

16 Rätt till återbetalning av ingående moms

16.1 Allmänt

10 kap. ML

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 självdeklarationen, på raden för ingående moms.

Rätt till återbetalning av ingående moms kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar.

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 6.7.

EG-rätt

De svenska reglerna i 10 kap 1-4 §§ ML om återbetalning av ingående moms till utländska företag motsvaras inom EG-rätten av reglerna om återbetalning till icke etablerade skattskyldiga enligt 8:e och 13:e direktiven (79/1072/EEG och 86/560/EEG). Regler beträffande övriga fall då rätt till återbetalning av ingående moms föreligger finns i artiklarna 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet.

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 RSV, Särskilda skattekontoret återfå ingående moms som han påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import.

Utländsk företagare som registrerats 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.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms som hänför sig till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet.

Den 1 juli 2002 införs nya bestämmelser för utländska företags skattskyldighet i Sverige (jfr avsnitt 40). Detta medför bl.a. att utländska företag i många fall inte kommer att bli skattskyldiga för sin omsättning i Sverige utan de kommer att kunna tillämpa den utökade möjligheten till omvänd skattskyldighet som de nya bestämmelserna medger. Genom en ändring fr.o.m. den 1 juli 2002 i 10 kap 1 § ML (SFS 2001:971) kommer utländska företag att omfattas av den i 10 kap. 1-4 §§ ML föreskrivna återbetalningsrätten för all omsättning som görs inom 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 RSV, Särskilda skattekontoret 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. Genom ändring i 10 kap. 2 § ML (SFS 2001:971) fr.o.m. den 1 juli 2002 kommer dock återbetalningsrätt att medges ett utländskt företag för den ingående moms som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning inom landet där omvänd skattskyldighet tillämpas.

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 och om återbetalning av ingående moms till dessa i avsnitt 40.

16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar

10 kap. 5-8 §§ ML

Genom ansökan, blankett RSV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. från RSV, Särskilda skattekontoret erhålla återbetalning av ingående moms. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

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. Dessa bestämmelser återfinns i 3 kap. 26 a-c §§ ML. Se avsnitt 39.

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.

investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en skattskyldig person. Denne ska då i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart - redan innan verksamheten faktiskt har inletts - göra avdrag för den ingående moms som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EG-domstolen hänvisade härvid även till domarna C-37/95 Ghent Coal Terminal och de förenade målen C-110/98 – C-147/98 Gabalfrisa m.fl. Domstolen uttalade vidare att artikel 4 i sjätte direktivet inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

Mål C-396/98 Grundstückgemeinde Schlosstrasse avsåg en situation där ett företag gjort investeringar för en verksamhet men där skattskyldighet inte uppkom på grund av en lagändring som skedde efter det att investeringarna påbörjats men före det att anläggningen togs i bruk. EG-domstolen ansåg här att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att återbetala de från staten under investeringsskedet erhållna momsbeloppen.

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 moms 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 1998-02-04 (mål nr 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. I RÅ 1999 not. 245 gjorde RR 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 10.5.5.

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 självdeklaration 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

Företagare som registrerats för moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms hänförlig till utom landet bedrivna verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 L eller bedrivs under former jämförbara med näringsverksamhet (se avsnitt 8). I momshänseende får verksamheten då anses bedrivna 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, mäs-sing, 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.

Om en ursprungligen importerad vara omsätts utomlands, ska kontrollen omfatta den tid som varan har funnits inom landet (RSV/FB Im 1983:29).

16.8 Stat och kommun

Statliga myndig-heter

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 RSV, Särskilda skattekontoret.

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

Rätt till återbetalning av ingående moms **Avsnitt 16** 385

det för ändamålet inrättade moms-kontot. Inbetalningarna ska täcka de utbetalningar från samma konto som görs för kompensation av momskostnader.