

15 Avdragsrätt

15.1 Allmänt

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående moms som är hänförlig till s.k. investeringsvaror (se avsnitt 23). Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet (se avsnitt 21). 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 18.

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. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse moms utgör inte heller ingående moms enligt ML:s definition (jfr avsnitt 15.5).

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 trepartshan-

del samt på från utländska företagare förvärvade tjänster (se avsnitt 10.5.5). 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.

Övertagna investeringsvaror

När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11 – 14 §§ ML (se avsnitt 23.8) övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning utgörs förvärvarens ingående moms för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående moms för varorna.

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.

Även den utgående moms som en fastighetsägare redovisat eller ska redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster i sin byggnadsrörelse utgör ingående moms för fastighetsägaren om denne övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.

S.k. retroaktivt avdrag

Sådant avdrag för ingående moms avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse utgör ingående moms för fastighetsägaren (se vidare avsnitt 21.10.2).

Intygsmoms

Skatt som säljare av fastighet återfört och betalat in i enlighet med de äldre regler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML som gällde fram t.o.m. den 31 december 2000 utgör ingående moms hos förvärvaren.

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 23 om jämkning av ingående moms. Avdragsrätten är i

det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

EG-rätt

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 enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet dels att transaktionerna företas av en skattskyldig person och dels att dessa transaktioner är skattepliktiga, dvs. inte omfattas av något av undantagen från skatteplikt i artikel 13-16. Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1999 not. 282) ansett att det ytterst är det sjätte direktivet som avgör om rätt till avdrag för ingående moms föreligger. Vidare ansåg regeringsrätten att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet dvs. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. 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/karakterseras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler.

EG-domstolen har fastslagit att bestämmelserna om avdragsrätt i sjätte direktivet ska tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående moms ska tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rätt (se C-98/98, Midland bank, p. 24 och C-408/98, Abbey National, p. 26). Vidare framgår av dessa domar att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip ska moms utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående moms som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.

Av avgörandet Abbey National, p. 35, framgår vidare principen att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad moms, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående moms inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag.

Av EG-domstolens avgörande C-16/00, Cibo Participations, p. 33 framgår att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som belöper på en skattskyldig persons allmänna omkostnader då sådana kostnader utgör en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Tjänsterna har i dessa fall i princip ett direkt

och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet.

Förvärv i verksamheten

En vara eller en tjänst är, enligt uttalanden i prop. 1993/94:99, att anse som förvärvad eller införd i en verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten.

Ett exempel på 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 förvärvad 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 personalstiftelses räkning (RSV/FB Im 1986:7). Förvärven hade gjorts i stiftelsens namn vilket innebar att de inte kunde hänföras till företagets verksamhet.

Tillgångar som enbart nyttjas privat

Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående moms. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk. RSV har i skrivelse 2001-05-04 angående avdragsrätt för ingående moms på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse, dnr 5576-01/100rsv, uttalat följande. Avdragsrätt för ingående moms föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. RSV:s uppfattning avser såväl de fall byggnaden, båten etc. i ett senare skede överläts till en personalstiftelse som de fall tillgången blir kvar i AB:s ägo. Avdragsrätt för ingående moms föreligger inte mot bakgrund av att den ingående momsen inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående momsen är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. RSV anser vidare att avdragsrätten inte påverkas av om ägaren eller den anställde får nyttja tillgången kostnadsfritt, mot särskild avgift eller mot ett brutto- eller nettolöneavdrag eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en

yrkesmässig uthyrningsverksamhet, jfr RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176.

För det fall att ett AB i stället låter en personalstiftelse i eget namn uppföra byggnaden eller förvärva tillgången och/eller ansvara för driftskostnader m.m. gäller följande beträffande avdragsrätten. RSV anser att personalstiftelsen inte har rätt till avdrag för ingående moms på förvärven eftersom den är direkt hänförlig till en tillgång som ska användas av AB:s anställda. Någon direkt och omedelbar koppling mellan den ingående momsen på förvärven och skattepliktiga transaktioner finns således inte (jfr även RSV/FB Im 1986:7).

Som framgår nedan kan dock ingående moms avseende kostnader av personalvårdskaraktär under vissa förutsättningar vara avdragsgill.

Både för verksamheten och privat

När det gäller förvärv som är avsett att nyttjas både i verksamheten och privat föreligger avdragsrätt för hela den ingående momsen på förvärvet. EG-domstolen har i ett avgörande (C-97/90, Lennartz) tolkat artikel 17 i sjätte direktivet så att om en person gör ett inköp av en vara i en ekonomisk verksamhet men använder denna vara endast till liten del i verksamheten har denna person ändå rätt till avdrag för hela den ingående momsen. Detta gäller oavsett om det privata nyttjandet sker i större omfattning än användningen i den ekonomiska verksamheten. Det privata nyttjandet beskattas i dessa fall enligt de allmänna bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning. Se vidare RSV:s skrivelse 2000-03-13, dnr 2664-00/110.

I ett annat avgörande från EG-domstolen (C-291/92, Armbrrecht) slås fast att den grundprincip med avdragsrätt för hela momsen som uttalas i den ovan nämnda EG-domen inte utgör något hinder för att låta den del av tillgången som används privat stå helt utanför momssystemet och således inte tillgodoföra något avdrag för denna del. Fråga om uttagsbeskattning av det privata nyttjandet blir då inte aktuell. Inte heller föreligger skattskyldighet vid försäljning av en sådan tillgång till den del den använts för privat bruk eftersom denna del under här angivna förhållanden inte omfattas av ML:s bestämmelser.

Det får således enligt EG-rätten anses vara valfritt för den skattskyldige att välja metod för att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms vid anskaffning av tillgångar avsedda för användning såväl i verksamheten som privat. I det fall avdrag sker för hela den ingående momsen trots att privat nyttjande av tillgången förekommer ska uttagsbeskattning ske.

Beträffande avdragsrätt för ingående moms vid anskaffning eller leasing av bilar se avsnitt 24.

Nyemissionskostnader

I ett förhandsbesked meddelat 1999-11-16 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. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet i dom 2001-05-16, mål nr 8419-1999.

SRN har vidare i ett annat förhandsbesked också meddelat 1999-11-16 och på samma grunder som i det ovan nämnda fallet ansett att ett bolag inte hade avdragsrätt för den ingående moms som belöpte på konsultkostnader m.m. som uppkommit i samband med inregistrering av bolagets aktie på börsen. Även i detta mål anslöt sig RR till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet 2001-05-16, mål nr 8139-1999.

RR:s ställningstagande beträffande avdragsrätten för ingående moms på kostnader i samband med nyemission av aktier är exempel på att avdragsrätten enligt ML ska bedömas självständigt, dvs. oberoende av vad som gäller vid inkomstbeskattningen.

Organisationskostnader

EG-domstolen meddelade 2001-09-27 en dom (C-16/00, Cibo Participations SA) avseende avdragsrätt för ingående moms belöpande på vissa kostnader i samband med anskaffningar av dotterbolag. RSV anser (jfr skrivelse 2001-11-01, dnr 10654-01/100) att denna dom innebär att ett bolag har avdragsrätt för ingående moms på kostnader i samband med förvärv av dotterbolag eller andelar därav endast under förutsättning att

- moderbolaget utför en ekonomisk verksamhet som helt eller delvis består i mervärdesskattepliktig omsättning av varor eller tjänster,
- förvärvet av dotterbolaget har ett direkt och omedelbart samband med denna bolagets skattepliktiga verksamhet, exempelvis så att den skattepliktiga omsättningen sker till dotterbolaget eller så att inköp av dotterbolaget sker i expanderande syfte såsom uppköp av underleverantör, samt att
- kostnaderna har ett sådant direkt och omedelbart samband med förvärvet att de har karaktär av allmänna omkostnader.

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör enligt RSV:s mening anses sådana kostnader som ska

bokförs hos moderbolaget och som utgör t.ex. advokat- och konsultarvoden.

Om den ekonomiska verksamheten endast delvis består i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. blandad verksamhet bedrivs, ska avdraget minskas i motsvarande mån.

För avdragsrätt förutsätts att förvärvet av dotterbolaget är ett led i utförandet av moderbolagets ekonomiska verksamhet. Om anskaffningen har kapitalplaceringssyfte eller i övrigt enbart är ett led i en finansiell transaktion föreligger inte avdragsrätt.

RSV anser vidare att ovan nämnd bedömning även kan tillämpas på ingående moms i samband med kostnader för ej genomförda förvärv. Detta innebär att avsikten med förvärvet får bedömas, och avdragsrätten avgörs i enlighet med ovan angivna principer.

RSV konstaterar vidare att domen inte påverkar avdragsrätten vad gäller ingående moms på kostnader i samband med försäljning av dotterbolagsaktier. I dessa fall kan avdragsrätt inte anses föreligga med hänvisning till EG-domen C-4/94, BLP Group.

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). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlagga till företag som tillhandahåller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående momsen föreligger därför inte.

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 11 kap. 11 och 14 §§ IL, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (se RSV:s allmänna råd RSV 2001:41). 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.

Hemdatorer

Fr.o.m. inkomståret 1998 utvidgades skattefriheten vid inkomstbeskattningen för datorer som arbetsgivaren tillhandahåller den anställda för privat bruk (prop. 1996/97:173). Någon motsvarande lagändring har inte skett i ML.

RSV har 1998-02-03 (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 momsen vid anskaffning av datorer till anställda.

SRN har 1998-07-10 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 1999-07-13 (RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176 fastställt SRN:s bedömning i de båda förhandsbeskeden.

I skrivelse 1998-08-17, 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 RSV, Särskilda skattekontoret (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. RSV, Särskilda skattekontoret, 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 fastighetsförsäljning

Kostnader för mäklararvode avseende försäljning av näringsfastighet får anses vara en allmän omkostnad för den verksamhet vari fastigheten ingått. I denna egenskap utgör således arvodet en kostnadskomponent för verksamheten. Avdragsrätt för den på mäklararvodet belöpande momsen föreligger då i den mån fastigheten ingått i en verksamhet för vilken skattskyldighet förelegat. Om verksamheten endast delvis medför skattskyldighet ska avdraget för ingående moms delas upp i enlighet med vad som sägs i 8 kap 13 och 14 §§ ML.

Avdrag kan således inte medges till den del arvodet avser stadigvarande bostad, t.ex. mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet, eller till den del fastigheten har använts i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Motsvarande gäller även i de fall en köpare av en fastighet har erlagt mäklararvode avseende en förvärvad mäklartjänst (jfr RSV:s skrivelse 2001-08-10, dnr 8325-01/100).

Verksamhetsöverlåtelse

RSV har i en skrivelse 2000-07-14, dnr 1803-00/100, besvarat frågan om avdragsrätt föreligger för ingående moms som belöper på kostnader avseende sådan verksamhetsöverlåtelse som är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML. Grunden för detta undantag är närmast att betrakta som en av praktiska skäl betingad inskränkning i beskattningen. Det har vid dessa transaktioner bedömts som onödigt att ta ut skatt som normalt skulle bli avdragsgill ingående moms för köparen. Mot denna bakgrund har ingående moms på kostnader hänförliga till verksamhetsöverlåtelse ansetts vara avdragsgilla.

Vid de verksamhetsöverlåtelse där överlåtaren bedrivit en blandad verksamhet föreligger avdragsrätt för skäligen andel av den ingående momsen enligt bestämmelserna i 8 kap. 13 § ML.

Arbetsgivarorganisation

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 13 § IL 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.

**Parkerings-
verksamhet**

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 20.3.5.

**Rättegångskost-
nader**

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 momsens 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 momsens.

**Myndighets-
utövning**

SRN har i ett förhandsbesked 2000-03-07 (överklagat av sökanden) funnit att rätt till avdrag inte föreligger för ingående moms som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var enligt SRN klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga.

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 momsens 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 importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för importhantering, 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 importen. För att undvika att momsen stannar som en kostnad har den svenske kunden, som har betalat importmomsen, avdragsrätt som om han själv hade varit skattskyldig för importen. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om köparen själv hade varit skattskyldig för importen.

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 importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten.

För högt påförd importmoms

Det kan förekomma att det i efterhand visar sig att den importmoms som Tullverket debiterat i samband med import av varor till landet blivit påförd med för högt belopp. Fråga om återbetalning från Tullverket av den för högt inbetalda momsen kan då uppkomma. Av 5 kap. 13 § tullagen (2000:1281) framgår emellertid att återbetalning inte sker av belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML eller som medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Avdragsrätt föreligger enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML för ingående moms som hänför sig till import i verksamheten. Detta gäller även om sådan moms betalats till Tullverket med för högt belopp.

**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 importmoms. 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 7.7.2.2). 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).

Tillämpning av slussningsregeln kan vara ett alternativ till att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, se vidare avsnitt 21.14.

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 7). 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 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

8 kap. 4 § 6 p. ML

Det förekommer att en fastighetsägare som driver byggnadsrörelse och uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML för uttag av skattepliktiga tjänster i ett senare skede tar fastigheten i anspråk för verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 6 p. ML har en sådan fastighetsägare rätt till avdrag för den utgående moms som denne redovisat eller ska redovisa för uttag av nämnda tjänster. Avdragets storlek bestäms av i vilken omfattning fastigheten kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

Om avdrag erhållits enligt ovan för den s.k. uttagsmomsen och fastighetsägaren senare kommer att använda fastigheten, eller den del som berättigat till avdrag, i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, kan jämkning till fastighetsägarens nackdel av det medgivna avdraget komma att aktualiseras. I det fallet avdrag erhållits endast delvis för den s.k. uttagsmomsen på grund av delvis användning i skattefri verksamhet, och fastigheten senare kommer att användas i större utsträckning i verk-

samhet som medför skattskyldighet, kan eventuellt ytterligare avdrag erhållas inom ramen för jämningsreglerna.

15.2.7 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 32.

15.2.8 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 11 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.

15.2.9 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 avhjälpes 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 avhjälpande. 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 avhjälp skadan, får han göra avdrag för momsen som belöper på kostnaden för avhjälpandet. 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 avhjälp 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 momsen 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 momsen, 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 momsen på materialet. Säljaren ska redovisa utgående moms på självrisabeloppet (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. Där emot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

15.2.10 Avdragsförbud

15.2.10.1 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 24.

15.2.10.2 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 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 och dylikt, 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 1995-05-16 (KR 1995 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 1997-08-06 (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 1996-09-09 (KR 1996 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 1998-11-24 att inte meddela prövningstillstånd.

KR dom 1999

KR i Jönköping har i dom meddelad 1999-02-19 (mål nr 3053-1996) vägrat ett bolag avdrag för den ingående moms som belöpte på uppförande av en fristående byggnad på den fastighet där företagsledaren hade sin bostad. Byggnaden skulle användas som kontor i bolagets verksamhet och dess planlösning, inredning och utrustning liknade ett fritidshus. I bygglovsärendet hade byggnaden betecknats som kontor och i fastighetsdeklarationen hade den redovisats som rörelselokal. KR yttrade i målet att det i

första hand är byggnadens och lokalernas karaktär som ska bedömas och inte den faktiska användningen. KR fann vidare med hänsyn till vad som var utrett om byggnadens utformning och inredning att byggnaden måste anses vara inrättad för användning som stadigvarande bostad. Det förhållandet att den var ändamålsenlig för användning som kontor m.m. och även hade använts i bolagets verksamhet föranledde inte till annan bedömning enligt KR. Domen har överklagats men RR beslutade 2001-10-16 att inte meddela prövningstillstånd.

KR dom 2001

KR i Göteborg har i en dom 2001-10-25 (mål nr 389-2000) medgett ett företag avdrag för den ingående moms som belöpte på den del av en stadigvarande bostad som faktiskt användes i momspliktig verksamhet. Domen har överklagats av RSV.

RÅ 1997 not. 245

I RÅ 1997 not. 245 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 ansökningen avsedda lägenheterna och de utrymmen som får anses höra till lägenheterna får därför anses som stadigvarande bostäder för vilka den ovannämnda inskränkningen i rätten till avdrag för ingående skatt gäller.”

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 be-

tydelse. 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.

Förhandsbesked Uthyrningsstuga

SRN har i ett förhandsbesked 2000-10-04 bedömt avdragsrätten för ingående moms avseende anskaffning av en sommarstuga som ett bolag avsåg att hyra ut. Det var fråga om två olika uthyrningssituationer. Den första situationen avsåg långtidsuthyrning av stugan till andra företag som i sin tur skulle nyttja stugan för att bedriva korttidsuthyrning. SRN ansåg här att bolaget hade avdragsrätt för ingående moms på anskaffnings- och driftskostnader avseende stugan under förutsättning att bolaget av skattemyndigheten förklarats frivilligt skattskyldigt för moms för den aktuella uthyrningen.

Den andra situationen som SRN tog ställning till i förhandsbeskedet gällde korttidsuthyrning som avsågs bedrivas av sökandebolaget i egen regi. Först konstaterade nämnden att stugan i detta fall skulle anses använd i verksamhet som enligt ML utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Även här ansåg sedan SRN att bolaget hade avdragsrätt för den ingående moms som belöpte på anskaffnings- och driftskostnader för stugan.

I sin motivering beträffande avdragsrätten yttrade nämnden att ”en fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet

används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utgör enligt nämndens mening inte stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende”. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtidsuthyrning att enbart det förhållandet att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten inte bör medföra att stugans mervärdesskatterättsliga karaktär bör vara en annan än i det fall bolaget självt hyr ut stugan för korttidsboende.

En uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet har således av SRN inte ansetts utgöra stadigvarande bostad. RSV har inte överklagat förhandsbeskedet.

**Förhandsbesked
lägenheter**

SRN:s förhandsbesked 2001-11-21 gällde bl.a. frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. SRN ansåg att en lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte används för permanent boende och därför inte heller utgör stadigvarande bostad i ML:s mening. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML var därför enligt SRN inte tillämpligt vid uthyrning av de aktuella lägenheterna. Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

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.

15.2.10.3 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 (16 kap. 2 § IL). Det bör här noteras att avdragsbestämmelserna vid inkomstbeskattningen 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.

15.2.11 Bidragsfinansierade verksamheter

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.

Ytterligare ett exempel ges i RÅ 1973 not. A13 (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 1998-04-27 att avdragsrätt förelåg för den ingående moms 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 (RÅ 1999 not. 282) och härvid undanröjt SRN:s förhandsbesked samt avvisat ansökningen.

Med anledningen av utgången i detta förhandsbeskedsärende har RSV i skrivelse 2000-05-05, dnr 5056-00/110, uppgett att man vidhåller sin uppfattning att avdragsrätt endast föreligger för den ingående moms som kan hänföras till anskaffningar för den affärsmässiga konsultverksamheten men inte för den del av verksamheten där kostnaderna täcks av från skatteplikt undantagna medel och anslag.

EU-bidrag

Angående rätten till avdrag för ingående moms i EU-bidragsfinansierad verksamhet anser RSV att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som avser förvärv inom ett projekt, som helt eller delvis finansieras med bidrag från EU, om dessa förvärv sedan genererar omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet. Detta under förutsättning att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan förvärven i fråga och den omsättning som medför skattskyldighet.

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms på förvärv som direkt hänför sig till intäkter som inte utgör omsättning enligt ML, exempelvis EU-bidrag. Sådana intäkter faller utanför ML:s tillämpningsområde och saknar därför samband med systemet för avdragsrätt, jfr bl.a. EG-domarna C-89/81 Hong-Kong Trade, C-333/91 Sofitam p. 13 samt C-142/99 Floridienne p.21.

För gemensamma förvärv som är hänförliga till både omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet och intäkter som inte utgör omsättning enligt ML ska en uppdelning av den ingående momsen göras. Avdragsrätt föreligger endast till den del den ingående momsen direkt hänför sig till omsättning av varor eller tjänster som medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § 1 st. ML.

Detta innebär att en individuell prövning ska göras hos bidragsmottagaren vad gäller frågan hur mottagande av bidrag från EU och offentlig medfinansiering påverkar avdragsrätten för ingående moms på förvärv hänförliga till de aktiviteter som bedrivs inom ett projekt. Huruvida bidragsmottagaren är regi-

strerad till moms eller inte vid tidpunkten för ansökan om sådana bidrag saknar betydelse.

RSV redovisar i skrivelse 2001-02-28, dnr 2758-01/120, ett antal exempel där bl.a. avdragsrätten för ingående moms i EU-bidragsfinansierade verksamheter belyses.

15.2.12 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 30.3.3.1 beträffande dessa bestämmelser

15.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron

Öresundsbron

Genom ett särskilt avtal (SFS 2000:142) mellan Danmark och Sverige regleras bl.a. avdragsrätten för den ingående moms som belöper på passageavgiften vid överfart över Öresundsbron.

Den moms som tas ut på broavgiften ska fördelas lika mellan Danmark och Sverige.

Företagare som är skattskyldiga för moms i Sverige har enligt avtalet och i överensstämmelse med de svenska momsreglerna avdragsrätt för hela den på broavgiften belöpande momsen, detta trots att hälften av den utgående momsen tillfaller Danmark. På motsvarande sätt har företagare som är skattskyldiga i Danmark avdragsrätt i enlighet med de danska reglerna.

För utländska företag som varken är skattskyldiga för moms i Danmark eller i Sverige gäller att återbetalning av såväl dansk som svensk moms avseende broavgiften kan ske efter ansökan hos RSV, Särskilda skattekontoret.

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 12.5.

15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Hur moms ska redovisas då en vara som sålts på avbetalning återtas framgår av avsnitt 12.7.

15.3.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående moms ska hanteras när det

uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 12.6 och 18.4.5.

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 jämföras 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.

EG-rätt

Av artikel 17.5 i sjätte direktivet framgår att när varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av avdragsrätten som för transaktioner som inte omfattas av avdragsrätten, ska bara den andel av den ingående momsen som kan hänföras till de avdragsberättigade transaktionerna vara avdragsgill. Medlemsstaterna kan enligt artikelns tredje stycke tillåta att denna andel beräknas med utgångspunkt från användningen av en vara eller en tjänst.

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 moms bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

- Ingående moms avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 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 ekonomibyggnader måste den ingående moms på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jfr avsnitt 15.1.2.

Fördelningsgrunder

Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående moms som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen 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 23 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 respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje

byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår 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 Stads- hotellet 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 21.10.1.

Omsättning som fördelningsgrund

Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning av exempelvis föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till SKM som en rättelse. Detta förfarande är tillämpligt för att bestämma avdrags storlek vid förvärvstillfället. För anskaffningar gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 finns i 8 a kap. ML 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 23 om jämkning av ingående moms.

Idrottsföreningar

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till moms (se avsnitt 8). 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 skatt-

skyldighet.

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 6.4.

Bokföring

Den fördelning på avdragsgill respektive 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 skäligen 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 självdeklarationen.

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, 19 och 20 §§ 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 faktureringskyldigheten fullgörs. Jfr avsnitt 17.

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).

372 Avdragsrätt *Avsnitt 15*

Förvärv av fastighet	Vid förvärv av fastighet från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap 4 § 4 p. ML ska den ingående momsen styrkas med en av överlåtaren utfärdad faktura. Överlåtaren ska utfärda en sådan faktura om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid förvärv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående moms belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Se vidare avsnitt 21.10.2.
Övertagen investeringsvara	Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11-14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående moms ska som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad handling som avses i 11 kap. 9-11 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 23.10.
Faktura utställd på en anställd	<p>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.</p> <p>RSV har godtagit 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.</p>
Bensin	<p>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 24.</p> <p>Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställde betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan också vara så att den anställde betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet.</p>

Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

Arbetstagarens 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 utlägget återfår utlägget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven enligt 11 kap. ML.

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 och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet.

8 kap. 2 § 1 st ML

Det har ansetts att den som gör avdrag för ingående moms inte har någon mera omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet för den som har debiterat skatten (se prop. 1968:100 s. 140 samt RÅ 84 1:67). Det har uttryckts som att en köpare under vissa omständigheter skulle kunna åberopa god tro och därmed tillgodoföra sig avdrag för belopp som uppgivits avse ingående moms trots att säljaren inte varit skattskyldig för omsättningen. Av bestämmelserna i 8 kap. 2 § 1 st. ML framgår emellertid att definitionen av ingående moms, när det är fråga om ett förvärv av varor eller tjänster inom landet, utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Denna definition av ingående moms är ovillkorlig och ger inte utrymme för att bedöma andra belopp som ingående moms än sådana som debiterats av skattskyldig säljare. Ett belopp som uppgivits avse moms av en säljare som inte är skattskyldig utgör därför inte ingående moms enligt ML:s definition av detta begrepp. Till följd härav föreligger inte heller avdragsrätt för ett sådant belopp. Om förvärvaren kan anses ha varit i god tro eller inte beträffande säljarens skattskyldighet

saknar härvid betydelse.

I RÅ 1988 ref. 74 hade en säljare 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.

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.

I mål nr 2927-1996 vid KR i Jönköping hävdade ett bolag att man handlat i god tro när man tillgodofört sig avdrag för ingående moms och att man gjort vad som skäligen kunde krävas i fråga om undersökningar. I dom 1997-09-08 konstaterade dock KR att omsättningen av de varor det var fråga om inte hade skett inom landet. Avdragsrätt för de såsom ingående moms angivna beloppen förelåg därför inte. Samtidigt yttrade KR att bolagets invändning att det handlat i god tro inte kunde föranleda annat ställningstagande. Domen har överklagats men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Göteborg vägrade i en dom 2000-03-02, mål nr 6326-6327-1998, ett bolag avdrag för belopp som uppgivits utgöra ingående moms och där KR bedömt att de av bolaget förvärvade tjänsterna inte var skattepliktiga. KR ansåg att det saknade betydelse "huruvida bolaget missbedömt frågan om skatteplikt eller eljest varit i god tro".

EG domar

EG-domstolen har i dom i målet C-342/87 Genius Holding fastslagit att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i sjätte direktivet inte omfattar sådan skatt som ska betalas endast för att den angivits på fakturan. Utnyttjandet av avdragsrätten är enligt EG-domstolen begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en momspliktig transaktion eller skatt som betalats inom ramen för skattskyldigheten.

I målet C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG har EG-domstolen åberopat den princip beträffande utnyttjande av avdragsrätten som fastslagits i C-342/87 Genius Holding och yttrat att skattebedrägerier skulle kunna underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen ska betalas.