fastighet är en kostnad som har en direkt koppling till omsättning av fastighet. Sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Då avdragsrätt för ingående moms förutsätter att kostnaden avser omsättning som är skattepliktig föreligger inte avdragsrätt för den ingående moms som belöper på mäklararvode vid fastighetsförsäljning (jfr RSV:s skrivelse 1999-12-13, dnr 12027-99/100).

**Arbetsgivarorganisation**

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen enligt 20 § anv. p. 1 st. 2 KL inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer. Anledningen till förbudet är att man eftersträvat likformighet med vad som gäller för löntagare. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är momsbelagd bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

**Husvagnar**

Ett exempel på där anskaffningen avser både privat bruk och verksamheten är anskaffning av husvagn. En husvagn används vanligen för privat bruk. En skattskyldig får därför räkna med att SKM kommer att ställa höga krav på bevisningen att husvagnen verkligen har anskaffats för att användas i verksamheten. Om husvagnen i mycket ringa omfattning används i verksamheten kan den inte anses ha anskaffats för sådan användning. Något avdrag bör då inte medges.

**Parkeringsverksamhet**

RR har i två domar (RÅ 1996 not. 281 och i mål nr 1869-1995, 1998-09-24) funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Se vidare avsnitt 4.2.2.5.

**Rättegångskostnader**

Om rättegångspart är skattskyldig till moms och målet rör den verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för den moms som han blir debiterad av sitt ombud. Momsen blir därmed inte en kostnad för honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte moms.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för moms utgör moms en del av hans rättegångskostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta honom för hans rättegångskostnader ska han därför ha ersättning också för den däri ingående moms.

**15.2 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.

### **15.2.1 Övertagen verksamhet**

**8 kap. 4 § 1 p.  
ML**

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående moms 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 momsen men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten.

### **15.2.2 Delägare i samfällighet**

**8 kap. 4 § 2 p.  
ML**

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående moms. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående moms. 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 inte ingående moms för delägaren och berättigar således inte till avdrag.

### **15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning**

**8 kap. 4 § 3 p.  
ML**

Rätten till avdrag för ingående moms tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs införselmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för införselhanteringen, antingen direkt eller via speditör. I båda fallen kan det antas att på grund av leveransvillkoren så är det den utländske leverantören som är tullskyldig och således skattskyldig vid införseln. För att undvika att momsen stannar som en kostnad har den svenske kunden, som har betalat införselmomsen, avdragsrätt som om han själv hade varit skattskyldig för införseln. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om köparen själv hade varit skattskyldig för införseln.

**15.2.3.1 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)**

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för moms på förvärv inom landet (se avsnitt 16).

RR har i förhandsbesked (RÅ 1988 ref. 144) inte ansett auktionsförrättare berättigad till avdrag för införselmoms som auktionsförrättaren erlagt vid införseln 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.

**Dubbelbetalning  
p.g.a. en  
speditörs  
konkurs**

Om en skattskyldig köpare anlitar en speditör som betalningsansvarigt ombud och om speditören p.g.a. 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 p.g.a. 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 införselmoms. Kravet får i stället i sin helhet beaktas som en kostnad vid inkomstbeskattningen.

#### **15.2.4 Köp av fastighet**

##### **8 kap. 4 §**

##### **4 p. ML**

En fastighet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap.7 § ML (jfr avsnitt 5.6.2.2). Om en sådan fastighet säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som köper fastigheten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående moms. (Jfr 8 kap. 19 § ML).

#### **15.2.5 Koncerner**

##### **8 kap. 4 §**

##### **5 p. ML**

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 moms som avser inköp hänförliga till de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan föras över till de skattskyldiga företag inom koncernen som förvärvar de skattefria tjänsterna (s.k. slussningsregel).

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 % 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.

Slussningsregeln är tillämplig bara inom en svensk koncern (dvs. mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag). Om ett svenskt moderbolag tillhandahåller ett utländskt dotterbolag tjänst, som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML, kan ingående moms i anledning härav inte överföras till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska moms tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Moms ska därför inte tas ut (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Det är emellertid vanligt att det svenska moderbolaget inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till de utländska dotterbolagen och att sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag (se avsnitt 5). Det föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till de utländska dotterbolagen. Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det föreligger således rätt till återbetalning (se avsnitt 16) för uttaget och det svenska moderbolaget har därmed avdragsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna.

### **15.2.6 Avdragsrätt i samband med kost åt personal**

#### **4 kap. 2 § ML**

Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför 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 moms på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror. Avdragsrätt föreligger dock inte i fråga om driftbidrag till utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Se vidare avsnitt 26.

### **15.2.7 Finansieringsföretag**

#### **8 kap. 11 § ML**

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående moms för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående moms vid sitt förvärv av varan. I och med denna begränsning bör avdragsrätt inte kunna uppkomma efter den 1 november 1995 eftersom rätten till avdrag för fiktiv skatt har slopats. Dock kan bestämmelserna i 9 a kap. ML om vinstmarginalbeskattning bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jfr avsnitt 10 samt 3 kap. 24 § 3 st. 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.

### **15.2.8 Avdragsrätt vid skada**



## 8 kap. 3 §

### 2 st. ML

### Båda skattskyldiga

I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser den verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälper skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för momsen avseende detta. Avdrag får då göras antingen för den moms som belöper på kostnader för materialinköp, dvs. ej för värdet av eget arbete, eller för den moms som debiteras av den anlitate uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för momsen till kostnaden exkl. moms för skadans avhjälpan. Den ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive moms.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälper skadan, får han göra avdrag för momsen som belöper på kostnaden för avhjälpan. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpa skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska *faktiskt* avhjälpa skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive moms.

Avdragsrätten när såväl den skadelidande som den skadevållande är skattskyldiga kan sammanfattas enligt följande:

Den som avhjälper skadan är:	Har skadelidanden avdragsrätt?	Har skadevållanden avdragsrätt?
- Skadevållanden	Nej	Ja
- Skadelidanden	Ja	Nej
- Utomstående som fakturerar		
-- skadevållanden	Nej	Ja
-- skadelidanden	Ja	Nej
-- skadevållandens försäkringsgivare	Ja	Nej

## 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 avhjälp skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan moms.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpa skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta moms. Den lidandes kostnad omfattar ju här även momsen.

Avdragsrätten när endast den skadevållande är skattskyldig kan sammanfattas enligt följande:

Den som avhjälp skadan är:	Har skadelidanden avdragsrätt?	Har skadevållanden avdragsrätt?
- Skadevållanden	Nej	Ja
- Skadelidanden	Nej	Nej
- Utomstående som fakturerar		
-- skadevållanden	Nej	Ja
-- skadelidanden	Nej	Nej
-- skadevållandens försäkringsgivare	Nej	Ja

## Skadelidande skattskyldig

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälper skadan, har han avdragsrätt för moms belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan moms.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpa skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta moms, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

Avdragsrätten när endast den skadelidande är skattskyldig kan sammanfattas enligt följande:

Den som avhjälper skadan är:	Har skadelidanden avdragsrätt?	Har skadevållanden avdragsrätt?
- Skadevållanden	Nej	Nej
- Skadelidanden	Ja	Nej
- Utomstående som fakturerar		
-- skadevållanden	Nej	Nej
-- skadelidanden	Ja	Nej
-- skadevållandens försäkringsgivare	Ja	Nej

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 moms på materialet. Säljaren ska redovisa utgående moms 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 momsen, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inkl. moms.

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 momsen 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.

### **15.2.9 Avdragsförbud**

#### **15.2.9.1 Personbilar**

## **8 kap. 15-16**

### **§§**

### **ML**

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 moms vid förvärv av en personbil. Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig personbefordran (jfr 3 kap. 5 § 2 st. ML).

Rätten till avdrag för ingående moms på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 %.

Rätt till avdrag föreligger för all ingående moms på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten.

Se närmare om personbilar i avsnitt 25.

#### **15.2.9.2 Stadigvarande bostad**

**8 kap. 9 § 1 p.  
och 10 § ML**

Ingående moms som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av. Avdragsrätt föreligger dock 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.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder. Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer o.d., utan även sådant som har en anknytning till det stadigvarande boendet. På grund härav medges inte avdrag för moms på vatten- och avloppsinstallationer m.m. som betjänar en bostad. Om sådana installationer är gemensamma för både boendet och t.ex. en mjölkproduktion får den ingående momsen dras av endast till den del den avser mjölkproduktionen. Som ytterligare exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

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 är avgörande. Som framgår av nedan återgivna avgöranden i RR och KR måste det härvid ske en helhetsbedömning av karaktären på byggnaden med avseende bl.a. på dess konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

**RÅ 84 1:69**

I RÅ 84 1:69 har RR fastställt att en renskötarbostad av enklare beskaffenhet på sommarlandet ska anses som driftbyggnad och inte som stadigvarande bostad.

**KR dom 1995**

I en dom den 16 maj 1995 (mål nr 7158-1994 och 7175-1994) vägrade KR i Sundsvall avdrag för ingående moms avseende ombyggnadsarbeten på bostadshus och gäststuga. Byggnaderna var avsedda att användas i konsult- och utbildningsverksamhet. Den fråga som var föremål för KR:s bedömning var huruvida ombyggnadsarbetena medfört att byggnaderna helt eller delvis övergått från att ha karaktären av stadigvarande bostad till lokaler för verksamheten. Byggnadernas storlek och planlösning samt det faktum att företagsledaren permanent bebor fastigheten utgjorde skäl att inte medge avdrag för den ingående moms som belöpte på byggnadsarbetena. RR beslutade den 17 oktober 1996 att inte meddela prövningstillstånd.

**KR dom 1997**

I en dom den 6 augusti 1997 (mål nr 3284-1995) medgav KR i Sundsvall avdrag för ingående moms avseende uppförande av en enklare byggnad avsedd för konstnärs- och terapiverksamhet. Byggnaden uppfördes i nära anslutning till företagarens bostad och kunde, enligt LR:s bedömning, inrättas till bostad. KR ansåg emellertid, med hänsyn till byggnadens enkla beskaffenhet samt till att den uppförts för den bedrivna verksamheten, att den inte utgjorde stadigvarande bostad. Domen har inte överklagats.

**KR dom 1996**

KR i Sundsvall vägrade i en dom den 9 september 1996 (mål nr 4155-1994) avdrag för ingående moms avseende uppförande av byggnad. Byggnaden, s.k. parhus, innehöll två lägenheter varav den ena var avsedd för företagsledarens bostad och den andra för näringsverksamheten. Den fråga som bedömdes av KR gällde avdrag för ingående moms hänförlig till den del av byggnaden som var avsedd för rörelsen. KR gjorde samma bedömning som länsrätten och ansåg bl.a. att den enklare utrustningen i den aktuella byggnadsdelen inte förtog byggnadens karaktär av stadigvarande bolag i dess helhet. Domen har överklagats men RR beslutade den 24 november 1998 att inte meddela prövningstillstånd.

**RR 1997  
4689-1995**

I dom den 12 december 1997, mål nr 4689-1995, fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående fråga om vad som är att anse som stadigvarande bostad. 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. SRN:s 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 ansöknings 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."

**RÅ 1993 ref.  
30**

I RÅ 1993 ref. 30 ansåg RR att det avgörande var hur servicelägenheter och gruppboendestäder för senildementa faktiskt nyttjades. Enligt RSV:s mening bör ovan nämnda förhandsbesked, mot denna bakgrund, tolkas på så sätt att om en lägenhets karaktär är densamma som en lägenhet som ska användas för permanent boende är en sådan lägenhet att anse som stadigvarande bostad, oavsett hur den faktiskt nyttjas. Om en lägenhets karaktär däremot avviker från vad som är normalt för en lägenhet som ska användas för permanent boende har det faktiska nyttjandet betydelse. Om en sådan lägenhet därvid ska användas som stadigvarande bostad bör den anses utgöra stadigvarande bostad, men däremot inte om den inte ska utnyttjas som stadigvarande bostad. RSV:s tolkning innebär således att det i första hand är karaktären och i andra hand nyttjandet som ska vara avgörande vid bedömningen av om stadigvarande bostad kan anses föreligga. Omfattningen av eventuell vård bör sakna betydelse vid denna bedömning. RSV tolkar vidare förhandsbeskedet på så sätt att t.ex. personalutrymmen och lokaler för gemensamma aktiviteter inte bör anses hänförliga

till stadigvarande bostad, men att t.ex. trappuppgångar och olika typer av förråd bör anses hänförliga till stadigvarande bostad.

RSV:s tolkning av förhandsbeskedet innebär bl.a. följande:

- Boende på sjukhem, korridorrum och delade rum, dvs. ej lägenhetskaraktär men stadigvarande boende, utgör stadigvarande bostad.
- Boende i vanlig lägenhet för korttidsboende utgör stadigvarande bostad.
- Boende i lägenhet, som avviker från en lägenhet av permanent karaktär och som används för korttidsboende, utgör inte stadigvarande boende.

**8 kap. 10 §  
ML**

I detta sammanhang bör nämnas att avdragsrätt för ingående moms på jordbruksarrende omfattar hela skatten, även om det i arrendet ingår värde av bostad.

### **15.2.9.3 Representationskostnader**

**8 kap. 9 §  
p. 2 ML**

Rätten till avdrag för ingående moms som hänför sig till utgifter för representation grundar sig på vad som gäller vid inkomstbeskattningen (20 § anv. p.1 3 st. KL). Det bör här noteras att avdragsbestämmelserna i KL har ändrats fr.o.m den 1 januari 1996 (SFS 1995:1625), varigenom bl.a. det avdragsförbud som gällt beträffande spritdrycker och vin har slopats.

### **15.2.10 Näringsbidrag och andra oberoende bidrag**

Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger.

Som exempel kan nämnas lokaliseringstöd eller sådant bidrag som vägsamfälligheter mottar för hållande av väg.



Om en uppfinnare erhåller anslag från t.ex. NUTEK innebär det inte att avdragsrätten begränsas, även om anslaget inte skulle utgöra skattepliktig omsättning.

Ytterligare ett exempel ges i RSV Im 1973:13, där det var fråga om uppförande av en hotellanläggning och kostnaderna för uppförandet delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde inte någon begränsning av avdragsrätten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked den 27 april 1998 (överklagat) att avdragsrätt förelåg för den ingående skatt som hänförde sig till förvärv där kostnaderna för förvärven täcktes av från skatteplikt undantagna medel och anslag. SRN bedömde att företagets verksamhet var av enhetlig beskaffenhet samt att inte mer än en verksamhet kunde anses föreligga enbart på grund av att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcktes av anslag m.m. Efter överklagande av RSV avseende avdragsrätten har RR meddelat beslut 1999-12-16 (mål nr 3503-1998) och härvid undanröjt SRN:s förhandsbesked samt avvisat ansökningen.

### **15.2.11 Avdragsbegränsning inom kulturområdet**

#### **Kulturområdet**

Genom särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har fr.o.m. den 1 januari 1997 införts en avdragsbegränsning i vissa fall i verksamheter som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar. Se vidare avsnitt 19.3.3.1 beträffande dessa bestämmelser.

#### **Till innehållsförteckningen**

#### **Till Avsnitt 15.3 - 15.6**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

### [Till Avsnitt 15.1 - 15.2](#)

## 15.3 Korrigering

### 15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand hänvisas till avsnitt 11.5.

### 15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

#### 7 kap. 6 § 2 st. ML

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning enligt ML. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara, som är levererad den 1 mars 1984 eller senare, återtas enligt nämnda lagar får säljaren göra avdrag för vad han gottskriver köparen för värdet av den återtagna varan, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML för ingående moms för den inköpta varan. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning ingående moms berör inte skatteredovisningen

hos vare sig säljaren eller köparen.

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).

## **Avräkning**

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exkl. moms när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående moms för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående moms värderas den återtagna varan inkl. moms (RSV Im 1984:2).

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för momsen på det förlorade beloppet. Se avsnitt 15.3.3 om när en förlust anses konstaterad.

Exempel:

1. Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående moms på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående moms Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inkl. moms). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exkl. moms). Säljaren har då rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet. Avdraget beräknas till 30 000 kr = 20 % x 150 000 kr. Jfr avsnitt 12.2 Handel med begagnade varor m.m. punkt 12.2.4.

## Försäljning

I detta sammanhang bör ett närliggande förhållande observeras. 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 moms 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 moms 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 momsfri.

### 15.3.3 Kundförlust

## 13 kap. 24 och 26 §§ ML

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får avdrag ske med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten. Avdraget görs genom att den utgående momsen minskas. Det ska beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Avdraget ska göras i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats.

Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva momsbeloppet i en faktura. Avdrag kan då inte ske för hela den utgående momsen eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera moms i ett sådant fall. Nedsättning av tidigare redovisad utgående moms får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad moms på förlusten.

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 22.6.2 och avsnitt 30.7.3.

**När  
föreligger  
kundförlust?**

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående moms minskas. Med en konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar eller generell nedskrivning på avbetalningsfordringar medges inte. Man måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen.

Om ett företag har exporterat en vara som omfattas av återföringsreglerna i 10 kap. 12 § ML (se avsnitt 15.2.6) och företaget sedan åsamkas en kundförlust, påverkar detta inte återföringsskyldigheten.

Om betalning inflyter för tidigare avdragna kundförluster ska moms redovisas på nytt för den influtna likviden.

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens avdrag för kundförlust ska grundas på kreditnota eller motsvarande handling.

I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli angeläget att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonKL. För bolag i samma koncern som försätts i konkurs samtidigt är det inte ovanligt att den beskrivna situationen förekommer med ömsesidiga fordringar och skulder.

## **Ackord**

Vid offentligt ackord har borgenären rätt till avdrag för kundförlust för vad som bortfaller genom ackordet utan att kreditfaktura, dvs. justering av gäldenärens ingående moms, eller annan utredning krävs. Om vad som benämns ackord omfattar endast en eller ett fåtal borgenärer kan kreditfaktura utfärdas, varvid båda sidor ska justera sin moms. I annat fall, dvs. vid underhandsackord, krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillings storlek eller fel i varan, för att justering ska kunna ske av borgenärens utgående moms för kundförlust utan att motsvarande justering sker hos gäldenären. Jfr RSV/ FB Im 1985:3 och RÅ 1988 ref. 102 samt 13 kap. 26 § ML.

## **Virkesleverantör**

RSV har i en skrivelse 1999-09-01 (dnr 7606-99/120) behandlat frågan om virkesleverantörers rätt till avdrag för moms på kundförluster. Virkesleverantörerna hade fordringar i en konkurs och erbjöds under vissa förutsättningar full kompensation av en tredje part. Villkoren för att den tredje parten, en intresseorganisation, skulle garantera full kompensation till virkesleverantörerna var att dessa sökte medlemskap i intresseorganisationen samt att de till denna överlät sin fordran på konkursgäldenären för en krona. RSV anger i skrivelsen att eftersom virkesleverantörens fordran på konkursgäldenären bortfaller samtidigt som han får betalt från intresseorganisationen och att leverantören således blir fullt kompenserad är det inte fråga om en konstaterad kundförlust. Någon rätt för virkesleverantören att korrigera tidigare redovisad utgående moms ansågs därför inte föreligga.

## **Auktionsföretag**

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angetts i auktionsprotokoll eller liknande. Betalar sedan köparen inte full likvid uppkommer en förlust för auktionsföretaget. I detta fall har auktionsföretaget inte rätt till avdrag för kundförlust, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet (RSV Im 1987:1).

## **Försäkring**

Det förekommer att företag försäkrar sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning p.g.a. kundförlust, påverkar dock inte företagets rätt att genom avdrag korrigera den utgående moms som tidigare redovisats. Se även avsnitt 5.1.

I de fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående moms. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

## **15.4 Blandad verksamhet m.m.**

### **15.4.1 Allmänt**

## **8 kap. 13-14 §§ ML**

Blandad verksamhet innebär att verksamheten innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet. Detta medför att utgående moms ska redovisas endast för den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten. Avdragsrätten för ingående moms är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9-12 §§ ML jämförs här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Beträffande den utgående momsen gäller enligt 7 kap. 7 § ML 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.

### **15.4.2 Avdragsrätten**

**8 kap. 13 och  
14 §§ ML**

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 moms delas upp enligt följande:

**Fullt avdrag**

- Fullt avdrag medges för ingående moms 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 moms på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

**Gemensamma  
förvärv**

- För gemensamma förvärv, dvs. 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 momsen bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

- Ingående moms avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML).

- Om skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall föreligger för mer än 95 % av verksamhetens totala omsättning får ingående moms som inte överstiger 1 000 kr för en viss gemensam anskaffning dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML).



## **Blandade förvärv**

Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående moms 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 momsen på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del resp. 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. Jfr avsnitt 15.1.2.

## **Fördelningsgrunder**

RSN har i en anvisning (1969:27.7) uttalat - i fråga om blandad verksamhet - att uppdelning efter skälig grund lämpligen kan göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen, 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 moms på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jfr avsnitt 15.6 om jämkning av ingående moms.

## **Fördelning avseende byggnad**

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående moms som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggnadskostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet resp. 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 byggnadskostnadernas 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 komma in med intyg från byggmästare eller annan byggnadssakkunnig.

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. Momsen avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Momsen på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 8.3.

### **Omsättning som fördelnings- grund**

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 SKM som en rättelse. Detta förfarande är tillämpligt för att bestämma avdragets storlek vid förvärvstillfället, det s.k. ursprungsbeloppet. För anskaffningar gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 har i 8 kap. 16 a-16 f §§ ML införts bestämmelser om jämkning av ingående moms vid bl.a. blandad verksamhet. Jämkning kan komma i fråga efter anskaffningsåret om avdragsprocenten ändras p.g.a. ändrad användning av investeringsvaror eller vid försäljning. Se avsnitt 15.6 om jämkning av ingående moms.

## **Idrottsföreningar**

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till moms (se avsnitt 6). 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 moms 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. Bankfacksuthyrning, 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.

## **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. Jfr avsnitt 4.4.

## **Bokföring**

Den fördelning på avdragsgill resp. ej avdragsgill ingående moms som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av momsen ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Enligt 14 kap. 2 § SBL måste den som är deklARATIONSSKYLDIG 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 SKM ska kunna kontrollera och fatta beskattningsbeslut.

Motsvarande gäller enligt 10 kap. 31 § SBL för den som ska redovisa momsen i deklaration (se vidare avsnitt 18).

## **15.5 Underlag för avdragsrätt**

### **8 kap. 5 § ML**

Av bestämmelserna i 8 kap. 5 § ML framgår att rätt till avdrag för ingående moms endast föreligger om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17 och 19 §§ ML.

### **11 kap. 5 § ML**

Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura eller jämförlig handling som av säljaren upprättats i enlighet med bestämmelserna i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående moms kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringsskyldigheten fullgörs. Jfr avsnitt 14.

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser RSV, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående momsen 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 (se RSV:s skrivelse 1999-12-09, dnr 11530-99/100).

## **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 momsen enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

I RSV Im 1976:22 har godtagits att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående moms 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. 5 § ML.

## **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. I övriga fall gäller de vanliga reglerna om avdragsrätt, dvs. avdragsrätt föreligger endast om det verkligen är ett förvärv och om förvärvet avser den verksamhet som medför skattskyldighet. Se även avsnitt 25.

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 anställda 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  
kostnad**

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställda i nära anslutning till tidpunkten för utläggget återfår utläggget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven enligt 11 kap. ML.

**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 momsen 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 momsen som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

**Villkor att  
säljaren är  
skattskyldig**

Rätt till avdrag för ingående moms förutsätter också att den som har debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Det ska således vara fråga om en yrkesmässig verksamhet eller en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförliga med näringsverksamhet former. Den som gör avdrag för ingående moms anses emellertid inte ha någon mera omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet föreligger för den som har debiterat skatten (se prop. 1968:100 s. 140 samt Ds Fi 1967:10 del I s. 248, 257 och 261-262).

## **God tro**

Detta kan uttryckas så att köparen måste vara i god tro när han yrkar avdrag för ingående moms.

RR tillgodoförde i RÅ 84 1:67 Calor-Celsius AB avdrag för ingående moms som hade debiterats på en faktura från Helsingfors Rör & Metall AB. Det allmänna ombudet yrkade att de som moms rubricerade beloppen skulle betraktas som löneutbetalningar. RR konstaterade emellertid:

"Omständigheterna ger inte vid handen att Calor-Celsius haft grundad anledning att ifrågasätta huruvida Helsingforsbolaget var skattskyldigt till moms. Skäl att vägra Calor-Celsius avdrag för ingående skatt föreligger därför inte."

Samma bedömning har gjorts av KR i Sundsvall och Stockholm i andra mål beträffande avdrag för ingående moms vid "godtrosvärv" (RK 81 1:7 resp. dom 1982-10-25, mål nr 514-516- 1982, och dom 1987-08-25, mål nr 1450-1451-1986).

I RÅ 1988 ref. 74 blev utgången däremot den motsatta. En säljare hade debiterat moms på en vara som inte var skattepliktig. RR angav att med ingående moms avses belopp som tagits ut som skatt med anledning av omsättning av en vara eller tjänst. Då varan inte var skattepliktig och då annat inte framkommit än att säljaren från statsverket återfått debiterad skatt, ansåg RR att köparen inte hade rätt till avdrag.

## **Ond tro**

Om det däremot föreligger ond tro, t.ex. om säljaren inte är skattskyldig eller om den bakomliggande fakturan är falsk och inte motsvaras av någon utförd prestation, ska avdrag för ingående moms inte medges.

Om en person som är anställd vid ett företag säger upp sin anställning men fortsätter att utföra samma arbete i företagets lokaler som han tidigare har utfört, kan företaget knappast sägas vara i god tro om avdrag yrkas för ingående moms som denna person har debiterat på en faktura. Samma bedömning bör göras då ett företag anlitar en person för ett arbetsuppdrag som är identiskt med det arbete som företagets fast anställda personal utför, om denna person intar en

osjälvständig ställning till företaget och inte heller håller med dyrbar maskinell utrustning. God tro bör inte heller kunna anses föreligga mellan bolag i koncernförhållande eller i annan ekonomisk eller administrativ intressegemenskap.

I en dom 1985-03-06, mål nr 8947--8951-1982, vägrade KR i Stockholm ett bolag avdrag för ingående moms som hade debiterats på fakturor utställda antingen av uppdragstagaren personligen eller av ett av honom ägt finskt företag. I domar samma dag rörande arbetsgivarens ansvar för arbetstagares skatt fann KR att uppdragstagaren var att betrakta som arbetstagare i förhållande till bolaget och att ersättningarna var hänförliga till inkomstslaget tjänst. I ytterligare domar samma dag rörande eftertaxering för bolagets huvudaktieägare beslutade KR att eftertaxera denne p.g.a. att han hade tillgodogjort sig de som moms rubricerade beloppen på fakturorna. Med hänsyn till dessa omständigheter ansåg KR att bolaget inte var berättigat till avdrag för ingående moms.

KR i Stockholm godkände inte i dom 1988-09-07, mål nr 5910-5911-1986, avdrag för skatt som påförts ett bolag av en person som hade anlitats i verksamheten. Uppdragstagaren var inte momsregistrerad. Bolaget hade inte kontrollerat detta. Vidare framkom att uppdragstagaren hade A-skattsedel, utförde samma arbete som anställda i bolaget och stod under bolagets kontroll. Uppdragstagaren hade inte registrerad firma. Bolaget höll med material, maskiner och verktyg samt stod för garantiansvar.

## **15.6 Jämkning av ingående moms**



**8 kap.  
16 a-16 f §§  
ML**

Som ett led i anpassningen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv har införts särskilda regler om jämkning av ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror. Jämknings ska ske om användningen av varan ändras eller om varan avyttras. Så kan bli fallet om t.ex. blandad verksamhet föreligger och en maskin, som till hälften används i den del som medför skattskyldighet, senare övergår till att användas i mindre utsträckning i den delen av verksamheten.

**8 kap. 16 c  
§ ML**

Bestämmelserna kan sägas syfta till att åstadkomma rätt avdrag sett över en längre period, sex år för fastigheter och fem år för övriga investeringsvaror. I korrigeringsperioden räknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Ingående moms hänförlig till förvärv av t.ex. en maskin som anskaffats under 1995 kan således inte bli föremål för jämkning efter 1999 vid kalenderår som räkenskapsår. På motsvarande sätt gäller att vid ett räkenskapsår som ex.vis omfattar tiden 1 juli 1995 - 30 juni 1996, under vilket ombyggnad av en fastighet sker, löper korrigeringsperioden ut den 30 juni 2001.

**13 kap. 28 a  
§ ML**

Jämknings görs i deklarationen för den första redovisningsperioden under året efter det räkenskapsår (jämkningsåret) under vilket den ändrade användningen eller avyttringen ägt rum.

Det är endast ingående moms hänförlig till förvärv gjorda fr. o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning.

**15.6.1 Investeringsvaror**

**8 kap. 16 a**  
**§ ML**

Med investeringsvaror förstås

- maskiner, inventarier och liknande tillgångar, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. moms, samt
  
- fastigheter, inkl. ny-, till- eller ombyggnad, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr under ett beskattningsår.

Till ombyggnad räknas även sådana byggnadsåtgärder som enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 3 KL är hänförliga till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

Som investeringsvara räknas också en hyresgästs ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Detta innebär t.ex. att en jämkningssituation kan uppkomma om en hyresgäst överlåter byggnation till fastighetsägare.

Beloppsgränsen 200 000 kr gäller för varje enskild vara. Ett inköp av t.ex. två körskolebilar för 150 000 kr per styck grunder således ingen rätt eller skyldighet att tillämpa jämningsreglerna.

Vidare bör gälla att moms, som inte är avdragsgill som ingående moms, ska läggas till anskaffningsvärdet vid bedömning av investeringens storlek. Om t.ex. en vara anskaffas till ett pris av 240 000 kr inkl. moms 48 000 kr och avdrag vid förvärvet medgivits med hälften, 24 000 kr, uppgår den jämningsgrundande anskaffningskostnaden till 216 000 kr.

### **15.6.2 Jämkningsorsaker**

**8 kap. 16 b**  
**§ ML**

Jämkning ska ske om *användningen* av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet, eller
2. ökar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet.

Jämkning ska vidare ske

3. om en annan investeringsvara än en fastighet *avyttras* och omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, samt
4. om en fastighet *avyttras* för vilken avdragsrätt förelegat vid förvärvet.

Effekten av jämningsreglerna är således beträffande punkterna 1 och 4 att avdragsrätten minskar och beträffande punkterna 2 och 3 att avdragsrätten ökar i förhållande till den ursprungligen medgivna.

### **15.6.3 Särskilda jämningsregler**

**8 kap. 16 e §**  
**1 st. ML**

**Uttagsbe-  
skattning**

Om en vara förs över till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan uttagsbeskattning komma i fråga. Så är fallet enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § p. 2 ML om avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat vid förvärvet av varan. Den förändrade användningen av varan som överföringen innebär ska inte föranleda jämkning av ingående moms. I och med uttagsbeskattningen anses nödvändig korrigering genomförd.

**Verksamhets-  
lokal**

Ingående moms som blivit återförd i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet ska inte heller den bli föremål för jämkning. Avdrag för s.k. intygsmoms som inte gjorts inom ramen för 9 kap. ML kan däremot bli föremål för jämkning.

**Spärregel**

**8 kap. 16 d  
§ 3 st. ML**

Om en annan vara än en fastighet avyttras ska jämkning ske om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, se 8 kap. 16 b § p. 3 ML, jfr avsnitt 15.6.2. Spärregeln innebär att jämningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

**8 kap. 16 e §  
2 st. ML**

Ändrad användning av en investeringsvara ska föranleda jämkning av ingående moms endast om ändringen föranleder höjning eller sänkning av avdraget med minst 10 procent.

**Konkurs**

Den omständigheten att en jämningsgrundande händelse inträffar efter det att den skattskyldige försatts i konkurs hindrar inte att jämkning ska ske. Det är i dessa fall konkursboet som är skyldigt att göra jämkningen.

**Överlåtelse av  
verksamheten  
8 kap. 16 f § ML**

Sådan överlåtelse av verksamheten som undantas från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör inte en händelse som föranleder jämkning av ingående moms. Den som förvärvar verksamheten övertar säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning.

När det gäller överlåtelser av fastigheter har SRN i två förhandsbesked ansett att jämkningsskyldighet inte föreligger när fastigheterna överlåts under sådana omständigheter att dessa ingår i en från skatteplikt

enligt 3 kap. 25 § ML undantagen överlåtelse.

I det ena förhandsbeskedet den 28 september 1999 (ej överklagat) bedömde SRN att jämkning inte skulle ske vid överlåtelse av fastighet när denna ingick bland de tillgångar som överläts vid en fusion.

I det andra förhandsbeskedet den 22 december 1999 (ej överklagat) ansåg SRN att bestämmelserna i 8 kap. 16 f ML ska tolkas så att jämkning inte heller ska ske när fastigheter, för vilka säljaren är frivilligt skattskyldig, överläts under sådana omständigheter att en hel verksamhet avseende fastighetsförvaltning överläts.

### **Inget intyg**

Det bör noteras att reglerna om jämkning inte har någon motsvarighet till det förfarande med intyg om återförd skatt som gäller i fråga om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, jfr 9 kap. 4 § ML.

### **15.6.4 Tillämpningen av jämkningsreglerna**

### **8 kap. 16 c-e §§ ML**

Förfarandet vid jämkning kan åskådliggöras genom följande fyra exempel.

#### **Exempel 1**

En industrifastighet har uppförts under år 1. Avdrag har yrkats för ingående moms med 360 000 kr. Fastigheten avyttras under år 5. Anskaffningskostnaden har överstigit 200 000 kr. Jämkning ska ske enligt 8 kap. 16 b § 4 p. ML. Fastighetsförsäljningen i sig kan sägas i princip innebära att avdragsrätt inte föreligger för förvärvet av fastigheten eftersom försäljning av fastighet är undantagen från skatteplikt (hypotetiskt avdrag 0 kr). Fastigheten har emellertid nyttjats under ett antal år i verksamhet som medför skattskyldighet. Av detta följer att den totala avdragsrätten bör ligga mellan 0 kr och 360 000 kr.

Avdragets storlek och jämkningsbelopp kan bestämmas enligt följande:

**8 kap.  
16 c och 16 d  
§§ ML**

Jämkningsåret = år 5  
Korrigeringsstid = 6 år  
Återstoden = jämkningsåret t.o.m. år 6=2år  
Ursprungsbeloppet = avdragen skatt = 360 000 kr  
Hypotetiskt avdrag = 0 kr  
Jämkningsbelopp = (ursprungsbeloppet - hypotetiskt avdrag) : 6 år = (360 000 kr - 0 kr) : 6 år = 60 000 kr per år.  
Summa jämkningsbelopp = 60 000 x 2 år = 120 000 kr

**13 kap. 28 a §  
ML**

Det ursprungliga avdraget 360 000 kr ska således minskas med 120 000 kr, varvid avdraget under fastighetsinnehavet uppgår till 240 000 kr. Skatten 120 000 kr ska redovisas i deklaration för den första redovisningsperioden år 6 (året efter jämkningsåret).

**Exempel 2**

En fastighetsägare begär under år 1 frivillig skattskyldighet för uthyrning av hela fastigheten. Retroaktivt avdrag medges för ingående moms hänförlig till uppförandet av byggnader på fastigheten. År 6 genomförs en ombyggnad på fastigheten och avdrag görs för ingående moms med 900 000 kr. Fastigheten säljs under år 8. Eftersom mer än sex år har gått från det att fastighetsägaren blev skattskyldig till dess fastigheten säljs, föreligger ingen återföringskyldighet i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 5-6 §§ ML. Däremot uppkommer genom försäljningen en situation där jämkning av den ingående moms ska ske, 8 kap. 16 b § 4 p. ML.

Avdragets storlek och jämkningsbelopp kan bestämmas enligt följande:

Jämkningsåret = år 8  
Korrigeringsstid = 6 år (år 6 t.o.m. år 11)  
Återstoden = 4 år (år 8 t.o.m. år 11)  
Ursprungsbeloppet = avdragen skatt = 900 000 kr  
Hypotetiskt avdrag = 0 kr  
Jämkningsbelopp = (900 000 kr - 0 kr) : 6 år =

150 000 kr per år  
Summa jämningsbelopp = 150 000 kr x 4 år =  
600 000 kr

Det ursprungliga avdraget 900 000 kr ska således minskas med 600 000 kr, varvid avdraget under åren 6 t.o.m. 8 uppgår till 300 000 kr. Skatten 600 000 kr ska redovisas i deklarationen för den första redovisningsperioden år 9 (året efter jämningsåret).

### Exempel 3

Ett företag har år 1 anskaffat maskinell utrustning för 925 000 kr inkl. moms med 185 000 kr. Eftersom företagets verksamhet är blandad har avdrag vid förvärvet medgetts med 40 % eller 74 000 kr. Utrustningen avyttras år 4 för 400 000 kr, varvid utgående moms redovisas med 100 000 kr, dvs. 25 % av 400 000 kr.

Anskaffningskostnaden har överstigit 200 000 kr.

Jämkning ska därför ske i enlighet med 8 kap. 16 b § 3 p. ML. Avdrag medgavs med 40 % men hade, eftersom utrustningen vid försäljningen beskattas till 100 %, i princip bort uppgå till 100 % (hypotetiskt avdrag).

Avdragets storlek och jämningsbelopp kan bestämmas enligt följande:

Jämkningsåret = år 4  
Korrigeringsperiod = 5 år  
Återstoden = jämningsåret t.o.m. år 5 = 2 år  
Ursprungsbeloppet = avdragen skatt 74 000 kr  
Hypotetiskt avdrag = 185 000 kr  
Jämkningsbelopp = (ursprungsbelopp -  
hypotetiskt avdrag):  
5 år = (74 000 - 185 000): 5 = - 22 200 kr per år  
Summa jämningsbelopp = - 22 200 kr x 2 år =  
- 44 400 kr

**13 kap. 28 a**  
**§**  
**ML**

Det ursprungliga avdraget 74 000 kr ska således höjas med 44 400 kr, varvid sammanlagt avdrag uppgår till 118 400 kr. Det ytterligare avdraget 44 400 kr görs i deklaration för första redovisningsperioden år 5 (året efter jämningsåret).

Exempel 4

År 1

Ett företag med s.k. blandad verksamhet har under året anskaffat en maskin för 500 000 kr inkl. moms 100 000 kr. Avdrag för ingående moms medges med 75 000 kr, eftersom maskinen till 75 % nyttjas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

År 2

Användningen av maskinen förändras. Det konstateras vid årets slut att den till 80 % nyttjats i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Ingen jämkning ska företas eftersom förändringen understiger 10 % (8 kap. 16 e § 2 st. ML).

År 3

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 90 % i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Avdraget hade mot den bakgrunden bort vara 90 000 kr (hypotetiskt avdrag). Av skillnaden 15 000 kr (hypotetiskt avdrag 90 000 kr - ursprungsbeloppet 75 000 kr) belöper 1/5 eller 3 000 kr på år 3. Jämkning görs i deklarationen för period 1 år 4, varvid ytterligare avdrag medges med 3 000 kr.

År 4

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 40 % i den del som medför skattskyldighet. Det hypotetiska avdraget uppgår således till 40 000 kr. Av skillnaden 35 000 kr (ursprungsbeloppet 75 000 kr - hypotetiskt avdrag 40 000 kr) belöper 1/5 eller 7 000 kr på år 4. Jämknings görs i deklarationen för period 1 år 5 varvid avdrag för ingående moms minskas med 7 000 kr.

År 5



Användningen under året konstateras ha varit densamma som under anskaffningsåret. Jämkning blir därför inte aktuell.

År 6

Maskinen säljs. Eftersom korrigerings tiden gått till ända sker ingen jämkning (8 kap. 16 c § ML).

**Till innehållsförteckningen**

**Till Avsnitt 15.1 - 15.2**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal, dvs. en därför iordningställd lokal eller plats (se prop. 1991/92:50 s. 14).

Skattesatsen för omsättning av serveringstjänster är 25 %.

#### **RSV S 1995:20**

RSV har utfärdat rekommendationer om mervärdesskatt för serveringstjänster (RSV S 1995:20).

#### **Serveringsvara**

En förutsättning för att en omsättning ska ses som en serveringstjänst är att det är en serveringsvara som tillhandahålls. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Med serveringsvara bör förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel bör ha samma innebörd som i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för tobaksvaror. Som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.

## Serveringslokal

Av definitionen för serveringstjänst framgår att serveringsvaran ska tillhandahållas i en serveringslokal. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Som serveringslokal bör anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck skall intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarsservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal.

Som serveringslokal bör anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal.

Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.

## **Dricks, serveringsavgift**

RSV har i en skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120 uttalat att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften anses som en ersättning som faller utanför ML:s regler. Som stöd härför åberopas EG-domen C-16/93, R.J. Tolsma. I sammanhanget nämns i skrivelsen att annorlunda gäller beträffande serveringsavgift. Avgiften inkluderas vanligtvis i priset. Om avgift i stället debiteras särskilt ska den ändå ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten.

### **26.1 Gränsdragning mot varuförsäljning**

I en serveringsverksamhet kan det uppstå svårigheter när det gäller gränsdragningen mot försäljning av livsmedel, som beskattas med en lägre skattesats, t.ex. vid försäljning av s.k. hämtmat och vid leveranser av färdiglagad mat. RSV har lämnat följande rekommendationer:

## **Hämtmat**

För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal skall anses som omsättning av livsmedel bör varan tillhandahållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen inte skall ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen skall ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen skall anses som en varuförsäljning.

## **Matvaruleveranser**

Beträffande matvaruleveranser har RSV lämnat följande rekommendationer:

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.

## **Förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked den 8 maj 1998 (överklagat) ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmåltider till personalen är att hänföra till serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. Sökanden bedrev hotell- och restaurangverksamhet. De anställda tillhandahölls lunchmåltider som levererades i kantiner till en särskild personalmatsal. Personalen tillgodosåg sig själva mat ur kantinerna, hämtade porslin, bestick m.m. och plockade in använt porslin i utställda diskkorgar. Beträffande beskattningsunderlaget för uttagsbeskattning fann nämnden att samtliga fasta och löpande kostnader som är hänförliga till tjänsten ska beaktas. Nämnden fann vidare att med "de fasta och löpande kostnaderna" avses såväl direkta som indirekta kostnader, oavsett om de belagts med moms eller inte.

## **26.2 Servering i samband med andra tillhandahållanden**

Vid gemensam ersättning för skilda tjänster ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. En sådan uppdelning ska göras även när skatt tas ut med olika procentsater. Jfr 7 kap. 7 § ML.

### **Konserter m.m.**

Vid gemensam ersättning för servering och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, 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 moms för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

### **Förhandsbesked**

Frågan hur musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har 1992 bedömts i ett förhandsbesked (ej överklagat). Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. SRN uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgör 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 %. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § 3 st. p. 2 ML.

## **Hotelltjänster**

Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska en uppdelning göras av ersättningen. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Oavsett om förtäringen tillhandahålls i frukostmatsal eller annan serveringslokal, eller om den serveras på hotellrum bör den delen av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning.

## **Förhandsbesked**

SRN har i ett förhandsbesked den 11 oktober 1998 (överklagat) meddelat att moms ska tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost. Sökanden, ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost eller att få en reducering av rumspriset om man avstod från frukosten. SRN motiverade sitt ställningstagande med att tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt ska således enligt 7 kap. 1 § 1 st. jämfört med 7 § 2 st. ML tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten.

**Personbefordran**

Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske. RSV har lämnat följande rekommendationer:

En uppdelning bör inte göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som kan anse utgöra ett underordnat led till personbefordran.

**Förhandsbesked**

Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas ur momssynpunkt har 1994 bedömts i ett förhandsbesked 1994-06-23 (ej överklagat) av SRN. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med den för personbefordran eller hotellrumsuthyrning tillämpliga skattesatsen 12 procent. Skälet härför skulle vara att förtäringen utgjorde ett underordnat led till resan. SRN ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatten skulle tas ut med 21 procent, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen.

Angående vinstmarginalbeskattning av resetjänster, se avsnitt 12.3.



## Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998, 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. KR - liksom SKM och LR - ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

### 26.3 Kost åt personal

Sammanfattningsvis kan sägas att tillhandahållande av kost åt egen personal i princip - med ett undantag för nedan berörda 30 000 kr-gräns - ska föranleda skattskyldighet. Omsättningen beräknas därvid antingen utifrån uppbyggnadsersättning eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera.

Skattskyldighet föreligger då oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet för moms eller ej. Detta gäller även statlig och kommunal verksamhet.

Undantaget i 3 kap. 29 § ML omfattar kommunernas uttag för eget behov. Fri eller subventionerad kost åt kommunanställd personal är inte ett sådant uttag för kommunens eget behov.

**30 000 kr-gränsen**

Om arbetsgivaren bedriver en verksamhet i övrigt som inte till någon del medför skattskyldighet för moms eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Att verksamheten då anses som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet framgår av 4 kap. 2 § ML.

**Marknadsvärde**

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av RSV 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. I fråga om verksamhet som bedrivs av staten eller en kommun räknas hit personal vid andra statliga myndigheter resp. andra verk och inrättningar i kommunen.

**Fri eller subventionerad kost**

Det är vanligt att en arbetsgivare på ett eller annat sätt subventionerar de anställdas kost eller att han tillhandahåller kosten utan kostnad för de anställda.

Fri eller subventionerad kost utlöser alltid en skatteeffekt hos den anställde vid inkomsttaxeringen. RSV fastställer årligen ett schablonbelopp som motsvarar det allmänna saluvärdet av kosten. Detta värde inkluderar moms. Om den anställde betalar ersättning som understiger det allmänna saluvärdet ska han inkomstbeskattas för skillnadsbeloppet.

Arbetsgivare som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska uttagsbeskattas för tillhandahållande av fri eller subventionerad kost åt sin personal. Detsamma gäller för en arbetsgivare, vars ordinarie verksamhet inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML, om marknadsvärdet för tillhandahållandet av kost, inkl. eventuell subvention, överstiger 30 000 kr för beskattningsåret.

En arbetsgivare som tillhandahåller kost åt sin personal genom t.ex. måltidskuponger från en restaurang, som inte är egen personalservering, ska inte uttagsbeskattas för tillhandahållandet och har ingen avdragsrätt för ingående skatt i erhållen faktura. En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetsgivaren tillhandahållit en tjänst åt sin personal, dvs. i personalservering i egen regi. För den anställda är det däremot fråga om en förmån som ska beskattas vid inkomsttaxeringen.

## **Personalvårdsförmån**

Vad som utgör skattefri personalvårdsförmån vid inkomsttaxeringen ska inte uttagsbeskattas enligt ML. RSV har lämnat följande rekommendationer (RSV S 1995:20):

Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 32 § 3 e mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL), bör inte hänföras till kost åt personal som skall uttagsbeskattas enligt ML. Detsamma bör gälla representationsmåltider, jfr anvisningspunkt 1 till 20 § KL.

## **Beskattnings- underlag**

Beskattningsunderlaget är det belopp som de anställda betalar för kosten. Om ersättningen understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten ska uttagbeskattning ske för mellanskillnaden. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren är skattskyldig för sin ordinarie verksamhet, om han bedriver serveringsverksamhet eller om han är skattskyldig enbart för tillhandahållandet av kost åt sin personal.

### **26.3.1 Underlag för uttagsbeskattning**

Före 1995 relaterades subventionerad kost till marknadsvärdet på samma sätt som tillämpas vid inkomstbeskattningen. Numera ska uttag endast anses ha skett om ersättningen för omsättningen understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (7 kap. 3 § ML). Det är således samtliga direkta och indirekta kostnader för att tillhandahålla måltiden som ska inräknas. Skillnaden jämfört med tidigare och med inkomsttaxeringen är att underlaget för uttagsbeskattning enligt ML är ett belopp exkl. vinst.

## **Serveringsföretag**

RSV har lämnat följande rekommendationer: För företag som bedriver utåtriktad serveringsverksamhet (serveringsföretag) bör beskattningsunderlag för fri eller subventionerad kost åt personal bestämmas med utgångspunkt i marknadsvärdet minskat med försäljningsvinsten, dvs. i princip självkostnaden.

## **Andra företag**

Beskattningsunderlaget för fri eller subventionerad kost åt personalen utgör den kostnad arbetsgivaren haft för att tillhandahålla serveringstjänsten i egen personservering. I beskattningsunderlaget ingår såväl direkta som indirekta kostnader.

### **26.3.2 Vissa specialfall**

#### **Vårdpersonal m.m.**

I vissa fall sker varken förmånsbeskattning eller uttagsbeskattning då kost tillhandahålls utan vederlag eller till reducerat pris. 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 erlägger betalning som vederlag för kosten ska momsens anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren.

#### **Måltidskuponger m.m.**

Måltidskuponger är i allmänhet att anse som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Om de säljs av den som tillhandahåller kost får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning av måltidskuponger gällande hos entreprenör eller av typ "Rikskuponger", som kan användas för såväl måltid som annan förtäring och i ett antal restauranger, kan inte anses som skattepliktigt tillhandahållande av kost. Restauratören, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är skattskyldig och arbetsgivaren har inte rätt till avdrag för eller återbetalning av någon ingående skatt.

## Entreprenörer

Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för tillhandahållandet. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans serveringsrörelse. Hur andra bidrag eller ersättningar från arbetsgivaren ska behandlas får bedömas i varje enskilt fall.

Även för det fall ersättning från arbetsgivaren bedöms utgöra skattepliktig omsättning för entreprenören är den ingående skatten inte avdragsgill hos arbetsgivaren. Ersättningen får, såsom exempelvis tillhandahållande av måltidskuponger, ses som en löneförmån som inte leder till uttagsbeskattning hos arbetsgivaren utan en förmånsbeskattning hos den anställde.

I en dom 1997-11-20 (mål nr 813-814-1996) avseende redovisningsperioderna nov-dec 1991 och nov-dec 1992 har KR i Stockholm prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående skatt avseende utbetald ersättning till entreprenör för personalmat. KR har funnit att utgivna belopp inte kan anses hänförliga till sökandebolagets skattepliktiga verksamhet, byggnadsrörelse. KR ansåg att det i allt väsentligt rör sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion. KR har vidare anfört att "ersättning som ges till en entreprenör på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av en skattepliktig vara eller tjänst, inte heller kan anses ingå i den momspliktiga omsättningen hos mottagaren (jfr kammarrättens dom den 29 februari 1996 i mål nr 10875-79-1994). Detta medför, med beaktande av den starka reciprocitet som präglar mervärdesbeskattningen, att utbetalaren i ett sådant fall inte har rätt att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på grundval av vad som utgivits. Det vill synas som om

ifrågavarande ersättning haft en sådan generell karaktär som nyss sagts. Även från denna utgångspunkt får därför beslutet att vägra bolaget avdrag för ingående moms belöpande på utbetalda belopp anses vara befogat."

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1993 (ej överklagat) 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.

KR i Stockholm ansåg i en dom 1996-02-09, mål nr 10875--79-1994, avseende tidsperioderna 1985-1989, 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. KR uttalade därvid bl.a. följande: "För att nämnda belopp skall räknas in i föreningens till moms 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".

KR 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.

Om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag enligt ML ur arbetsgivarens verksamhet. 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 moms på värdet av subventionen. 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. Den subvention som arbetsgivaren indirekt ger till sin personal genom att måltidspriserna kan hållas nere kan inte bli föremål för uttagsbeskattning då arbetsgivaren inte tillhandahållit en tjänst åt sin personal, jfr 2 kap. 5 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

## **Endagsförrättningar**

Det är inte ovanligt att en arbetsgivare vid t. ex. endagsförrättning betalar de faktiska kostnaderna för den anställdes måltid (lunch och/eller middag).

I sådant fall kan arbetsgivaren inte anses ha tillhandahållit kosten i ML:s mening. Skattskyldigheten åvilar därför inte honom utan restaurangföretaget. Även om måltidskostnaden är en vid inkomsttaxeringen avdragsgill kostnad avser den likväl arbetstagarens personliga levnadskostnad. Till följd därav bör arbetsgivaren inte, enligt 8 kap. 3 § ML, ha avdrags- eller återbetalningsrätt för den



ingående skatt som debiterats på notan.

## **Flerdygnsförrättningar**

Även vid flerdygnsförrättning gäller i princip att en viss del av den utgift arbetsgivaren har för den anställdes kost är att hänföra till den anställdes personliga levnadskostnader. Därför bör den ingående skatt som belöper på denna del av utgiften belasta ett kostnadskonto. Den del av den ingående skatten som kan sägas belöpa på levnadskostnadsökningen är hänförlig till förvärv för verksamheten och berättigar till avdrag i momsredovisningen. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställda bör kunna tillämpas de av RSV fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst.

## **Representation**

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell o.d.). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets primära verksamhet. Om företaget är skattskyldigt för den verksamheten föreligger avdrags- eller återbetalningsrätt för de aktuella förvärven enligt de allmänna reglerna, jfr 8 kap. 9 § ML. Uttagsbeskattning ska inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Utlägg som säljare gör för kunds räkning ska inte ingå i beskattningsunderlaget av säljarens omsättning. Det gäller dock att kunna dra gränsen mellan vad som utgör utlägg för kundens räkning å ena sidan och kostnadselement i säljarens verksamhet å andra sidan.

Med utlägg i ML:s mening torde i allmänhet avses sådana utgifter som en säljare bestrider för köparens räkning, men som ligger utanför säljarens egna kostnadselement för tillhandahållandet i fråga. De civilrättsliga reglerna kan här vara vägledande, dvs. vem som slutligen bör ses som betalningsskyldig gentemot tredje man för utgiften i fråga.

Om kunden är betalningsskyldig gentemot tredje man vid kreditaffärer torde det vara fråga om ett utlägg. I motsatt fall, dvs. om säljaren är betalningsskyldig gentemot tredje man, torde man kunna hävda att fråga är om en kostnad för säljaren.

En förutsättning för att man ska kunna betrakta en debitering som säljaren gör 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. Bokföring 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 avdrag för eventuell debiterad skatt ej kan tillgodoräknas säljaren då utlägget ska överföras till köparen. En eventuell avdragsrätt för debiterad skatt på utlägg tillfaller således köparen men ej 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. I skrivelse 1999-12-08 (dnr 11530-99/100) har RSV uttalat att avdragsrätt föreligger om företaget kan visa att namnet på fakturan är felaktigt. Se vidare avsnitt 15.5.

Ett antal exempel på vad som inom olika områden kan anses som utlägg respektive kostnadselement i säljarens verksamhet lämnas nedan.

## **Advokater**

En advokat bestrider 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. Rätt till avdrag föreligger för den ingående skatt som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens räkning bör hänföras sådant som i

själva verket är klientens kostnad och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior o.d. vid domstolar och andra myndigheter allt i den mån dessa utgifter avser kopior o.d. på det aktuella målet. Om däremot en advokat beställer en dom och betalar en avgift härför är detta inte att anse som utlägg utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i en advokatverksamhet. Även arvoden och ersättningar till läkare, vittnen och tolkar bör kunna betraktas som utlägg allt under förutsättning att betalningarna grundas på avtal som dessa ingått med klienten. Har t. ex. en tolk däremot anlåtts av advokaten för att denne ska kunna utföra sitt uppdrag blir utgiften att anse som en kostnad i advokatens verksamhet. (RSV:s skrivelse dnr 36309-92/212).

### **Inkassoverksamhet**

Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

### **Patentbyrå**

Ett exempel på en utläggssituation kan vara när en patentbyrå åtar sig att bevaka att årsavgiften (för patent) till PRV betalas in i tid. Den avgift som byrån betalar till PRV för klientens räkning kan anses utgöra ett utlägg för klientens räkning varför detta bör undantas från byråns beskattningsunderlag. Byråns betalning av avgiften kan då inte avse 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 momsen behandlas som en kostnad vilken måste täckas av hyresintäkterna.

Det har ifrågasatts om inte den ej skattskyldige fastighetsägaren i själva verket gör ett utlägg för hyresgästens räkning avseende el- och VA-avgifter. Med stöd av t. ex. elverkets räkning skulle han "rulla skatten vidare" till hyresgästen för att denne skulle få avdragsrätten. I ordet "utlägg" måste emellertid ligga 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 4.2.1. om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

## Byggnadsentreprenörer

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande markanskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildningskostnad, lagfarts- och in-teckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Sådana direkta utlägg får brytas ut och nollbeskattas under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna och nollbeskattade beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning och nollbeskattning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som

entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma.

### **Begravnings- entreprenörer**

Vad som ska utgöra byråns utlägg för dödsboets räkning är de varor och tjänster som församling m.fl. genom särskild lagstiftning är skyldig att hålla. Genom denna lagstiftning kan ett rättsförhållande sägas råda mellan huvudman för begravningsplats m.m. och dödsboet. Till utlägg bör för en begravningsbyrå hänföras utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus, kremation, bisättning, gravöppning, gravsättning samt återställande av grav därefter. Som utlägg bör även anses erlagda avgifter till allmän domstol i samband med bouppteckningen.

### **Skeppsklarerare**

Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erläggs för redares eller befraktares räkning kan under förutsättning att vidarefakturerings sker utan vinstpålägg betraktas som utlägg.

### **Speditörer**

Efter det bemyndigandena om frivillig skattskyldighet för speditörer upphört fr.o.m. den 1 januari 1991 utgör den importmoms en speditör tar upp i sin faktura enbart 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 avsnitt 15.2.3 och 17.4.6.

### **8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML**

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.

## **Förhandsbesked**

Ett bolag utförde centralt vissa tjänster inom en koncern och bestred samtliga kostnader härför. Kostnaderna fördelades därefter ut till de andra bolagen i koncernen utan något vinstpåslag.

Enligt sökandebolagets mening var bestridandet av de fördelade kostnaderna att anse som utlägg för de andra koncernbolagens räkning och inte till att utföra tjänster mot ersättning.

SRN (1995-10-16) ansåg dock att sökandebolaget tillhandahöll tjänster åt de andra bolagen i koncernen och att den ersättning som bolaget då uppbar utgjorde ersättning för omsatta tjänster och inte betalning för gjorda utlägg. Vad sökandebolaget erlagt ansågs utgöra kostnadselement i dess verksamhet med tillhandahållande av tjänster.

## **Vidarefakturerering**

När fråga inte anses vara om utlägg för kunds räkning är förvärvet ett kostnadselement i säljarens verksamhet och ska därmed också ingå i dennes omsättning.

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot delägarens andel. Någon vidarefakturering ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om "samma person". Se vidare avsnitt 15.2.2.

## **Utlägg av anställd**

Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren hänvisas till avsnitten 15.5 och 25.2.3.

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **28.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet**

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlægga moms.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt: Genom undantag från beskattning av import och gemenskapsinterna förvärv av varor, genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster samt slutligen, och endast när det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan moms. Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska moms alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av skattemyndighet.

##### **28.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv**

###### **28.1.1.1 Import**

Enligt 3 kap. 30 § 1 st. ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Tullverket har härigenom



möjlighet att utöver vad som framgår av 3 kap. 1 § 2 st. ML från beskattning undanta viss import som görs av utländska beskickningar, diplomater m.fl. Se vidare avsnitt 9.4.3.

### **28.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder**

#### **Stationering i Sverige**

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster momsfrött i ett annat EG-land, dvs. det är fråga om en direkt skattefrihet. En förutsättning för att säljaren i det andra EG-landet ska kunna underlåta att ta ut moms är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet [4a § Förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt].

#### **Intyg**

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10.6 eller 7 §§ ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige (se avsnitt 28.1.2 nedan). Intyget motsvarar det formulär som fastställts enligt artikel 15.10 i sjätte direktivet. Intyget, som ofta benämns "15.10-intyg", ser exakt likadant ut i samtliga medlemsländer. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen RSV 5929 och finns intagen i bilaga 15.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EG-land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

### **28.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet**

#### **28.1.2.1 Beskickningar, organisationer**

## 10 kap. 6 § ML

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,
- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,
- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna har rätt till återbetalning enligt ovanstående.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig

skattskyldighet för uthyrningen.

### **28.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer**

#### **10 kap. 7 § ML**

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
- kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
- hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
- skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
- möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
- tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,
- tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt ovan,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas

ut,

- alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående skatt i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Rätt till återbetalning föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor.

### **28.1.2.3 Förfarande**

#### **Ansökan**

Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML ska göras hos Särskilda skattekontoret i Ludvika. Förfarandet vid ansökan och beslut regleras närmare i en särskild förordning (SFS 1994:224) som publiceras i Författningar om mervärdesskatt.

### **28.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon**

#### **28.1.3.1 Säljarens omsättning**

#### **3 kap. 26 a § ML**

Omsättning inom landet av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML. I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvärfvas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets

tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan moms. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget till SKM i Gävle samt kopia av faktura eller jämförlig handling.

### **28.1.3.2 Köparens vidareförsäljning**

#### **3 kap. 26 b § ML**

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne enligt 3 kap. 26 b § till staten betala ett belopp som svarar mot den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för den omsättning varigenom bilen nu överlåts. Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den moms som denne skulle haft att betala vid sitt förvärv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överlåts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelsen.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överlåts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överlåts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist enligt 3 kap. 26 b § ML ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet.

Om ett fordon överlåts p.g.a. att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehaft fordonet minst sex månader.

## **Beslut om betalning**

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet. Det är Skattemyndigheten i Gävle som fattar beslut om betalning enligt 3 kap. 26 b § ML.

## **28.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder**

### **3 kap 30 a § ML**

## **3 kap 30 a § ML Varor**

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

## **Tjänster**

I 3 kap. 30 a § 3 st. finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Med annan internationell organisation förstås även NATO. En sammanfattning avseende vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 9. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering (jfr. avsnitt 28.1.1.2). Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se även avsnitt 4.17 samt 9.6.2.7, 9.6.2.8 och 10.1.3.

**EU:s  
utrikesrepresentat  
i-  
on**

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representationer i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktigare städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

**14 c § MF  
Intyg**

Enligt 14 c MF ska en säljare vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. eller tredje stycket ML i sina räkenskaper till styrkande av skattefriheten ha ett av köparen lämnat intyg av det slag som avses i 4 a § Förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och som är utfärdat av behörig myndighet i det EG-land där köparen är stationerad. Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska (jfr. avsnitt 28.1.1.2). Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. ska säljaren i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EG-land. Skattefrihet ska ges direkt i samband med försäljningen.

## **Svensk beskickning i annat EG-land**

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem. Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ (se bilaga 9) samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

## **Andra internationella organisationer**

För att en organisation med säte i annat EG-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt ML krävs att inte bara det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation, utan att även Sverige gör så. Det är endast svensk myndighet som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. För att ur svensk synvinkel kunna betraktas som en sådan internationell organisation bör den omfattas av bestämmelserna i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall.

RSV har 98-08-24 upprättat en skrivelse om skattefrihet för internationella organisationer, diplomater, beskickningar m.fl. i andra EG-länder. RSV har också 99-10-21 upprättat en skrivelse (dnr 10304-99/100) om diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp på EU-interna resor och i exportbutiker m.m.

## **28.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG**



ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska 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 under avsnitt 9.3.2. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet har ansetts som exportförsäljning vilket framgår av RSV:s anvisningar RSV Im 1982:2. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG.

#### 28.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

### **10 kap. 5 § ML**

Ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG ska på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning.

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning. Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export (se avsnitt 9.3).

## **Ansökan**

Förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5 § ML regleras i enlighet med vad som gäller i fråga om återbetalningar enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se ovan under avsnitt 28.1.2.3.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till Särskilda Skattekontoret i Ludvika. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas faktura eller en jämförlig handling i original eller kopia. Handlingen ska innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 5 § 1 st. ML (se härom avsnitt 14.2).

### **Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 29.1 Allmänt

Utländska företagare kan enligt 5 kap. ML omsätta varor och tjänster inom landet. Det gäller både företagare som är etablerade inom landet och andra utländska företagare. Den skattskyldighet som uppkommer vid omsättningen kan antingen åvila den utländske företagaren enligt 1 kap. 2 § ML eller när det är fråga om vissa tjänster köparen i Sverige. För utländska företagare som inte är etablerade med verksamhet i Sverige och som inte blir skattskyldiga p.g.a. omsättning inom landet finns enligt 10 kap. 1-4 §§ möjlighet till återbetalning i särskild ordning av erlagd svensk moms.

De i detta sammanhang använda begreppen utländsk företagare, näringsidkare, fast driftställe och etablering av verksamhet inom landet härleds i momshänseende delvis beroende på sammanhanget i vilket de används både ur civilrättslig lagstiftning, svensk skattelagstiftning och sjätte direktivet. Innebörden av begreppen är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 och 8 §§ ML, vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet och på vilket sätt redovisningen ska skötas när en utländsk företagare blir skattskyldig här. Slutligen är de av betydelse för frågan om återbetalning av ingående skatt ska ske genom ansökan till det

särskilda skattekontoret som är beläget i Ludvika eller enligt redovisning i deklARATIONER.

## **29.2 Yrkesmässighet**

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML ska moms betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. För att besvara frågan om skatt ska betalas då en utländsk företagare i sin verksamhet omsätter en vara eller en tjänst inom landet måste således en prövning göras av yrkesmässigheten enligt ML.

### **4 kap. 5 § ML**

Av 4 kap. 5 § ML framgår att en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 21 § KL. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns således inte. Vid bedömningen får en allmän prövning göras av verksamhetens yrkesmässighet och om omsättningen i Sverige kan anses ingå i den bedrivna verksamheten eller om den är av privat natur.

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför därför skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En annan sak är att den utländske företagaren till följd av andra regler kan undgå skattskyldighet för viss omsättning eftersom det i vissa fall är förvärvaren som är skattskyldig, se 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 p. ML.

## **29.3 Utländsk företagare - definition**

**1 kap. 15 §  
ML**

Med utländsk företagare avses enligt 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, såväl fysiska som juridiska personer.

**Fysisk person**

Såvitt gäller *fysiska personer* omfattar bestämmelsen näringsidkare som inte är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige. Av prop. 1993/94:99 s. 133 framgår att begreppet "utländsk" har definierats i enlighet med 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), när fråga är om fysiska personer.

I 2 § SINK definieras två centrala uttryck, nämligen "bosatt utomlands" och "hemmahörande i utlandet". Enligt definitionen avses med uttrycket "bosatt utomlands" en fysisk person som inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Av denna definition samt den i 2 § SINK gjorda hänvisningen till kommunalskattelagen (1928:370), KL, följer att "bosatt utomlands" ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i p. 1 anv. 53 § och 68 § KL. Uttrycket "hemmahörande i utlandet" syftar enligt definitionen på en fysisk person som är bosatt utomlands.

Av prop. 1994/95:57 s. 161 framgår att med en näringsidkare förstås här - liksom i civilrättslig lagstiftning - varje fysisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (se avsnitt 6.1.1).

## Juridisk person

Enligt 1 kap. 15 § ML avses med en utländsk företagare även en näringsidkare som är en juridisk person. Av prop. 1993/94:99 s. 133 och 285 framgår att definitionen av begreppet utländsk här anknyter till de förhållanden som brukar anses avgörande för juridiska personers nationalitet.

Uttrycket *näringsidkare* infördes i 1 kap 15 § ML fr.o.m. den 1 januari 1995. I prop.1994/95:57 s. 161 uttalas att "med en näringsidkare förstås här - liksom i civilrättslig lagstiftning - även en juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig".

I den engelska versionen av rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG (fortsättningsvis benämnt sjätte direktivet) används begreppen "taxable person" och "taxable person established abroad". Med "taxable person" förstås, enligt art. 4 envar som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, varhelst verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens ändamål eller resultat. "Taxable person" har i den svenska versionen översatts med "skattskyldig person".

Betalningsskyldig för moms är enligt art. 28g i sjätte direktivet den som tillhandahåller en vara eller en tjänst, om det inte är fråga om omsättning av vissa tjänster - här bortses från reglerna om gemenskapsinterna förvärv av varor - för vilka kunden ska vara betalningsskyldig. En förutsättning för köparens betalningsskyldighet är bl.a. att den som tillhandahåller tjänsten är en skattskyldig person som är etablerad utomlands ("taxable person established abroad"). Med etablerad utomlands ("established abroad") avses i dessa fall inte bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp. Vad som avses är enligt art. 9.1 istället den plats där den ekonomiska aktiviteten utförs ("where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied").

Enligt direktivet saknar således företags nationalitet betydelse vid bedömningen av en eventuell betalningsskyldighet för moms. Det avgörande är i stället om företaget är etablerat ("established") i ett medlemsland och om det tillhandahållandet sker från denna etablering.

## 29.4 Plats för etablering

### Plats för etablering 5 kap. 7-8 §§ ML

Frågan om en näringsidkare har ett fast driftställe inom landet eller någon annan etablering inom landet från respektive till vilken tjänster tillhandahålls har också betydelse vid bestämning av omsättningsland för vissa tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML. Enligt vad som framgår på sid. 180-181 i prop. 1993/94:99 är det inte bestämmelserna i 53 § 1 mom. KL utan vad som gäller för motsvarande begrepp enligt gemenskapsrätten som ska vara avgörande för definitionen här.

Enligt sjätte direktivet artikel 9 p. 1 anses en tjänst omsatt där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls "where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied". Motsvarande regel finns i 5 kap. 8 § ML som stadgar att vissa tjänster anses omsatta inom landet "om tjänsterna tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige".

Av 5 kap. 7 § 1 st. 1) framgår att tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de 1) tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har ett fast driftställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar fast driftställe, han är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet är artikel 9.2 e) vari talas om den plats där kunden har etablerat sin verksamhet eller har en fast

etablering till vilken tjänsten tillhandahålls. Den mot 5 kap. 8 § ML svarande direktivbestämmelsens begrepp, vilka inte motsvarar fast driftställe enligt 53 § KL, har bl. a. berörts i följande domar av EG-domstolen C-168/84, C-231/94, C-260/95 DFDS, C-190/95 och C-390/96. RSV gör följande tolkning av dessa begrepp.

Begreppet fast driftställe = plats för etablering enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML.

Begreppet "plats för etablering av verksamhet fast driftställe" ("the place where the supplier has established his business") enligt sjätte direktivet förutsätter:

- att det finns en affärsetablering som betjänas av människor, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning,
- att denna affärsetablering är stadigvarande, dvs. har en viss grad av varaktighet,
- att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas från eller till denna affärsetablering, samt
- att företagets rörelse ska, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

Begreppet "eller motsvarande" i 5 kap. 8 § ML får till huvudsaklig del anses motsvara definitionen av fast driftställe enligt ovan. Det uppställs dock inget krav på att företagets rörelse ska bedrivas från affärsetableringen.

Om en utländsk företagare har ett fast driftställe i Sverige enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML kan utifrån dessa lagrum bestämmas omsättningsland och enligt 1 kap. 2 § skattskyldighet avseende omsättningar och förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML som sker från och till detta driftställe. För övriga tillhandahållanden, som inte kan hänföras till det fasta driftstället, får



omsättningsland och skattskyldighet bestämmas utifrån 5 kap. respektive 1 kap. 2 § ML. Konsekvensen blir att en utländsk företagare som är registrerad till moms här i landet för t. ex. varuförsäljning och som har ett fast driftställe inom landet från vilket tjänster omsätts enligt 5 kap. 8 § ML, kan tillhandahålla tjänster från ett utländskt driftställe som anses omsätta inom landet enligt 5 kap. 7 § och ska beskattas hos förvärvaren. Motsvarande situation kan även uppstå vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 5 a ,6a , 6b och 7a §§ ML.

För att illustrera tillämpningen av ovanstående lämnas följande exempel:

### **Exempel**

En tysk tidskrift har en journalist permanent stationerad i Sverige. Denne journalist tillhandahåller från sitt kontor även reklam och annonseringstjänster i tidskriften till svenska kunder. Kunderna faktureras av journalisten. Då förutsättningen "eller motsvarande i Sverige" i 5 kap. 8 § ML får anses vara uppfylld ska den utländska tidskriften registreras till moms i Sverige för tillhandahållande av reklam och annonseringstjänster.

Den tyska tidskriftens ekonomiska expert hyrs in av en svensk nyhetstidning för en föreläsning. För tillhandahållande av denna föreläsningstjänst föreligger inte skattskyldighet för Sverigekontoret. Tjänsten kan inte hänföras till detta kontor utan tillhandahålls från tidskriftens driftställe i Tyskland. Tjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. jfr 2 st. 5 p. ML. Skattskyldig är förvärvaren enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

#### **29.4.1 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag**

Om en utländsk företagare som är etablerad inom Sverige från sitt utländska huvudkontoret för över en vara till Sverige utgör detta inte någon omsättning enligt ML. Äganderätten till varorna har inte övergått till "annan person". På motsvarande sätt innebär tillhandahållande av tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning.

Beträffande varuöverföring från huvudkontor i annat EG-land gäller att denna i vissa fall är att jämställa med omsättning och ett däremot svarande GIF i Sverige. Överföringar av varor från områden utanför EG kan på motsvarande sätt bli föremål för hantering av tullmyndighet.

### **29.5 Representant**

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare, som inte är bosatt eller inte stadigvarande vistas här i landet eller, i fråga om juridisk person, inte har fast driftställe enligt 53 § KL här i landet, ska företagaren företrädas av en av SKM godkänd representant, se 23 kap. 4 § SBL. Representanten ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, som ombud för denne svara för redovisningen av momsen och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller moms. Som representant godtas person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast driftställe i Sverige enligt p. 3 anv. 53 § KL.

### **29.6 Ställande av säkerhet**

Enligt 23 kap. 4 § 1 st. SBL kan krävas att utländsk företagare ska ställa säkerhet för kommande momsinsbetalningar av moms. Som framgår av prop. 1973:163 s. 36 f tar bestämmelsen främst sikte på sådana fall där utländsk företagare kan förväntas erhålla återbetalning av moms med betydande belopp innan skattskyldigheten inträder för utförd leverans.

Betalningsskyldighet för moms som utländsk företagare har att erlagga åvilar företagaren och

inte hans representant. Det är därför företagarens ekonomiska ställning som ska avgöra om säkerhet ska krävas.

Om en utländsk företagare kan styrka att hans ekonomiska ställning är god genom referens, exempelvis från svensk bank, bör inte något krav på särskild säkerhet ställas. Även förbindelse från uppdragsgivare att för utländsk företagares räkning betala in debiterad moms till SKM kan helt eller delvis ersätta säkerhet.

Den begärda säkerhetens storlek behöver inte alltid motsvara den under viss tid förutsedda återbetalningen av överskjutande ingående moms eller den totala utgående momsen. Säkerheten kan anpassas efter vad som med hänsyn till omständigheterna får anses som skäligt.

### **29.7 Ombud för utländsk företagare, som importerar varor för vidare omsättning till annat EG- land**

#### **13 a § MF 6 § Skattebetalningsförordningen**

Genom ett särskilt stadgande som finns i 6 § Skattebetalningsförordningen (1997:750) har tillskapats en möjlighet till registrering av utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Registrering får i detta fall ske på det sättet att en sådan representant för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren registrerar sig i eget namn för dennes räkning. Representanten, vilken oftast är en svensk speditör som handhar import och vidare transport av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare. Kopplingen till undantagen från skatteplikt för omsättning enligt 3 kap. 30 a § ML medför även att den utländske företagaren enligt 10 kap. 11 § ML har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende sådan omsättning. RSV har utfärdat

föreskrifter, RSFS 1996:20, angående förfarandet vid registrering av här avsedda representanter och de krav som ställs på deras redovisning i särskild deklaration och i kvartalsredovisning (periodisk sammanställning).

## **29.8 Registreringsort**

Registrering till moms av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos SKM i Stockholm avdelning Riks, jfr 2 kap. 1-2 §§ SBL. Detta gäller oavsett om fast driftställe finns i Sverige eller ej.

RSV har utarbetat en informationsbroschyr för utländska företagare RSV 572.

## **29.9 Återbetalning av moms till utländska företagare**

Utländska företagare kan få tillbaka moms på varor och tjänster som de köper i Sverige. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 1-4 §§ ML och 19 kap. 1-10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

### **29.9.1 Rätten till återbetalning**

## 10 kap. 1 § ML

En utländsk företagare som inte är skattskyldig till moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms under förutsättning att

- momsen avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utom landet, och
- omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11-12 §§ ML om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för moms som hänför sig till omsättning inom landet av tjänster för vilka förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 p. ML.

Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar moms för ett i Sverige verksamt företag.

## Förmedling

Förmedling av vara eller tjänst medför alltid skattskyldighet, oberoende av om den förmedlade omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Detta gäller om inte annat uttryckligen anges i ML. Enligt 10 kap. 2 § 1 st. ML kan en förmedlare få momsen återbetald endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänster utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, ska det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärfvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt.

## **Importmoms**

Moms vid import eller förvärv av en vara ger inte rätt till återbetalning, om varan förs in eller förvärvas för att inom Sverige levereras till en köpare.

## **Resebyråer**

Genom en lagändring i ML, SFS 1995:700, och reglerna om beskattning av viss resebyråverksamhet har ytterligarebegränsningar införts i rätten till återbetalning av moms, se avsnitt 12.2.

Rätt till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i Sverige eller när en tjänst har utförts. Vid förskottsbetalning av vara eller tjänst inträder rätt till återbetalning när förskottet har betalats.

### **29.9.2 Ansökan m.m.**

Ansökan om återbetalning görs skriftligen på en särskild blankett, RSV 5801.

## **Särskilda skattekontoret**

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till det Särskilda Skattekontoret i Ludvika.

För information om motsvarande återbetalningsmyndigheter i andra EG-länder, se bilaga 4. En ansökan ska omfatta en period om minst tre månader i följd under ett och samma kalenderår och högst ett kalenderår. Om en ansökan avser tiden till utgången av ett kalenderår, får den dock omfatta kortare tid än tre månader.

Till ansökan ska bifogas originalfakturer med specificerad moms (se 11 kap. 5 § 1 st. ML och avsnitt 14.2) och i förekommande fall tullräkningar. Dessutom krävs, när det gäller företag från andra EG-länder, att den sökande bifogar ett intyg som visar att hans verksamhet medför skattskyldighet till moms. Intyget behöver dock endast lämnas en gång per år. För övriga företag räcker det att

registreringsbevis eller annat offentligt dokument som visar vilken slags verksamhet som bedrivs i utlandet bifogas ansökan.

Uppgifterna i ansökan lämnas på heder och samvete.

En ansökan ska ha inkommit senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

### **Minimibelopp**

Om en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden därav, ska moms att återfå uppgå till minst 250 kr. För att medge återbetalning flera gånger under samma kalenderår krävs att det återbetalade momsbeloppet uppgår till minst 2 000 kr.

En ansökan som avser en tidsrymd över ett kalenderårsskifte handläggs som två skilda ansökningar.

### **Betalningsmottagare**

Återbetalning sker till betalningsmottagare i Sverige eller i utlandet. Betalningsmottagare kan vara sökanden själv eller den han anger i ansökningen.

### **Omprövning**

Ett beslut som avser återbetalning av moms till utländsk företagare ska på begäran av den sökande omprövas, om hans ansökan inte helt har bifallits. Detta gäller också om den sökande begär återbetalning av ytterligare moms för en period där tidigare beslut har fattats.

Begäran om omprövning ska vara skriftlig. Den ska ha inkommit till Särskilda Skattekontoret i Ludvika senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen avser.

Se vidareHandledning för mervärdesskatteförfarandet (RSV 555 utgåva

1, provupplaga).

**Till innehållsförteckningen**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### 30.1 Allmänt om konkurs

Beträffande allmänna frågor, som gäller konkurs, hänvisas till RSV:s skrift Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 900 utgåva 4. Där behandlas bl.a. frågor om gäldenärens rådighetsförlust, egendom som ingår i ett konkursbo, gäldenärens skyldigheter, förvaltning, konkursfordringar och massafordringar och hur en konkurs avslutas. Vidare finns konkursfrågor behandlade i RSV:s publikation Handledning i skatterevision, Särskild del 7. I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs i och med denna ska avsluta momsredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa moms.

**6 kap. 3 §, 13 kap. 10 § och 24- 25 §§ samt**

**13 kap. 21 § ML**

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML. Att konkursbo är skattskyldigt för omsättning i verksamheten då skattskyldig försatts i konkurs framgår av 6 kap. 3 § ML.

RSV har utfärdat anvisningar om redovisning av moms i samband med konkurs, RSV Im 1984: 1. Anvisningarna är delvis föråldrade. Det finns också ett uttalande från Bokföringsnämnden (U 87: 10) om bokföring och bokföringsskyldighet vid konkurs.

De administrativa reglerna i samband med obestånd, konkurs, ackord och skuldsanering har beskrivits i RSV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (RSV 555, provupplaga).

#### **30.2 Rättsverkningar av konkurs**

**Konkursförvaltare**

Vid konkurs förlorar konkursgäldenären genast rådigheten över sin egendom. I hans ställe träder konkursboet in och en konkursförvaltare utses att företräda boet och ta hand om egendomen. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna.

Konkursförvaltaren skall:

- upprätta konkursbouppteckning, som gäldenären skall beediga,
- sälja egendomen,

- anmäla misstänkta brott,
- utreda möjligheter till återvinning,
- inom sex månader upprätta en förvaltarberättelse, längre tid kan medges om det föreligger särskilda omständigheter,
- upprätta utdelningsförslag
- lämna slutredovisning.

Konkursförvaltaren skall tillvarata samtliga borgenärens intressen.

### **Konkursfordran eller massafordran**

En konkursborgenärs fordran på betalning i samband med en konkurs kan vara av tre slag. Antingen är det en konkursfordran, dvs. en fordran som har uppkommit före konkursutbrottet, eller också är det en massafordran, dvs. en fordran mot konkursboet.

Den tredje sortens fordran, som är sällsynt, kan vara en fordran mot konkursgäldenären som har uppkommit efter konkursutbrottet.

### **SKM:s fordringar avseende moms på konkursgäldenären**

Det åligger KFM att bevaka statens fordringar i konkurs. Det åligger SKM att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit innan konkursen. Beskattningsbeslut måste fastställas innan konkursen avslutas. SKM skall vid underrättelse om att skattskyldig försatts i konkurs snarast kontrollera den skattskyldiges mervärdesskatteredovisning.

### **Bevakningskonkurs**

Rätten får efter framställning från förvaltaren besluta att bevakningsförfarande ska äga rum i konkursen. Bevakning bör äga rum om fordringar utan förmånsrätt kan antas erhålla utdelning i konkursen. Vid bevakningskonkurs ska borgenärerna bevaka de fordringar som uppkommit före konkursutbrottet. Efterbevakning kan ske men borgenären måste då betala särskild avgift.

### **Utdelningsförslag**

Konkursförvaltaren ska upprätta ett utdelningsförslag. Massafordringarna ska betalas före konkursfordringarna. Utdelning på konkursfordringarna sker först när konkurskostnaderna och massafordringarna har betalats. Betalning till borgenär med konkursfordran är beroende på vilken förmånsrätt som denne har t.ex. i en pant, i viss egendom eller företagshypotek.

### **Återvinning**

Tillgångar som har frångått konkursgäldenären genom exempelvis betalning av skulder eller utmätning kan i vissa fall gå åter till konkursboet.

## **30.3 Materiella regler**

## Skattskyldighet och avdragsrätt för konkursbo

Om en skattskyldig försätts i konkurs är enligt 6 kap. 3 § ML konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

Bestämmelsen innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Enligt RSV bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av gäldenären. Härav bör följa att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i gäldenärens ställe bör ha rätt till avdrag för ingående moms i den omfattning som skulle ha tillkommit gäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig gäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har haft egen skattepliktig omsättning. KR i Stockholm har i domar 1998-06-03 i mål nr 5175-5177/1997 ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till moms avseende omsättning hänförlig till avtal i leasingverksamhet som gäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen. Prövningstillstånd har sökts.

### 30.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde

#### 13 kap. 10 § ML

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka gäldenärens momsredovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta gäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Om betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

#### 13 kap. 21 § ML

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- och å contolikvid 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.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

## Sammanfattning

Konkursgäldenären    Konkursboet

Redovisningsskyldighet - för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
- för affärshändelser som inträffar efter konkurs utbrottet		X
Avdragsrätt för förvärv, import eller förskotts- och a contolikvid		
- före konkursutbrottet	X	
- efter konkursutbrottet		X

### 30.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

#### 7 kap. 6 § och

#### 13 kap. 25 § 2 st. ML

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i momssammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara som levererats den 1 mars 1984 eller senare, återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den inköpta varan eller motsvarande rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 15.3.2.

#### Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget p.g.a. avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML ska enligt 13 kap. 25 § 2 st. ML göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades.

### 30.3.3 Försäljning av utmätt gods

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

## RSV Im 1987:1

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs vederlaget av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmättningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående skatt redovisa den skatt som belöper på hela försäljningsbeloppet.

## Försäljning efter ett konkursutbrott

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmäta egendomen har skett, försätts i konkurs och beslutet om konkurs inte medför att utmätningens förmånsrätt ska gå åter blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets momsredovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen. s

## Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981) innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av moms. Detta innebär att priset, momsbeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och momsregistreringsnummer (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är momsregistrerad) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för moms, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om moms tillkommer på utropspriset.

### 30.3.4 Kvarstad

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs:

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,
- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borgenärerna egendom och
- att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på KFM. KFM som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § KonkL). Har KFM tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska KFM på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt

till avdrag för den moms som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om KFM förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i RSV:s publikation Konkurs & Ackord i avsnittet "Skedet mellan konkursansökan och konkursbeslut".

### **30.3.5 Överlåtelse av verksamhet**

#### **3 kap. 25 § ML**

Enligt 3 kap. 25 § ML ska omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överlåts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av denna. Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 4.13.

### **30.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m.**

#### **7 kap. 6 §,**

#### **13 kap. 24- 26 §§ ML**

En köpare som är skattskyldig till moms eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML och som får återbäring, bonus, rabatt eller liknande förmån i efterhand, ska återföra momsdelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående moms tidigare tillgodoräknats (jfr avsnitt 15.3.1). Detta gäller dock inte s.k. villkorliga rabatter. En villkorlig rabatt är en sådan rabatt som omnämns i ursprungsfakturan och som är knuten till när kunden betalar. En sådan villkorlig rabatt medför således inte någon justering av vare sig säljarens eller köparens momsredovisning.

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott bör följande gälla:

En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Momsen på rabatten bör redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditfaktura som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditfakturan bokföras hos konkursgäldenären på sådant sätt att momsbeloppet enligt kreditfakturan minskar tidigare avdragen ingående skatt. Detta redovisas liksom moms på t.ex. efterhandsrabatter i deklarationen för den redovisningsperiod då gäldenären försattes i konkurs.

### **30.3.7 Förlust på fordringar**

## Förlusten konstateras efter ett konkursutbrott

13 kap. 24- 25 §§  
ML

Om en gäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående skatt, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Avdraget ska göras i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.

För att avdrag ska medges ska det i första hand vara fråga om en konstaterad kundförlust. I vissa fall kan avdrag även medges om det med stor sannolikhet kan antas att en definitiv förlust har uppstått. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar medges inte.

Om betalning inflyter sedan avdrag har gjorts på grund av förlust på fordran ska moms redovisas på nytt av gäldenären. Redovisning ska ske i deklarationen för den period då gäldenären försattes i konkurs.

Vad gäller avdragsrätt för kundförluster, se avsnitt 15.3.3

## Byggentreprenad: Beställare i konkurs

Om en byggnadsentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. I sådana fall bör entreprenören utfärda en faktura med moms i samband med att arbetena upphör. Den moms som upptagits i fakturan ska av entreprenören deklarerats som utgående moms. I en dom av RR 1999-06-02, mål nr 5391-1996) har denna fråga närmare belysts (se avsnitt 22.6.2).

Efter konkursutbrottet kan entreprenören erhålla betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte betalas och utgående skatt har redovisats får ett mot skatten svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Avdrag får göras endast med skatten på de belopp som inte har flutit in. De uppburna à conto- eller förskottslikviderna anses vid avdragsberäkningen innefatta moms (RSV Im 1984:2). Nedanstående exempel visar hur avdraget beräknas.

### SLUTFAKTURA 1995-12-13

Utförda entreprenadarbeten	110 000 kr
tillkommer moms 25 % på 110 000 kr	<u>27 500 kr</u>
	137 500 kr
Avgår a contobetalningar	<u>100 000 kr</u>
Rest att betala	37 500 kr
BERÄKNING AV FÖRLUSTENS STORLEK	
Debiterad moms	27 500 kr
Avgår beräknad moms på a conton	
20 % x 100 000 kr	<u>20 000 kr</u>
Rest = belopp att dra av i deklarationen för den period under vilken förlusten konstateras.	7 500 kr

Den på restbeloppet belöpande momsen om 7 500 kr kan i det fall någon utdelning inte erhållits i konkursen dras av i deklarationen för den period då förlusten konstaterats. Resterande belopp 30 000 kr utgör i inkomsthänseende en förlust.

Detta gäller även i de fall då slutfakturans belopp överensstämmer med momsens belopp.

### 30.3.8 Byggnadsföretags konkurs

#### Entreprenör i konkurs

För à contobetalningar, som har skett i en pågående byggnadsentreprenad, har skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet inträtt. Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla à conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för à contobetalningarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller à conto. De ytterligare krav det kan vara fråga om är t.ex. nedlagda kostnader efter den senaste à-contobetalningen före konkursen. Den moms som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs.

Entreprenören får dra av den ingående skatt som hänför sig till förvärv, införsel eller förskott och à-contolikvid före konkursutbrottet.

Om konkursboet fortsätter entreprenaden kommer boet genom konkursförvaltaren att bli redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således momsbelagda à conton och förskott erhållna efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i momshänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon moms ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen. Om däremot maskiner, inventarier eller andra varor överläts ska moms som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontrakt även andra skattepliktiga varor eller tjänster, exempelvis maskiner, tillgångar och skulder, kan det emellertid ifrågasättas om det inte är en skattefri överlåtelse av verksamheten (3 kap. 25 § ML)

Se närmare om vad som gäller vid överlåtelse av byggnadsentreprenad i allmänhet i avsnitt 20.



## Egen regi

När en byggnadsentreprenör, som även utför byggnadsarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir han redovisningsskyldig för moms som avser kostnader som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för moms på ränta på eget kapital och i förekommande fall för moms på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för momsredovisningen bör gäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den moms som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsvärdet beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitt 11 och 20.

### 30.3.9 Upplåtelse av avverkningsrätt

#### 1 kap. 4 § ML

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år. Själva upplåtelsen utlöser då ingen skattskyldighet. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot.

#### 24 § anv. p. 1 st. 5 KL

Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalats. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på momsen för dessa likvider blir då en massafordran. Om den skattskyldige följer huvudregeln vid inkomsttaxeringen, att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder, inträder skattskyldighet till moms redan då avverkningsrätten upplåts enligt avtal. Det gäller även om betalning erhålls under flera år.

#### 13 kap. 22 § ML

Den som förvärvar en avverkningsrätt har i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för moms endast i takt med att han betalar. Om förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande momsen

### 30.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

#### 3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. ML

En fastighetsägare kan genom frivilligt inträde bli skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler. RR har i en dom 1998-10-20, mål nr 4308-1996, funnit att ett konkursbo kan medges frivilligt inträde som skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. I vissa situationer ska den moms som fastighetsägaren har dragit av återföras till beskattning, exempelvis när fastigheten efter viss tid säljs eller inte längre hyrs ut till en skattskyldig hyresgäst.

## Återföring efter ett konkursutbrott

Enligt 9 kap. 5 § 5 st. ML gäller följande vid konkurs. Om förutsättningar för återföring uppstår efter det att fastighetsägaren har försatts i konkurs, skaden ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för, och som hänför sig till tid före konkursbeslutet, återförs i fastighetsägarens redovisning. Ingående skatt som konkursboet gjort avdrag för ska återförs i konkursboets redovisning. Återföringen av den av konkursboet avdragna skatten bör ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förutsättningarna för återföring uppstår.

Återföring av den ingående skatt som konkursgäldenären dragit av ska ske i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet meddelades.

De tidsgränser på tre och sex år som gäller för återföring räknas, även för konkursboet, från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet för gäldenären har inträtt enligt meddelat beslut.

Om fastigheten säljs efter konkursutbrottet ska på begäran av köparen intyg lämnas avseende storleken av den ingående moms som återförts och betalats till staten på grund av försäljningen. Enligt 9 kap. 4 § ML får säljaren utfärda ett sådant intyg endast om den återförda skatten redovisats i en skattedeklaration och den återförda skatten betalats in till staten. Det gäller även om säljaren är ett konkursbo.

Ett intyg från ett konkursbo får endast avse den skatt som av boet återförts och inbetalats. Konkursgäldenären får utfärda intyg beträffande skatt som denne dragit av och för vilken staten fått utdelning i konkursen. Avseende avdragen skatt för vilken staten inte fått utdelning i konkursen får gäldenären inte utfärda intyg.

## Fordran på boet

Statsverkets fordran på skatt som återförts av konkursboet är en massafordran. Massafordringar ska normalt betalas innan utdelning sker till konkursborgenärer.

## Fordran på gäldenären

HD har i beslut 1997-11-21 1997 i mål nr Ö4157/96 förklarat att statens fordran enligt 9 kap. 5 § sista st. ML på den moms som vid konkurs ska återföras av fastighetsägaren/konkursgäldenären inte kan göras gällande som en konkursfordran enligt 5 kap. 1 § konkurslagen efter det att fastigheten överlåtits av konkursboet.

## Till innehållsförteckningen

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Ansökningar om förhandsbesked handläggs av Skatterättsnämnden, Brunnsgård 4, 111 30 Stockholm. SRN är en särskild, från RSV, fristående nämnd.

Bestämmelser om förhandsbesked finns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Lagen ersätter vad gäller moms bestämmelserna i 21 kap. ML. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1998.

SRN kan på ansökan av den som är eller kan komma att bli skattskyldig meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Institutet förhandsbesked är avsett att användas för konkreta rättsliga problem där sakförhållandena är givna, t.ex. om en viss omsättning är undantagen från skatteplikt eller inte. Förhandsbesked meddelas i regel inte i ärenden som avser bevisfrågor. Inte heller meddelas förhandsbesked i frågor som är under utredning av SKM genom t.ex. en skatterevision eller när SKM redan beslutat i frågan.

En ansökan om förhandsbesked ska vara skriftlig och ha kommit in innan den första redovisningsperiod har börjat som berörs av den fråga som förhandsbeskedet gäller. Av praktiska skäl meddelas dock oftast förhandsbesked även i de fall där den verksamhet som ansökningen avser har pågått under en längre tid.

Till ansökningen ska fogas all den utredning i ärendet som står sökanden till buds. Finner SRN att förhandsbesked inte bör meddelas avvisas ansökningen. Ett beslut om avvisning kan inte överklagas.

SRN inhämtar yttrande från RSV. Sökanden får del av yttrandet och lämnas möjlighet att komma in med erinringar.

Förhandsbesked kan överklagas hos RR av såväl sökanden som RSV. Något prövningstillstånd behövs inte.

SKM är skyldig att följa ett förhandsbesked om sökanden yrkar det. Ett sådant yrkande kan endast framställas av sökanden. Ett förhandsbesked avseende moms är inte tidsbegränsat. Förhandsbeskedet är dock inte längre tillämpligt om någon författningsändring har gjorts som kan påverka bedömningen i beskedet.

Förhandsbesked är sekretessbelagda. SKM eller andra kan således inte ta del av förhandsbeskedet förrän sökanden framställt yrkande om att det ska tillämpas eller godkänt att det publiceras. När RR meddelar dom i ett överklagat förhandsbeskedsärende är domen sekretessbelagd om RR förordnar det. Eftersom sekretesskyddet avser uppgifter om sökanden eller andra är det dock möjligt att publicera den rättsliga bedömningen i ett förhandsbesked i den mån detta kan ske utan risk för att någon som berörs av beskedet kan identifieras.

Någon avgift tas inte ut för ett förhandsbesked avseende moms.

RSV har fr.o.m. den 1 juli 1998 fått möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos SRN. Det utvidgade förhandsbeskedsinstitutet är endast avsett att omfatta fall där det finns ett behov av att snabbt få aktuella prejudikatfrågor klarlagda.

Ansökan ska ha kommit in till SRN före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut

eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen inträffat. Se även RSV:s skrivelse 1998-07-01 dnr 5103-98/900.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Definitioner och begrepp

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Den ändrade lagstiftningen har inneburit att en del nya begrepp införts i ML och att andra fått ändrad betydelse jämfört med tiden före 1 januari 1995. Vidare torde tillämpningen av bestämmelserna i ML i praktiken kräva att vissa förenklade begrepp används för att åskådliggöra vissa händelser och situationer. I det följande förklaras innebörden av vissa sådana begrepp 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.

Program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion utgör normalt vara. Till denna kategori hör program som används i person- och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m.

När det gäller program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne och som närmast kan betecknas som s.k. skräddarsydda program bör bedömningen bli en annan. Även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara)

i form av t.ex. diskett, bör hela tillhandahållandet anses utgöra en tjänst.

Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls ett standardprogram för ADB via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar det sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande "on-line" av sådan s.k. digitaliserad produkt omfattas normalt av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML (se även definition avseende vara respektive tjänst samt avsnitt 9.7 och 10.3.5).

### **Arbetsbeting**

Ett arbetsbeting innebär att en vara tillverkas på beställning och överläts mot ersättning även om beställaren tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Arbetsbeting ska behandlas som tjänsteomsättning fr.o.m. den 1 januari 1996.

### **Avdragsrätt**

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

### **Avdragsrättens inträde**

Avdragsrättens inträde utgör tidpunkten när avdrag för ingående skatt får göras (13 kap. 16 § ML).

**Beskattningsbar händelse/transaktion**

Med beskattningsbar händelse eller beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra moms är uppfyllda.

Om den beskattningsbara händelsen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara förvärvaren. Om den beskattningsbara händelsen utgörs av ett förvärv är det förvärvaren som är skattskyldig.

**Beskattningsordningen**

Med beskattningsordningen avses ett system för mervärdesbeskattning vid handel mellan EG-länder. I avsnitt 9 och 10 redogörs för hur beskattningsordningen fungerar.

**Beskattningsunderlag**

Den utgående momsen beräknas på ett beskattningsunderlag. Detta utgörs normalt av ersättning för såld vara eller tjänst minskad med den moms som ingår i ersättningen. (Vid uttag av vara eller tjänst beräknas beskattningsunderlaget på annat sätt). När det är fråga om förvärvsbeskattning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EG-land. När överföring mellan EG-länder ska beskattas utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, tillverkningskostnaden för varan (7 kap. ML).

**Beskattningsår**

[Se under redovisningsmetod.](#)



## **Bokslutsmetod**

[Se under redovisningsmetod.](#)

## **Destinations- principen**

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

## **Distansförsäljning**

Med distansförsäljning menas omsättning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett EG-land till ett annat. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s.k. teleshopping. (5 kap. 2 § 4 p. och 2 a § 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 (SFS 1994:1853, prop. 1994/95:91).

## **EG eller EG- land**

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 14 återfinns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

## **Ej EG- land**

Vissa områden inom EG har dock undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas alltså som s.k. tredje land. Se vidare [bilaga 14](#).

## **EG- transport**

Med en EG-transport förstås sådan varutransport där avgångsplatsen och ankomstplatsen är belägna i olika EG-länder (5 kap. 5 a § ML).

## **EU:s institutioner och organ**

Se [bilaga 9](#).

**Export**

Med export avses sådan omsättning utanför EG:s momsområde av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

**Ersättning**

Med ersättning avses det pris som följer av ett avtal om en vara eller tjänst (7 kap. 3 a § ML).

**Faktureringsmetod**

[Se under redovisningsmetod.](#)

**Fakturerings-skyldighet**

Med fakturerings-skyldighet avses skyldighet för skattskyldig att utfärda faktura för i princip varje skattepliktig omsättning, även inom detaljhandel m.fl. (11 kap. 2 § ML).

**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).

**Förädling**

*Aktiv förädling* är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs in i EG för att bearbetas och därefter reexporteras utan att tull och andra införselavgifter som tillämpas inom EG påförs. Normalt krävs tillstånd från tullmyndigheten innan förfarandet används. I vissa fall krävs dock inte auktorisation, t.ex. då varan förs in i EG för reparation.

*Passiv förädling* är ett tullförfarande som

innebär att varor tillfälligt förs ut från ett EG-land till tredje land för bearbetning, reparation eller liknande åtgärd och därefter återinförs (till samma eller annat EG-land) med total eller partiell tullbefrielse. Normalt krävs tillstånd från tullmyndigheten innan förfarandet används. I vissa fall krävs dock inte auktorisation, t.ex. då varan förs ut för reparation.

**Gemenskaps-  
internt förvärv  
(GIF)**

Med gemenskapsinternt förvärv (GIF) avses sådant förvärv av en vara från ett EG-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda beskattning hos förvärvaren. GIF föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.

**Import**

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG:s momsområde (2 kap. 1 a § ML).

**Införsel**

Med införsel förstås att en vara förs till Sverige från ett annat land (EG-land eller tredje land).

**Ingående skatt**

Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § ML).

**Intrastat**

Intrastat är ett system för att direkt från företagen samla in uppgifter om omfattningen och arten av handeln mellan EGländerna. 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 fr.o.m 1999 (tidigare Tullverket).

**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)**

Den som omsätter varor med leverans till annat EG-land, som föranleder beskattning för GIF hos köparen, ska lämna en periodisk sammanställning, *kvartalsredovisning (KVR)*. I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens registreringsnummer till moms. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33-36 §§ SBL samt RSFS 1999:12).

**Landkod**

Registreringsnumret till moms (VAT-numret) inleds alltid med en landskod (se [bilaga 4](#) och [13](#)).

**Mellanman**

Med mellanman förstås i detta sammanhang den som i en s.k. trepartshandel förvärvar vara för direkt vidareomsättning.

**Moms**

I denna publikation används företrädesvis ordet moms för att beteckna mervärdesskatt.

**Näringsidkare**

Fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk natur av sådan art att den kan betecknas som yrkesmässig.

**Omsättning**

Omsättning föreligger när vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag.

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 § 2 st. 1-2 ML). Se vidare avsnitt 5.

**Personbil**

Enligt 1 kap. 13 § ML förstås med personbil även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av bilregistret. Bilregistrets uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovningens klassificering.

Enligt ML räknas således som personbil:

- fordon som enligt fordonskungörelsen (1972:595) 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.

### **Redovisningsmetod**

Vid momsredovisningen tillämpas fakturerings- eller bokslutsmetoden. Beträffande innebörden av dessa begrepp se momsbroshyren (RSV 552).

### **Redovisningsperiod**

Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklARATION ska omfatta. För företag med varuhandel inom EG utgörs redovisningsperioden normalt av en kalendermånad men kan i vissa fall vara kalenderår.

### **Redovisningsskyldighetens inträde**

Med redovisningsskyldighetens inträde förstås den tidpunkt då skattskyldig ska ta upp den utgående respektive ingående skatten i sin skattedeclaration, eller i förekommande fall självdeklARATION. Under avsnitt 9.6.4.2 redogörs för redovisningsskyldighetens inträde vid GIF. Jfr skattskyldighetens inträde.

### **Registrering till moms**

Alla som redovisar moms, oavsett om redovisningen sker i skattedeclaration eller i självdeklARATION, är registrerade i momsregistret.

**Reservregeln**

Med reservregeln avses en bestämmelse som innebär att GIF under vissa förutsättningar kan beskattas i förvärvarens momsregistreringsland, i stället för i varans destinationsland (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). Ang. avdragsrätt, se avsnitt 9.5.5.3, 9.5.4.1, 9.6.2.5 och 9.6.4.6 samt exempel 12 b.

**Reverse charge**

Med reverse charge menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas till den som förvärvar en tjänst (1 kap. 2 § 2-3 p. ML).

**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.

**Skatteplikt**

Omsättning, förvärv och import av varor och tjänster är skattepliktiga om inte undantag från skatteplikt föreligger 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 EG finns i [bilaga 3](#).



## **Skattskyldig**

Skattskyldig är den som är skyldig att betala moms till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst, eller vilket är vanligt vid EG-handel, den som förvärvar en vara eller en tjänst. Även den som importerar en vara kan vara skattskyldig. Vem som är skattskyldig anges i 1 kap. 2 § ML.

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 § 1 p. ML).

Med skattskyldig avses i denna handledning som regel även den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-12 §§ ML.

## **Skattskyldighetens inträde**

Med skattskyldighetens inträde menas när den skattskyldiges skyldighet gentemot staten att betala skatt inträder (1 kap. 3-5 §§ ML). I avsnitt 9.6.4.1 anges när skattskyldigheten inträder vid GIF. Jfr redovisningsskyldighetens inträde.

## **SKM i Stockholms län**

Skattemyndigheten (SKM) i Stockholm handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige genom en s.k. momsrepresentant (23 kap. 4 § SBL). Alla utländska företag med momsrepresentant ska således vara registrerade hos SKM i Stockholm (2 kap. 2 § 4 st. SBL).

**SKM i Gävle**

SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret i Ludvika, handlägger bl.a. frågor om återbetalning av svensk moms till utländska företag som inte är registrerade här i landet genom en momsrepresentant (19 kap. 1 § ML). Det Särskilda Skattekontoret hör för närvarande organisatoriskt till SKM i Gävle. Regeringen har dock föreslagit (Iagrådsremiss 2000-03-09) att det Särskilda Skattekontoret fr.o.m. den 1 juli 2000 ska införlivas i RSV.

**Särskilda skattekontoret**

Se SKM i Gävle.

**Tjänst**

Som tjänst betecknas allt som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet och som inte utgör vara (1 kap. 6 § ML). Se även ADB- program.

**Tredje land**

Med tredje land avses land som inte utgör EG- land.

**Trepartshandel**

Med trepartshandel avses en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder med tre momsregistrerade parter i transaktionen vilka finns i var sitt EG-land, och där varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

**Tröskelvärde**

Med tröskelvärde avses ett gränsbelopp exkl. moms. Vid EG-handel gäller dels en förvärvströskel på 90 000 kr, dels en omsättningströskel på 320 000 kr. Momsregistrering ska ske när tröskelvärdena överskrids. Se avsnitten 9.2.4, 9.5.4.1, 9.6.2.12 och 9.6.2.14.

En tablå över tröskelvärdena inom EG finns i [bilaga 6](#).

**Ursprungsprincipen**

Med ursprungsprincipen avses att skatten tas ut i och tillfaller ursprungslandet, dvs. 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, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § ML).

**Utländsk företagare**

Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här, eller en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person (1 kap. 15 § ML). Med annan sådan omständighet avses exempelvis fast driftställe. Enbart en momsregistrering i Sverige innebär inte att en utländsk företagare ska betraktas som svensk.

**Utomlands**

När begreppet utomlands används avses allt utanför Sverige, alltså såväl EG-land som tredje land.

**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 ADB-program.

**VAT- nummer**

VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås momsregistreringsnumret så som det ska skrivas vid EG-handel.

**Verksamhetstillbehör**

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).

**Yrkesmässig verksamhet**

Verksamhet anses enligt huvudregeln som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt KL (4 kap. 1 § ML).

**Återbetalningsrätt**

Med återbetalningsrätt avses rätt för vissa ej skattskyldiga att återfå ingående skatt (10 kap. ML). Se även skattskyldig.

**Överföring**

Med överföring förstås gränsöverskridande transport inom EG av vara utan att varan byter ägare.

**Övergångsordning**

Med övergångsordning (91/680/EEG) avses de särskilda momsregler som gäller inom EG under tiden 1993-1997 vad gäller gemenskapsintern varuhandel samt beträffande vissa tjänster.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000 Bilaga 14

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

## Till innehållsförteckningen

### Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde

Stater	Undantag
Belgien	
Danmark	
Finland	landskapet Åland
Frankrike <i>medräknat</i> <i>furstendömet Monaco</i>	de franska utomeuropeiska departementen (Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion)
Grekland	Agion Oros (berget Athos)
Irland	
Italien	Livigno, Campione d'Italia och de Italienska delarna av Luganosjön
Luxemburg	
Nederländerna	
Portugal, <i>medräknat Azorerna</i> <i>och Madeira</i>	
Spanien, <i>medräknat Balearerna</i> <i>(Mallorca, Ibiza,</i> <i>Menorca och</i> <i>Formentera)</i>	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro)

Storbritannien,  
*medräknat Isle of Man*

Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney,  
Sark och Herm) och Gibraltar

Sverige

Tyskland:

ön Helgoland och området Büsingen am  
Hochrhein

Österrike

I den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde ingår inte:

Färöarna och Grönland

Andorra

San Marino

Vatikanstaten

Aruba och

Nederländska Antillerna (Bonarire, Curaçao, Saba, Sint-Eustatius och Sint-Maarten)

De franska utomeuropeiska territorierna

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **EG:s institutioner och organ**

(se även information på följande adress på internet: <http://europa.eu.int>)

##### *Institutioner*

Europeiska kommissionen (generalsekretariat i Bryssel och i Luxemburg)

Europeiska unionens råd (generalsekretariat i Bryssel)

Europaparlamentet (säte i Strasbourg, generalsekretariat i

Luxemburg, utskotts- och partigruppverksamhet i Bryssel)

EG-domstolen och förstainstansrätten (Luxemburg)

Europeiska revisionsrätten (Luxemburg)

Europeiska centralbanken

Europeiska ombudsmannen

##### *Rådgivande organ*

Ekonomiska och sociala kommittén (Bryssel)

Regionkommittén (Bryssel)

##### *Gemensamma fackorgan*

Europeiska investeringsbanken (Luxemburg)

Europeiska polisbyrån, Europol, och dess narkotikaenhet (Haag)

##### *Decentraliserade fackorgan*

Europeiska stiftelsen för förbättring av levnads- och arbetsvillkor (Dublin)

Europeiska centret för utveckling av yrkesutbildning (Thessaloniki)



Europeiska miljöbyrån (Köpenhamn)  
Europeiska stiftelsen för yrkesutbildning (Turin)  
Europeiska arbetsmiljöbyrån (Bilbao)  
Europeiska byrån för harmonisering av den inre  
marknaden (Alicante)  
Översättningscentret för EG:s organ (Luxemburg)  
Europeiska djur- och växtskyddsbyrån (Dublin)  
Europeiska byrån för utvärdering av läkemedel  
(London)  
Europeiska centret för narkotikaövervakning  
(Lissabon)

### *Serviceorgan*

I Luxemburg finns ett antal gemensamma organ för både intern och extern service. I några fall utgör dessa en organisatorisk del av kommissionens olika generaldirektorat och i andra fall har de en mer fristående ställning. Av intresse för en bredare allmänhet finns exempelvis statistikkontoret EUROSTAT och kontoret för offentliga EG-publikationer EUR-OP.

**[Till innehållsförteckningen](#)**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

**Adresser till myndigheter inom EG samt Norge, vilka handlägger frågor om återbetalning till utländska företagare m.fl.**

#### **Belgien**

Belgien  
Bureau Central de TVA pour assujettis étrangers  
Tour Sablon 25 etage  
Rue Stevens, 7  
BE-1000 Bruxelles  
Telefon: +32 2 552 5977, +32 2 552 5982  
Telefax: +32 2 552 5542

#### **Danmark**

Told- og Skatteregion Sønderborg  
Hilmar Finsens Gade 18  
DK-6400 Sønderborg  
Telefon: +45 74 12 73 00  
Telefax: +45 74 42 28 09

#### **Finland**

Uudenmaan verovirasto  
PL 5  
FI-00052 VEROTUS  
Telefon: +358 9 7311 4311  
Telefax: +358 9 7311 4392

#### **Frankrike**

Direction Générale de Impôts  
Centre des Non-Résidents  
9 Rue d'Uzés  
FR-75084 Paris Cedex 2  
Telefon: +33 1 42 36 02 33  
Telefax: +33 1 42 36 16 84

## **Grekland**

Ministry of Finance  
14th Directorate of VAT and Indirect Taxes  
Sina 2-4  
GR-10672 Athenes  
Telefon: +30 1 364 72 03  
Telefax: +30 1 364 54 13

## **Irland**

The Revenue Commissioners  
VAT Repayments Section  
Government Buildings  
Ennis  
County Clare  
Telefon: +353 65 412 00  
Telefax: +353 65 403 94

## **Italien**

Ufficio IVA di Roma  
IV Reparto Rimborsi  
Via Canton, n. 10  
IT-00144 Roma  
Telefon: + 39 6 520 90 222  
Telefax: + 39 6 520 39 07

## **Luxemburg**

Administration de l'Enregistrement et des  
Domaines  
Bureau d'Imposition II  
Service de Remboursement TVA  
17 Avenue Guillaume  
BP 31  
LU-2010 Luxembourg  
Telefon: +352 44 90 51  
Telefax: +352 25 07 96

## **Nederländerna**

Belastingdienst/Ondernemingen Buitenland  
Postbus 2865  
NL-6401 DJ Heerlen  
Telefon: +31 45 573 66 66  
Telefax: +31 45 573 66 84

### **Portugal**

Direcção-General das Contribuições e Impostos  
Serviço de Administração do IVA  
Avenida João XXI, 76, Apartado 8220  
PT-1802 Lisboa Codex  
Telefon: +351 1 795 01 02  
Telefax: +351 1 793 81 33

### **Spanien**

Delegación de Hacienda Especial  
de Madrid  
Sección de Regimenes Especiales  
C/.Guzmán El Bueno 139, Planta 1 a  
ES-28071 Madrid  
Telefon: +34 91 582 67 39  
Telefax: +34 91 582 67 57

### **Storbritannien**

HM Customs and Excise  
VAT Overseas Repayment Unit  
Customs House  
PO Box 34  
Londonderry BT48 7AE  
Northen Ireland  
Telefon: +44 1504 37 27 27  
Telefax: +44 1504 37 25 20

### **Sverige**

Särskilda skattekontoret  
771 83 Ludvika  
Telefon: +46 240 870 00  
Telefax: +46 240 103 40

### **Tyskland**

Bundesamt für Finanzen

Friedhofstrasse 1  
DE-53225 Bonn  
Telefon: +49 228 4060  
Telefax: +49 228 406 661

## **Österrike**

Finanzamt Graz-Stadt  
Referat für ausländischer Unternehmer  
Conrad von Hötzen dorfstrasse 14-18  
AT-8018 Graz  
Telefon: + 43 316 8810  
Telefax: + 43 316 817608

## **Norge**

Østfold fylkesskattekontor  
Postboks 430  
NO-1502 Moss  
Telefon: +47 69 24 70 00, +47 69 24 72 00  
Telefax: +47 69 24 71 51

**[Till innehållsförteckningen](#)**

## Handledning för mervärdesskatt 2000 Bilaga 13

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### Momsregistreringsnummer (VAT- nummer) EU:s medlemsländer

Medlemsland	VAT-nummer med landkod <sup>1)</sup>	Antal tecken utöver landkoden
Belgien	BE 999999999	9 siffror
Danmark	DK 99999999	8 siffror
Finland	FI 99999999	8 siffror
Frankrike	FR 99999999999	11 siffror <sup>2)</sup>
Grekland	EL 99999999	8 siffror (t o m 1998) <sup>3)</sup>
	EL 999999999	9 siffror (från 1999) <sup>3)</sup>
Irland	IE 9X99999X	8 tecken <sup>4)</sup>
Italien	IT 999999999999	11 siffror
Luxemburg	LU 99999999	8 siffror
Nederländerna	NL 9999999999B99	12 tecken
Portugal	PT 999999999	9 siffror
Spanien	ES X9999999X	9 tecken <sup>5)</sup>
Storbritannien	GB 999999999	9 siffror
	GB 9999999999999	12 siffror <sup>6)</sup>
	GB GD999	5 tecken <sup>7)</sup>
	GB HA999	5 tecken <sup>8)</sup>
Sverige	SE 9999999999999	12 siffror <sup>9)</sup>

Tyskland DE 999999999 9 siffror 10)

Österrike AT U99999999 9 tecken 11)

### Förklaringar

9 = tecknet ska vara en siffra

X = tecknet ska vara en siffra eller bokstav

andra tecken = tecknet utgör en del av numret

- 1) Här mellanrum efter landkoden av tydlighetsskäl
- 2) Det första eller det andra tecknet efter landkoden kan undantagsvis istället vara en bokstav (inte **I** eller **O**)
- 3) Landkoden är inte enligt ISO 3166  
Tidigare 8-siffriga nummer ändras till 9-siffriga genom tillägg av en inledande nolla (t ex EL92001050 blir EL092001050).
- 4) Andra tecknet efter landkoden är en siffra eller en bokstav, det sista tecknet är alltid en bokstav (OBS! skillnaden mellan **1** och **I** samt mellan **0** och **O**)
- 5) Det första tecknet efter landskoden eller i vissa fall det sista tecknet eller båda dessa tecken är en bokstav.
- 6) Avser företag som ingår i s k mervärdesskattegrupp
- 7) Avser myndigheter (Governmental Departments)
- 8) Avser "health care institutions", numera normalt utbytta mot 9-siffriga nummer som inleds med siffrorna 654
- 9) Från 1998 är sista två siffrorna alltid 01
- 10) Betecknas "Umsatzsteuer-Identifikationsnummer" ("USt-IdNr.").
- 11) Första tecknet efter landskoden är alltid bokstaven U.  
Betecknas "UID-Nr."

### [Till innehållsförteckningen](#)

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Bilaga 3

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### [Till innehållsförteckningen](#)

#### Mervärdesskattesatser inom EG samt Norge och Schweiz per den 1 maj 1999

Medlemsland	Reducerad skattesats	Standard
Belgien	1 %, 6 %, 12 %	21 %
Danmark		25 %
Finland	8 %, 17 %	22 %
Frankrike	2,1 %, 5,5 %	20,6 %
Grekland	4 %, 8 %	18 %
Irland	4%, 12,5%	21 %
Italien	4 %, 10 %	20 %
Luxemburg	3 %, 6 %, 12 %	15 %
Nederländerna	6 %	17,5 %
Portugal	5 %, 12 %	17 %
Azorerna och Madeira	4 %, 8 %	13 %
Spanien	4 %, 7 %	16 %
Storbritannien	5 %	17,5 %
Tyskland	7 %	16 %



Sverige	6 %, 12 %	25 %
Österrike	10 %, 12 %	20 %

Norge		23 %
Schweiz	2,3 %, 3,5%	7,5 %

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### Landkoder och valutakoder

<u>Medlemsland</u>	<u>Landkod</u>	<u>Valutakod</u>
Belgien:	BE	BEF
Danmark:	DK	DKK
Finland:	FI	FIM
Frankrike:	FR	FRF
Grekland:	EL	GRD
Irland:	IE	IEP
Italien:	IT	ITL
Luxemburg:	LU	LUF
Nederländerna:	NL	NLG
Portugal:	PT	PTE

Spanien:	ES	ESP
Storbritannien:	GB	GBP
Sverige:	SE	SEK
Tyskland:	DE	DEM
Österrike	AT	ATS

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Lagar och förarbeten

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Förteckning över ändringar i lagen (1968:430)  
om mervärdesskatt

<i>SFS</i>	<i>Prop</i>	<i>BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU</i>  <i>SOU/TU</i>
1968:580	1968:137	BeU 62
1969:70	1969:18	BeU 25
1969:237	1969:51	BeU 39
1970:166	1970:70	BeU 40
1970:183	1970:123	BeU 39
1970:917	1970:191	BeU 67
1971:71	1971:10	SkU 16
1971:254	1971:73	SkU 34
1971:400	1971:60	SkU 35
1972:82	1972:15	SkU 12
1972:558	1972:119	SkU 60
1973:928	1973:163	SkU 62
1973:985	1973:187	SkU 69
1974:90		FiU 1974:1

1974:885	1974:169	SkU 62
1974:888	1974:171	SkU 61
1974:986	1974:180	SkU 63
1975:725	1975:78	JuU 22
1975:1400	1975/76:29	SkU 1975/76:15
1976:928	1975/76:107	SkU 1976/77:2
1977:61	1976/77:68	SkU 22
1977:291	1976/77:144	SkU 48
1978:73	1977/78:78	SkU 21
1978:197	1977/78:136	SkU 50
1978:322	1977/78:181	SkU 55
1978:920	1978/79:44	SkU 21
1979:181	1978/79:86	JuU 27
1979:304	1978/79:141	SkU 52
1979:1190	1979/80:57	SkU 19
1979:1191	1979/80:57	SkU 19
1980:204	1979/80:80	Ku 45
1980:676	1980 U:1	SkU U:2

Förteckning över ändringar i lagen (1968:430)  
om mervärdesskatt

<i>SFS</i>	<i>Prop</i>	<i>BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU  SOU/TU</i>
1980:1090	1980/81:70	SkU 19
1981:843	1980/81:84	LU 24
1981:992	1981/82:30	SkU 8

1981:1276	1981/82:59	SkU 18
1982:190	1981/82:96	SkU 38
1982:288	1981/82:201	SkU 63
1982:449	1981/82:214	SkU 71
1982:1184	1982/83:55	SkU 14
1982:1211	1982/83:53	SkU 11
1983:76	1982/83:84	SkU 20
1983:144	1982/83:83	SkU 29
1983:1006	1983/84:28	SkU 9
1983:1006	1983/84:37	SkU 9
1983:1052	983/84:75	SkU 19
1984:357	1983/84:189	SkU 44
1984:1085	1984/85:70	SkU 23
1985:110	1984/85:47	JuU 14
1985:147	1984/85:108	SkU 40
1985:1116	1985/86:47	SkU 17
1986:490	1985/86:150 (bil 1)	SkU 50
1986:1289	1986/87:47	SkU 11
1986:1382	1986/87:44	SkU 8
1987:1218	1987/88:55	SkU 12
1987:1236	1987/88:42	SkU 16
1988:705	1987/88:150 (bil 3)	SkU 40
1988:1152	1988/89:21	SkU 1
1989:1027	1988/89:50	SkU 10
1990:29	1989/90:73	SkU 21
1990:330	1989/90:74	SkU 32
1990:576	1989/90:111	SkU 31

1990:1153	1990/91:37	SkU 5
1990:1319	1990/91:46	SkU 7
1991:178	1990/91:89	SkU 21
1991:696	1990/91:166	SkU 29
1991:1755	1991/92:50	SkU 5
1991:1905	1991/92:43	SkU 17
1992:190	1991/92:122	SkU 24
1992:494	1991/92:129	SkU 32
1992:627	1991/92:93	SkU 19

Förteckning över ändringar i lagen (1968:430)  
om mervärdeskatt

<i>SFS</i>	<i>Prop</i>	<i>BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU</i>  <i>SOU/TU</i>
1992:832	1991/92:93	LU 28
1992:843		SkU 35
1992:878	1991/92:140	KrU 28
1992:885	1991/92:150	FiU 30
1992:1184	1992/93:96	SkU 9
1992:1477	1992/93:50	FiU 1, SkU 18
1993:772	1992/93:150 (bil 6)	FiU 30
1993:642	1992/93:190	SkU 26
1993:479	1992/93:196	SkU 28
1993:898	1992/93:198	FiU 27
1993:1553	1993/94:50	SkU 15

1993:1647	1993/94:75	SOU 14
1993:1705	1993/94:38	TU 11
1994:41	1993/94:105	SkU 21

Förteckning över ändringar i  
mervärdesskatteförordningen (1968:431)

*SFS*

1971:995

1976:724

1978:324

1978:625

1979:499

1982:1163

1983:915

1985:176

1986:1357

1990:1254

1991:227

1993:1234

Förteckning över ändringar i  
mervärdesskattelagen (1994:200)

*SFS*

*Prop*

*BeU/SkU/FiU/JuU/  
Ku/KrU/Lu*

*SOU/BoU*



1994:473	1993/94:151	SkU 31
1994:496	1993/94:152	SkU 32
1994:498	1993/94:225	SkU 30
1994:1798	1994/95:57	SkU 7
1994:1893	1994/95:91	SkU 11
1995:581	1994/95:209	SkU 42
1995:700	1994/95:202	SkU 27
1995:931	1994/95:150 (bil 7)	FiU 20
1995:1207	1995/96:19	SkU 11
1995:1286	1995/96:19	SkU 13
	1995/96:45	SkU 13
	1995/96:58	SkU 13
1995:1364	1995/96:45	SkU 12
1995:1365	1995/96:45	SkU 12
1996:536	1995/96:191	SkU 28
1996:661	1995/96:170	JuU 23
1996:713	1995/96:198	SkU 31
1996:794	1995/96:176	SoU 18
1996:965	1995/96:224	BoU 4
1996:1174	1996/97:1	FiU 1
1996:1320	1995/96:232	SkU 5
1996:1327	1996/97:10	SkU 6
1996:1406	1996/97:12	SkU 7
1997:220		SkU 25
1997:331	1996/97:81	SkU 22
1997:502	1996/97:100	SkU 23
1997:1036	1997/98:33	SkU 9

1998:193	1997/98:65	SkU 19
1998:255	1997/98:98	SkU 24
1998:300	1997/98:141	FiU 22
1998:346	1997/98:134/ 148	SkU 29
1998:500	1997/98:63	TU 9
1998:542	1997/98:109	SoU 22
1998:586	1997/98:153	FiU 28
1998:1675	1998/99:1	SkU 1
1999:310	1998/99:38	KU 18
1999:422	1998/99:79	SkU 19
1999:450	1998/99:86	SkU 21
1999:650	1998/99:69	SkU 18
1999:959	1998/99:124	KU 5
1999:1103	1998/99:130	LU 2
1999:1130	1998/99:142	FiU 8
1999:1283	1999/2000:2	SkU 2
1999:1406	1999/2000:10	UbU 7

Förteckning över ändringar i  
mervärdesskatteförordningen (1994:223)

*SFS*

1994:1800

1994:1974

1995:955

1995:1287

1996:582

1996:1325

Förteckning över ändringar i  
mervärdesskatteförordningen  
(1994:223)

*SFS*

1997:128

1997:709

1997:751

1998:349

1999:521

1999:650

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## RSV:s meddelanden

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Sammanställning av gällande meddelanden från Riksskattenämnden Serie II år 1969-70 och Riksskatteverket (RSV) Serie II 1971-72, Serie Im 1973-76 samt gällande nummer av RSV:s författningssamling (RSFS) Serie Im 1977- finns numera i Riksskatteverkets författningssamling "Register över Riksskatteverkets gällande författningar och allmänna råd m.m.". Eftersom lagstiftningen förändrats sedan vissa anvisningar m.m. beslutats, bör de tillämpas med försiktighet.

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Ändringar 1990-1999 och den 1 januari 2000 i sammandrag

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i hela momshandledningen:** Skriv ett ord eller en fras och tryck på **Sök**.

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

Lagstiftningen inom momsområdet har under rubricerad tid varit föremål för genomgripande förändringar. Här kan nämnas skattereformen 1991 som bl.a. innebar en betydande basbreddning. Därefter har under 1994 kommit en ny mervärdesskattelag. Sverige har blivit medlem i EU, vilket har inneburit betydande förändringar på momsområdet den 1 januari 1995, den 1 november 1995, den 1 januari 1996 och den 1 januari 1997.

Här nedan redovisas de viktigaste ändringarna i kronologisk ordning.

#### **1 januari 1990**

Vatten från vattenverk blev skattepliktig vara.

Transport i samband med renhållning och omhändertagande och förstöring av vara blev skattepliktig tjänst. Ändringen innebar att sophämtning, snöröjning och avloppsrening blev skattepliktiga tjänster.

ML:s personbilsbegrepp ändrades med avseende på totalvikten, som höjdes från 3 000 till 3 500 kg.

Skattesatsen höjdes till 23,46 % för servering och för rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamhet. Reduceringsregeln i 14 § GML avseende

tillhandahållande av nämnda tjänster upphävdes. (Prop. 1989/90:50, SFS 1989:1027.)

**12 januari  
1990**

Genom ett tillägg i 4 § GML stadgades, att den tidigare gällande bestämmelsen om skattskyldighetens inträde vid förskottsbetalning endast skulle gälla om den beställda varan eller tjänsten var skattepliktig då vederlaget erhöles. Denna s.k. stopplagstiftning tillämpades på vederlag som mottagits den 12 januari 1990 eller senare. (Prop. 1989/90:73, SFS 1990:29.)

**1 mars 1990**

Skatteplikt infördes för all energi med undantag för flygbensin och flygfotogen. I en särskild övergångsbestämmelse stadgades dock att de äldre undantagsbestämmelserna skulle, såvitt avsåg fjärrvärme, gälla till utgången av 1990.

Skatteplikt infördes för tillhandahållande av kost åt personal. (Prop. 1989/90:50, SFS 1989:1027.)

**1 juli 1990**

Skattesatsen höjdes till 20 % av beskattningsvärdet, vilket motsvarade ett pålägg på priset före skatt med 25 %. Höjningen var avsedd att gälla t.o.m. den 31 december 1991. (Prop. 1989/91:50 [bil 4], SFS 1990:575.)

**1 januari  
1991**

Den reformerade GML, som då trädde i kraft, innebar en i princip generell och enhetlig beskattning av all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Ändringarna, som berörde flera olika delar av lagstiftningen, redovisas här endast summariskt.

Den breddade skattebasen innebar att vissa varor och de flesta tjänster, som tidigare varit skattefria, nu blev skattepliktiga. Bland dessa kan nämnas fartyg och luftfartyg, krigsmateriel, juridiska, ekonomiska och administrativa tjänster, fastighetsförvaltning, fastighetsskötsel, fastighetsmäkleri, persontransporter, s.k. personliga tjänster, tjänster inom idrotts- och nöjesområdet, teletjänster, veterinärtjänster, immateriella rättigheter samt uthyrning av arbetskraft och av verksamhet.

Områden som fortfarande undantogs från skatteplikt var t. ex. sjukvård, tandvård och social omsorg, utbildning, överlåtelse och upplåtelse av fastighet för bl.a. bostadsändamål, finansieringstjänster, försäkringstjänster samt lotterier och spel. Författningstekniskt reglerades skatteplikten gemensamt för varor och tjänster i 7 § GML, medan undantagen från skatteplikt framgick av 8 § GML och anvisningarna därtill.

Reduceringsreglerna i 14 § GML slopades.

Nya regler infördes för de statliga myndigheternas och för primär- och landstingskommunernas roll i moms-systemet för att skapa konkurrensneutralitet mellan egen regi och upphandling. För statliga myndigheter gällde detta dock först fr.o.m. den 1 juli 1991.

Moms skulle i vissa fall redovisas av importören vid import av vissa tjänster (60 § GML).

Genom slopandet av den tidigare gällande gränsen för redovisningsskyldighet, 30 000 kr, infördes redovisningsskyldighet för all yrkesmässigt bedriven skattepliktig verksamhet. Beloppsgränsen 30 000 kr har dock fortfarande i vissa fall betydelse för bedömande av exempelvis yrkesmässighet, se avsnitt 6.

En ändring i 19 § GML innebar att de flesta skattskyldiga, vars skattepliktiga omsättning för beskattningsåret inte översteg 200 000 kr inte längre skulle anmäla sig för registrering till moms utan i stället skulle deklarerera momsen i sin inkomstdeklaration (21 § GML). (Prop. 1989/90:111, SFS 1990:576.)

Begreppen beskattningsvärde och vederlag fick en annan innebörd (14 § GML jämte anvisningarna).

Övergångsbestämmelserna innehöll bl.a. regler avsedda att förhindra skatteplanering hos såväl företag som kommuner.

Lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare trädde i kraft den 1 april 1991 med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 1991. (Prop. 1990/91:72.)

## **1 januari 1992**

Den tidigare tillfälligt gällande skattesatsen 25 % bibehölls för flertalet varor och tjänster (13 § GML).

En ny reducerad skattesats på 18 % infördes för serveringstjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande, upplåtelse av campingplats m.m. i campingverksamhet, personbefordran, transport i skidliftar samt för omsättning och import av livsmedel, med undantag för vatten från vattenverk, spritdrycker, vin och starköl från systembolag samt tobaksvaror (13 § GML).

Livräddningsfartyg som ställs till förfogande för Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne undantogs från skatteplikt. Detsamma gällde utrustning och tillbehör till sådant fartyg (8 § 20) GML).

Undantagen från skatteplikt enligt 8 § 5) GML utökades med en anvisningspunkt, 7 h), enligt vilken vissa bearbetningstjänster avseende kinematografisk film undantogs från skatteplikt.



Förvaltning av värdepappersfonder undantogs enligt 8 §  
3) GML från skatteplikt. (Prop. 1991/92:50, SFS  
1991:1755.)

## **1 maj 1992**

Vissa tjänster som avsåg sjukvård och som en  
uppdragstagare tillhandahöll en vårdgivare undantogs från  
skatteplikt. Samma gällde i fråga om tjänster som avsåg  
tandvård och social omsorg.

Skattefriheten för sjuktransporter slopades. (Prop.  
1991/92:122, SkU 24, SFS 1992:190.)

## **1 juli 1992**

Tjänster avseende livräddningsfartyg och bränsle till  
sådant fartyg undantogs från skatteplikt under  
förutsättning att fartyget ställts till förfogande för Svenska  
Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. (SkU  
1991/92:43, SFS 1992:843.)

Förbud infördes mot återbetalning till utländska  
företagare för moms på varor som förvärvats för att  
levereras till köpare inom Sverige (Prop. 1991/92:166,  
SFS 1992:576.)

Tullagen ändrades så att postorderförsäljning inte längre  
omfattades av bestämmelserna om tull- och skattefrihet.  
Ändringarna innebar att det inte längre gick att sända  
postorder via utlandet för att undvika svensk moms.  
(Prop. 1991/92:166.)

Bestämmelser om förtidsåterbetalning av moms infördes  
för den som deklarerat momsen i inkomstdeklarationen.  
Reglerna innebar att överskjutande ingående moms skulle  
beaktas vid förtida återbetalning av preliminär skatt fr.o.  
m. inkomståret 1992 och att överskjutande ingående  
moms som översteg slutlig skatt skulle återbetalas fr.o.m.  
inkomståret 1991. (SkU 1991/92:29, SFS 1992:686.)

Möjlighet infördes att beräkna arbetsgivaravgifter på ett jämkat förmånsvärde. I konsekvens härmed gjordes ändring i 14 § GML så att uttagsbeskattning för moms fick grundas på ett eventuellt jämkat förmånsvärde. (Prop. 1991/92:129, SFS 1992:492.)

**1 januari  
1993**

Den lägre skattesatsen om 18 % höjdes till 21 %. Den högre skattesatsen om 25 % bibehölls. (Prop. 1992/93:50 [bil 5], SFS 1992:1477.)

**1 juli 1993**

Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel liksom upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik inordnades under skatteplikten. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Medicinskt betingad fotvård undantogs från skatteplikt. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Från skatteplikt undantogs även tillhandahållande av lokal eller annan anläggning för sport- eller idrottsutövning samt i samband därmed tillhandahållande av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning. (Prop. 1992/93: 190, SFS 1993:642.)

Skattefrihet återinfördes för skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Bestämmelser infördes angående intyg om återförd ingående skatt som innebar att intyg får utfärdas först sedan skatten återbetalats till staten. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Skattesatserna ändrades från 21 % till 12 % beträffande rumsuthyrning i hotellrörelse m.m., personbefordran och transport i skidliftar. (Prop. 1992/93:150, SFS 1993:772.)

**1 mars 1994**

Samtidigt med bolagiseringen av Postverket infördes skatteplikt för brevbefordran med skattesatsen 12 %. Befordran till utlandet av brev räknades inte som export. (Prop. 1993/94:105, SFS 1994:41.)

**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 EG:s direktiv. Vidare skedde en anpassning till vad som gäller inom EG, 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 dragits av konkursboet. (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. Framförallt 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 tullens beskattning av import från andra EG-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 EG-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. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

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 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 beskattningsunderlagens storlek. Skattesatsen utgör 12 %

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 EG. (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 %. (Prop. 1994/95:150, SFS 1995:931.)

Nya redovisningsregler infördes. Beloppsgränsen för att redovisa moms 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 skall lämnas senast den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Om beskattningsunderlagen är lägre skall 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 tredje land. Villkor för skattefrihet är att varan förs ut till tredje land inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare skall skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kr. Skattefrihet infördes för vissa fall av omsättning av tjänster till EU:s institutioner i ett annat EGBland. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

Skatteplikt infördes för omsättning av allmänna nyhetstidningar och skattesatsen bestämdes till 6 % av beskattningsunderlaget. (Prop. 1995/96:45, SFS 1995:1364B1365.)

## **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 biograf föreställningar slopades. Skattesatsen är 6 %. (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 % för vissa tillhandahållanden inom kultursektorn. Inom idrottsområdet föreligger skattefrihet endast om tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller allmännyttig ideell förening. Skattesatsen är 6 %. (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 skall 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 1996:1320B1326.)

Bestämmelser infördes också som innebär möjlighet för vissa skattskyldiga till helårsredovisning av moms 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 skall 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 dvs. huvuddelen av kap. 15B22. SBL tillämpas första gången för redovisningsperioden januari 1998. Vissa förfaranderegler tillämpas dock från och med 1 november 1997. (Prop. 1996/97:100, SFS 1997:483).

**1 januari  
1998**

Nya bestämmelser infördes angående skattetillägg vid periodiseringsfel. Skattetillägg skall utgå med 5 % i stället för med 10 %.

/TD>

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 momsfri finansiell verksamhet kan härigenom undgå en inte avdragsgill ingående moms 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.

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.

**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.

**1 juli 1999**

Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör genom att vissa särbestämmelser i direktiven på punktskatte- och momsområdet 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.

**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.

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.

Vidare infördes skattefrihet för tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när dessa tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen.

**Till innehållsförteckningen**

# Handledning för mervärdesskatt 2000 Bilaga 1

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

**Skattesatser, momspålägg och omräkningstal alltsedan momsen infördes den 1 januari 1969**

## Till innehållsförteckningen

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattningsvärde - % av vederlaget moms inräknad	Mervärdesskatt i % av skattepliktig omsättning, moms inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräkningstal**
1969-01-01--1970-12-31 (OBS! momshöjning 1970-02-09--12-31 se nedan)	100 60 20	10 6 2	11,11 6,38 2,04	9,00 15,67 49,02
1970-02-09--10-31 (personbilar, TV, MC, m.m.) SFS 1970:4, RSV Im 1970:11	100	14	16,28	16,14
1970-11-01 --12-31 (personbilar, TV, MC, hushållskapitalvaror, m.m.) SFS 1970:569, RSV Im 1970:77	100	15	17,65	5,67
1971-01-01 --1974-03-31 RSV Im 1970:1	100 60 20	15 9 3	17,65 9,89 3,09	5,67 10,11 32,34

Den tillfälliga nedsättningen av mervärdesskatt 1974-04-01--09-15 SFS 1974:89, RSV Im 1974:13	100 60 20	12 7,2 2,4	13,64 7,76 2,46	7,33 12,89 40,67
Återgång till tidigare gällande skattesatser 1974- 09-16--1977-05-31 RSV Im 1974:24	100 60 20	15 9 3	17,65 9,89 3,09	5,67 10,11 32,34
1977-06-01--1980- 09-07 RSV Im 1977:3	100 60 20	17,1 10,26 3,42	20,63 11,43 3,54	4,85 8,75 28,25
1980-09-08--1981- 11-15 RSV Im 1980:5	100 60 20	19 11,4 3,8	23,46 12,87 3,95	4,26 7,77 25,32
1981-11-16--1982- 12-31 RSV Im 1981:8	100 60 20	17,7 10,62 3,54	21,51 11,88 3,67	4,65 8,42 27,25
1983-01-01--1990- 06-30 RSV Im 1982:5	100 60 20	19 11,4 3,8	23,46 12,87 3,95	4,26 7,77 25,32
1990-07-01--1990- 12-31	100 60 20	20 12 4	25 13,64 4,17	4 7,33 23,98
1991-01-01--1991- 12-31		20	25	4

---

Tidpunkt för ändring av skattesats m.m.	Beskattningsvärde- % av vederlaget moms inräknad	Mervärdesskatt i % av skattepliktig omsättning, moms inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräkningstal**
1992-01-01--1992-12-31 RSV Im 1992:1		20 15,25	25 18	4 5,56
1993-01-01--1993-06-30 RSV Im 1993:2		20 17,36	25 21	4 4,76
1993-07-01--1995-12-31		20 17,36 10,71	25 21 12	4 4,76 8,34
1996-01-01--1996-06-30		20 10,71 5,67	25 12 6	4 8,34 16,67
1996-07-01--		20 10,71 5,66	25 12 6	4 8,34 16,67

\* Fr.o.m. den 1 januari 1992 har bestämmelserna ändrats så att skattesatsen är densamma som ett pålägg.

\*\*Omräkningstalen multipliceras med deklarerad utgående resp. ingående skatt. På så sätt framräknas den skattepliktiga omsättningen resp. de momsbelagda inköpen exklusive moms.

**Till innehållsförteckningen**

# Frågeschema: Tjänst eller rörelse

T e c k e n  p å  t j ä n s t	<input type="radio"/>	1	Tidigare anställning?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	2	En eller ett fåtal uppdragsgivare?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	3	Upphandlingsförfarande? Självtändigt utarbetade kostnadsförslag, ritningar etc.? Konkurrens? Flera anbud? Dokumentation?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	4	Självtändig prissättning?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	5	Åtagande att personligen utföra arbetet med egen eller förmedlad arbetskraft?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	6	Utföra efterhand ålagda arbetsuppgifter utan att dessa bestämts på förhand? Dokumentation?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	7	Utförs arbetet på löpande räkning?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	8	Mer varaktigt åtagande?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	9	Är arbetet av speciell karaktär?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	10	Krävs speciell kompetens?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	11	Näringsbehörighet? Auktorisation?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	12	Utgår traktaments- eller resekostnadsersättning?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	13	Står under ledning och kontroll?	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	14	Tidkort eller annan tidsredovisning?	<input type="radio"/>
				T e c k e n  p å  r ö r e l s e

t	<input type="radio"/>		Står under ledning och kontroll?	<input type="radio"/>	s
	<input type="radio"/> Ja	14	Tidkort eller annan tidsredovisning?	<input type="radio"/> Nej	e
	<input type="radio"/> Nej	15	Eget material?	<input type="radio"/> Ja	
	<input type="radio"/> Nej	16	Egna maskiner och verktyg? Självständig finansiering?	<input type="radio"/> Ja	
	<input type="radio"/> Nej	17	Egen arbetslokal/verkstad som bas?	<input type="radio"/> Ja	
	<input type="radio"/> Nej	18	Egen företagsorganisation?	<input type="radio"/> Ja	
	<input type="radio"/> Nej	19	Garantiåtaganden? Dokumentation?	<input type="radio"/> Ja	
	<input type="radio"/> Nej	20	Ekonomiskt risktagande ("företagar-risk")?	<input type="radio"/> Ja	
	<input type="radio"/> Nej	21	Annonsering (står till allmänhetens förfogande)?	<input type="radio"/> Ja	

Sök via [sökordsregister](#) > >

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

**Adresser till myndigheter inom EG samt Norge till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem**

Belgien

Bureau central de TVA pour les assujettis étrangers  
Renseignements, Controle  
Tour Sablon -24ème étage, Rue Stevens, 7  
BE-1000 Bruxelles  
Telefon: +32 2 552 59 33, +32 2 552 59 34  
Telefax: +32 2 552 55 41

Danmark

**Utländska företag med fast driftställe eller med momsrepresentant i Danmark bör vända sig till det lokala skattekontoret där.**

**Utländska företag som inte har fast driftställe eller momsrepresentant i Danmark bör i första hand kontakta:**

**Told- og Skattestyrelsen**

Hermodsgade 8  
DK-2200 København  
Telefon: +45 35 87 73 00  
Telefax: +45 31 85 90 94



Finland

**Utländska företag med fast driftställe eller med momsrepresentant i Finland bör vända sig till sitt lokala skattekontor där.**

**Utländska företag som inte har fast driftställe eller momsrepresentant i Finland bör i första hand kontakta:**

**Uudenmaan verovirasto**

Valvontatoimisto

PL 8

FI-00052 VEROTUS

Telefon: +358 9 7311 4327

Telefax: +358 9 7311 4700, +358 9 7311 4399

Frankrike

**Utländska företag med fast driftställe eller med momsrepresentant i Frankrike bör vända sig till sitt lokala skattekontor där.**

**Utländska företag som inte har fast driftställe eller momsrepresentant i Frankrike bör i första hand kontakta:**

**Direction Générale des Impôts**

Bureau des Relations Publiques

86-92, allée de Bercy

FR-75012 Paris

Telefon: +33 1 40 04 11 20

Grekland

**Ministry of Finance**

14 th Directorate of VAT and Indirect Taxes

Sina 2-4,

GR-10672 Athenes

Telefon: +30 1 364 72 03

Telefax: +30 1 364 54 13

Irland

## **Taxes Central Registration Office**

Arus Brugha  
9/15 Upper O'Connell Street  
Dublin 1  
Telefon: +353 1 87 46 821  
Telefax: +353 1 87 46 078

Italien

## **Ministero delle Finanze**

Segretariato Generale  
Ufficio Relazioni Internazionali  
Viale dell' Aeronautica, 122  
IT-00149 Roma  
Telefon: +39 6 5912983  
Telefax: +39 6 5912971

Luxemburg

## **Administration de l'Enregistrement et des Domaines**

Bureau d'imposition X  
7, Rue de Plébiscite  
BP 31  
LU-2010 Luxembourg  
Telefon: +352 44 90 54 51  
Telefax: +352 29 11 93

Nederländerna

## **Belastingdienst/Particulieren**

Ondernemingen buitenland  
Postbus 2865  
NL-6401 DJ Heerlen  
Telefon: +31 45 573 66 66  
Telefax: +31 45 573 66 84

Portugal

## **Servicio de Administracao do IVA**

76 Av. Joao XXI, 76

PT-1000 Lisboa  
Telefon: +351 1 793 66 73  
Telefax: +351 1 793 65 28

Spanien

### **Subdireccion de Asistencia Tributaria**

Agencia Estatal de Administracion Tributaria  
(AEAT)  
C./Infanta Mercedes No 37  
ES-28071 Madrid  
Telefon: +34 91 583 89 76  
Telefax: +34 91 583 88 08

Storbritannien

HM Customs and Exice  
Aberdeen VAT Office  
Custom House  
28 Guild Street  
Aberdeen AB9 2DY  
Telefon: +44 1224 212 666  
Telefax: +44 1224 256 258

Sverige

### **Skattemyndigheten i Stockholms län**

Skattekontor Riks  
SE-106 61 Stockholm  
Telefon: +46 8 694 10 00  
Telefax: +46 8 643 52 30

Tyskland

### **Bundesministerium der Finanzen**

Friedhofstrasse 1  
DE-53225 Bonn  
Telefon: +49 228 4060  
Telefax: +49 228 4062661

Österrike

### **Finanzamt Graz-Stadt**

Referat für ausländische Unternehmer  
Conrad von Hötzendorfstrasse 14-18  
8018 GRAZ  
Telefon: +43 316 8810  
Telefax: +43 316 817608

Norge

### **Sentralskattekontoret for utenlandssaker**

Postboks 80031  
NO-4068 Stavanger  
Telefon: +47 51 96 96 00  
Telefax: +47 51 67 85 59

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

**Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk:**

<b>Belgien:</b>	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTX-identificatienummer
<b>Danmark:</b>	momsregistreringsnummer
<b>Finland:</b>	arvonlisäverorekisteröintinnumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
<b>Frankrike:</b>	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
<b>Grekland:</b>	Arithmos Forologikou Mitroou FPA
<b>Irland:</b>	value added tax identification no
<b>Italien:</b>	il numero di registrazione IVA
<b>Luxembourg:</b>	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
<b>Nederländerna:</b>	BTW-identificatienummer
<b>Portugal:</b>	o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado

<b>Spanien:</b>	el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor (Añadido)
<b>Storbritannien:</b>	value added tax identification no
<b>Sverige:</b>	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
<b>Tyskland:</b>	Umsatzsteuer - Identifikationsnummer
<b>Österrike:</b>	Umsatzsteuer - Identifikationsnummer

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Bilaga 8

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### Tröskelvärden inom EG per den 1 januari 2000

<u>Medlemsland</u>	<u>Förvärvströskel</u>	<u>Omsättningströskel</u>
<b>Belgien:</b>	450 000 BEF	1 500 000 BEF
<b>Danmark:</b>	80 000 DKK	280 000 DKK
<b>Finland:</b>	50 000 FIM	200 000 FIM
<b>Frankrike:</b>	70 000 FRF	700 000 FRF
<b>Grekland:</b>	2 500 000 GRD	8 200 000 <sup>GRD</sup>
<b>Irland:</b>	32 000 IEP	27 000 IEP
<b>Italien:</b>	16 000 000 ITL	54 000 000 ITL
<b>Luxemburg:</b>	400 000 LUF	4 200 000 LUF
<b>Nederländerna:</b>	23 000 NLG	230 000 NLG
<b>Portugal:</b>	1 800 000 <sup>PTE</sup>	6 300 000 PTE
<b>Spanien:</b>	1 300 000 ESP	4 550 000 ESP
<b>Storbritannien:</b>	51 000 <sup>GBP</sup>	70 000 GBP

<b>Sverige:</b>	90 000 SEK	320 000 SEK
<b>Tyskland:</b>	25 000 DEM	200 000 DEM
<b>Österrike:</b>	150 000 ATS	1 400 000 ATS

**Till innehållsförteckningen**



Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### **Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund**

Korpen Svenska  
Motionsidrotts-förbundet

Svenska Innebandyförbundet

Sveriges Akademiska  
Idrottsförbund

Svenska Ishockeyförbundet

Sveriges Amerikanska  
Fotbollsförbund

Svenska Isseglarförbundet

Svenska Badmintonförbundet

Svenska Kanotförbundet

Svenska Bandyförbundet

Svenska Klätterförbundet

Svenska Bangolfförbundet

Svenska Konståkningsförbundet

Svenska Baseball- och  
Softbollförbundet

Svenska Landhockeyförbundet

Svenska Basketbollförbundet

Sveriges Militäridrotts- och  
Mångkampsförbund

Svenska Bilsportförbundet

Svenska Motorcykel- och Snöskoter-  
förbundet

Svenska Bob- och  
Rodelförbundet

Svenska Orienteringsförbundet

Svenska Bordtennisförbundet

Svenska Racerbåtförbundet

Svenska Bouleförbundet

Svenska Ridsportförbundet

Svenska Bowlingförbundet

Svenska Roddförbundet

Svenska Boxningsförbundet	Svenska Rugbyförbundet
Svenska Brottningsförbundet	Svenska Seglarförbundet
Svenska Budoförbundet	Svenska Simförbundet
Svenska Bågskytteförbundet	Svenska Skidförbundet
Svenska Castingförbundet	Svenska Skidskytteförbundet
Svenska Curlingförbundet	Svenska Skolidrottsförbundet
Svenska Cykelförbundet	Svenska Skridskoförbundet
Svenska Danssportförbundet	Svenska Sportdykarförbundet
Svenska Draghundsportförbundet	Svenska Sportskytteförbundet
De Dövas Idrottsförbund	Svenska Squashförbundet
Svenska Dragkampförbundet	Svenska Styrkelyftförbundet
Svenska Flygsportförbundet	Svenska Taekwondoförbundet
Svenska Fotbollförbundet	Svenska Tennisförbundet
Svenska Fri-idrottsförbundet	Svenska Triathlonförbundet
Svenska Frisbeeförbundet	Svenska Tyngdlyftningsförbundet
Svenska Fäktförbundet	Svenska Vattenskidförbundet
Svenska Golfförbundet	Svenska Volleybollförbundet
Svenska Gymnastikförbundet	
Svenska Gång- och Vandringsförbundet	
Svenska Handbollsförbundet	
Svenska Handikappidrottsförbundet	

**Till innehållsförteckningen**

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

## Till innehållsförteckningen

### **Bilaga till avsnitt 25.1. Karosserikoder i bilregistret för bussar och lastbilar**

#### Buss för personbefordran

Koderna 01B04: Olika definierade karosstyper.  
Kod 98: Annat karosseri.

Totalvikt högst 3 500 kg = **Personbil enligt ML**  
Totalvikt över 3 500 kg = **Ej personbil enligt ML**

#### Lastbil

Koderna 09-19: Olika flaktyper. Flaklastbil oberoende av totalvikt = **Ej personbil enligt ML**

#### Skåplastbil (koderna 20B30 nedan)

- 20: Skåp B lastutrymme med fasta sidor och tak utan speciell inredning
- 21: Skåp B hyllor, fack
- 22: Skåp B bostadsinredning
- 23: Skåp B butiksinredning
- 24: Skåp B kontorsinredning
- 25: Skåp B sjukvårdsinredning
- 26: Skåp B verkstadsinredning
- 27: Skåp B kylaggregat
- 28: Skåp B frysaggregat
- 29: Skåp B övrigt

Totalvikt högst 3 500 kg = **Personbil enligt ML**  
Totalvikt över 3 500 kg = **Ej personbil enligt ML**

Observera! Det kan förekomma äldre skåplastbilar med separat förarhytt (= kod 30 nedan) som har åsatts någon av karosserikoderna 20B29. De skall då inte hänföras till personbil enligt ML.

Kod 30: Skåp, separat karosserienhet. Anges för lastbil med totalvikt högst 3 500 kg där förarhytten utgör en separat karosserienhet i förhållande till skåpkarosseriet. Denna karosserikod infördes 1994-10-01. **Ej personbil enligt ML.**

### **Lastbil, övrigt**

Koderna 40-61: Lastbil försedd med tank, växelflak m.m. **Ej personbil enligt ML.**

### **Till innehållsförteckningen**

## Handledning för mervärdesskatt 2000 Bilaga 12

Sök via [sökordsregister](#) >>

**Sök i dokument:** Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

### Till innehållsförteckningen

#### Översikt momsregler på kulturområdet:

I denna bilaga återfinns en mycket översiktlig sammanfattning av momsregler (fr.o.m 970101)

på kulturområdet. För utförlig information avseende gällande regler för respektive aktivitet,

se hänvisning till respektive rubrik i avsnitt 19.

<b>Aktivitet:</b>	<b>Momspliktig:</b>	<b>Skattesats:</b>	<b>Se avsnitt:</b>
<b>Utövande konstnärs framförande</b> av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL.	Nej		19.2.1 19.3.1
<b>Biblioteksverksamhet</b>  a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna  b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej  b) Ja	b) 6 %	19.2.2
<b>Arkivverksamhet</b>  a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna  b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej  b) Ja	b) 25 %	19.2.3

<p><b>Museiverksamhet</b></p> <p>a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna</p> <p>b) ej förutsättningarna enligt a)</p>	<p>a) Nej</p> <p>b) Ja</p>	<p>b) 6 %</p>	<p>19.2.4</p>
<p><b>Folkbildningsverksamhet</b></p> <p>a) av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund</p> <p>b) kommersiell utbildning</p>	<p>a) Nej</p> <p>b) Ja</p>	<p>b) 25 %</p>	<p>19.2.5</p>
<p><b>Kulturbildningsverksamhet</b></p> <p>a) bedriven av kommun</p> <p>b) bedriven t.ex genom aktiebolag</p>	<p>a) Nej</p> <p>b) Ja</p>	<p>b) 25 %</p>	<p>19.2.6</p>
<p><b>Allmänt om upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter</b></p> <p>a) avseende tidigare moms fria rättigheter</p> <p>b) avseende tidigare momspliktiga rättigheter t.ex fotografier, reklamalster eller industriellt rättsskydd</p>	<p>a) Ja</p> <p>b) Ja</p>	<p>a) 6 %</p> <p>b) 25 %</p>	<p>19.3.2</p>
<p><b>Aktivitet:</b></p>	<p><b>Momspliktig:</b></p>	<p><b>Skattesats:</b></p>	<p><b>Se avsnitt:</b></p>

<p><b>Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende litterära verk t.ex</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- skönlitterära verk</li> <li>- beskrivande verk</li> <li>- kartor</li> <li>- datorprogram</li> <li>- översättningar</li> <li>- bearbetningar</li> </ul>	Ja	<p>- 6 %</p> <p>- 6 %</p> <p>- 6 %</p> <p>- 25 %</p> <p>- 6 %</p> <p>- 6 %</p>	19.3.2.1
<p><b>Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende konstnärliga verk t. ex</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- musikaliska verk</li> <li>- sceniska verk</li> <li>- filmverk</li> <li>- bildkonstverk</li> </ul>	Ja	6 %	19.3.2.2
<p><b>Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende fotografier mm</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- fotografier</li> <li>- reklamalster</li> <li>- system för program för ADB</li> <li>- informationsfilm</li> </ul>	Ja	25 %	19.3.2.3



<p><b>Filmproduktion</b></p> <p>- vid skapandet medverkar bl.a yrkeskategorier varav vissa har upphovsrättsligt skydd, vissa agerar som utövande konstnärer, en bedömning måste därför göras för respektive enskild aktivitet.</p>	<p>Se avsnitt 19.3.2.4</p>	<p>Se avsnitt 19.3.2.4</p>	<p>19.3.2.4</p>
<p><b>Tillträde till konserter mm</b></p> <p>- konserter, - cirkus-, - biograf-, - teater-, - opera- - balett-, - eller andra jämförbara föreställningar</p>	<p>Ja</p>	<p>6 %</p>	<p>19.3.3</p>
<p><b>Ljud- och bildupptagning</b></p> <p>- överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av den utövande konstnärens framförande.</p>	<p>Ja</p>	<p>6 %</p>	<p>19.3.4</p>
<p><b>Aktivitet:</b></p>	<p><b>Momspliktig:</b></p>	<p><b>Skattesats:</b></p>	<p><b>Se avsnitt:</b></p>
<p><b>Film</b></p> <p>- framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.</p>	<p>Ja</p>	<p>25 %</p>	<p>19.3.5</p>

<p><b>Avdragsbegränsningar avseende:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- förvärv eller import som görs i verksamhet som består i anordnande av konserter, cirkus, biograf, teater, opera, balett eller andra jämförliga föreställningar</li> <li>- avdrag får inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna</li> </ul>			19.3.3.1
<p><b>Försäljning av konstverk:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kan vara skattefri, beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden.</li> </ul>	Ja och Nej	skattefritt, frivilligt inträde,  12 %,  25 %,  VMB	19.3.2.2  2.1.3  12.2

**[Till innehållsförteckningen](#)**

# INTYG OM BEFRIELSE FRÅN MERVÄRDESSKATT OCH PUNKTSKATT

(Direktiv 77/388/EEG - artikel 15.10 och direktiv 92/12/EEG - artikel 23.1)

Serienummer (frivilligt):

## 1. BERÄTTIGAD ORGANISATION ELLER PERSON

Namn .....

Gata och nummer .....

Postnummer och postadress .....

(Värd-) Medlemsstat .....

## 2. BEHÖRIG MYNDIGHET FÖR UTFÄRDANDE AV STÄMPEL

(Namn, adress och telefonnummer)

Regeringskansliet

Utrikesdepartementet, Protokollet

103 39 STOCKHOLM Tel. 08-405 10 00

## 3. FÖRKLARING AV DEN BERÄTTIGADE ORGANISATIONEN ELLER PERSONEN

Den berättigade organisationen eller personen (1) förklarar härmed att

a) de varor och/eller tjänster som anges i fält 5 är avsedda för (2)

- |  |   |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> officiellt bruk vid   | <input type="checkbox"/> personligt bruk av                               |
| <input type="checkbox"/> en utländsk diplomatisk beskickning                                 | <input type="checkbox"/> en medlem av en utländsk diplomatisk beskickning |
| <input type="checkbox"/> ett utländskt konsulat  | <input type="checkbox"/> en medlem av ett utländskt konsulat              |
| <input type="checkbox"/> en internationell organisation                                      | <input type="checkbox"/> en anställd vid en internationell organisation   |
| <input type="checkbox"/> väpnade styrkor i en stat som är part i Atlantpaktens (NATO-styrka) |   |

.....  
(organisationens namn) (se fält 4)

b) varorna och/eller tjänsterna som beskrivs i fält 5 uppfyller de villkor och begränsningar som gäller för befrielse i den värdmedlemsstat, som anges i fält 1, och

c) upplysningarna är lämnade i god tro. Den berättigade organisationen eller personen förbinder sig att till den medlemsstat från vilken varorna avsänts eller från vilken varorna och/eller tjänsterna levererats betala den mervärdesskatt och/eller punktskatt som skulle utgå om varorna och/eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för befrielse, eller om varorna och/eller tjänsterna inte används på avsett vis.

.....  
Ort, datum

.....  
Undertecknarens namn och ställning

.....  
Underskrift

## 4. ORGANISATIONENS STÄMPEL (endast för befrielse avseende personligt bruk)

.....  
Ort, datum

.....  
Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

.....  
Underskrift

5. BESKRIVNING AV VAROR OCH/ELLER TJÄNSTER FÖR VILKA ANSÖKNINGEN OM BEFRIELSE FRÅN MERVÄRDESSKATT OCH/ELLER PUNKTSKATT LÄMNAS

A. Upplysningar om säljaren/den godkände lagerhavaren

1. Namn och adress .....

2. Medlemsstat .....

3. Registreringsnummer för mervärdesskatt/Punktskattenummer .....

B. Upplysningar om varorna och tjänsterna

Nr	Detaljerad beskrivning av varorna och/eller tjänsterna <sup>(3)</sup> (eller hänvisning till bifogad orderblankett)	Kvantitet eller antal	Värde exkl. mervärdesskatt och/eller punktskatt		Valuta
			Värde per enhet	Sammanlagt värde	
Sammanlagt belopp:					

6. INTYG AV DEN BEHÖRIG/A MYNDIGHET/ER I VÄRDMEDEMSSTATEN

Den leverans eller det tillhandahållande av varor och/eller tjänster som beskrivs i fält 5 uppfyller

helt

till en del motsvarande ..... <sup>(4)</sup>  
(antal)

förutsättningarna för undantag från mervärdesskatt och/eller punktskatt.

.....  
Ort, datum

.....  
Undertecknarens/-nas namn och ställning

(Stämpel/  
stämplar)

.....  
Underskrift/er

7. STÄMPELDISPENS (endast för befrielse avseende officiellt bruk)

I skrivelse, dnr ..... av den .....  
(hänvisning till akt) (datum)

har ..... givits dispens från stämpeln i fält 6  
(den berättigade organisationens namn)

av .....  
(namnet på värdmedlemsstatens behöriga myndighet)

.....  
Ort, datum

.....  
Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

.....  
Underskrift

(1) Stryk det som inte är tillämpligt.

(2) Kryssa för tillämplig ruta.

(3) Korsas över det utrymme som inte används. Detta gäller även om orderblanketter bifogas.

(4) Varor och/eller tjänster som inte omfattas av befrielse ska styrkas i fält 5, eller på bifogad orderblankett.

---

## FÖRKLARANDE ANMÄRKNINGAR

1. För säljaren och/eller den godkände lagerhavaren utgör detta intyg ett dokument till stöd för skattebefrielse vid leverans eller tillhandahållande av varor och/eller tjänster till de berättigade organisationer eller personer som avses i artikel 15.10 i direktiv 77/388/EEG och artikel 23.1 i direktiv 92/12/EEG. Därför skall ett intyg upprättas för varje säljare/lagerhavare. Säljaren/lagerhavaren skall dessutom vara ålagd att ha detta intyg i sin bokföring i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning i den medlemsstat han tillhör. Om en medlemsstat inte medger direkt skattebefrielse vid tillhandahållande av tjänster utan istället medger årtbetalning av skatten till den berättigade personen eller organisationen i fält 1, skall detta intyg bifogas begäran om återbetalning.
2. a) Kraven på det papper som skall användas är fastställda i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* nr C 164 av den 1 juli 1989, s.3.  
  
Vitt papper i A4-format skall användas till samtliga exemplar med en högsta avvikelse på längden av minus 5 och plus 8 mm.  
  
Vid punktskattebefrielse skall befrielseintyget upprättas i två exemplar varav  
  - ett skall behållas av avsändaren, och
  - ett skall medfölja det administrativa ledsagardokumentet.
- b) All outnyttjad plats i fält 5.B skall spärras så att inget kan tillfogas.
- c) Dokumentet skall fyllas i så att det blir lättläst och uppgifterna får inte kunna raderas. Korrigeringar får inte göras. Det skall fyllas i på ett av värdmedlemsstaten erkänt språk.
- d) Om beskrivningen av varorna och/eller tjänsterna (fält 5.B i intyget) hänvisar till en inköpsorderblankett som upprättats på ett språk som inte erkänts av värdmedlemsstaten skall den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning.
- e) Om intyget å andra sidan är upprättat på ett språk som inte erkänts av säljarens/lagerhavarens medlemsstat skall den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning av upplysningarna om varorna och/eller tjänsterna i fält 5.B.
- f) Med erkänt språk avses ett officiellt språk i medlemsstaten eller ett av gemenskapens officiella språk som medlemsstaten har godkänt för detta ändamål.
3. Den berättigade organisationen eller personen lämnar genom sin förklaring i fält 3 i intyget de upplysningar som är nödvändiga för att bedöma ansökningen om befrielse i värdmedlemsstaten.
4. Den berättigade organisationen bekräftar genom sin förklaring i fält 4 i intyget uppgifterna i dokumentets fält 1 och 3 a och intygar att den berättigade personen är anställd av organisationen.
5. a) Hänvisningen till inköpsorderblanketten (fält 5.B i intyget) skall alltid innehålla datum och ordernummer. Orderblanketten bör innehålla alla de uppgifter som anges i fält 5 i intyget. Om intyget skall stämpas av värdmedlemsstatens behöriga myndighet skall även orderblanketten stämpas.
- b) Uppgift om den godkände lagerhavarens punktskattenummer enligt artikel 15a.2 i direktiv 92/12/EEG är frivillig, registreringsnummer för mervärdesskatt skall alltid anges.
- c) Valutorna bör anges i enlighet med bokstavskoden för den internationella standarden ISO 4217 som fastställts av Internationella standardiseringsorganisationen <sup>(1)</sup>.
6. Ovannämnda förklaring av den berättigade organisationen eller personen skall i fält 6 bestyrkas genom värdmedlemsstatens behöriga myndighets eller myndigheters stämpel/stämplat. Denne/dessa kan göra sitt godkännande beroende av någon annan myndighets godkännande i värdmedlemsstaten. Det är den behöriga myndighetens sak att inhämta ett sådant godkännande.
7. För att förenkla förfarandet kan den behöriga myndigheten ge den berättigade organisationen dispens från kravet att intyget skall stämpas om skattebefrielse avser officiellt bruk. Den berättigade organisationen bör ange denna dispens i fält 7 i intyget.

---

<sup>(1)</sup> För upplysning är koderna för några av de mest använda valutorna följande:  
BEF (belgiska franc), DEM (tyska mark), DKK (danska kronor), ESP (spanska pesetas), FRF (franska franc), GBP (engelska pund), GRD (grekiska drakmer), IEP (irländska pund), ITL (italienska lire), LUF (luxemburgiska franc), NLG (nederländska gulden), PTE (portugisiska escudos), ATS (österrikiska schilling), FIM (finska mark), SEK (svenska kronor) och USD (amerikanska dollar).

---

# Handledning för mervärdesskatt 2000

## Handledningens uppläggning på hemsidan/Upphovsrätt

Handledningen är uppdelad i flera deldokument för att underlätta läsning och utskrift - normalt med ett dokument per avsnitt. De större avsnitten (4, 9, 10, 12, 15, 19 och 22) fördelas på två eller flera deldokument

I hemsidersionen har namnen i EG-domstolens domar tagits bort på grund av gällande regler för utlämnande av personuppgifter via Internet. Domarnas nummer redovisas dock.

För närvarande har inte tagits med vissa register som finns i den tryckta handledningen - lagrumsregister, skrivelseregister och rättsfallsregister.

*Handledningen finns att köpa via [Fritzes](#), Kundtjänst, tfn 08-690 91 90, fax 08-690 91 91*

Handledningen omfattas av reglerna i Lagen (1969:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det innebär att handledningen inte får mångfaldigas vare sig i tryckt eller digital form eller får säljas utan Riksskatteverkets tillstånd. Samma lag innehåller emellertid även bestämmelser om framställning av exemplar för enskilt bruk. Det innebär t.ex. att utskrift för enskilt bruk får göras. Den som önskar framställa handledningen i fler än enstaka exemplar eller för annat ändamål än enskilt bruk kan vända sig till *Riksskatteverket, Blankettenheten, 171 94 Solna.*

## Nyheter i Handledningen för mervärdesskatt 2000

Nyheter i de olika avsnitten framgår av bifogad förteckning.

Dnr. 5797-00/110

<b>Avsnitt</b>	<b>Innehåller</b>	<b>Förutom allmän uppdatering/ korrigerigering - återfinns ändringar och kompletteringar avseende främst följande:</b>
<b>Förord</b>	Förord	momsinformation på RSV:s webbplats utvärdering av handledningen
<b>Innehåll</b>	Innehållsförteckning	
<b>Förkortningslista</b>	Förkortningar	BFL SCB
<b>Definitioner och begrepp</b>	Definitioner och begrepp	digitaliserad "produkt" hänvisning till ny bilaga 14 "EGs momsområde" SCB insamlingsmyndighet för Intrastat lagrumshänvisning KVR lagrumshänvisning avseende momsrepresentanter Särskilda skattekontorets organisatoriska tillhörighet
<b>Lagar och förarbeten</b>	Lagar och förarbeten	
<b>RSV:s med.</b>	RSV:s meddelanden	
<b>Ändringar ...</b>	Ändringar 1990-1999 och den 1 januari 2000 i sammandrag	taxfree-försäljningen inom EU upphör omsättning av investeringsguld undantas svenska kyrkan registrerat trossamfund skattefrihet för gravtjänster

<b>Avsnitt 1</b>	Allmänt om mervärdesskatt	
<b>Avsnitt 2</b>	Skattskyldighet	skattskyldig vid omsättning av guld mellan näringsidkare frivillig sksk vid omsättning av investeringsguld
<b>Avsnitt 3</b>	Skatteplikt	
<b>Avsnitt 4</b>	Undantag från skatteplikt	FHB lease-leaseback av fastighet skrivelse ang. torg- o marknadsplatser skrivelse ang. begreppet stadigvarande bostad FHB hotellfrukost kvacksalverilagen FHB begreppet sjukhus vid skattefri läkemedelsförsäljning skrivelse ang äldreomsorg i privat regi KR-dom servicehus FHB universitets försäljning av kompendier FHB stiftelses omsättning av kompendier EG-domstolen C-2/95 RR-dom ang uppdragsfakturering FHB växlingsvinster FHB överlåtelse av fordran skrivelse ang. återförsäljning av premieobligationer FHB corporate finance FHB telefonförsäljning av försäkringar EG-domstolen C-349/96 skrivelse ang. virkesleverantörers fordran i konkurs nytt stycke 4.7 Undantag för investeringsguld FHB jubileumsbok Radio- och TV-lagen ang. radio och TV-verksamhet FHB begreppet sjukhus vid skattefri läkemedelsförsäljning huvudman enligt



		<p>begravningslagen  KR-dom överlåtelse av  advokatverksamhet  skrivelse ang. allmänna  advokatbyråers avveckling</p>
<b>Avsnitt 5</b>	Omsättning	<p>FHB omsättningsbegreppet vid  lease-leaseback  KR-dom omsättningsbegreppet  vid sale-leaseback  skrivelse ang. drickspengar  FHB vinstandelar i KB  RR-dom omsättningsbegreppet  vid bidrag  RR-dom avdragsrätten vid bidrag</p>
<b>Avsnitt 6</b>	Yrkesmässig verksamhet	<p>FHB kanslitjänster  svenska kyrkan registrerat  trossamfund  RR-dom arbete med egen  skogsmaskin  RR-dom tidningsdistribution med  egen lastbil  skrivelse ang. polisväsendets  verksamhetstjänster  skrivelse ang. kopior på allmänna  handlingar  skrivelse ang. arkeologiska  undersökningar  skrivelse ang.  karantänsverksamhet  uttagsbeskattning för allmännyttig  ideell förening</p>
<b>Avsnitt 7</b>	Skattesubjekt	<p>FHB vinstandelar från KB  gemensamhetsanläggning  utgör samfällighet</p>
<b>Avsnitt 8</b>	Uthyrning av verksamhetslokal m.m.	<p>upplåtelse av parkeringsplatser  till anställda  FHB uthyrning av fastighet till  kommun  RR-dom frivillig sksk för  konkursbo  RR-dom frivillig sksk retroaktiv  verkan skatteadministrativa  olägenheter  HR-dom ang förmånsrätt  nytt avsnitt 8.14 förväntade  lagändringar</p>

<b>Avsnitt 9</b>	Beskattningsland - varor	<p>territoriella avgränsningar luft/havsterritorium</p> <p>omsättning av vara ombord på fartyg eller plan mellan EU-länder</p> <p>RR-dom omsättning på internationellt vatten</p> <p>RR-dom förbeställd vara vid flygresor</p> <p>skrivelse tax-free inom EG upphör</p> <p>skrivelse momsfri försäljning till turister från 3e land</p> <p>godkänd intygsgivare</p> <p>intyg från tullen</p> <p>bosättning i 3e land</p> <p>bruk ombord, omsättning ombord</p> <p>försäljning för konsumtion ombord</p> <p>fartygstrafik till Norge o Åland</p> <p>exportbutik</p> <p>KR-dom omsättningsbegreppet</p> <p>leverans för omsättning ombord</p> <p>ej åberopat VATnr vid förvärv</p> <p>RR-dom rätt till återbetalning vid förvärv inom landet som hänför sig till omsättning i annat EG-land</p> <p>KVR-föreskrifter</p> <p>skrivelse ang. diplomaters rätt till tax-free</p> <p>exempel 17 ang. montering/installation</p> <p>överföring av vara från annat EG-land vid passiv förädling</p> <p>överföring är inte GIF</p> <p>montering/installation</p> <p>nytt stycke 9.7 elektronisk handel</p>
<b>Avsnitt 10</b>	Beskattningsland - tjänster	<p>skrivelser ang. elektronisk handel</p> <p>hänvisning till ny bilaga 15 intyg RSV 5929</p> <p>montering eller installation</p> <p>uttrycket "företas"</p> <p>exempel 70 och 74 "ska" ändrat till "kan"</p> <p>tjänst på fastighet vid garantiåtagande</p> <p>upplåtelse av trafik för bro eller tunnel</p>
<b>Avsnitt 11</b>	Beskattningsunderlag	<p>FHB försäljningslikvid bortskänkes</p> <p>skrivelse ang. paketförsäljningar</p>

<b>Avsnitt 12</b>	Marginalbeskattning <b>Beg. varor</b> (12.1,12.2)	
<b>Avsnitt 12</b>	Marginalbeskattning <b>Resetjänster</b> (12.3)	RR-dom utbildningsföretag anordnar utlandskurs bussföretag tillhandahåller hytt avbokningsavgift
<b>Avsnitt 13</b>	Skattesatser	FHB hotellcheckar KR-dom flygning med luftballong
<b>Avsnitt 14</b>	Faktureringskyldighet	skrivelse ang. fel adressat i faktura krav på faktura avseende investeringsguld gemenskapsinterna förvärv av vmb-varor undantas
<b>Avsnitt 15</b>	Avdragsrätt	FHB nyemissionskostnader RR-domar, FHB avseende hemdatorer skrivelse ang. mäklararvoden vid fastighetsförsäljning gemensamhetsanläggning flyttat till avsnitt 7 avdragsrättens inträde flyttat till avsnitt 17 kontantimportör/ kredithavare flyttat till avsnitt 17 speditörsfaktura flyttat till avsnitt 17 avdragsrätt vid importörs konkurs struket (återfinns i avsnitt 16-17) återföring vid export struket (återfinns i avsnitt 16) RR-dom bidrag skrivelse ang. virkesleverantörers fordran i konkurs skrivelse felaktig fakturamottagare korrigeringsstid vid jämkning FHB jämkning vid överlåtelse av verksamhet
<b>Avsnitt 16</b>	Rätt till återbetalning av ingående skatt	uppbyggnadsskede RR-dom återbetalning till finansbolag

<b>Avsnitt 17</b>	Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt	RR-dom tidpunkt för redovisning av ingående skatt skrivelse ang. brytdagsredovisning RR-dom omperiodisering FHB avdragsrätt vid kundförlust RR-dom redovisningstidpunkt för bygg a conton kontantimportör/ kredithavare flyttat från avsnitt 15 speditörsfaktura flyttat från avsnitt 15
<b>Avsnitt 18</b>	Bokföring av moms	skrivelse ang. kopplingstabell mellan SKD och BAS 96
<b>Avsnitt 19</b>	Kultur	fsg av konstverk bildkonstnärns verksamhet FHB underordnade tjänster skrivelse ang. arkivverksamhet skrivelse ang. definition museum droit de suite RR-dom programledar- och producenttjänster skrivelse ang. kommentatorstjänster skrivelse ang. TV-produktionstjänster skrivelse ang. musik on-line
<b>Avsnitt 20</b>	Idrott	
<b>Avsnitt 21</b>	Lager	godkännande av upplagshavare
<b>Avsnitt 22</b>	Byggnadsverksamhet - Fastighetsförvaltning	RR-dom redovisningsskyldighet a contofakturor skrivelse ang. den sk SABO-rekommendationen
<b>Avsnitt 23</b>	Rörelse, arrende, franchising mm	
<b>Avsnitt 24</b>	Trav- och galoppsportverksamhet	uppdaterad statistik
<b>Avsnitt 25</b>	Bilar, bussar och motorcyklar	Vägtrafikkungörelsen ersatt av Trafikförordningen KR-dom formel 1-bilar FHB hyresuppdelning FHB serviceavtal och servicepaket

<b>Avsnitt 26</b>	Serveringstjänster	skrivelse ang. dricks, serveringsavgift KR-dom servicehus subvention till entreprenör
<b>Avsnitt 27</b>	Utlägg	skrivelse ang. felaktig fakturamottagare
<b>Avsnitt 28</b>	Skattefrihet för utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl.	stationering i Sverige "15-10-intyg" skrivelse ang. skattefrihet för internationella org. mfl
<b>Avsnitt 29</b>	Utländska företagare	info.broschyr för utl ftg RSV 572
<b>Avsnitt 30</b>	Obestånd, konkurs, ackord och skuldsanering	RR-dom beställare i konkurs
<b>Avsnitt 31</b>	Förhandsbesked	
<b>Bilaga 1</b>	Skattesatser, momsplågg ....	
<b>Bilaga 2</b>	Frågeschema: Tjänst eller rörelse	
<b>Bilaga 3</b>	Momsskattesatser inom EG	uppdaterad
<b>Bilaga 4</b>	Adresser till SKM inom EG avs återbet till utl ftg	uppdaterad
<b>Bilaga 5</b>	Adresser till SKM inom EG avs resp lands momsregler	uppdaterad
<b>Bilaga 6</b>	Landkoder och valutakoder	
<b>Bilaga 7</b>	Momsregnr på resp lands språk	uppdaterad
<b>Bilaga 8</b>	Tröskelvärden inom EG	uppdaterad
<b>Bilaga 9</b>	EG:s institutioner och organ	uppdaterad
<b>Bilaga 10</b>	Verksamheter anslutna till svenska Riksidrottsförbundet	uppdaterad
<b>Bilaga 11</b>	Karosserikoder i bilregistret för bussar och lastbilar	

<b>Bilaga 12</b>	Översikt moms på kulturområdet	
<b>Bilaga 13</b>	VAT-nr i övriga EU-länder	uppdaterad
<b>Ny Bilaga 14</b>	EG:s momsområde	ny bilaga
<b>Ny Bilaga 15</b>	15:10 intyg	ny bilaga