

24 Bilar, bussar och motorcyklar

24.1 Allmänt

Personbilar och motorcyklar särbehandlas i momshänseende. För verksamheter i allmänhet gäller framför allt vissa avdragsbegränsningar för den ingående momsen, men även utvidgningar i förhållande till ML:s allmänna avdragsbestämmelser. Bestämmelserna har karaktär av schablonregler.

Utöver vanliga personbilar räknas även vissa lastbilar som personbil enligt ML. I det följande redogörs för de särskilda regler som gäller vid köp (8 kap. 15 § ML), försäljning av personbilar och motorcyklar som inte utgör lagertillgång (3 kap. 24 § ML), leasing (8 kap. 16 § ML) och uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande (2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML). Det redogörs även för avdragsrätten för moms på driftkostnader (8 kap. 16 § 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 vägtrafikregistret. Vägtrafikregistrets uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovnings klassificering.

Enligt ML räknas således som personbil

- fordon som enligt lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner hänförs till personbil,
- lastbil med skåpkarosseri utan separat förarhytt och med en totalvikt om högst 3 500 kg och
- buss med en totalvikt om högst 3 500 kg.

**Personbil
omregistreras som
lastbil**

Det förekommer att vanliga personbilar ändras i visst avseende och herefter ombesiktas som lastbil. Det kan ske utan att bilen ändras exteriört. På grund av dessa bilar karosseriutformning, hänförs de i momshänseende till personbilar även efter ombesiktningen.

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 fordon även om skåpet nedmonteras. Om skåpet och förardelen endast avskiljts med t.ex. en plåtvägg är det inte fråga om separata karosserienheter. Lätt skåplastbil med separat karosseri för förarhytten åsatts 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.

Karosserikoder

En förteckning över gällande karosserikoder för bussar och lastbilar framgår av bilaga 12. Koderna är vanligen tvåställiga sifferkoder. EG-typgodkända personbilar har i stället en tvåställig bokstavskod, t.ex. AA eller AC. Även dessa är förtecknade i bilaga 12. I undantagsfall kan bokstavskoderna avse annat fordon än personbil.

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 lagakraftvunnen dom 1998-11-16 (mål nr 4039-1996) hänfört en tävlingsutrustad bil till personbil i enlighet med definitionen i 3 § fordonskungörelsen. Att bilen kan ha varit av sådan beskaffenhet att den inte fått brukas i trafiken skulle enligt KR inte föranleda annan bedömning. Bolaget som ägde bilen hade bl.a. anført att bilen inte kunde registreras som personbil utan omfattande ombyggnation.

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

Uttagsbeskattning

ML:s mening. RR beslutade 2001-12-19 att inte meddela prövningstillstånd.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil ska ske i vissa fall och endast om värdet av användandet är mer än ringa, 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML.

För privat användning av personbil bör emellertid gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomsttaxeringen. Enligt RSV:s allmänna råd, RSV 2002:37, ska bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år.

**Uttagsbeskattning
förutsätter
avdragsrätt**

Uttagsbeskattning för privat användning av personbilar eller motorcyklar ska ske endast om avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående momsen har förelegat vid förvärvet. I fråga om personbilar eller motorcyklar som har hyrts (leasats) förutsätter motsvarande uttagsbeskattning att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat med hela den ingående momsen.

Den nu nämnda avdragsrätten gäller endast om personbilarna eller motorcyklarna förvärvas eller förhyrs för ändamålen återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. I övriga fall gäller avdragsförbud enligt 8 kap. 15 § ML och en begränsning av avdragsrätten till halva momsen vid förhyrning enligt 8 kap. 16 § 1 st. 2 p. och 3 st. ML. Då ska inte heller uttagsbeskattning av privat användning ske.

**Fyrhjuling, lag
(2001:559) om väg-
trafikdefinitioner**

Mopeder och snöskotrar är inte motorcyklar och omfattas därför inte av specialreglerna. Det gäller även fyrhjulinga mopeder.

Däremot hänförs vissa motorfordon på fyra hjul till motorcykel. Förutsättningen är att massan utan last är högst 400 kg (550 kg för fordon inrättat för godsbefordran), den maximala motoreffekten inte överstiger 15 kilowatt och att det inte är fråga om moped. När det gäller eldrivna fordon ska batterierna inte räknas in vid beräkning av massan ovan. Uttrycket ”massa utan last” motsvaras av en EG-bestämmelse och kan närmast jämföras med ”tjänstevikt”.

Ofta har dessa fyrhjulinga fordon beteckningen terrängskoter och är i sådant fall inte motorcyklar. En terrängskoter definieras som ett terrängmotorfordon med en tjänstevikt av högst 400 kg. Ett tyngre terrängmotorfordon, dvs. med en tjänstevikt över 400 kg, hänförs till terrängvagn.

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.

	<i>Taxi</i>	<i>Bilhandel</i>	<i>Biluthyrning Begravnings- byråer Trafikskolor</i>	<i>Övriga</i>
<i>Inköp</i>	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag
<i>Hyra</i>	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
<i>Drift</i>	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
Uttagsbe- skattning:				
<i>Ägd bil</i>	Ja	Ja	Ja	Nej
<i>Hyrd bil</i>	Ja **)	Nej	Ja	Nej

*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för gods-transporter.

**) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt föreläggat för momsen på hyreskostnaden.

24.2 Verksamheter i allmänhet

24.2.1 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 (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. 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. På grund av 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.

Förhandsbesked: Avdragsförbudet och EG-rätten

I ett förhandsbesked 2002-03-18 (ej överklagat) har SRN uttalat att ett tidningsdistribuerande företag inte hade rätt till avdrag för ingående moms som avsåg förvärv av personbilar till verksamheten och att företaget hade avdragsrätt med endast hälften av den ingående momsen vid förhyrning av personbilar. Företaget hade i sin frågeställning hänvisat till artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet. Frågan var således om avdragsförbudet i ML stred mot EG-rätten. SRN hänvisade till att medlemsstaterna har

befogenhet att behålla befintlig lagstiftning fram till dess att rådet har utfärdat nya bestämmelser.

**Förhandsbesked:
Ej återförsäljning**

RR fastställde 2000-06-14 (RÅ 2000 not. 98) ett förhandsbesked som gällde avdragsrätten för personbilar. Ett bolag som drev revisionsverksamhet leasade ett 40-tal personbilar. Bolaget hade för avsikt att efter leasingtidens utgång förvärva bilarna för att sälja dem vidare till t.ex. bilhandlare, leasegivare, anställda i bolaget eller till andra privatpersoner. RR ansåg i likhet med SRN att bolaget inte var berättigat till avdrag för ingående moms i samband med förvärvet av personbilarna. Begreppet återförsäljning ansågs utgöra försäljning som sker i sådana former som utmärker en yrkesmässigt bedriven bilhandel. Bolagets tillfälliga förvärv av personbilar som tidigare hade hyrts ansågs inte falla under detta begrepp, trots att bolagets syfte med förvärven var att sälja bilarna vidare.

**Momsfri försäljning
3 kap. 24 § ML**

När avdragsförbud förelegat vid inköp av en personbil som inte utgör omsättningstillgång, kan den säljas momsfritt på grund av bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Vid försäljning av personbilar som enligt tidigare bestämmelser omfattats av avdragsrätt vid inköpstillfället, ska 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 avsnitt 24.1. Uttagsbeskattning sker av såväl ägda som leasade fordon.

24.2.2 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 24.2.3.

Förhandsbesked: Serviceavtal

RR ansåg i dom gällande förhandsbesked år 1999 (RÅ 1999 not. 293) 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.

24.2.3 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. bensen, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

**Anställd betalar
drivmedlet**

Från och med 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 anställda 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. Visserligen får avdrag inte göras för all moms på driftkostnaderna enligt schablonen i 8 kap. 16 § ML, men bestämmelsen om den generella avdragsrätten, 8 kap. 3 § ML, medger avdragsrätt för ingående moms som hänförs sig till förvärv i verksamheten, dvs. för den del av den ingående momsen som kan anses hänförlig till körning för verksamheten. Vid s.k. blandad verksamhet gäller på motsvarande sätt bestämmelserna i 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, för närvarande 16 kr per mil, inkluderar moms.

Extrautrustning

Olika tillval som görs i samband med ett bilköp anses utgöra en del av anskaffningskostnaden för bilen och omfattas därför av avdragsförbudet för personbilar. Det kan gälla valfrihet i fråga om klädsel, lack, fälgar, taklucka, klimatsystem, säkerhetsutrustning m.m. Ofta fabriksutrustas bilen med dessa tillval.

När det gäller annan utrustning eller tillbehör till bilen får avdragsrätten bedömas enligt de allmänna reglerna i ML. Det gäller både vid nyanskaffning och utbyte av utrustningen.

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. Avdragsrätten påverkas dock inte av om extrautrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Egen bil i tjänsten

Avdragsrätt för ingående moms på driftkostnader, t.ex. bensen, 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 anställda 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 anställda 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.

24.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor

24.3.1 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 som omfattas av skatteplikt.

Vid personbilsköp för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller där

emot 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.

**Förhandsbesked:
Förarkurs, ej kör-
kortsutbildning**

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2001-01-05 (ej överklagat) att ett företag som bedrev andra förarkurser än körkortsutbildning inte hade rätt att göra avdrag med mer än hälften av den moms som bolaget betalade i samband med förhyrning av personbilar till utbildningen. Företagets utbildning ansågs inte utgöra körkortsutbildning eftersom företaget inte kunde betraktas som en trafikskola.

24.3.2 Leasing av bilar

24.3.2.1 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 momsen. För leasingbilar i bilhandelsföretag gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.2.

24.3.2.2 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 avsnitt 24.3.2.1 beträffande bilhandelsföretag. I stället gäller de allmänna reglerna i ML. Beträffande förvärv eller återlämnande av leasingbil, se avsnitt 24.2.2.

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 24.2.2.

24.3.3 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 respektive 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 tillämpas 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. 1 p. 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 reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34.4

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 eller 7 §§ ML. Se avsnitt 39.1.3.

24.3.4 Driftkostnader

Samma regler gäller som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.3.

24.3.5 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 7.7 och 12.3.

24.3.5.1 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 förelegat 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 självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Se även avsnitt 12.3. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jfr dock sista stycket i avsnitt 24.3.5.2.

24.3.5.2 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. Utagsbeskattning sker även av leasade fordon. Utagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är av mer än ringa värde, se avsnitt 24.1.

**Beskattnings-
underlag**

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Utagsbeskattningen 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 (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning blir föremål för uttagsbeskattning vid privat användning. Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Utagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Utagsbeskattning 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.

**Drivmedels-
förmån, ej uttags-
beskattning**

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. Från och med 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 avsnitt 24.2.3. 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 § 1 p. ML: ”En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som med-

för skattskyldighet får dra av ingående moms 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. Utagsbeskattning 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.

24.4 Export, import och EG-handel

**Försäljning av bil
till annat land**

Vid försäljning av bilar från Sverige till andra länder gäller olika regler beroende på om försäljningen sker till ett land utanför EG (export) eller till ett annat EG-land.

**Till land utanför
EG**

För försäljning som enligt bestämmelserna i 5 kap. ML är att anse som omsättning utomlands ska någon moms inte tas ut. Det gäller vid export, dvs. vid leverans till en plats utanför EG. Det finns även en bestämmelse i 5 kap. ML, enligt vilken omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister i vissa fall hänförs till omsättning utomlands, se nedan.

Till annat EG-land

Försäljning till ett annat EG-land av en begagnad bil till en privatperson eller annan köpare som inte är momsregistrerad i ett annat EG-land hänförs till omsättning inom landet och medför skattskyldighet för moms.

Motsvarande försäljning till en köpare som är momsregistrerad i ett annat EG-land för omsättning eller för förvärv av varor medför dock inte skattskyldighet. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Förvärvet ska i stället beskattas i köparens hemland.

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. Även denna 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 försäljning av en begagnad bil, jfr 1 kap. 13 a § ML, till ett annat EG-land får i vissa fall beskattning ske genom vinstmarginalbeskattning (VMB). En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.4 och 34.6.

Import av bil

Vid import (inköp från tredje land) av nya och begagnade bilar till Sverige erlägger köparen momsen till Tullverket.

EG-förvärv av ny bil

Vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EG-land erlägger köparen momsen till SKM. Om köparen vid ett sådant EG-förvärv inte är registrerad till moms ska momsen betalas till RSV, Särskilda skattekontoret.

EG-förvärv av begagnad bil

Om en näringsidkare som har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående moms i sin verksamhet köper en begagnad personbil från ett annat EG-land, kan beskattning ske på två olika sätt beroende på omständigheterna.

Som huvudregel gäller att näringsidkaren liksom vid andra varuförvärv från andra EG-länder ska beskattas för ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Näringsidkaren uppger sitt VAT-nummer till den utländske säljaren och köper bilen utan belastning av utländsk moms. Utgående moms redovisas genom s.k. förvärvsbeskattning. Om näringsidkaren är t.ex. en bilhandlare, för vilken avdragsförbudet vid förvärv av personbilar inte gäller, är motsvarande moms även avdragsgill som ingående moms. Vid en senare försäljning i Sverige ska bilhandlaren redovisa utgående moms på hela försäljningssumman.

VMB

Det andra sättet att beskatta ett EG-förvärv av en personbil sker genom vinstmarginalbeskattning (VMB). VMB innebär att svensk moms redovisas på skillnaden mellan varans försäljningspris och inköpspris. VMB får dock tillämpas endast vid vissa förvärvssituationer som framgår av 9 a kap. 1 § ML. I huvudsak är det möjligt att tillämpa VMB endast när en begagnad bil har köpts från någon annan än en näringsidkare eller från en näringsidkare som själv redovisar moms enligt VMB för sin försäljning enligt motsvarande regler i det EG-landet. Eftersom nya transportmedel ska beskattas i det land där de ska användas stadigvarande, får dock VMB inte tillämpas för en personbil som betecknas som ny enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.4 och 34.6.

Formkrav

Det ställs även krav på fakturans innehåll som den svenske köparen måste iaktta vid köpet för att få tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning i Sverige. Det får inte finnas en öppet debiterad moms i fakturan. Dessutom ska fakturan innehålla en uppgift om att säljaren tillämpar VMB på sin försäljning. Detta framgår av 3 kap. 30 f § ML.

RSV-skrivelse

RSV har i skrivelse 2002-12-19, dnr 10650-02/120 gett sin syn på VMB och begagnade bilar. Om fakturans innehåll sägs följande.

”En utländsk leverantörsfaktura som varken innehåller mervärdesskattedebitering eller anteckning om att VMB tillämpats bör enligt RSV:s mening uppfattas som att leverantören omsatt varan enligt allmänna mervärdesskatte-rättsliga principer, dvs. utan tillämpning av VMB. Skattepliktigt GIF föreligger för den svenske köparen, som inte heller kan tillämpa VMB vid efterföljande omsättning inom landet”.

**Undersöknings-
plikt**

I skrivelsen säger RSV sedan följande om köparens undersökningsplikt vid inköp av begagnade bilar i annat EG-land:

”Det ankommer på en skattskyldig återförsäljare att förvisa sig om att samtliga ovan angivna förutsättningar för tillämpning av VMB föreligger, för att hans omsättningar ska kunna ske med användande av VMB-reglerna. Återförsäljarens undersökningsplikt bör enligt RSV:s mening kunna uppfyllas enligt följande.

Av det inköpta fordonets utländska registreringsbevis framgår i normalfallet vem som varit sista brukare av fordonet i det andra EG-landet. Om sista brukare varit ett företag i ett annat land indikerar detta vanligen att fordonet inte är infogningsbart i VMB-systemet.

Enligt RSV:s uppfattning bör en skattskyldig återförsäljare vid förvärvet ta del av uppgifterna om sista brukare i det utländska registreringsbeviset. Om bilen därvid visar sig senast ha varit brukad av ett företag kan en utländsk leverantörs hänvisning till VMB-systemet i fakturan inte utan vidare tas för god. En ytterligare utredning är då påkallad. Denna ytterligare utredning bör ske genom kontakt med det företag som i det utländska registreringsbeviset uppges vara sista brukare, samt genom granskning av leverantörens inköpsfaktura med avseende på för VMB-bedömningen relevanta uppgifter.

Om ett begagnat fordon köps in från en säljare i ett annat EG-land som inte agerar som bilhandlare och inte fakturerar

rerar enligt VMB-bestämmelserna, förutsätter tillämpning av VMB vid kommande återförsäljning normalt att säljaren inte är näringsidkare. Om en undersökning visar att säljaren inte är brukare av fordonet enligt det utländska registreringsbeviset, bör detta föranleda ytterligare undersökningar. En person som inte är brukare enligt registreringsbeviset kan nämligen normalt inte utan vidare antas ha innehaft fordonet för privat bruk”.

Om den köpta bilen i stället ska 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 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 10.6.1. Den svenske näringsidkaren kan inte i denna situation nöja sig med, vilket framgår ovan, en debitering av utländsk moms, endast av den anledningen att säljaren ställer vissa krav på dokumentering (intyg, VAT-nummer, adress m.m.), för att sedan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning i Sverige. Förutsättningarna för att få tillämpa VMB är nämligen inte uppfyllda.

Det är således inte tillåtet att avstå från förvärvsbeskattning (GIF) även om fakturan från det andra EG-landet innehåller en öppet debiterad moms eller en dold moms utan uppgift om VMB-tillämpning. Bestämmelserna leder därför till att t.ex. en bilhandlare som underlåter att t.ex. uppge sitt VAT-nummer tvingas redovisa moms på hela försäljningssumman när bilen säljs vidare i Sverige, trots att inköpssumman kan vara belastad med utländsk moms.

Nya transportmedel

Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas utförligare i avsnitt 10.6.2.10 och 10.6.4.4. Se även informationsbladet Moms på nya transportmedel (bilar, båtar, flygplan), RSV 556.

Tillfällig registrering 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML

Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister anses som en omsättning utomlands.

Bestämmelserna om exportvagnförteckning m.m. har upphört att gälla. De ersattes den 1 oktober 2001 av bestämmelser om tillfällig registrering. Det är fråga om ett enhetligt system för tillfällig registrering och omfattar, förutom fordon som ska föras ut ur landet, även fordon som förs in till Sverige för att stadigvarande brukas här. Bestämmelserna är införda i lagen (2001:558) om vägtrafikregister.

Det bör uppmärksammas att 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML hänför omsättning av personbil eller motorcykel till omsättning utomlands endast i tre olika fall av tillfällig registrering. Dessa avser tillfällig registrering för ett fordon som inte ska registreras för stadigvarande bruk i Sverige, om

1. sökanden inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon,
2. sökanden har sitt egentliga hemvist i landet och här förvärvar ett nytt fordon men avser att flytta från landet inom tre månader från den dag då den tillfälliga registreringen meddelas eller
3. sökanden är en svensk utlandsmyndighet som här förvärvar ett nytt fordon.

Den tillfälliga registreringen gäller under tolv månader. När det gäller punkten 1. ovan kan den tillfälliga registreringen även avse ett begagnat fordon. I sådant fall gäller registreringen endast en månad. Med nytt fordon avses här ett fordon som inte är, har varit eller bort vara registrerat här i landet annat än i förening med avställning.

Ansökan om tillfällig registrering görs vid Vägverket.

Export av fordon, övriga fall

Vid export av personbilar och motorcyklar som inte är tillfälligt registrerade vid leveransen eller vid export av lastbilar och bussar 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 vägtrafikregistret 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 10.6.2.10 och 10.6.4.4.

Reparation, EG 5 kap. 6 b § ML

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 omsätta utomlands om köparen av tjäns-

ten 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 11.

**Reparation, export
5 kap. 11 § 3 p. ML**

När det gäller motsvarande reparationer av t.ex. fordon från land utanför EG (tredje land), gäller delvis andra regler för att få hänföra tjänsten till omsättning utomlands. Dels krävs att fordonet (varan) antingen förs hit eller förvärvas för arbetet i fråga, dels måste fordonet, efter arbetet, föras ut ur landet till en plats utanför EG.

RSV har i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100, gett sin syn på reparationstjänster på bilar från land utanför EG. Följande sägs bl.a. i skrivelsen.

”För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat”.

24.5 Bilskrotning

Skrotningsavgift

Skrotningsavgift ingår i ersättningen vid försäljning av bil och beläggs därför med moms. Erlagda skrotningsavgifter överförs till en särskild bilskrotningsfond, ur vilken bestrids kostnaderna för skrotningspremier till fordonsägare vid skrotning och bidrag till kommunerna för att bl.a. skaffa undan övergivna bilvrak.

För att skrotningspremien 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

Skrotningspremien 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 skrotningspremien.

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 skrotningspremien. 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 under förutsättning att skrotföretaget lämnat ersättning för bilen och att förvärvet har skett från en säljare som inte varit skyldig att redovisa moms för försäljningen, se avsnitt 34.