Handledning för mervärdesskatt 2006

Del 2

SKV 554 utgåva 1
ISSN 0281-6423
ISBN 91-38-32275-7
Beställning:
Fritzes,
Kundservice
106 47 Stockholm
Tel: 08-690 91 90

STC, Avesta 2006

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2006.

Handledningen består av två delar. Del 1 behandlar allmänna bestämmelser om mervärdesskatt såsom skattskyldighet, omsättningsland, beskattningsunderlag och avdragsrätt (avsnitten 1−18). Del 2 behandlar vissa speciella områden såsom uthyrning av verksamhetslokal, jämkning, sjukvård, kultur och marginalbeskattning (avsnitten 19–41). Samtliga bilagor och förteckningar återfinns i del 2.

I handledningen hänvisas till skrivelser från Skatteverket och dåvarande Riksskatteverket. Det väsentliga i skrivelserna har då återgivits i texten. Vidare refereras domar från Regeringsrätten och kammarrätterna samt förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden. Förhandsbeskeden är som regel sekretessbelagda och kan därför inte rekvireras. Däremot publicerar Skatteverket referat av meddelade förhandsbesked. Handledning för mervärdesskatt, de senaste årens skrivelser och rättsfallsreferat samt annan information om mervärdesskatt återfinns även på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se)

I handledningen refereras också domar meddelade av EG-domstolen. Dessa domar återfinns på EG-domstolens webbplats (www.curia.eu.int/sv/jurisp/index.htm).

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

Bestämmelserna som rör mervärdesskatteförfarandet behandlas i handledningen för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555).

Solna i mars 2006

Vilhelm Andersson

Innehåll

Del I

1 Definitioner och begrepp 23

2 Ändringar den 1 juli 1994 – den 1 januari 2006..... 33

3 Allmänt om mervärdesskatt..... 45

4 Skattskyldighet 63

5 Skatteplikt..... 75

6 Undantag från skatteplikt 77

7 Omsättning..... 105

8 Yrkesmässig verksamhet 137

9 Skattesubjekt 167

10 Beskattningsland – varor..... 181

11 Beskattningsland – tjänster 281

12 Beskattningsunderlag 359

13 Utlägg och vidarefakturering av kostnader..... 393

14 Skattesatser 399

15 Avdragsrätt 421

16 Rätt till återbetalning av ingående skatt 469

17 Fakturering 481

18 Tidpunkt för redovisningsskyldighet 509

Del II

Förord 577

Förkortningslista 593

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning 597
19.1 Allmänt 597
19.2 ML:s fastighetsbegrepp 599
19.2.1 Allmänt 599
19.2.2 Jordabalken 600
19.2.2.1 Fastighetstillbehör 600
19.2.2.2 Byggnadstillbehör 602
19.2.2.3 Industritillbehör 603
19.2.3 Verksamhetstillbehör 603
19.2.4 Sammanfattning av ML:s fastighetsbegrepp 604
19.3 Definition av vissa begrepp 605
19.4 Byggnads- och anläggningsentreprenad 606
19.4.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst 607
19.4.1.1 Utlägg 608
19.4.1.2 Skadestånd och vite 609
19.4.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde 610
19.5 Byggnadsverksamhet i egen regi 618
19.5.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror 620
19.5.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion 622
19.5.2.1 Nedlagda kostnader 623

19.5.2.2 Räntor ... 625
19.5.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader ... 626
19.5.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi ... 627
19.5.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi ... 629
19.5.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi ... 629
19.5.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll ... 630
19.6 Fastighetsförvaltning ... 630
19.7 Exempel ... 637

20 Fastighetsområdet ... 641
20.1 Allmänt ... 641
20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet ... 641
20.2.1 Upplåtelse av fastighet ... 643
20.2.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet ... 646
20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer ... 647
20.2.4 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led ... 649
20.3 Ej undantaget från skatteplikt ... 650
20.3.1 Verksamhetstillbehör ... 651
20.3.2 Växande skog m.m. ... 651
20.3.3 Jordbruksarrende m.m. ... 651
20.3.4 Rumsuthyrning ... 652
20.3.5 Parkeringsplatser ... 656
20.3.6 Hamn och flygplats ... 660
20.3.7 Förvaringsbox ... 662
20.3.8 Reklam på fastighet ... 662
20.3.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m. ... 662
20.3.10 Väg, bro m.m. ... 662
20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning ... 663
20.3.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik ... 663
20.3.13 Uthyrning av verksamhetslokal ... 663

21 Uthyrning av verksamhetslokal ... 665
21.1 Allmänt ... 665
21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta ... 667
21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten ... 667
21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen ... 668
21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet ... 670
21.3.1 Fastighetsägare ... 670

21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare 673
21.3.3 Konkursbo 673
21.3.4 Mervärdesskattegrupper 674
21.4 Uppförandeskede 674
21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början 677
21.6 Beskattningsunderlag 679
21.7 Faktureringsskyldighet 680
21.8 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror 683
21.9 Avdragsrätt 685
21.9.1 Avdrag för löpande kostnader 685
21.9.2 Retroaktivt avdrag 688
21.9.3 Begränsningar av avdragsrätten 692
21.9.4 Hyresgästs avdragsrätt 692
21.10 Skattskyldighetens upphörande 693
21.11 Jämkning av avdrag för ingående skatt 695
21.11.1 Allmänt 695
21.11.2 Allmänna jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet 696
21.11.3 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet 698
21.11.4 Inkomstbeskattningen påverkas 704
21.11.5 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning 704
21.12 Administrativa bestämmelser 710
21.12.1 Allmänt 710
21.12.2 Registrering 710
21.12.3 Ansökan 710
21.12.4 Redovisning 711
21.12.5 Anmälan 712
21.13 Koncernföretag 712
21.14 Övergångsbestämmelser 713

22 Rörelsearrende, franchising m.m. 717
22.1 Rörelsearrende 717
22.2 Franchising 717
22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m. 718

23 Jämkning av ingående skatt 721
23.1 Allmänt om bestämmelserna 721
23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning 722
23.3 Investeringsvaror 723

23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter ... 727
23.5 I vilka fall jämkning ska ske ... 730
23.6 Korrigeringstid ... 734
23.7 Hur jämkning sker ... 736
23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka ... 739
23.9 Jämkning vid konkurs ... 743
23.10 Handlingar vid jämkning ... 744
23.11 Redovisning av jämkning ... 747
23.12 Övergångsbestämmelser ... 748
23.13 Tillämpning av jämkningsreglerna ... 750
23.14 Äldre bestämmelser ... 757

24 Bilar, bussar och motorcyklar ... 761
24.1 Allmänt ... 761
24.2 Verksamheter i allmänhet ... 765
24.2.1 Köp och försäljning av personbil ... 765
24.2.2 Leasing av personbil ... 768
24.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil ... 770
24.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor ... 772
24.3.1 Köp av bilar ... 772
24.3.2 Leasing av bilar ... 773
24.3.2.1 Bilhandel ... 773
24.3.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning ... 773
24.3.3 Försäljning av personbilar ... 774
24.3.4 Driftkostnader ... 774
24.3.5 Uttag och privat användning ... 774
24.3.5.1 Uttag av personbil ... 775
24.3.5.2 Uttag av tjänst ... 775
24.4 Export, import och EG–handel ... 779
24.5 Bilskrotning ... 783

25 Fartyg och luftfartyg ... 785
25.1 Allmänt ... 785
25.2 Skepp och fartyg ... 785
25.3 Luftfartyg ... 786
25.4 Försäljning ... 787
25.5 Delar, tillbehör och utrustning ... 787
25.6 Tjänster ... 788

25.6.1 Transport eller uthyrning ... 789
25.6.2 Mäklare ... 791
25.7 Undersökningsplikt ... 791
25.8 Rätt till återbetalning ... 791
25.9 Uttagsbeskattning ... 792
25.10 Ej undantag i nästa led ... 792
25.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne ... 792

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg ... 793
26.1 Allmänt ... 793
26.2 Sjukvård ... 794
26.2.1 Led i sjukvården ... 803
26.2.2 Institutionell vård ... 804
26.2.3 Särskild legitimation ... 805
26.2.4 Patienthotell ... 806
26.2.5 Kontroll eller analys av prov ... 806
26.2.6 Företagshälsovård ... 807
26.2.7 Rehabilitering ... 808
26.3 Tandvård ... 808
26.3.1 Led i tandvården ... 809
26.3.2 Dentaltekniska produkter ... 809
26.4 Social omsorg ... 810
26.4.1 Tjänstens natur och individuell behovsprövning ... 813
26.4.2 Led i omsorgen ... 817
26.4.3 Färdtjänst ... 819

27 Utbildning ... 821
27.1 Allmänt ... 821
27.2 Skattefrihetens omfattning ... 821
27.3 Offentliga skolväsendet ... 822
27.4 Led i utbildningen ... 828

28 Idrott ... 831
28.1 Allmänt ... 831
28.2 Begreppet idrott ... 832
28.3 Idrottsutbildning ... 835
28.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten ... 838

28.5 Lokal för sport- och idrottsutövning 838
28.6 Övergångsersättningar 841

29 Hästar 843
29.1 Verksamhet med hästar i Sverige 843
29.1.1 Regler för att hålla och äga häst i Sverige 843
29.2 Trav- och galoppverksamhet 844
29.2.1 Registrering 845
29.2.2 Verksamheter inom trav- och galopp 845
29.2.3 Ekonomisk verksamhet 846
29.2.4 Utlandsägda hästar 847
29.2.5 Tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey 848
29.2.6 Central redovisning av utgående skatt på prispengar 849
29.3 Trav- och galoppbanor 849
29.4 Övrig verksamhet med hästar 853
29.4.1 Ekonomisk verksamhet 853
29.4.2 Omsättningsland 856
29.4.3 Uttagsbeskattning 856

30 Kultur 859
30.1 Allmänt 859
30.2 Undantag inom kulturområdet 861
30.2.1 Konstnärs framförande 861
30.2.2 Biblioteksverksamhet 869
30.2.3 Arkivverksamhet 871
30.2.4 Museiverksamhet 871
30.2.4.1 Rättspraxis museiverksamhet 872
30.2.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet 875
30.2.5 Folkbildningsverksamhet 876
30.2.6 Kulturbildningsverksamhet 877
30.3 Skatteplikt inom kulturområdet 877
30.3.1 Immateriella rättigheter 877
30.3.1.1 Upphovsrättens innehåll 877
30.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk 879
30.3.1.3 Översättning och bearbetning 883
30.3.1.4 Samlingsverk 885
30.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet 885
30.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar 886
30.3.1.7 Industriellt rättsskydd 887
30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter 888
30.3.2.1 Litterära verk 891

30.3.2.2 Konstnärliga verk ... 892
30.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m. ... 896
30.3.2.4 Film- och TV-produktion ... 897
30.3.3 Konserter m.m. ... 902
30.3.3.1 Rättspraxis konserter m.m. ... 903
30.3.3.2 Avdragsbegränsning ... 905
30.3.4 Ljud- och bildupptagning ... 909
30.3.5 Film ... 910
30.3.6 Djurparker ... 910
30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. ... 912

31 Massmedieområdet ... 913
31.1 Periodiska publikationer ... 913
31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar ... 914
31.1.2 Organisationstidskrifter ... 918
31.1.3 Tjänst avseende framställning ... 919
31.1.4 Annonsering ... 922
31.2 Program och katalog ... 922
31.3 Radio och TV ... 923

32 Serveringstjänster ... 925
32.1 Allmänt ... 925
32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning ... 926
32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden ... 928
32.4 Kost åt personal ... 930
32.4.1 Servering i egen regi ... 930
32.4.2 Fri eller subventionerad kost ... 930
32.4.3 Vissa specialfall ... 932

33 Marginalbeskattning – Resetjänster ... 935
33.1 Allmänt ... 935
33.2 Definitioner m.m. ... 936
33.2.1 Resebyrå ... 936
33.2.2 Resetjänst ... 937
33.2.3 Resenär ... 938
33.3 Förutsättningar för marginalbeskattning ... 938
33.3.1 I eget namn ... 939
33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare ... 942
33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra ... 942

33.4 Beskattningsunderlag 944
33.4.1 Allmänt 944
33.4.2 Faktisk marginal 945
33.4.3 Schablonmarginal 949
33.4.4 Preliminär faktisk marginal 951
33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning 952
33.5.1 Allmänt 952
33.5.2 Avdragsrätt 952
33.5.3 Rätt till återbetalning 953
33.6 Omsättningsland 953
33.6.1 Allmänt 953
33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar 955
33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision 956
33.7 Skattesats 958
33.8 Skattedebitering i faktura 958

34 Marginalbeskattning– Begagnade varor m.m. 961
34.1 Allmänt 961
34.2 Grundförutsättningar för VMB 962
34.2.1 Förvärvskriteriet 963
34.2.2 Återförsäljarkriteriet 963
34.2.3 Varukriteriet 965
34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal 968
34.3.1 Normal VMB 968
34.3.2 Förenklad VMB 968
34.3.3 Kombinationer 970
34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon 972
34.4.1 Kundförlust 975
34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter 977
34.5.1 Konstverk 977
34.5.2 Samlarföremål och antikviteter – inköp före ikraftträdandet 977
34.5.3 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter med skattedebitering 978
34.6 EG-handel 979
34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde 982
34.8 Räkenskaper 983

35 Finansiella tjänster 985
35.1 Allmänt 985

35.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel 985
35.2.1 Bank- och finansieringstjänster 986
35.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet 991
35.3 Undantag för försäkringstjänster 998

36 Överlåtelse av vissa tillgångar 1003
36.1 Allmänt 1003
36.2 Skattefrihetens omfattning 1003
36.3 Inskränkningar i skattefriheten 1006
36.4 Ej undantaget från skatteplikt 1006

37 Överlåtelse av verksamhet 1009
37.1 Allmänt 1009
37.2 Skattefrihetens omfattning 1011
37.3 Överlåtelse i flera led 1016
37.4 Del av verksamhet 1017

38 Lager 1019
38.1 Allmänt 1019
38.2 Skatteupplag 1020
38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag 1021
38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster 1022
38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag 1022
38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren 1023
38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager 1024
38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon 1024
38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” 1025
38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning” 1026
38.4 Beskattningsmyndighet 1026
38.5 Skattskyldighet m.m. 1026
38.6 Beskattningsunderlag 1027
38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag 1027
38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager 1028
38.7 Skattskyldighetens inträde 1029
38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt 1030

38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet 1030

39 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. 1031

39.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet 1031

39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv 1031

39.1.1.1 Import 1031

39.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder 1032

39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet 1032

39.1.2.1 Beskickningar, organisationer 1032

39.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer 1033

39.1.2.3 Förfarande 1034

39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon 1034

39.1.3.1 Säljarens omsättning 1034

39.1.3.2 Köparens vidareförsäljning 1035

39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder 1035

39.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG 1038

39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer 1038

39.5 Återbetalning i särskilda fall 1039

40 Utländska företagare – plats för etablering 1041

40.1 Allmänt 1041

40.2 Fast etableringsställe 1043

40.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet 1046

40.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag 1047

40.5 Registrering till mervärdesskatt och identifiering enligt särskild beskattningsordning 1048

40.5.1 Registrering till mervärdesskatt 1048

40.5.2 Särskild beskattningsordning - elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG 1049

40.6 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare 1050

40.6.1 Rätten till återbetalning 1051

40.6.2 Ansökan m.m. 1052

41 Konkurs och ackord 1053
41.1 Allmänt om konkurs 1053
41.2 Rättsverkningar av konkurs 1053
41.3 Mervärdesskatteregler om konkurs 1053
41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde 1054
41.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning 1055
41.3.3 Försäljning av utmätt gods 1056
41.3.4 Kvarstad 1056
41.3.5 Överlåtelse av verksamhet 1057
41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m. 1057
41.3.7 Förlust på fordringar 1058
41.3.8 Byggnadsföretags konkurs 1060
41.3.9 Avverkningsrätt som betalas under flera år 1061
41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler 1062
41.3.11 Konkursförvaltararvode 1062
41.4 Ackord 1063
Bilaga 1 Historik – skattesatser enligt ML 1067
Bilaga 2 Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde 1069
Bilaga 3 Mervärdesskattesatser inom EG 1071
Bilaga 4 Tröskelvärden inom EG – undantag för små företag 1073
Bilaga 5 Tröskelvärden inom EG – förvärv och distansförsäljning 1075
Bilaga 6 Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl. 1077
Bilaga 7 Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem 1085
Bilaga 8 Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG 1093
Bilaga 9 Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG 1095
Bilaga 10 EU:s institutioner och organ 1097
Bilaga 11 Leveransklausuler 1099
Bilaga 12 Vägtrafikregistrets karosserikoder för bussar och lastbilar 1103
Bilaga 13 Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund 1105
Bilaga 14 Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet 1107
Bilaga 15 Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt 1109
Bilaga 16 Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté 1113
Bilaga 17 Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet 1129
Bilaga 18 Byggnads- och verksamhetstillbehör 1131
Bilaga 19 Översikt – fastighetsbegreppet 1135

Lagar och förarbeten 1137

Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd m.m.....1143

Lagrumsregister 1147

Rättsfallsregister.....1157

Register - skrivelser m.m. 1166

Sakregister 1171

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 72	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1972
AB 92	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1992
AB 04	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 2004
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ADB	Automatisk databehandling
anv.	Anvisningar
ATG	AB Trav och Galopp
AvgF	Avgiftsförordning (1992:191)
Bet.	Betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BUS	Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige
Coreper	Comité des Représentants permanents
CSN	Centrala studiestödsnämnden
dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserie
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeisk ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	Europeiska unionen
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
FiU	Finansutskottet
FMV	Försvarets materielverk
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GMF	Förordning (1968:431) om mervärdesskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
GML	Lag (1968:430) om mervärdesskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag

ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1229
INCOTERM	International Comercial Trade Terms
IV	Individuell visningsrätt
JB	Jordabalk
JBL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
JuU	Justitieutskottet
kap.	Kapitel
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndighet
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KN	Kombinerade nomenklaturen (tulltaxan) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87
KN-nr	Fyrställig tulltaxe- och därtill hörande undernummer enligt KN
KOM	Europeiska gemenskapens kommission
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätten
KrU	Kulturutskottet
Ku	Konstitutionsutskottet
KULM	Kompetensutveckling av lantbrukare inom miljöområdet
KVR	Kvartalsredovisning
KöpL	Köplag (1990:931)
LR	Länsrätten
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
LU	Lagutskottet
LVFS	Läkemedelsverkets receptföreskrifter
LYHS	Lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Nato	North Atlantic Treaty Organisation
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål i Regeringsrätten
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
p.	Punkt
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten

RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
Sfi	Svenskundervisning för invandrare
SFS	Svensk författningssamling
SG	Svenska Galoppförbundet
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SJV	Jordbruksverket
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SoL	Socialtjänstlag (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
TFÖRO	Trafikförsäkringsförordning (1976:359)
TSL	Tafikskadelag (1975:1410)
UD	Utrikesdepartementet
URL	Lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
VA	Vatten och avlopp
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning
VPC	Värdepappers centralen

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

19.1 Allmänt

Med byggnadsverksamhet förstås i princip att i en yrkesmässig verksamhet tjänst utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas utåtriktat, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa. Den utåtriktade verksamheten (entreprenadtjänsterna) beskattas som tillhandahållande av byggtjänster. Byggande i egen regi blir i vissa fall föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Sådan uttagsbeskattning omfattar då både egenproducerade byggtjänster och förvärvade sådana när de avser egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Samtidigt föreligger avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående skatt på material och för ingående skatt avseende förvärvade byggtjänster.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 13 B g i sjätte direktivet undantas från beskattning tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a i sjätte direktivet. Av denna artikel framgår att tillhandahållande före första inflyttningen av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på ska beskattas. Detta innebär att försäljningen av nyproducerade byggnader och mark därtill samt obebyggd mark som utgör byggnadstomt beskattas enligt direktivet.

Anslutningsfördraget

EG har i anslutningsfördraget medgett Sverige att även fortsättningsvis få undanta från skatteplikt bl.a. tillhandahållande av nyproducerade byggnader. Bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning vid egen regi har bedömts medföra en motsvarande beskattning av tillhandahållande av nyproducerade byggnader.

Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet beskattas således inte omsättning av nyproducerade byggnader. Beskattning på byggområdet sker endast som tjänsteomsättning,

antingen som entreprenad, egen regi eller fastighetsförvaltande tjänster enligt följande stycke.

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt ovan kan i stället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Med fastighetsförvaltning förstås bl.a. att byggnadsarbeten, underhåll, städning och annan fastighetsskötsel utförs på fastighet. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggnadsverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna för fastighetsförvaltning. Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster. Förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på en egen fastighet som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet och att nedlagda lönekostnader inkl. sociala kostnader under beskattningsåret överstiger 150 000 kr. Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Vid byggnadsverksamhet och fastighetsförvaltning uppkommer frågor om bl.a. följande

- verksamhetens art, dvs. om den kan karaktäriseras som byggnadsverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning,
- vad som förstås med fastighet,
- omfattningen av begreppet byggtjänst,
- skatteplikt för förskott och a conto,
- tidpunkt för slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd,
- om betalningar kan betraktas som utlägg för beställaren och därmed vara undantagna från skatteplikt,
- skatteplikt för skadestånd och viten,
- redovisning vid konkurs,
- skatteplikt för erlagda räntor,
- uttagsbeskattning vid byggnadsverksamhet,
- uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.

Inom byggnadsbranschen finns även anledning att uppmärksamma frågan om en verksamhet ska anses som anställning eller som näringsverksamhet. De aktuella bestämmelserna rörande denna fråga behandlas i avsnitt 8.

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir köparen i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa mervärdesskatten för de här omsatta byggtjänsterna.

Se vidare avsnitt 11.3.1.

19.2 ML:s fastighetsbegrepp

19.2.1 Allmänt

Vad som förstås med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Detta innebär att JB:s fastighetsbegrepp utgör grunden för ML:s fastighetsbegrepp.

Av JB framgår att fast egendom är jord och denna är indelad i fastigheter. Vidare framgår att till fastighet hör fastighetstillbehör, byggnadstillbehör samt i vissa fall även industritillbehör.

I ML har gjorts en del avvikelser från JB:s fastighetsbegrepp. Dessa avvikelser innebär både utvidgningar och inskränkningar i förhållande till JB.

Utvidgning

Som fastighet anses även byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggning som för stadigvarande bruk har anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Detta gäller även för byggnadstillbehör. Även byggnadstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare anses således som fastighet i ML i motsats till JB.

Inskränkning

Industritillbehör utgör annan vara än fastighet enligt ML. Detta är således en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp.

Verksamhetstillbehör

Verksamhetstillbehör är en särskild definition enligt 1 kap. 12 § ML av vissa tillbehör, som utgör byggnadstillbehör enligt JB och som därför omfattas av fastighetsbegreppet.

I det följande presenteras först JB:s regler och därefter vad som utgör verksamhetstillbehör enligt ML.

19.2.2 Jordabalken

Fast egendom är jord

Enligt 1 kap. 1 § JB är fast egendom jord. Jorden är indelad i fastigheter.

Tredimensionell fastighetsindelning

Sedan den 1 januari 2004 är det möjligt att bilda fastighet genom s.k. tredimensionell fastighetsindelning. Detta innebär att fastigheter i vissa fall ska kunna avgränsas också i vertikalplanet, dvs. i höjd och djupled. Se vidare om detta i Skatteverkets skrivelse 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111.

Till fastighet hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten. Vad som har tillförts en byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av byggnaden där det finns. Bestämmelserna om vad som är tillbehör till fastigheten återfinns i 2 kap. JB. Sådana tillbehör indelas i följande tre grupper

- fastighetstillbehör (2 kap. 1 § JB),
- byggnadstillbehör (2 kap. 2 § JB),
- industritillbehör (2 kap. 3 § JB).

19.2.2.1 Fastighetstillbehör

Byggnad/Stängsel

Av 2 kap. 1 § JB framgår att till fastighet hör byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts inom fastigheten för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter och naturlig gödsel. Dessa tillbehör tillhör fastigheten endast i de fall de tillförts fastigheten av fastighetsägaren (jfr 2 kap. 4 § JB).

Vidare framgår av 2 kap. 1 § JB att till fastighet hör även sådan byggnad eller annan anläggning som är uppförd utanför fastigheten, om den är avsedd för stadigvarande bruk vid utövning av servitut till förmån för fastigheten och icke hör till den fastighet där den finns. Detsamma gäller i fråga om ledning för vilken beviljats ledningsrätt, om vid förrättning enligt ledningsrättslagen (1973:1144) förordnats att rätten ska höra till fastigheten.

Till byggnad hänförs bl.a. murar, broar och bryggor. En husliknande anläggning betraktas som byggnad även när den är belägen under jordytan, exempelvis kiosker och stationsanläggningar vid tunnelbanor.

Stadigvarande bruk

Byggnad räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk. Tillfällig byggnad anses således inte utgöra fastighet.

Provisoriskt uppförda byggnader

EG-domstolen har i målet C-315/00, Maierhofer, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. En upplåtelse av nedmonterbara prefabricerade byggnader, som inte med lätthet kan flyttas, utgör enligt domstolen uthyrning av fastighet. Domstolen framhåller även att det saknar betydelse om byggnaderna ska avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark och om tillhandahållandet omfattar både mark och byggnad eller endast byggnaden. Begreppet tillfällig byggnad får därmed från mervärdesskattesynpunkt en delvis ändrad innebörd. Exempel på tillfälliga byggnader är flyttbara baracker, manskapsbodar och tillfälligt uppförda skjul och kojor. Som framgår av ovanstående avgörande i EG-domstolen är konstruktionen det som är avgörande för om fråga ska anses vara om tillfällig byggnad (”inte med lätthet kan flyttas”).

RR har 2005-06-17, mål nr 4129-04, fastställt ett förhandsbesked avseende bl.a. en fråga om frivillig skattskyldighet och bedömt vissa bostadsmoduler som fastighet i ML:s mening. De tre bostadsmodulerna var placerade på plint- eller balkgrund. Tiden för att resa dem och att utföra kompletteringsarbeten uppgick till två- till tre veckor. Det krävdes tre personer per modul samt maskinell hjälp. Modulerna var anslutna till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp.

Oljecistern

Det är inte nödvändigt att en byggnad har blivit sammanfogad med marken. Som byggnad räknas således en oljecistern av plåt som inte är fästad vid marken utan som hålls kvar av sin egen tyngd.

Ledning

Till ledning räknas alla slag av yttre ledningar vare sig de är avsedda för elektricitet, gas, vatten eller annat. Ledningar som är dragna i en byggnad hänförs till byggnadstillbehör.

Annan anläggning

Andra slag av anläggningar är t.ex. vissa transportanordningar såsom räls och syllar och i mark anbragta föremål för stadigvarande bruk, samt fotbollsmål, fasta bänkar och lekställningar. Ytterligare exempel på anläggningar är cisterner och källare, i den mån dessa inte räknas som byggnader.

19.2.2.2 Byggnadstillbehör

Stadigvarande bruk

Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

> ”Till byggnad hör sådan fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.
>
> I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår
>
> 1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,
> 2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
> 3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
> 4. ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,
> 5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.”

Skilda fastigheter men en byggnad

Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter, hör ett sådant föremål som nämns ovan till den del av byggnaden där det finns.

Reservdel/ dubblett

Reservdel och dubblett till föremål som avses i 2 kap. 2 § 1 st. eller 2 st. JB hör ej till byggnaden.

Beträffande reservdel och dubblett kan det påpekas att nyckel till fastighet jämte dubblett räknas som tillbehör till fastigheten endast när de har anskaffats av fastighetsägaren.

Typisk inredningsdetalj

Allmänt gäller att ett byggnadstillbehör ska framstå som en så typisk inredningsdetalj, att man kan anta att även en ny ägare eller nyttjare av byggnaden med samma huvudsakliga inriktning av byggnadens användning har bruk för byggnadstillbehöret. Även vad som är ägnat till stadigvarande bruk för en del av en byggnad ska anses utgöra byggnadstillbehör.

Ändamålsgemenskap

Tillbehöret ska vidare ha blivit anbringat i ett sådant samband med byggnaden som svarar mot tillbehörets ändamålsgemenskap med byggnaden. Om varor av denna typ lagras för

framtida installation i en byggnad medför detta inte att de får karaktär av byggnadstillbehör.

En exklusiv inredning, som bara är avsedd att tjäna ett mera tillfälligt behov, anses inte som byggnadstillbehör.

Tillfällig bortmontering pga. reparation

Tillbehör som tillfälligt tas bort från en byggnad, exempelvis för reparation, förlorar inte sin egenskap av tillbehör till byggnad.

19.2.2.3 Industritillbehör

Enligt 2 kap. 3 § JB hör till fastighet som helt eller delvis är inrättad för industriell verksamhet:

> ”utöver vad som följer av 1 och 2 §§ (fastighetsrespektive byggnadstillbehör), maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Sådan egendom hör dock inte till fastigheten, om ägaren har avgett förklaring härom och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten.”

2 kap. 3 § JB är underordnad i förhållande till 2 kap. 1 och 2 §§ JB. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industritillbehör räknas även redskap av skilda slag som både används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar.

Med industriell verksamhet avses produktion av varor med maskinella hjälpmedel. Något minimikrav beträffande rörelsens storlek och omfattning har inte ställts upp. Hantverk som bedrivs utan maskinell utrustning, reparationsrörelse och laboratorieverksamhet räknas normalt inte till industriell verksamhet. Så länge fastigheten behåller sin karaktär av att vara inrättad för industriell verksamhet kvarstår fastighetens egenskap av industritillbehör utan hinder av att driften har lagts ned.

19.2.3 Verksamhetstillbehör

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

> ”annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.”

Verksamhetstillbehör är en särskild definition enligt ML av vissa tillbehör, som utgör byggnadstillbehör enligt JB och som därför omfattas av fastighetsbegreppet. Genom undantagsreglerna i 3 kap. 3 § ML beskattas dock upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör.

Verksamhetstillbehör är andra maskiner, utrustningar och särskild inredning än industritillbehör. De ska ha tillförts annan byggnad än bostadsbyggnad och de ska ha anskaffats för att direkt användas i särskild verksamhet som bedrivs i byggnaden.

Som exempel på verksamhetstillbehör kan nämnas storköksutrustning i restaurang och hylla och disk i butikslokal.

19.2.4 Sammanfattning av ML:s fastighetsbegrepp

Fastighetsbegreppet enligt ML omfattar direkt enligt bestämmelserna i JB och ML följande:

a. jord,

Fastighetstillbehör

b. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter,

Byggnadstillbehör

c. fast inredning och annat varmed byggnad försetts, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmaterial och nyckel,

Verksamhetstillbehör

d. annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

I enlighet härmed räknas i bostad som fastighet även badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling.

Utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande av sådant slag som normalt installeras i bostadsbyggnad räknas som fastighet även om utrustningen tillförts annan byggnad.

Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför allmänna byggnadstillbehör, medan

däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör verksamhetstillbehör. Av samma skäl räknas VVS-installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som allmänna byggnadstillbehör.

I bilaga 18 anger Skatteverket exempel på vad som utgör byggnads- och verksamhetstillbehör (dvs. fastighet även enligt ML). En översikt över fastighetsbegreppet enligt JB, IL och ML återfinns i bilaga 19.

19.3 Definition av vissa begrepp

Byggtjänst

Numera är endast tjänster vars omsättning undantas från skatteplikt uppräknade i ML. Detta medför att det inte längre finns någon definition i ML av begreppet byggtjänster. Med s.k. byggtjänst bör i princip förstås arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som byggtjänst anses därmed tjänst som avser t.ex.

1. projektering, ritning och konstruktion av fastighet,
2. mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,
3. byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt ML, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring.

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller däremot inte in under definitionen.

Till skattskyldiga som utför byggtjänster bör således räknas såväl byggnadsföretag, anläggningsföretag som bygghantverksföretag.

Uttag av tjänster avseende fastighet som inte är tillgång i verksamheten bedöms enligt reglerna i 2 kap. 5 § 1 p. ML.

Egen regi och utåtriktad verksamhet

Uttagsbeskattning vid egenregiarbeten inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att det ska ske enligt reglerna för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (entreprenader) och tjänster på egna fastigheter (egenregi) . Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, sker inte någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Uttagsbeskattning kan dock i detta fall aktualiseras enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML avseende

fastighetsförvaltning även om tjänsterna är hänförliga till uppförande av fastighet för avyttring.

Byggnadsrörelse

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet. Yrkesmässig byggnadsverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse. Bedömningen ska göras utifrån IL:s regler och med en EG-konform tolkning. Se om begreppet byggnadsrörelse i Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8. Någon ändring mot tidigare av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet har dock inte varit avsikten (se prop. 1993/94:99 s. 145).

Före ikraftträdandet av den nuvarande ML krävdes att mer än 5 % av företagets byggnadstjänster skulle vara utåtriktade, dvs. riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggnadsverksamhet. Skatteverket anser att även ML uppställer krav på att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Byggföretag som har en ringa utåtriktad byggverksamhet bör följaktligen fortfarande anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (entreprenad) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför skattskyldighet enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående skatt medför detta att sådan föreligger för den utåtriktade verksamheten (entreprenad) medan däremot att för förvärv till fastighetsförvaltningen föreligger i princip inte avdragsrätt. Företaget bedriver s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet (se avsnitt 15.4).

19.4 Byggnads- och anläggningsentreprenad

Byggnads- och anläggnings-entreprenad

Med byggnads- och anläggningsentreprenad menas utförandet av byggtjänster etc. på annans fastighet, dvs. åt någon utomstående. Detta innebär att en entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. En byggnads- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen som bas. De senast publicerade avtalsvillkoren är Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader (AB 04).

AB 04 träder inte i kraft någon speciell dag, utan de gäller först då två parter avtalat om att de ska tillämpas. Under en övergångsperiod kommer därför såväl AB 92 som AB 04 att användas.

Utomstående

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande.

Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlitande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Om uppdraget (avtalet) mera har karaktär av förmedling av tjänster, kan det inte anses vara fråga om yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggnadsmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska som byggnads- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnadsarbeten liksom egentliga reparations- eller underhållsarbeten av fastighet. Detta gäller oberoende av kostnaderna för i entreprenaden ingående egentligt byggmaterial, byggelement och andra varor och oavsett om den skattskyldiges åtagande är att anse som totalentreprenad eller delentreprenad.

19.4.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst

Enligt grundregeln i 7 kap. 2 § ML utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen exkl. mervärdesskatt. Ersättningen bestäms på grundval av avtalet mellan säljare och köpare. Se vidare avsnitt 12.

Det kan noteras att uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet (arbeten i egen regi) uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Beskattningsunderlaget beräknas då på särskilt sätt enligt bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

Fördelning av ersättning

KR i Göteborg har i dom 2003-01-08, mål nr 2811-2000, bedömt följande omständigheter. Ett byggbolag träffade entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samband härmed överlät bolaget marken till föreningen. Det pris bolaget erhöll för mark översteg vida det pris bolaget samma dag erlagt för marken. Samtidigt understeg

entreprenadpriset den kostnad bolaget hade för entreprenaden. SKM godtog inte att marken stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr samtidigt som en betydande förlust uppkom på entreprenaden. KR fann att endast den del av ersättningen som belöpte på marken kunde undantas vid bestämmande av underlaget för utgående skatt på entreprenaden.

19.4.1.1 Utlägg

Vissa utlägg åt beställaren, dvs. kostnader som ligger vid sidan av entreprenadåtagandet, ska brytas ut och inte räknas med i entreprenörens beskattningsunderlag.

Det ska vara fråga om faktiska utlägg i ML:s mening för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste således föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. Själva betalningsförpliktelsen ska vara riktad mot beställaren, dvs. faktura eller motsvarande ska vara utställd på beställaren. Kopia av fakturor ska bifogas den faktura entreprenören utställer.

Som exempel på sådana utlägg som utgör faktiska utlägg och därmed inte behöver tas med i entreprenörens beskattningsunderlag kan nämnas

- markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring.

Härutöver kan följande exempel nämnas.

Kommuns uttagande av gatukostnadsersättning bör inte anses utgöra ersättning för något skattepliktigt tillhandahållande av tjänst (jfr RSV:s skrivelser 1991-06-17, dnr D29-1644-90 och 1991-06-19, dnr 6604-91/D29).

Kommunen debiterar mervärdesskatt på anslutningsavgifter. I det fall en entreprenör gör ett utlägg för beställaren avseende anslutningsavgift ingår mervärdesskatten som del i utlägget och entreprenören har då inte avdragsrätt för ingående skatt avseende utlägget.

Räntor och kreditivkostnader får anses som utlägg endast om beställaren står som låntagare. Räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden ska dock ingå i beskattningsunderlaget.

19.4.1.2 Skadestånd och vite

Om en entreprenör erhåller ersättning för helt eller delvis inte fullgjord prestation eller för uteblivet arbete, dvs. ersättning av skadeståndskaraktär, medför sådan ersättning normalt inte skattskyldighet. En förutsättning härför är dock att en sådan ersättning debiteras särskilt. Detta torde gälla oavsett om sådant skadestånd är avtalat eller ej.

I fråga om andra skadestånd och viten inom byggnadsindustrin kan man skilja på å ena sidan sådana som går från säljare/entreprenör till köpare/beställare och å andra sidan sådana som går från köpare/beställare till säljare/entreprenör. Skadestånd och viten från entreprenör/säljare utgår ofta genom prisnedsättningar, medan skadestånd och viten från köpare/beställare ofta sker i form av pristillägg.

Från entreprenör till beställare

Enligt 5 kap. 3 § AB 04 ska entreprenören om han överskrider kontraktstiden utge vite enligt kontraktet. Ett sådant vite brukar räknas av från entreprenadsumman.

Rättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked (RSV Im 1973:28) att kontraktsbestämmelsen enligt 5 kap. 1 § AB 72, som då gällde, fick anses utgöra en metod för prisangivelse, där det slutliga priset fastställdes i förhållande till tidpunkten för den kontrakterade entreprenadens färdigställande. På grund härav förklarade nämnden att prisnedsättningen skulle – oavsett om den benämndes vite (skadestånd) – beaktas vid bestämmande av det beskattningsunderlag för vilket mervärdesskatt skulle utgå. Mervärdesskatt skulle därför inte utgå å vitesbeloppet, varför vitet skulle avräknas från beskattningsunderlaget.

Från beställare till entreprenör

Enligt 5 kap. 4 § AB 04 har entreprenören rätt till s.k. förlängningsersättning för skada som han åsamkas till följd av vissa angivna hinder. Förlängningsersättning torde utgöra en skattepliktig omsättning och bör därför inräknas i beskattningsunderlaget.

Vite vid leveransförsening

I ett förhandsbesked (RSV Im 1973:30) prövade rättsnämnden frågan om vite som utgått vid leveransförsening fick avräknas från beskattningsunderlaget. I detta fall, som avsåg köp av komplett tillverkning, leverans och montage av travers, skulle vite utgå enligt orderbekräftelse med viss procent per påbörjad vecka. Nämnden fann att underlaget skulle beräknas utan avdrag för vad som erlagts i form av vite vid försenad leverans.

Fel eller brist

Nedsättning av entreprenadsumma på grund av fel eller brist ska avräknas från beskattningsunderlaget.

19.4.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Erhålls dessförinnan ett förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten när förskottet inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion.

KR i Göteborg har i dom 2003-04-07, mål nr 1743-2002, ansett att en entreprenad ska ses som ett tillhandahållande av en tjänst i sin helhet. Detta innebar att beställaren medgavs avdragsrätt för leverans av material för arbetets utförande först i och med att faktura mottagits och betalning erlagts (13 kap. 20 § ML). Parterna hade avtalat om att entreprenören skulle fakturera materialleverans och byggtjänster var för sig.

Slutbesiktning eller motsvarande

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt standardvillkoren inom byggbranschen AB 92 eller AB 04. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, dvs. godkännandet av entreprenaden medför bl.a. följande rättsverkningar: entreprenaden avlämnas till beställaren, garantitiden börjar löpa, entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Enligt 7 kap. 12 § AB 04 har parterna möjlighet att avtala om att avlämnandet ska genomföras på annat sätt än genom slutbesiktning. En entreprenad anses då godkänd och överlämnad när förutsättningarna för godkännande enligt avtalet är uppfyllda.

Detta är en ändring jämfört med motsvarande reglering i AB 92.

Skattskyldigheten vid entreprenadarbeten inträder således dels vid tidpunkten för mottagandet av en förskotts- eller a conto-betalning, dels vid slutbesiktning eller motsvarande.

Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning. Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad. I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören kan slutbesiktning dock ha underlåtits. En med slutbesiktning liknande besiktning eller inflyttning kan i sådana fall jämställas med slutbesiktning.

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller:

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggnadsentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. I sådant fall får tillhandahållandet normalt anses ha skett vid tidpunkten för slutbesiktningen eller vad som avtalats på annat sätt enligt 7 kap. 12 § AB 04. Om sådan besiktning eller avlämnande på annat sätt inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

I samband med större byggnadsentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (s.k. etappbygge). I sådana fall bör tillhandahållande kunna anses ha skett i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen.

Redovisningsskyldighetens för förskott och a conton

Enligt 13 kap. 14 § ML särbehandlas byggnads- och anläggningsentreprenad så att redovisningen av mervärdesskatt på förskottinträde och a conton får anstå enligt följande:

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter det att slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för leverans av vara som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om slutfaktura utfärdas innan de två månaderna gått till ända gäller inte dessa regler. Redovisningen ska då omfatta även den mervärdesskatt som belöper på förskotten.

När byggtjänsterna omsätts av en utländsk företagare blir en i Sverige till mervärdesskatt registrerad förvärvare i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa mervärdesskatten för de här omsatta byggtjänsterna. Någon möjlighet föreligger då inte för förvärvaren med att vänta med redovisning av mervärdesskatten enligt 13 kap. 14 § ML. Detta beroende på att den svenske förvärvaren av tjänsterna inte tillhandahållit byggtjänsterna.

I det fall den skattskyldige väljer att på förskotts- eller a conto-faktura debitera utgående skatt ska denna redovisas enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML, dvs. den period då a conto-betalningen tagits emot. A conto-fakturan är en begäran om betalning innan tillhandahållandet skett. Skattskyldighet inträder först när betalning tagits emot. Då redovisningsskyldighet inte kan föreligga innan skattskyldighet uppkommit medför utfärdandet av den mervärdesskattebärande a conto-fakturan inte redovisningsskyldighet.

Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML.

Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd

KR i Göteborg har i dom 1998-07-02, mål nr 2525-2526-1995, bedömt följande omständigheter. En byggnation, som avsåg uppförande av ca 105 lägenheter och en gruppbostad, uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade. KR fann att det förhållandet att beställaren tagit byggnaderna i anspråk var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd och att redovisningsskyldighet därmed inträtt successivt för respektive färdigställd byggnadsetapp.

KR i Göteborg har i dom 2001-06-07, mål nr 2356-1999, bedömt följande omständigheter. Ett byggföretag hade på uppdrag av ett dotterbolag uppfört en byggnad bestående av två plan. Etapp 1, som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan, färdigställdes under 1993 och fakturerades med mervärdesskattedebitering. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgästanpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. LR i Göteborg ansåg att redovisningsskyldighet för utgående skatt på erhållna förskott inträtt i och med att arbetet på etapp 2 av byggnaden hade avstannat. KR instämde i LR:s bedömning.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighetens inträde

I RÅ 1999 ref. 31 har prövats när redovisningsskyldighet för skatt på a conto-fakturor inträder för ett byggföretag vid beställarens konkurs och arbetena därmed avbryts. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 5 a § 4 st. GML (motsvarande 13 kap. 10 § 1 st. ML) inte var tillämplig eftersom det var beställaren som försatts i konkurs och inte entreprenören. Redovisningsskyldigheten behövde därmed inte fullgöras förrän inom två månader från det att arbetena avbrutits, dvs. den med slutbesiktning jämförliga händelsen.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighet

Om entreprenören inte löpande debiterat mervärdesskatt på förskotts- och a conto-fakturorna och beställaren går i konkurs blir entreprenören likväl redovisningsskyldig för den mervärdesskatt som belöper på faktiskt erhållna betalningar. Förskotten och a contona anses i sådana fall innehålla mervärdesskatt. Se vidare avsnitt 41.

Konkurs och överlåtelse

Om en skattskyldig försätts i konkurs eller överlåter sin verksamhet inträder redovisningsskyldighet vid konkursen respektive vid överlåtelsen. Bestämmelserna om konkurs behandlas i avsnitt 41 och reglerna avseende överlåtelse av entreprenad nedan.

Byte av beställare

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 04 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet såvitt avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivas entreprenören. Entreprenören kan även ha rätt till skadestånd för den skada han lidit på grund av hävningen.

Om entreprenaden hävs får redovisningsskyldigheten för förskott och a conton anses inträda senast två månader från det entreprenaden hävts.

Överlåtelse av entreprenad genom överlåtelse av verksamhet resp. enstaka entreprenad

RSV har i en skrivelse 1992-09-30, dnr 14404-92/212, angående överlåtelse av entreprenadverksamhet bl.a. uttalat följande:

> ”En skattskyldig som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad är ... redovisningsskyldig för betalning i förskott eller a conto senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.
>
> 2.2 Överlåtelse av verksamhet
>
> Vid verksamhetsöverlåtelse gäller således ... att överlåtelse av verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten varför säljaren i samband med överlåtelsen ska upprätta bokslut. Vidare anges att skatt på

vid tidpunkten för överlåtelsen obetalda fakturor för vilka redovisningsskyldighet tidigare inte inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

Att säljaren ska upprätta bokslut i samband med överlåtelsen innebär att avräkning dessförinnan måste göras på samtliga pågående ej slutfakturerade entreprenader. Då entreprenaderna således avslutas för entreprenörens vidkommande bör denne upprätta slutavräkning lämpligen i form av slutfaktura på respektive beställare. En sådan faktura bör då innehålla sammanlagda värdet på nedlagda arbeten på vilket belopp mervärdesskatt ska beräknas. Entreprenören får genom överlåtelsen till annan entreprenör, efter godkännande av beställaren, anses ha fullföljt sitt åtagande gentemot beställaren. Någon ytterligare leverans kommer inte att ske. Entreprenören får även anses ha en redovisningsskyldighet gentemot beställaren som visar hur mycket som är upparbetat utav erhållna förskott. Att eventuella krav som framkommer i en sådan slutavräkning kan komma att regleras mellan entreprenörerna föranleder inte någon annan bedömning. För erhållna a conto-betalningar och förskott ska mervärdesskatten beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldigheten för dessa inträdde. På eventuella tillkommande krav beräknas skatten efter den skattesats som gäller vid faktureringstillfället.

Redovisningsskyldigheten inträder i samband med entreprenörens slutfakturering. I normalfallet blir detta aktuellt för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

2.3 Överlåtelse av enstaka entreprenad

Tillvägagångssättet blir i allmänhet detsamma vid överlåtelse av en enstaka entreprenad. Något bokslut behöver naturligtvis inte upprättas i samband härmed, men en vinstavräkning ska i normalfallet göras av den avyttrade entreprenaden. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten blir i dessa fall inte annorlunda än vad som redovisats i föregående avsnitt.

Antag att förutsättningarna är följande.

Entreprenör B inträder i entreprenör A:s ställe och godkänns av beställaren som därmed medger att B fortsätter As resterande del av entreprenaden på i övrigt lika villkor som A. Ett nytt entreprenadavtal kan i och med detta anses ha ingåtts mellan B och beställaren. A har levererat vad denne ska och är löst från kontraktet i och med att B träder in och godkänns av beställaren.

Av RSV:s rekommendationer gällande värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse m.m. (RSV Dt 1991:25) framgår bl.a. följande under avsnitt 6.

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtagande föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra, utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående.

A är redovisningsskyldig för den skatt som belöper på vad som är upparbetat vid överlåtelsetillfället. A ska då i enlighet med 16 § GML [numera 11 kap. 1 § ML] lämpligen ställa ut en mervärdesskattebärande faktura på beställaren, då åtagandet är avslutat för As vidkommande.

B blir redovisningsskyldig för sin del av entreprenaden enligt de regler som gäller för byggföretag i allmänhet.

I vissa fall kan förekomma att ersättning utgår för övertagande av en pågående entreprenad. Till den del Bs eventuella ersättning till A avser övertagande av fordran gentemot beställaren föreligger ingen mervärdesskattepliktig omsättning. Någon mervärdesskatt ska då inte tas ut med anledning härav. Om B däremot av A övertar annan vara eller tjänst som är skattepliktig blir denna del av överlåtelsen skattepliktig enligt vanliga regler. Fråga kan dock vara om sådan överlåtelse för vilken undantag från skatteplikt föreligger i enlighet med 8 § 18 GML [numera 3 kap. 25 § ML].”

Slutredovisning av en entreprenad

När det gäller slutredovisning av en entreprenad (andra belopp än förskott och a conton) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § ML.

God redovisnings-sed

Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Det innebär, vad avser byggbranschen, i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 04 en regel som säger att dylika arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering. Vidare hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8.2 vad avser resultatavräkning och god redovisningssed.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978 men bokfördes först i nästföljande månad. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Mervärdesskatten enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

Huvuddel eller etapp

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 04. Begreppet etapp är mer formlöst än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

KR i Jönköping har i dom 2002-01-14, mål nr 3744–3745-1999, i mål om skattetillägg funnit, att en entreprenad, som avsåg uppförande av tre broar, utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som var hänförliga till de två broar som kunde tas i bruk efter slutbesiktningen inföll redovisningsskyldigheten senast två månader från slutbesiktningen.

LR i Mariestad har 2001-09-26, mål nr 1879–1880-00, avgjort två mål avseende markarbeten. I det ena målet hade företaget i

fråga åtagit sig att dels färdigställa en markyta för byggnation, dels efter det att byggnaden uppförts av en annan entreprenör, anlägga parkeringsplatser samt planteringar. I det andra målet hade företaget åtagit sig att anlägga vatten- och avloppsledningar åt en kommun. Efter det att ledningarna hade tagits i bruk av kommunen i september 1998 återstod arbeten med anläggning av gräsmatta samt asfaltering. På grund av väderförhållanden utfördes dessa arbeten inte förrän våren 1999. LR bedömde att båda projekten fick anses bestå av två avskiljbara etapper.

Se även ovan refererade domar från KR i Göteborg avseende slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd.

Indexreglering

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar utgör en del av entreprenaden och ska således ingå i beskattningsunderlaget. Ibland utgår index som a conto-belopp, men vanligtvis som en del i slutfakturan. Indexets karaktär styr om det ska beskattas enligt a conto-reglerna eller enligt reglerna för slutfaktura.

Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus

Ändrings- och tilläggsarbeten som har en direkt koppling till entreprenaden samt bonusbelopp (som erhålls för exempelvis gott utfört arbete) anses utgöra del av entreprenaden och redovisas som del av denna. Om ändrings- och tilläggsarbeten inte anses vara en del av entreprenaden ska mervärdesskatt, som belöper på dessa arbeten, redovisas såsom för ett särskilt åtagande.

Ändrings- och tilläggsarbeten regleras i 2 kap. 3–8 §§ AB 04.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis gäller att förskott och a conto beskattas senast två månader efter godkänd slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om mervärdesskatt inte debiterats löpande. Om beställaren går i konkurs ska mervärdesskatt ändå redovisas på faktiskt uppburna betalningar. I de fall mervärdesskatt debiterats i förskotts- och a conto-fakturorna redovisas den enligt de allmänna bestämmelserna i ML. För resterande oreglerad del av entreprenader/byggtjänster gäller de allmänna bestämmelserna i ML. Skattskyldigheten inträder för denna del i allmänhet när prestationen är avslutad och godkänd. Slutfakturering och därmed redovisningsskyldighet ska ske enligt god redovisningssed. God redovisningssed i byggbranschen är att i nära anslutning till slutbesiktning utsända slutfakturan. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i

AB 04 en preskriptionstid om att fakturering måste göras inom sex månader från slutbesiktning. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

19.5 Byggnadsverksamhet i egen regi

Med egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggnadsverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Egenregiarbeten omfattar även exempelvis underhålls-, reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, dvs. uttag av byggtjänster och byggnadsvaror. Vid egenregiarbeten finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggnadsarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggnadsarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.

Egen regi eller entreprenad

Det förekommer att en byggnation startar upp som egenregiproduktion för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt bl.a. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrättsförening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel mellan byggföretaget och föreningen.

Följande tidsaxel kan illustrera en sådan problemställning.

Start byggnation	Överlåtelse fastighet	Byggnation klar

---------->

Egen regi	Entreprenad

Detta förhållande regleras inte i lagtexten. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller:

Det är vanligt att ett byggnadsföretag som bedriver nyproduktion för avsalu försäljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggnadsarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet skattskyldighet för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet ska bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje del för sig. Skatteverket anser därför att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egenregi under förutsättning att byggnationen i allt väsentligt framstått som egenregiproduktion. Det innebär att hela produktionen under dessa förhållanden får beskattas enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML. Reglerna om beskattningsunderlagets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir därmed tillämpliga.

Helhetsbedömning

En helhetsbedömning får således ske för att avgöra om byggnationen i allt väsentligt framstått som en egenregiproduktion dvs. hur stor del av den som skett före respektive efter överlåtelsen av fastigheten.

Byggnadsföretaget får dock avskatta varje del för sig enligt de olika beskattningsreglerna. Det måste i sådana fall finnas ett fullgott underlag för hur mervärdesskatten beräknats och hur den redovisats för de båda delarna.

KR i Stockholm har 2002-03-05, mål nr 4885-2000, bedömt att arbete som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad ska beskattas enligt reglerna för entreprenadverksamhet då endast en liten del av arbetet utförts i egen regi. Av projektets totala kostnader var endast en mindre del hänförliga till tiden före entreprenadkontraktens upprättande och de arbeten som hade utförts vid den tidpunkten var av begränsad omfattning. För att avgöra om en byggnation skett i egen regi eller på entreprenad måste en helhetsbedömning göras av omständigheterna i det aktuella fallet. Relevanta omständigheter är såväl tidsaspekten som kostnadsaspekten samt även vilka arbeten som faktiskt utförts före respektive efter det att entreprenadavtalen slöts. Det förhållandet att byggföretaget innehaft fastigheten en lång tid innan entreprenadavtal slutits saknade relevans.

Ombyggnad och försäljning av bostadsrätt

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111, uttalat att skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger för en verksamhet som innebär att oinredda vindar förvärvas i form av bostadsrätter som sedan, efter ombyggnad till lägenheter, försäljs. Anledningen är att det inte uppkommer någon skattepliktig omsättning i en sådan verksamhet. Skatteverkets

bedömning grundar sig på förutsättningen att byggföretaget kan förvärva bostadsrätterna innan byggnadsarbetena påbörjas och att det föreligger en rättsligt giltig upplåtelse av dessa till byggföretaget. Någon avdragsrätt föreligger då inte för förvärv av varor och tjänster till denna verksamhet.

19.5.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning vid egen regi enligt 2 kap. 7 § ML kommer i fråga när den som tillhandahåller byggtjänster åt andra i sin verksamhet utför sådana tjänster på egna fastigheter. Reglerna är olika för fastigheter som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

Enligt artikel 6.3 i sjätte direktivet får en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag behandlas som tillhandahållande av tjänst mot vederlag om mervärdesskatt på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig. Uttagsbeskattning ska enligt direktivet således inte ske när den skattskyldige skulle ha full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från annan skattskyldig. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § 3 st. ML om att uttagsbeskattning inte ska ske till den del tjänsterna hänför sig till en fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet har därför ansetts gälla både fastigheter som utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

De tjänster som omfattas av uttagsbeskattning är av följande slag

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt
- ritning, projektering, konstruktioner eller jämförliga tjänster.

Uttagsbeskattning ska göras både i samband med ny-, till- eller ombyggnad av egna fastigheter och i samband med reparation och underhåll.

Fastighet som utgör lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 1 st. ML

Fastigheter i byggnadsrörelse utgör i regel lagertillgångar, eftersom presumtionen är att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter som ett led i rörelsen. Detta gäller oavsett i vilken företagsform rörelsen bedrivs. Undantagna är fastigheter som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med

byggnadsrörelsen. En privatbostadsfastighet utgör inte tillgång i en byggnadsrörelse. Se vidare 27 kap. 4–5 §§ IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML avser såväl egna som upphandlade tjänster. Till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som erlagts för upphandlade tjänster.

Exempel

En förvaltningsfastighet (hyresfastighet) i en byggnadsrörelse omfattas till en del av frivillig skattskyldighet för lokalupplåtelse. Detta medför att uttagsbeskattning endast ska ske för byggtjänster till den del sådana utförs på de lokaler som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om uttagsbeskattning ska ske omfattar den såväl egna som upphandlade tjänster.

Fastighet som inte är lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 3 st. ML

Fastighet som inte utgör lagertillgång är fastighet som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Se vidare 27 kap. 5 § IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 3 st. ML omfattar endast de egna tjänster som byggföretaget tillför fastighet som är en tillgång i verksamheten. Även i detta fall gäller att till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte. Tillförs sådana tjänster fastigheten bedöms avdragsrätten för den ingående skatten för dessa enligt allmänna bestämmelser.

Exempel

I en byggnadsrörelse utförs egna byggtjänster på en fastighet som används till kontor i verksamheten. Viss upphandling sker också av byggtjänster till fastigheten. Då fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet ska de egna byggtjänsterna som tillförs fastigheten inte uttagsbeskattas. För de upphandlade tjänsterna föreligger avdragsrätt.

Se även exempel i avsnitt 19.7.

Visningshus

När byggföretag i egen regi uppför villabyggnader sker detta normalt för försäljning av byggnaderna. Efter färdigställandet och under tiden fram till försäljning visas huset för intresserade köpare. En sådan byggnad utgör inte ett s.k. visningshus i den betydelse som behandlas nedan.

Med s.k. visningshus avses sådan byggnad som inte uppförs för att säljas utan för att användas som visningsobjekt i marknadsföringssyfte för verksamheten. Att förhållandena är sådana får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. RR har i avgörandena RÅ 2003 ref. 100 I och II uttalat att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även för byggnad med karaktär av en bostad. Se vidare avsnitt 15.2.11.2. Om en sådan byggnad endast används för visningsändamål och såsom kontor, dvs. enbart för verksamheten och inget boende förekommer, bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt. Detta innebär då också att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML inte ska ske. Vid ändrad användning eller försäljning av visningshuset kan jämkningsreglerna enligt 8 a kap. ML bli tillämpliga.

Fastighetsförvaltning med egen personal

Det är vanligt att en yrkesmässig byggnadsverksamhet och egenregiarbeten kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML.

2 kap. 7 och 8 §§ ML kan med avseende på byggnads- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra då fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Beträffande uttagsbeskattning för fastighetsförvaltning, se avsnitt 19.6

19.5.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion

Allmänt

Vid uttag gäller i allmänhet att underlaget för beskattning utgörs av inköps- eller självkostnadspriset. Vid uttag av tjänst som avser fastighet utgörs beskattningsunderlaget av beloppet avseende nedanstående komponenter enligt särregeln i 7 kap. 5 § ML

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna,

– värdet av den skattskyldiges personliga arbete.

På detta underlag ska utgående skatt redovisas med 25 %. Den ingående skatten på köp av material, underentreprenader etc. är avdragsgill.

19.5.2.1 Nedlagda kostnader

Definition

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till en viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av en viss fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, utan som måste fördelas efter en viss schablon på olika förekommande projekt.

Direkta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader

– kostnader som avser såväl byggnadsmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,

– löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,

– socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,

– arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,

– mätningskostnader,

– anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet, maskinhyror till utomstående,

– kostnader för lejda transporter,

– kostnader för underentreprenader.

Indirekta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning är följande exempel på indirekta kostnader

– löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration, socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,

– byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
– kostnader för egna transporter,
– kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,
– verktygskostnader,
– räntekostnader,
– försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

Kostnader som inte ska inräknas

Vissa kostnader ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för

– markanskaffning,
– tomträttsavgäld,
– inteckningskostnad,
– ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande,
– fastighetsbildningskostnader,
– lagfartskostnader.

Projektorienterad redovisning

Bestämmelserna om att beskattningsunderlaget bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att redovisningen måste vara projektorienterad, dvs. bokföringen är så ordnad att beskattningsunderlaget kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt hänvisas till Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering – del 3 (SKV 336), avsnitt 8.2.

Fördelning av direkta kostnader

De direkta kostnaderna kan normalt fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om så inte är fallet får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

Fördelning av indirekta kostnader

De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader vid bestämmande av beskattningsunderlaget.

Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållandet mellan indirekta och direkta kostnader nästföregående beskattningsår. Denna relation – uttryckt i procent – bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.

Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten ligga i intervallet 5–7 %. Detta grundas på uppgifter från byggentreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar, RSV Dt 1983:2. De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

19.5.2.2 Räntor

Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a conto-betalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning.

Motsvarande bör gälla även vid byggnation i egen regi. Skattskyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt ska då inte ingå i beskattningsvärdet för därefter uttagna tjänster (se prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.

Ränta på eget kapital uttagsbeskattas

Däremot ska skälig ränta på det egna (ej lånade) kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager räknas in i beskattningsunderlaget. I 7 kap. 5 § ML har detta beräkningssätt uttryckts som beräknad ränta.

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital hänförligt till maskinen redan i de indirekta kostnaderna och något ytterligare påslag för ränta hänförligt till maskinen ska inte ske. Företag som däremot inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för

indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m.

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller följande beträffande ränteberäkning:

I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital ej kan beräknas utan större svårigheter bör – med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten – räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

19.5.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader

Eget arbete

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna.

Beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet som enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. Värdet av eget arbete är ingen kostnad i företaget men utgör en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad och ska därför inte ingå i ränteberäkningen.

När verksamheten bedrivs i ett AB blir värdet av delägares arbete beskattat, som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

Fördelning av indirekta kostnader

Utredning bör göras hur stor del av de nedlagda kostnaderna som belöper på kostnader som inte ska medräknas i beskattningsunderlaget (jfr utgifter enligt grupp 1 nedan vilka normalt är att hänföra till utlägg vid entreprenadarbeten) och sådana kostnader som ska uttagsbeskattas. De indirekta kostnaderna är ofta i sin helhet hänförliga till grupp 2.

Sammanställningen nedan utgör exempel på kostnadsfördelning i byggnadsverksamhet som utförs i egen regi.

Kostnadsslag
Grupp 1
Markanskaffning Fastighetsbildning Tomträttsavgäld Inteckning Ränta på byggnadskreditiv och motsv. Evakuering Gatukostnadsbidrag Anslutningsavgifter
Grupp 2
Projektering Yttre markarbeten Yttre ledningar för va, el och tele Andel i indirekta kostnader Husschakt Husbyggnad Installationer i byggnader Målning Sådd och plantering av tomtmark
Grupp 3
Utrustning, inredning o.d. som enligt ML inte räknas som fastighetstillbehör

19.5.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi

Skattskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten inträder i princip skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Detta betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i, när målarfärgen appliceras på väggen osv. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion (1 kap. 3 § ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

Skatteverket anser att vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till

sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

Om det inte är fråga om en yrkesmässig byggnadsverksamhet eller om tjänsterna inte till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i takt med att uttag sker (1 kap. 3 § och 13 kap. 12 § ML).

Ny-, till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Mervärdesskatteredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomsttaxeringsreglerna. Dominerar reparationsandelen ska således redovisning av mervärdesskatt ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten nedlagts.

Gränsdragningen mellan reparation/underhåll eller ombyggnad är oftast svår. Det är dock karaktären av de utförda arbetena som är avgörande.

Kunna tas i bruk

Vad som ska förstås med att en fastighet har ”kunnat tas i bruk” har inte närmare definierats. Följande tillämpning bör gälla enligt Skatteverkets mening.

Om ett småhus eller en annan byggnad ska färdigställas enligt en kommande köpares önskemål kan redovisningsskyldigheten anstå till dess färdigställandet har skett, under förutsättning att de återstående kostnaderna inte är obetydliga.

Om ändamålet med uppförandet är att sälja ett ”skalfärdigt hus” där köparen sedan färdigställer detta får inte redovisningsskyldigheten skjutas upp i avvaktan på färdigställandet.

I övrigt torde en fastighet kunna tas i bruk då den är klar för inflyttning eller klar för sitt ändamål. Om vissa delar kvarstår, t.ex. yttre arbeten som trädgårdsarbeten och gångbanor, ska fastigheten ändå anses ha tagits i bruk.

Som tumregel för uttrycket ”kunnat tas i bruk” kan en färdigställande- respektive inflyttningsgrad om 75–80 % användas.

Etapp

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i prop. 1978/79:33 s. 139 uttalat följande:

> ”Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställts i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten ska inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för

uppburna förskott och a conto-likvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper."

Uttagsbeskattning bör grunda sig på av byggföretaget upprättad projektredovisning. Om projektredovisning saknas måste annan tillförlitlig sammanställning finnas. Kan uttagsbeskattningen inte beräknas tillförlitligt utifrån bokföring eller övriga sammanställningar kan den i stället fastställas efter skälig grund.

Konkurs

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare hade inträtt. Se vidare avsnitt 18.

Angående försäljning av fastighet med oavslutade egenregiarbeten, se avsnitt 19.5.

19.5.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi

Särskild handling över gjorda uttag

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående skatt för en köpare av en fastighet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en handling av säljaren. Enligt 8 kap. 19 § 1 st. ML ska ett byggföretag som säljer en fastighet, som utgör en lagertillgång i byggnadsverksamheten och som inte har tagits i bruk av säljaren, utfärda en handling vid försäljningen. Handlingen ska utfärdas endast om köparen begär det. Av handlingen ska framgå den utgående skatt som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten (8 kap. 19 § 2 st. ML).

För att skatten ska vara avdragsgill, enligt 8 kap. ML, eller medföra rätt till återbetalning, enligt 10 kap. ML, för köparen krävs givetvis att fastigheten används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

19.5.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi

När en fastighet som ingått i byggnadsrörelsen föranlett uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML får enligt 8 kap. 4 § 6 p. ML avdrag göras hos byggnadsföretaget om fastigheten senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet. På detta sätt möjliggörs även för en fastighetsägare som uttagsbeskattats för byggkostnad att få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i t.ex. skattepliktig uthyrning.

19.5.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll

Ackordskontroll

Fackförbundens ackordskontroll är normalt tjänster tillhandahållna förbundens medlemmar. Arbetsgivaren utbetalar ersättning (mätnings- och granskningsavgifter) för den anställdes räkning och gör sedan ett avdrag på lönen. Det förhållandet att arbetsgivaren åtar sig att betala avgifterna medför inte att tjänsterna utgör en anskaffning i verksamheten. Arbetsgivaren har därför normalt inte avdragsrätt för den mervärdesskatt som belöper på avgifterna, då det är den anställdes kostnad och inte arbetsgivarens.

19.6 Fastighetsförvaltning

Fastighetsförvaltning kan innefatta en mängd olika tjänster och prestationer. Det kan vara fråga om tekniska tjänster exempelvis byte, underhåll och mindre reparationer, men också kamerala uppdrag t.ex. administration av hyresuppbörden. Även fastighetsskötsel i form av städning och renhållning är fastighetsförvaltande arbetsuppgifter. Omsättning av samtliga dessa tjänster omfattas av skatteplikt enligt ML.

Nämnda fastighetsförvaltningstjänster kan upphandlas av fastighetsägaren eller utföras av denne själv genom anställd personal. Det är inte ovanligt att större fastighetsägare som kreditinstitut, kommuner och byggföretag sköter hela sin fastighetsförvaltning med egen personal, s.k. egen regi.

En fastighetsägare som handlar upp olika tjänster till sin fastighetsförvaltning får betala mervärdesskatt på de upphandlade tjänsterna. Mervärdesskatten är inte avdragsgill hos fastighetsägaren om inte fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet. För den som äger och förvaltar t.ex. bostadsfastigheter eller fastigheter som hyrs ut till hyresgäst som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet finns inte förutsättningar för frivillig skattskyldighet och mervärdesskatten på de upphandlade tjänsterna blir därför en kostnad i fastighetsägarens verksamhet.

RR har i RÅ 1994 not. 302 fastslagit att redan innehavet av en näringsfastighet konstituerar yrkesmässig verksamhet och följaktligen skattskyldighet för uttag. Fråga var om en stiftelse som bedrev en verksamhet som i sig inte utgjorde näringsverksamhet.

Konkurrens-neutralitet

I det fall tjänsterna utförs med egen personal skulle – i avsaknad av särskilda regler – någon kostnad för mervärdesskatt för arbetskostnaderna inte uppkomma. För att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi har man därför infört regler om uttagsbeskattning i vissa fall när tjänsterna utförs i egen regi.

Komplementärs fastighetsförvaltningstjänster

RR har i dom 2005-02-17, RÅ 2005 ref. 19, fastställt ett förhandsbesked om en komplementärs fastighetsförvaltningstjänster. SRN hade funnit att en komplementärs kamerala förvaltning och fastighetsförvaltning, för kommanditbolags räkning, inte medför att några tjänster i mervärdesskattehänseende har omsatts och att skattskyldighet till mervärdesskatt inte heller uppstår för verksamheten. Enligt bolagsavtalet ska komplementären ensamt svara för förvaltningen av kommanditbolagens fastigheter samt sköta deras administrativa göromål. Den kamerala förvaltningen och fastighetsskötseln ansågs omfattade av komplementärens förvaltning av kommanditbolagens angelägenheter i egenskap av bolagsman. Därför var de belopp som uppbars att anse som del i bolagens resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolagen för några tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet. Utöver förvaltningen av ”egna” fastigheter skulle komplementären tillhandahålla fastighetsförvaltningstjänster till utomstående.

Därefter har SRN i ett förhandsbesked 2005-06-23 funnit att bolagsmäns tillhandahållande av byggnadsarbeten m.m. åt ett handelsbolag utgör omsättning i bolagsmännens egna verksamheter. AB A och AB B bedriver omfattande verksamhet inom områdena byggnadsentreprenad respektive fastighetsproduktion och fastighetsförvaltning. Bolagen avser att samverka vid uppförande av en bostadsbyggnad. För uppförandet erhåller delägarna ersättning av medel som upplånats från externa långivare eller en av delägarna. Bolagsmännen ansågs handla enskilt för egen räkning gentemot bolaget och inte som förvaltande i bolagets verksamhet. Vad bolagsmännen uppbar för sina tillhandahållanden ansågs inte vara del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för tillhandahållna varor och tjänster. Sökanden överklagade förhandsbeskedet, men återkallade senare sin talan.

Se även i avsnitt 9.3 om vinstandelar från kommanditbolag.

Redovisnings-skyldighetens inträde

Vid fastighetsförvaltning inträder tidpunkten för redovisningsskyldigheten enligt allmänna bestämmelser (13 kap. 12 § ML). Detta innebär att uttagen ska redovisas successivt i takt med att de äger rum.

Uttagsbeskattning

Följande arbeten ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML när de utförs i egen regi, dvs. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel.

För byggföretag, utan utåtriktad byggnadsverksamhet, kan därför denna bestämmelse bli tillämplig t.ex. när byggnad renoveras/uppförs för försäljning.

Arbeten som avser den ekonomiska förvaltningen, dvs. hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete, omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning.

RR har i två domar 2004-06-09, RÅ 2004 ref. 36 och RÅ 2004 not. 116, bedömt om vissa arbetsuppgifter som utförs av anställd personal ska föranleda uttagsbeskattning enligt bestämmelser i GML vilka motsvaras av nuvarande 2 kap. 8 § ML. Av domskälen i de båda domarna framgår att syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att skapa neutralitet mellan arbeten i egen regi och upphandlade arbeten (prop. 1989/90:111 s. 92). Det framgår av artikel 6.3 i sjätte direktivet att enligt EG-rätten är det grundläggande kravet för att upprätthålla bestämmelser om uttagsbeskattning att en snedvridning av konkurrensen därmed hindras. Enligt RR:s mening innebär detta att det inte kan komma i fråga att uttagsbeskatta tjänster som inte kan (separat eller som en del av en entreprenad) upphandlas från utomstående. Mot bakgrund av det angivna syftet med bestämmelserna måste dessa anses omfatta även tjänster som utgör en del av eller ett led i utförandet av sådana tjänster som anges i bestämmelserna. Kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning ska inte föranleda uttagsbeskattning.

Målet RÅ 2004 ref. 36 gällde en bostadsstiftelse. Denna hade anställd personal som tog fram beslutsunderlag för planerade

ny-, till- och ombyggnader, utförde allmän planering i energifrågor och detta arbete utgjorde underlag för beslut avseende energi- och miljöfrågor. Vidare hade stiftelsen personal som ansvarade för hyresgäststyrt underhåll, utvändigt underhåll och utförde besiktningar vid hyresgästs avflyttning. RR uttalade att de arbetsuppgifter som avsåg framtagande av beslutsunderlag för planerade ny-, till- eller ombyggnader och energiplanering utgör en del av eller ett led i utförandet av byggnads- och anläggningsarbeten m.m. RR ansåg däremot att arbete med hyresgäststyrt underhåll, utvändigt underhåll och besiktningar vid hyresgästs avflyttning närmast är att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i stiftelsens egen fastighetsförvaltning.

Det andra målet, RÅ 2004 not. 116, gällde ett bolag som med anställd personal utförde arbete avseende byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar. Vidare hade bolaget personal för besiktningarna som utförs i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakterna med entreprenörer. RR uttalade att de arbetsuppgifter som betecknats som byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar utgör en del av eller ett led i utförandet av byggnadsarbeten, fastighetsskötsel m.m. och därför omfattades av uttagsbeskattning. RR ansåg däremot att besiktningarna som utförs i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakterna med entreprenörer närmast är tjänster att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgör ett led i bolagets egen fastighetsförvaltning.

Tjänster som har ett direkt samband med byggnation, reparation och anläggningsarbeten som utförs med egen personal omfattas således av uttagsbeskattningen. Exempel på detta är byggledning, projektering och projektledning. Motsvarande gäller för framtagande av underlag för planerade byggnads- eller anläggningsarbeten. Fastighetsskötares konkreta arbete med reparation och underhåll av fastighet är också sådan teknisk förvaltning som ska ingå i uttagsbeskattningen.

Till kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning hänförs arbete som avser hyresuppbörd, hyresavtal, förhandling med hyresgäster, avläsning av vatten och el, bokföring, betalning av fakturor m.m.

För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts

och de därmed förenade kostnaderna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader avseende den tekniska förvaltningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen. Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskyldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokalerna uttagsbeskattas exempelvis inte.

Lönekostnad 150 000 kr

Uttagsbeskattning kan endast ske om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger 150 000 kr för beskattningsåret.

KR i Sundsvall har i dom 2000-03-22, mål nr 1410- och 1417-1997, ansett att hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget, även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet. RR beslutade 2002-11-15 att inte meddela prövningstillstånd. KR i Jönköping har i dom 2004-12-02, mål nr 157-158-02, ansett att en lönebidragsanställd på grund av sitt handikapp inte utfört fastighetsskötsel. I KR:s dom behandlas inte frågan om ett lönebidrag ska reducera beskattningsunderlaget. Domen kan med hänsyn till detta och de speciella omständigheterna inte anses vägledande för andra fall när lönebidrag utgår.

RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1995 ref. 60, ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget. Vad gäller beräkningen av 150 000 kronorsgränsen har RSV i skrivelse 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, uttalat följande:

> ”De avgifter som avses är inte endast arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift.”

I specialmotiveringen i prop. 1989/90:111 s. 214 uttalas följande:

> ”Beloppsgränsen avser givetvis sammanlagda lönekostnaden vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader.”

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 % där det

aktuella beloppet uppgår till 130 000 kr. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda beloppet uppgår till 160 000 kr varav A:s andel härav utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 170 000 kr (130 000 + 40 000), dvs. överstiger 150 000 kr bör uttagsbeskattning ske för A:s vidkommande. En förutsättning vid beräkningen av underlaget bör således enligt Skatteverkets mening vara att de olika fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

Ej uttagsbeskattning i vissa fall

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet som är tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller medför rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Uttagsbeskattning kan således bli aktuell hos i princip alla fastighetsägare som i egen regi låter utföra arbeten på en fastighet som är näringsfastighet.

Uttagsbeskattning ska således inte ske för arbeten på en fastighet eller fastighetsdel som omfattas av frivillig skattskyldighet. Uttagsbeskattning ska heller inte ske när arbetena utförs på en fastighet som fastighetsägaren använder i en verksamhet som medför skattskyldighet eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av mervärdesskatt föreligger, exempelvis kontors-, affärs- och fabriksfastigheter. Detta beror på att ingående skatt på upphandlade tjänster till sådana fastigheter är avdragsgill.

Uttagsbeskattning träffar således främst arbeten på bostadsfastigheter och på lokaler som inte omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. Det noteras att del av fastighet kan omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattningen omfattar t.ex. också en kommuns arbeten i egen regi om arbetena avser stadigvarande bostad med undantag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387) (jfr 3 kap. 29 § 2 st. ML).

RR har i dom 2004-05-24, RÅ 2004 not. 94, fastställt ett förhandsbesked om uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Frågan var om uttagsbeskattning ska ske för tjänster som utförs på fastighet som till en del omfattas av frivillig skattskyldighet. SRN hade uttalat att förutsättning föreligger för uttagsbeskattning till den del fastighet används för uthyrning som inte medför skattskyldighet. Det förhållandet att andra delar av

fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet hindrar alltså inte att uttagsbeskattning ska ske.

Uttagsbeskattningen kan ske enligt två metoder.

Metod I

Den ena metoden, metod I, innebär att fastighetsägaren redovisar utgående skatt på ett på visst sätt beräknat värde av de utförda arbetena. Används denna metod får fastighetsägaren avdrag för ingående skatt på material, tjänster m.m. som förvärvats för arbetet. Avdrag medges också för ingående skatt på maskiner och andra inventarier i den mån de använts för arbetena. Avdrag medges t.ex. för ingående skatt avseende inköp av gräsklippare vid inköpstillfället trots att utgående skatt beräknas på värdeminskningen för varje år.

Den s.k. SABO rekommendationen

RSV har i skrivelse 1999-10-04, dnr 9442-99/901, uttalat att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna. Vidare uttalas att RSV inte till någon del sanktionerat den s.k. SABO-rekommendationen.

Beskattningsunderlag enligt Metod I

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter enligt 7 kap. 5 § 1 st. ML

1. nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader hänförliga till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Köpta fastighetstjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Andra köpta tjänster såsom reparation av maskin eller dylikt är kostnadselement som däremot ska räknas med. Avdrag medges för den ingående skatten på dessa kostnadselement.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 % av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt Skatteverkets mening i flertalet fall anses vara rimlig. Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten. Motsvarande gäller när delägare i enkelt bolag eller HB utför arbete på bolagets fastighet. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i beskattningsunderlaget. När fastigheten ägs av ett AB blir värdet av delägares arbete beaktat, som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

På det beräknade underlaget ska utgående skatt redovisas med 25 %. Den ingående skatten på köp av material och annat är avdragsgill under förutsättning att kostnadselementet ska ingå i beskattningsunderlaget.

Metod II

Den andra metoden, metod II, för uttagsbeskattningen är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § 2 st. ML.

Beskattningsunderlag enligt Metod II

Om fastighetsägaren begär det får enligt denna metod beskattningsunderlaget bestämmas till lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat de skatter och sociala avgifter som grundas på lönekostnaderna. På detta underlag ska utgående skatt redovisas med 25 %.

Används metod II får avdrag inte, till skillnad för vad som gäller vid tillämpningen av metod I, göras för ingående skatt på material, maskiner etc. Detta framgår av 8 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML.

19.7 Exempel

Exempel 1

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Egen fastighet, som utgör tillgång i rörelsen och i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten, tillförs byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster. Eftersom fastigheten är en tillgång, som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten, sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet, som utgör sådan tillgång, uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall. Bolaget har avdragsrätt för ingående skatt på förvärvade tjänster.

Hade fastigheten bara till viss del nyttjats i verksamhet som medför skattskyldighet skulle däremot uttagsbeskattning skett för egenproducerade tjänster hänförliga till övrig del. Avdragsrätt hade inte förelegat för mervärdesskatten på köpta tjänster till sistnämnda del.

Exempel 2

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. I tider av lågkonjunktur förvärvar bolaget mark och uppför i egen regi byggnader för försäljning. Vissa byggnadsarbeten utförs av underentreprenörer.

Eftersom fastigheterna är att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen ska bolaget uttagsbeskattas för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående skatt på förvärvade byggtjänster.

Exempel 3

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör lagertillgångar enligt inkomstskattelagen. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret 150 000 kr.

När respektive byggnad är färdigställd och bolaget uttagsbeskattats för byggtjänsterna ingår fastigheten inte längre i verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget ska då uttagsbeskattas för fastighetsförvaltning eftersom sådana tjänster tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Exempel 4

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter genom underentreprenörer restaurera egna fastigheter inför framtida försäljningar.

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas för eventuell fastighetsförvaltning om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Exempel 5

Husrenoverarna HB bedriver ingen utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal uppföra en byggnad för försäljning.

Bolaget ska uttagsbeskattas för uppförandet av byggnaden om lönekostnad under beskattningsåret för egen anställd personal för detta arbete tillsammans med eventuell övrig fastighetsförvaltning avseende bolagets fastigheter, som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet, överstiger 150 000 kr.

20 Fastighetsområdet

20.1 Allmänt

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet undantas enligt 3 kap. 2 § ML från mervärdesskatteplikt. Detta innebär att som grundregel gäller att det inte ska tas ut någon mervärdesskatt vid uthyrning av fastighet eller vid försäljning av fastighet.

Från detta undantag i fråga om skatteplikt finns dock en mängd avsteg, vilka innebär att fastighetsöverlåtelsen, när fråga är om verksamhetstillbehör, växande skog m.m. eller upplåtelsen av nyttjanderätt eller annan rätt till fastighet ska beläggas med mervärdesskatt. Dessa situationer avseende skattepliktiga fastighetsupplåtelser och överlåtelser finns uppräknade i 3 kap. 3 § ML.

I det följande redogörs dels för olika gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid bedömningen av huruvida undantaget från skatteplikt är tillämpligt eller inte. Dels beskrivs olika skattepliktiga fastighetstransaktioner och fall där en blandning av skattepliktiga och skattefria tillhandahållanden sker.

När det gäller skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler, med frivillig skattskyldighet, hänvisas till avsnitt 21. Nedan beskrivs i korthet endast de grundläggande principerna för detta system.

Bedömning av omsättningsland när det gäller fastighetstjänster sker enligt 5 kap. 4 § ML. Därav framgår att om fastigheten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Allt under förutsättning att tjänsten har en direkt anknytning till en viss fastighet. Se vidare avsnitt 11.3.1.

20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatte-

plikt enligt 3 kap. 2 § ML. Av avsnitt 20.3 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

Sjätte direktivet

Bestämmelser om skattefrihet för transaktioner avseende fastighetsupplåtelser finns i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Av rättspraxis framgår att undantagsbestämmelsen ska tolkas restriktivt (jfr EG-domstolens domar C-326/99, Stichting Goed Wonen och C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland samt C-284/03, Temco Europe). När det gäller uthyrningsbegreppet framgår också av dessa domar att civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse och att det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Av domarna kan alltså utläsas att ifrågavarande begrepp är ett gemenskapsrättsligt begrepp. I målet C-284/03, anför EG-domstolen att det vid bedömning av frågan om ett uthyrningsavtal eller ett annat avtal föreligger ska prövas huruvida avtalen, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag, som fastställs utifrån avtalstiden eller huruvida dessa avtal i stället innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras annorledes. Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 5.2 och 19.2.

Värme, vatten m.m.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet omfattar enligt 3 kap. 2 § 2 st. ML också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och TV-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Detta innebär att en fastighetsägare inte genom särdebitering kan belägga ersättning för energi m.m. med mervärdesskatt.

Frikraft/Fallrätt

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

RR har i RÅ 1996 ref. 10 fastställt SRN:s förhandsbesked avseende frikraft. Domen innebär att fullgörande av åtagande av frikraft inte medför skattskyldighet enligt ML. Domen innebär också att s.k. avlösning med engångsbelopp inte anses utgöra omsättning i mervärdesskattehänseende. En sådan åtgärd medför därför inte heller skattskyldighet enligt ML. Av domen bör vidare kunna dras den slutsatsen att en fastighetsägares tillhandahållande av fallrätt inte utgör skattepliktig omsättning.

20.2.1 Upplåtelse av fastighet

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

I de flesta fall torde det inte föreligga några svårigheter att avgöra om tillhandahållandet avser fastighetsupplåtelse eller inte. En transaktion kan innehålla ett tillhandahållande av såväl fastighet som t.ex. speciella inventarier eller andra specifika tjänster (sammansatt transaktion). Detta gör det nödvändigt att ta ställning till om transaktionen ska beskattas helt, delvis eller inte alls.

Klart åtskilda prestationer

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

Huvudsakligt tillhandahållande

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

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

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

Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt före-

ligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.

Vid sådana upplåtelser där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande hänvisas till avsnitt 20.2.4.

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

Lease-leaseback av fastighet

I ett förhandsbesked 1999-01-19 har SRN ansett att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal inte kan anses som upplåtelse av fastighet och inte heller som omsättning av någon annan tjänst. RR har i RÅ 2000 not. 172 till skillnad mot SRN funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. Se vidare avsnitt 7.3.

Bostäder på fartyg

SRN har i ett förhandsbesked 2003-04-25 ansett att uthyrning av bostäder ombord på fartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. Uthyrningen ansågs inte hänförlig till upplåtelse av hyresrätt till fastighet.

Bostadsmoduler

SRN har i förhandsbesked 2004-06-18 funnit – vid bedömningen av frågor kring ett bolags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning till s.k. tröskelboende – att bostadsmodulerna skulle betraktas som fastighet och att uthyrningen till kommunen skulle utgöra en inte skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. RR har i dom 2005-06-17, mål nr 4129-04, fastställt förhandsbeskedet.

Ersättning för att ingå hyresavtal

EG-domstolen har i dom i målet C-409/98, Mirror Group, uttalat att en hyresgäst som mot ersättning ingår avtal med fastighetsägaren om att bli hyresgäst inte tillhandahåller fastighetsägaren någon från skatteplikt undantagen fastighetstjänst. I stället kan ersättningen anses avse tillhandahållande av annan tjänst, t.ex. reklam.

Målet avsåg en fastighetsägare som betalade ersättning för att få hyra ut en del av fastighet till ett prestigefyllt företag i syfte att göra fastigheten mer attraktiv för andra hyresgäster.

EG-domstolen konstaterade vidare, i samma mål, att detsamma gäller i fråga om ersättning som fastighetsägaren utger till en person som ingår optionsavtal om att hyra en del av fastighet.

Detta gäller även om hyresgästen utnyttjar optionerna och accepterar att ingå hyresavtal i utbyte mot den aktuella ersättningen som till dess varit insatt på särskilt konto hos hyresgästen. Domstolen har i det aktuella fallet särskilt poängterat att hyresgästen vid betalningstillfället inte sedan tidigare hade någon rätt att disponera någon del av fastigheten.

Av domen kan utläsas att det inte är alla tjänster som medför att nyttjanderätt till fastighet uppkommer, ändras, överlåts eller upphör, som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt i sjätte direktivet. Det krävs att ett uthyrningsförhållande redan föreligger vid den tidpunkt som ersättningen utges.

Ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet

EG-domstolen har i dom i målet C-63/92, Lubbock Fine, konstaterat att den tjänst en hyresgäst tillhandahåller en fastighetsägare, genom att avstå från ett existerande hyresavtal mot ekonomisk ersättning, inte utgör en skattepliktig omsättning. Uthyrningen av den aktuella fastigheten var undantagen från skatteplikt och enligt EG-domstolen ska i sådant fall ett avstående från hyresavtalet behandlas på samma sätt.

Förbindelse att överta hyresavtal

I målet C-108/99, Cantor Fitzgerald, betalade en befintlig hyresgäst, Wako, en ersättning till Cantor Fitzgerald för att det senare företaget skulle överta det hyresavtal som Wako hade ingått med hyresvärden. EG-domstolen uttalade att ersättning som en hyresgäst betalar ut till en person, som inte tidigare har någon rätt att disponera fastigheten, för att denne ska överta en hyresrätt inte omfattas av undantaget från skatteplikt rörande fastighetsupplåtelser.

Uppställning av automat

Målet C-275/01, Sinclair Collis, gällde frågan om en lokalinnehavare som upplåter en rätt att installera och driva cigarettautomater i en lokal därmed kan anses hyra ut fast egendom enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet. Avtalet mellan parterna fastställde inte någon bestämd yta eller plats i lokalen på vilken automaterna skulle installeras. Automaterna kunde flyttas alltefter lokalinnehavarens önskan så länge som placeringen gjorde det möjligt att säkerställa största möjliga försäljning. Avtalet gav inte ägaren av automaterna en rätt att kontrollera eller begränsa tillträdet till platsen på vilken automaterna fanns. Den rätt som automatägaren hade till tillträde till automaterna begränsades till affärslokalernas öppettider och kunde inte utnyttjas utan lokalinnehavarens samtycke. Samma förhållande gällde tredjemans tillträde till automaterna. EG-domstolen ansåg inte att det var fråga om uthyrning av fast egendom. Avtalet fick

i stället anses avse en tjänst som innebar en rätt att med ensamrätt sälja cigaretter i lokalen.

Privat nyttjande

EG-domstolen har i C-269/00, Seeling, ansett att privat bruk av en byggnad som tillhör den skattskyldiges rörelse inte omfattas av undantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet. EG-domstolen motiverade sitt ställningstagande med att uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i huvudsak består av att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den. Ett privat nyttjande av en byggnad uppfyller inte dessa villkor. Privat bruk utmärks nämligen av att det saknas avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att ta bostaden i besittning och att utesluta andra från den.

Bakgrund till frågeställningen i EG-domstolen var en tvist mellan Seeling och den tyska skattemyndigheten. Seeling hade uppfört en byggnad som delvis användes i mervärdesskattepliktig verksamhet, delvis som privatbostad. Seeling hade gjort avdrag för all ingående skatt belöpande på byggnaden och uttagsbeskattade i gengäld det privata nyttjandet. Den tyska skattemyndigheten ansåg att det privata nyttjandet var att jämställa med från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. Skattemyndigheten ansåg av den anledningen att avdragsrätt inte skulle föreligga för ingående skatt belöpande på den del av byggnaden som användes som privatbostad. Som framgår ovan instämde EG-domstolen inte i denna bedömning. Det bör i detta sammanhang framhållas att Sverige har ett avdragsförbud för ingående skatt hänförlig till en stadigvarande bostad (8 kap. 9 § ML). EG-domen kan dock bli tillämplig i fall då det privata nyttjandet inte avser en stadigvarande bostad.

20.2.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

Nedan redovisas exempel på sådana upplåtelser där fastigheten får anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

Sammanträdesrum m.m.

Vad gäller sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler torde det som regel vara fråga om lokalupplåtelser där inslaget av anordningar är obetydligt, varför sådana upplåtelser normalt undantas från skatteplikt. Uthyrningen kan falla under hyreslagen.

Korttidsuthyrning av gymnastiksal kan dock omfattas av skatteplikt, se vidare avsnitt 20.3.11.

Konferenslokal m.m.

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

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

Kontorshotell

I ett förhandsbesked 2002-01-08 har SRN uttalat att ett företags tillhandahållande av möblerade kontorsrum samt ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. De aktuella tjänsterna tillhandahölls mot en grundavgift som inkluderade tillgång till möblerade kontorsrum, telefonist, gemensam reception med receptionist, värme, luftkonditionering, belysning och el, städning, reparation och tillsyn av kontorsutrustning samt tillträde till kök, badrum samt kopieringsrum. SRN ansåg att de kontorstjänster som tillhandahölls mot en grundavgift inte efterfrågades i sig av förhyraren utan fick anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstod som underordnade denna. Angående stadigvarande uthyrning av utrymmen med självständig karaktär med frivillig skattskyldighet, se avsnitt 21.2.

Trottoar, gatumark, tomtmark m.m.

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

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

20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer

Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, m.m. Ett avtal om rörelsearrende torde i första hand få anses utgöra ett hyresavtal

och kan därför vara undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Om det i ett rörelsearrende ingår uthyrning av inventarier eller andra skattepliktiga tillhandahållanden såsom t.ex. upplåtelse av rättigheter, ska ersättningen normalt delas upp i en skattefri respektive en skattepliktig del. Se vidare avsnitt 22.1.

Lokaler utrustade för vård-verksamhet

I skrivelse 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111, har Skatteverket tagit ställning till om uthyrning av vårdlokaler med utrustning är en skattepliktig omsättning. Utöver behandlingsrum ingår tillgång till gemensamma utrymmen i uthyrningen. Rummen är utrustade med behandlingsbritsar och gemensamhetsutrymmena med tränings- och gymutrustning samt avancerad behandlingsapparatur. Enligt Skatteverkets bedömning kan tillgången till denna utrustning inte vara ett underordnat led i fastighetsupplåtelsen utan ska ses som ett separat tillhandahållande som är skattepliktigt. Om det utgår gemensam ersättning enligt avtalet ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna delas upp.

Bensinbolags upplåtelse av stationsbyggnad

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

Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m.

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

Torg- och marknadsplatser

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Av skrivelsen framgår att RSV ansåg att en uppdelning av beskattningsunderlaget mellan mark-upplåtelse och andra tjänster bör ske i de fall marken varken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller utgör ett underordnat led i tillhandahållande av annan tjänst. För att skatteplikt ska

föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artist-uppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster. Se även vad som sägs om festivaler i avsnitt 30.3.3.1.

Franchising

I ett förhandsbesked 1992-07-10 om franchising ansåg SRN att franchiseavgiften skulle delas upp i en del avseende beräknad hyra för lokaler och en del avseende ersättning för övriga tjänster. Den del av avgiften som avsåg beräknad lokalhyra skulle inte beläggas med mervärdesskatt. Se vidare avsnitt 22.

20.2.4 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led

I detta avsnitt lämnas vissa exempel på när upplåtelse av fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat tillhandahållande. Därvid måste flera faktorer beaktas:

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst och inte en skattefri fastighetsupplåtelse. Se även EG-dom C-275/01, Sinclair Collis, avsnitt 20.2.1.

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

Tvätt- och servicehallar

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

Arbetsplats med dator

SRN har i förhandsbesked 2004-06-15 ansett att tillhanda-hållande av s.k. ”Sidewalk Workstation”, vilket innebär att en plats med bord och stol samt en persondator med uppkoppling till Internet ställs till kunders förfogande i t.ex. trafik-terminaler, caféer med flera platser inte utgör omsättning av en

sådan tjänst avseende upplåtelse av rätt till fastighet som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Enligt nämndens mening var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internetuppkoppling. RR har i dom 2005-06-07, mål nr 4209-04, fastställt förhandsbeskedet.

Utrymme för spelverksamhet

KR i Jönköping har i dom 2005-09-07, mål nr 2945-03, funnit att upplåtelse av utrymme i restauranglokal för kasinospel är en mervärdesskattepliktig tjänst. I avtalet anges att restaurangföretaget upplåter en avgränsad del av lokalerna till kasinobolaget. Det anges dock inte någon bestämd yta av lokalen som upplåts och inte heller var i lokalen spelverksamheten ska få äga rum eller vilka rättigheter kasinobolaget har till lokalerna. Avtalet hindrar inte att restaurangföretaget upplåter lokalen för andra spelformer till andra bolag, vilket också har skett, eller för annan verksamhet så länge det inte inkräktar på kasinobolagets verksamhet.

I domskälen hänvisar KR till EG-domen C-275/01, Sinclair Collis, och anger att överenskommelsen inte innebär att restaurangföretaget upplåtit en hyresrätt eller annan nyttjanderätt till fastigheten. Enligt KR får överenskommelsen till övervägande del anses innebära att restaurangföretaget mot ersättning gett kasinobolaget ensamrätt att bedriva spelverksamhet i restauranglokalen, vilket är en tjänst som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt.

Festivaler

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Ett exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang som festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste ske i det enskilda fallet. Jfr avsnitt 30.3.3.1.

20.3 Ej undantaget från skatteplikt

Av föregående avsnitt framgår att upplåtelse av fastighet som huvudregel är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även för upplåtelser av fastighet. Av 3 kap. 3 § ML framgår i vilka fall skatteplikt

föreligger. Nedan redogörs för dessa fall i den ordning som de anges i lagen.

20.3.1 Verksamhetstillbehör

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör enligt 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML.

Av 1 kap. 11 § ML framgår att verksamhetstillbehör är fastighet. Vad som förstås med verksamhetstillbehör framgår av 12 § samma kapitel. Verksamhetstillbehör utgörs av annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten. Exempel på verksamhetstillbehör kan vara hyllor och skyltfönster i butikslokal, utrustning i konferensrum, kylaggregat i datorhallar och reklamskyltar.

Jfr avsnitt 19.2 där ML:s fastighetsbegrepp behandlas och bilaga 18 där det finns fler exempel på verksamhetstillbehör samt en definition av industritillbehör.

20.3.2 Växande skog m.m.

Omsättning är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller p. 3 (avsnitt 20.3.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

20.3.3 Jordbruksarrende m.m.

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete.

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

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

Jakt, fiske eller bete

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

Avverkningsrätt till skog

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnitt 4.5.4 och 18.4.6.

20.3.4 Rumsuthyrning

Hotellverksamhet, campingplatser

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skattesatsen är 12 %, se avsnitt 14.3.1.

Möblerade lägenheter, Hotellagen

I ett förhandsbesked 1998-06-15 har SRN ansett att uthyrning av möblerade lägenheter är skattepliktig rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. Sökandebolaget hyrde ut möblerade lägenheter till företag och organisationer och verksamheten omfattade cirka 90 lägenheter, utrustade för självhushåll. Telefon, sänglinne, handdukar och städning m.m. kunde tillhandahållas mot särskild avgift. Hyrestiden varierade mellan ett dygn och sex månader. I motiveringen uttalar SRN att avgörande för bedömningen av om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är inte om lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. I förhandsbeskedet åberopades EG-domen C-346/95, Blasi.

Lång- och korttidsuthyrning

SRN har i förhandsbesked 2000-10-04 besvarat ett antal frågor rörande skatteplikt för omsättningen beträffande ett bolags uthyrning av ett fritidshus.

Bolaget som bedrev en mervärdesskattepliktig försäljningsverksamhet uppförde en byggnad på egen fastighet för uthyrning. Såväl långtids- (ett år eller längre) som korttidsuthyrning till olika hyresgäster var aktuell. Sänglinne, handdukar och städning skulle kunna tillhandahållas mot särskild avgift vid korttidsuthyrning.

SRN ansåg med stöd av 3 kap. 3 § 2 st. ML att bolagets långtidsuthyrning direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning var skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. För att skattskyldighet ska föreligga krävs dock att fastighetsägaren ansöker om och beviljas så kallad frivillig skattskyldighet för uthyrningen (se avsnitt 21).

På frågan om bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet uttalade SRN, bl.a. med hänvisning till RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, att det avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är innehållet i och syftet med verksamheten. Eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är den enligt SRN:s mening att hänföra till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i mervärdesskattehänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten endast omfattade en fritidsbostad. SRN menade att detta ställningstagande var i överensstämmelse med sjätte direktivets bestämmelser i artikel 13 B b och b 1 och det principiella synsätt som uttrycks i EG-domstolens dom den 12 februari 1998 i förhandsavgörandet C-346/95, Blasi.

SRN anser alltså att en uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör stadigvarande bostad och att uthyrningen i det fall som ovan beskrivs omfattas av skatteplikt.

Ett annat förhandsbesked 2001-11-21, avser ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag. Lägenheterna skulle användas som komplement till hyresgästens (hotellföretagets) sedvanliga rumsuthyrning i hotellverksamhet. SRN ansåg att uthyrningen utgjorde skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. RSV överklagade inte förhandsbeskedet i denna del.

Ett hotellföretags eller ett stuguthyrningsföretags skattskyldighet omfattar även uthyrning av lägenheter och stugor som hotellföretaget hyrt av privatpersoner eller övriga som inte är skattskyldiga. En förutsättning härför är att det för hyresgästen framstår som om han hyr direkt av företaget, dvs. att avtal

ingås med företaget som också uppbär likviden för den tillhandahållna hyrestjänsten. Det bör även finnas ett företagaransvar för eventuella brister och felaktigheter i lägenheterna eller stugorna.

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

Skatteverket anser att med rumsuthyrning i hotellrörelse avses inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t.ex. uppackningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulett och andra spel.

Samtidiga tillhandahållanden

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

Hotellfrukost

Om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) ska en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. RR har i dom 2001-07-05, RÅ 2001 ref. 69, fastställt ett förhandsbesked av 1998-11-10 och ansett att en sådan uppdelning ska ske.

Skatteverket anser att försäljning av varor från s.k. minibar bör anses som varuförsäljning.

Skattesatsen 12 % bör inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på andra varor än livsmedel som försäljs i hotellens kiosker. I stället gäller skattesatsen 25 %. För tidningar och böcker är dock skattesatsen 6 %.

Uthyrning av garage- och parkeringsplatser ska beskattas med 25 % (se avsnitt 20.3.5).

Campingplatser

Vid upplåtelse av campingplatser eller motsvarande ingår tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter som ett naturligt led i upplåtelsen och bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 %. Av skrivelse 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111, framgår att

	Skatteverket anser att försäljning av s.k. giltighetsmärken för camping ska beskattas med 25 %. Se även avsnitt 14.3.1.
Gästhamnsavgift	Gästhamnsavgifter kan inte anses utgöra ett led i camping-verksamhet utan beskattas med 25 %, jfr RSV:s skrivelse, 1998-11-09, dnr 8567-98/901. Se även avsnitt 14.3.1.
Bed & breakfast	Uthyrning av möblerade rum inkl. frukost s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rums-uthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet. Beträffande yrkesmässighet se avsnitt 8.
Ungkarlshotell, studentrum m.m.	Upplåtelse av rum eller lägenheter av stadigvarande karaktär, t.ex. ungkarlshotell, studentrum eller gästforskarbostäder, anses inte skattepliktig. Tillfällig upplåtelse av lägenheter till företags anställda eller gäster är vanligtvis inte heller skattepliktig hotellrörelse.
Kursgård	Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).
Flykting-förläggning	Uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asyl-sökande m.fl. har betraktats som hotellverksamhet vilket således medför skattskyldighet, RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82.
Rum och stugor	Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, uttalat sin uppfattning i fråga om skatteplikt, skatt-skyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter. Av skrivelsen framgår att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verk-samheter enligt EG-domstolens dom i målet C-346/95, Blasi, bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt till-handahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas.
Vårdanstalter, internatskola	Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denna. En förutsättning

härför är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.

Elevhem

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, kan ett elevhem som drivs av en kommun anses ha en sådan anknytning till undervisningsverksamheten vid en kommunal skola att elevhemmet utgör en integrerad och underordnad del av undervisningsverksamheten. En förutsättning är att boendet tillhandahålls av samma kommun som tillhandahåller utbildningen. En annan förutsättning är att boendet vid elevhemmet endast är avsett som logi åt elever vid deltagande i undervisning utanför hemorten på motsvarande sätt som vid internatskolor, folkhögskolor etc.

Hälsohem

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

Feriekurser

Konfirmationsundervisning, feriekurser m.m. bedrivs ofta i mindre fast organiserade former och i enskild regi. Förutom utbildning tillhandahålls även kost och logi. Kurser av sådant slag hänförs inte till skattefri utbildning.

Skattefrihet gäller tillhandahållande som sker som ett led i skattefri utbildning, jfr 3 kap. 8 § 2 st. ML. För tillhandahållanden som sker som ett led i annan utbildning gäller de allmänna reglerna i ML vid gemensamt tillhandahållande, dvs. en uppdelning ska ske enligt 7 kap. 7 § ML.

Ridläger

Ridutbildning hänförs till idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (se prop. 1996/97:10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.

20.3.5 Parkeringsplatser

Enligt 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML föreligger skatteplikt för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet. I sjätte direktivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B b 2.

I mål 173/88, Morten Henriksen, har EG-domstolen uttalat att bestämmelsen i artikel 13 B b 2 inte enbart omfattar upplåtelse av öppna platser utan uthyrning av alla platser som är utformade för att användas till parkeringsändamål, inklusive

garageplatser. Detta trots att det i målet hade framförts den invändningen att skatteplikten för upplåtelse av parkering endast skulle bli aktuell vid korttidsupplåtelser.

Av EG-domen C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, framgår att artikel 13 B b 2 inte ska ges en snäv tolkning. Enligt EG-domstolen ska bestämmelsen tolkas så att den är allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar. Skatteverket har i skrivelse 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, uttalat att det inte bör ställas några högre krav på platsernas byggnadstekniska utformning eller tekniska utrustning såsom att det måste vara fråga om asfalterade platser eller att en parkeringsautomat måste finnas. Även upplåtelser av platser som inte är särskilt iordningsställda, exempelvis på gräsmark, får anses utgöra en plats för parkering av fordon som omfattas av skatteplikten när denna upplåts för att användas till att parkera fordon.

Kommunal parkerings-verksamhet

RR har enligt RÅ 2003 ref. 99 funnit att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark ingår som ett led i kommunens myndighetsutövning. Kommunen är därmed inte skattskyldig till mervärdesskatt för dessa tillhandahållanden. RR hänvisade till den omfattande offentligrättsliga reglering som finns inom detta område.

Av Skatteverkets skrivelse 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, framgår att motsvarande offentligrättsliga reglering inte finns när en kommun iordningsställer och upplåter parkeringsplatser på kvartersmark eller i parkeringshus. Enligt Skatteverkets bedömning är därför en kommun skattskyldig vid upplåtelse av parkeringsplatser i dessa fall. Jämför avsnitt 8.4.3 om verksamhet i kommunal och statlig regi.

Upplåtelse i flera led

I skrivelse 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, har Skatteverket uttalat att upplåtelse av markanläggning eller byggnad anpassad för parkering till någon som i sin tur hyr ut parkeringsplatser inte är undantagen från skatteplikt. En sådan upplåtelse medför skattskyldighet till mervärdesskatt utan att Skatteverket i förekommande fall meddelat beslut om frivillig skattskyldighet för denna.

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

grunder är uthyrning av parkeringsplatser åt anställda normalt inte att anse som parkeringsverksamhet.

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

I skrivelse 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, har Skatteverket uttalat att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal eller bostad är underordnad tillhandahållandet av lokalen/bostaden. I mervärdesskattehänseende ska då upplåtelsen av parkeringsplatsen beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden. Det saknar då betydelse om det rör sig om bestämd parkeringsruta eller en rättighet att utnyttja en viss parkeringsanläggning utan att en bestämd parkeringsruta är reserverad.

Upplåtelse till andra än boende

En bostadsrättsförening hyrde till övervägande del (60 %) ut garageplatser till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. SRN fann i förhandsbesked 2001-12-19 att uthyrningen till den del den avser upplåtelse av parkeringsplatser till andra än bostadsrättsinnehavare i föreningen, bl.a. med hänvisning till omfattningen, utgjorde yrkesmässig parkeringsverksamhet och att omsättningen i denna verksamhet var skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML.

Av förhandsbeskedets motivering framgår bl.a. med hänvisning till en dom i EG-domstolen 173/88, Morten Henriksen, att upplåtelse av parkeringsplatser till boende inte kan anses vara undantagen från skatteplikt om inte två förutsättningar är uppfyllda. Dels måste parkeringsplatsen och fastigheten ingå i ett enda fastighetskomplex och dels måste parkeringsupplåtelsen och bostadsupplåtelsen ske av en och samma hyresvärd.

Förhandsbeskedet överklagades och i dom 2003-10-24, RÅ 2003 ref. 80, gjorde RR samma bedömning som SRN och ansåg att upplåtelsen av parkeringsplatser till utomstående utgjorde sådan parkeringsverksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML. Enligt RR var verksamheten yrkesmässig enligt 4 kap. ML, eftersom upplåtelsen avsåg en näringsfastighet.

Förhandsbeskedet är även tillämpligt på upplåtelse av parkeringsplatser till anställda hos hyresgäst.

SRN har i två förhandsbesked 2005-06-16 funnit att en bostadsrättsförening respektive ett kommanditbolag är skatt-

skyldiga även vid upplåtelse av en enda parkeringsplats till andra än boende i fastigheten. Båda förhandsbeskeden har överklagats av sökandena.

P-böter

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

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

Förvaltning

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

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

För den enskilde bilisten som betalar en kontrollavgift ingår inte någon mervärdesskatt i avgiften annat än som en kostnadskomponent. Någon ingående skatt för bilisten kan således inte uppkomma i sådana fall. En faktura från det förvaltande

företaget mot fastighetsägaren skulle då kunna se ut enligt följande.

Förvaltning m.m. av parkeringsplatser	200 000 kr
mervärdesskatt 25 %	+ 50 000 kr
Totalt	250 000 kr
Avgår för perioden uppburna kontrollavgifter	./. 250 000 kr
Att betala	0 kr

Husvagnar, båtar

I skrivelse 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111, har Skatteverket uttalat sig i frågan om mervärdesskatt vid upplåtelser av uppläggningsplatser för båtar på land och uppställningsplatser för husvagnar.

Mot bakgrund av EG-domen C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, anser Skatteverket att upplåtelse av uppläggningsplatser för båtar på land utgör mervärdesskattepliktig omsättning. Sedan tidigare gäller skatteplikt för upplåtelse av båtförtöjningsplats i vatten, jfr avsnitt 20.3.6. Ideella föreningar som är inskränkt skattskyldiga och undantagna inkomstbeskattning för viss näringsverksamhet anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML, jfr avsnitt 8.6.3. De båtklubbar som är inskränkt skattskyldiga och som upplåter förtöjningsplatser och uppläggningsplatser till medlemmar bedriver en verksamhet som inte är yrkesmässig. Mervärdesskatt behöver därför inte tas ut på upplåtelser i den verksamheten.

Med hänvisning till ovan nämnd EG-dom C-428/02 och till domen 173/88, Morten Henriksen, får skatteplikten även anses omfatta upplåtelse av platser för enbart uppställning av husvagnar. Enligt Skatteverkets uppfattning omfattar skatteplikten alltså även upplåtelse av platser för vinterförvaring av husvagnar.

20.3.6 Hamn och flygplats

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

Enligt EG-domen C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, ska artikel 13 B b 2 i sjätte direktivet tolkas så att den är

allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar och att bestämmelsen inte ska ges en snäv tolkning. Motsvarigheten i sjätte direktivet till 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML återfinns således i artikel 13 B b 2 som även är motsvarigheten till 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, jfr avsnitt 20.3.5.

Av EG-domen 173/88, Morten Henriksen, framgår att bestämmelsen i artikel 13 B b 2 inte enbart omfattar korttidsupplåtelser. Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse för flygplan av flygplats och oavsett om det är fråga om korttidsupplåtelse eller upplåtelse på längre tid. Exempelvis föreligger skatteplikt vid en permanent upplåtelse för flygplan av en hangar på samma sätt som för permanent upplåtelse av garageplatser för bilar och husvagnar, jfr avsnitt 20.3.5.

Skatteplikten gäller dock inte när fråga är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21–22 §§ ML gäller (avser i huvudsak hamn- och flygplatsavgifter för fartyg och flygplan i yrkesmässig trafik), se avsnitt 25.

Hamnutrustning

Enligt definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML utgör industritillbehör inte fastighet. Lyftkranar är ett exempel på vad som kan utgöra industritillbehör. I specialmotiveringen till prop. 1989/90:111 s. 198 har anförts att upplåtelse av hamnutrustning såsom kranar och dylikt i allmänhet inte är att anse som upplåtelse av fastighet.

Båtplatser i marina som upplåts för fritidsbåtar utgör enligt aktuell bestämmelse i 3 kap. 3 § ML skattepliktig omsättning. Även upplåtelse av uppläggningsplatser för båtar på land omfattas av skatteplikten, jfr avsnitt 20.3.5.

Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod. I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria transaktionen – upplåtelse av sjöboden.

I fråga om upplåtelse av sommarstuga eller dylikt där enstaka båtplats ingår i hyran behöver dock inte båtplatsen lyftas ur och beskattas då den anses utgöra ett underordnat led i den skattefria stugupplåtelsen.

Upplåtelse av båtplats i gästhamn är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 25 %, se avsnitt 14.3.1.

I sammanhanget erinras om att enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML anses som en omsättning utomlands upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Detta innebär att sådana upplåtelser inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt trots att omsättningen i sig är skattepliktig.

20.3.7 Förvaringsbox

Förvaringsboxar, bankfack

Enligt 3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML undantas upplåtelse av förvaringsboxar som utgör fastighet från skattefriheten. Många gånger torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom, vilket medför att skatteplikt föreligger på denna grund.

Uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt genom uteslutning från undantaget avseende bank- och finansieringsverksamhet i 3 kap. 9 § 2 st. ML.

20.3.8 Reklam på fastighet

Skatteplikten gäller enligt 3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering.

Skatteplikten gäller även om upplåtaren inte har vidtagit särskilda anordningar eller åtgärder för att möjliggöra reklamen.

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

20.3.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m.

Upplåtelse av byggnad är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML om djur ska hållas i byggnaden. Det är användningen av byggnaden och inte karaktären på denna som är avgörande. Avgörande för skatteplikten är därför vanligen att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led.

20.3.10 Väg, bro m.m.

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (se prop. 1992/93:190 s. 13).

Vägtull

EG-domstolens domar i målen C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland och C-83/99, kommissionen mot Spanien, ger uttryck för att omsättning för vilken avgift tas

ut i form av s.k. vägtull för tjänster som består i tillhandahållande av vägnät eller delar av vägnät är skattepliktig. Jämför även C-276/97, kommissionen mot Frankrike, C-358/97, kommissionen mot Irland, C-408/97, kommissionen mot Nederländerna och C-260/98, kommissionen mot Grekland.

Trängselskatt

Under tiden 3 januari–31 juli 2006 pågår ett försök med trängselskatt i Stockholm. Av prop. 2003/04:145 framgår att regeringen konstaterat att trängselskatten är en statlig skatt. Ställningstagandet har motiverats med att den motprestation som bilisten erhåller från det allmänna inte kan ses så preciserad och individuell som krävs för att det statsrättsligt är fråga om en avgift. Mot denna bakgrund har regeringen gjort den bedömningen att det inte blir aktuellt att ta ut mervärdesskatt på trängselskatten.

20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Bestämmelsen gäller korttidsupplåtelse av idrottslokaler för sådan idrottsutövning som inte omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 11 a § ML. Kommersiell fastighetsupplåtelse för idrottsutövning (ej bedriven av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening) är alltså skattepliktig. Som exempel på skattepliktig korttidsupplåtelse kan nämnas ett aktiebolag som i sin idrottsanläggning, hyr ut en tennisbana vissa timmar per vecka för tennisspel. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML. För korttidsupplåtelse av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning gäller huvudregeln om skattefrihet för lokalupplåtelse i 3 kap. 2 § ML.

Se vidare avsnitt 28 Idrott.

20.3.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik

Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik under förutsättning att upplåtelsen sker till trafikoperatörer. Upplåtelse av del av terminalanläggning till näringsidkare som driver pressbyråkiosker, restauranger, boklådor etc. omfattas däremot inte av bestämmelsen.

20.3.13 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet

Skatteverket kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares m.fl. begäran besluta om att fastighets-

uthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skattskyldighet (frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal). Se vidare avsnitt 21. En förutsättning för sådan skattskyldighet är att uthyrningen omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML.

21 Uthyrning av verksamhetslokal

21.1 Allmänt

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML, med vissa undantag som anges i samma kapitels 3 § (se avsnitt 20), en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Bl.a. fastighetsägare är därför som regel inte obligatoriskt skattskyldiga för t.ex. lokaluthyrning. De har därför inte rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv i uthyrningsverksamheten. I och med det uppkommer s.k. kumulativa effekter, vilket kan leda till att hyressättningen påverkas negativt för hyresgästen. Den företagare som är skattskyldig för mervärdesskatt och bedriver sin verksamhet i egen fastighet har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv avseende fastigheten. I mervärdesskattehänseende kan således bristande konkurrensneutralitet uppkomma när det gäller verksamheter som bedrivs i förhyrda respektive i egna lokaler.

Frivillig skattskyldighet

I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 och 12 §§ i ML. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun och kommunalförbund oavsett användningssätt hos dessa (jämför avsnitt 21.2.2). Frivillig skattskyldighet kan under motsvarande förutsättningar medges första- och andrahandshyresgäster samt bostadsrättsinnehavare liksom konkursbon och sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML.

Uthyrning

Begreppet uthyrning är ett gemenskapsrättsligt begrepp där civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse. Det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet

under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Se vidare avsnitt 20.2. och 20.2.1.

Uthyrare som förklarats frivilligt skattskyldig ska redovisa utgående skatt på hyran för sådan fastighet eller fastighetsdel som omfattas av skattskyldigheten. Avdrag får göras för ingående skatt som hänför sig till denna skattepliktiga uthyrning. Det medför att de kostnadselement som ingår i hyran inte innefattar någon ”dold” mervärdesskatt som hyresgästen i sin tur måste behandla som en kostnad. Den mervärdesskatt som debiteras på hyran får hyresgästen göra avdrag för enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Sjätte direktivet

Av artikel 13 C i det sjätte direktivet framgår att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom samt fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Enligt andra stycket kan medlemsstaterna besluta om ytterligare begränsningar av undantaget. Medlemsstaterna får således inskränka rätten till valfrihet och ska närmare bestämma om dess användning.

EG-domstolen har i målen C-381/97 Belgocodex punkter 16-17 och C-12/98 Far punkt 13 behandlat frågor om tillämpningen av artikel 13 C. Av domarna framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och C i sjätte direktivet.

EG-domstolen har i mål C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, punkter 26-30, uttalat att bestämmelserna i artikel 13 C första stycket a och andra stycket i sjätte direktivet inte hindrar en medlemsstat, som har utnyttjat möjligheten till frivillig skattskyldighet, från att anta bestämmelser som innebär att avdrag för hela den ingående skatten villkoras av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten.

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 13 C i sjätte direktivet medger och också fastställt de nationella reglerna.

Omsättningsland

Tjänst avseende fastighet är omsatt i det land där fastigheten är belägen. Uthyrning av fastighet kan därför mervärdebeskattas i

Sverige endast om fastigheten är belägen här i landet (5 kap. 4 § ML). Frivillig skattskyldighet enligt ML kan alltså inte avse fastighet belägen i annat land.

Lagrum av särskild betydelse

Bestämmelser med särskild betydelse för den frivilliga skattskyldigheten finns i 1 kap. 11–12 §§, 3 kap. 3 § 2 och 3 st. samt 9, 11 och 13 kap. ML. Vidare är vissa av de jämkningsbestämmelser som återfinns i 8 a kap. ML av stort intresse i sammanhanget.

I det följande förstås med begreppet skattskyldig, om inte annat anges, även återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 1, 6 samt 9–12 §§ ML.

Om inte annat anges förstås i det följande med begreppet uthyrning även annan upplåtelse av rätt till fastighet, t.ex. upplåtelse av bostadsrätt.

21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta

21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

Byggnad eller annan anläggning

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastighetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör fastighet enligt ML finns i avsnitt 19.2. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i mervärdesskattehänseende.

Stadigvarande bruk

Byggnad och annan anläggning räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark.

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Flyttbar barack, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.

EG-domstolen har i målet C-315/00, Maierhofer, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. Se vidare avsnitt 19.2.2.1.

Lokal

Yta i byggnad bör enligt Skatteverkets uppfattning normalt inte omfattas av frivillig skattskyldighet om den inte har en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal.

Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter.

En byggnadstekniskt ej klart avskild yta bör kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart bestämd till läge och storlek, t.ex. butiksytor i ett varuhus.

I det följande benämns allt som utgör fastighet, om inte annat anges, som regel som lokal.

Verksamhets-tillbehör och industritillbehör

Uthyrning av verksamhetstillbehör och industritillbehör omfattas i princip av skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Emellertid anser Skatteverket att sådan uthyrning av praktiska skäl bör få hänföras till den frivilliga skattskyldigheten för upplåtelse av fastighet. Det gäller dock bara om inte särskild ersättning tas ut för uthyrningen av tillbehören.

I jämkningssammanhang anses dock industri- och verksamhetstillbehör som lös egendom, se avsnitt 23.3.

21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen

För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. I vissa fall kan dock frivillig skattskyldighet medges under s.k. uppförandeskede, dvs. innan hyresavtal träffats, se vidare avsnitt 21.4. Skatteverket anser att hyresavtal som gäller för obestämd tid eller för en bestämd tid av minst ett år bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. I de fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. Därvid får en avvägning göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

Uthyrning på heltid

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser Skatteverket vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte bör godtas att omfattas av frivillig skattskyldighet. Så bör inte godtas uthyrning till ett företag av en lokal t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan.

KR i Göteborg har i dom 2005-11-23, mål nr 4787-04, funnit att upplåtelse av byggnadsutrymmen, som skulle användas omväxlande för skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet, inte kan betraktas som stadigvarande användning. För att en användning ska betraktas som stadigvarande bör den enligt KR:s mening vara kontinuerlig. I det aktuella målet skulle upplåtelse för skattepliktig verksamhet ske under veckorna 40-18. Enligt KR var den sammanlagda tiden (31 veckor) för kort tid för att användningen ska betraktas som stadigvarande. Den omständigheten att hyresförhållandet var avsett att vara under lång tid (flera år) utgjorde i sig inte någon grund för frivillig skattskyldighet.

Fastighetsöverlåtelse

När en fastighet överlåts bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den nye fastighetsägaren få tillgodoräkna sig hyrestid från den tidigare ägaren. Detsamma bör tillämpas vid överlåtelse av hyresrätt och bostadsrätt.

Exempel

B förvärvar den 1 juli år 2 en fastighet av A som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokaler. Hyresgästen C hade i maj år 1 tecknat hyresavtal om 2 år med A. Hyrestiden löper således ut i maj år 3. B förklaras frivilligt skattskyldig. B:s uthyrning till C får – med hänsyn till C:s hyrestid hos A – anses uppfylla det s.k. stadigvarandekravet.

Staten, kommun m.fl.

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund, utländska beskickningar, karriärkonsulat, vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, samt representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Vid uthyrning till staten, kommuner och kommunalförbund behöver denna hyresgästs verksamhet inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Se dock avsnitt 21.3.1 vad gäller vissa begränsningar i möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till kommuner och kommunalförbund. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt. I den

fortsatta redogörelsen avses, om inte annat anges, med uttrycket staten och kommun, även kommunalförbund beskickningar, konsulat och ovannämnda organisationer.

21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet

Uthyrning eller annan upplåtelse

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av grupphuvudmannen (se avsnitt 21.3.4). (9 kap. 1 § ML, 3 kap. 3 § 2 st. och 3 st. 1−2 p. ML.)

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet kan i vissa fall medges innan uthyrning påbörjats (s.k. uppförandeskede). De som kan beviljas frivillig skattskyldighet i dessa fall är fastighetsägare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. (9 kap. 2 § ML, 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML.)

21.3.1 Fastighetsägare

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet se avsnitt 21.2.1 samt 19.2.

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet eller del av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Enligt Skatteverkets uppfattning bör bedömningen av om frivillig skattskyldighet kan medges eller ej som regel ske på lokalnivå.

Blandad verksamhet

Det innebär att om en hyresgäst med s.k. blandad verksamhet hyr flera lokaler av en fastighetsägare, kan denne inte bli frivilligt skattskyldig avseende lokaler i vilka hyresgästen enbart bedriver skattefri verksamhet. Om hyresgästen använder vissa lokaler såväl för skattepliktig som skattefri verksamhet, kan ändock fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av dessa lokaler. I dessa fall begränsas dock hyresgästens rätt till avdrag för ingående skatt på hyran.

Exempel

A hyr ut en lokal till B som i denna bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet). A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för t.ex. ombyggnad, reparation och drift av lokalen. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar lokalens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Se vidare avsnitt 21.9.1 och 15.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

Parkeringsplats

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse av platser för parkering av fordon, se vidare avsnitt 20.3.5.

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, framgår dock att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal är underordnad tillhandahållandet av lokalen. Upplåtelsen av parkeringsplatsen ska då beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden.

Uppförandeskede

En fastighetsägare kan i vissa fall medges frivillig skattskyldighet under s.k. uppförandeskede trots att någon uthyrning ännu inte påbörjats, se vidare avsnitt 21.4.

Stat och kommun

När det gäller uthyrning till staten eller kommun kan fastighetsägare, enligt 3 kap. 3 § 2 st. ML, medges frivillig skattskyldighet. Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. I detta sammanhang kan dock noteras att korttidsupplåtelse av idrottslokal och idrottsanläggning för idrottsutövning inte utgör fastighetsupplåtelse, se vidare avsnitt 28.5. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skattskyldighet endast medges delvis för uthyrningen. Beträffande stadigvarande bostad se avsnitt 15.2.11.2.

Tomträtts-innehavare

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

Bostadsrätt

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt. En bostadsrättsförening kan således bli frivilligt skattskyldig för t.ex. upplåtelse av en affärslokal med bostadsrätt.

Övertagande av fastighet

Om fastighet som överlåts omfattas av frivillig skattskyldighet, övertar utan särskild ansökan och beslut den nye ägaren överlåtarens frivilliga skattskyldighet. Dock finns möjlighet innan den nye ägarens tillträde att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Se avsnitten 21.5 och 21.10. Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Särskilt om vidareuthyrning

Om en första- eller andrahandshyresgäst, som inte är staten eller kommun, i sin tur i sin helhet hyr ut lokalen etc. till någon annan, kan fastighetsägaren endast medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen om första- eller andrahandshyresgästen är frivilligt skattskyldig för sin uthyrning.

Särskilt om uthyrning till hotellföretag

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fritidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotellverksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skattskyldigt enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML).

I ett förhandsbesked 2000-10-04 har SRN besvarat ett antal frågor från ett bolag rörande skatteplikt m.m. för uthyrning av ett fritidshus. SRN fann att av bolaget bedriven långtidsuthyrning till stuguthyrningsföretag m.fl. kunde medföra rätt till frivillig skattskyldighet.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, uttalat sin uppfattning i fråga om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter. Av skrivelsen framgår att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas.

SRN har i ett förhandsbesked 2001-11-21 förklarat att skatteplikt föreligger för ett bolags uthyrning av lägenheter till ett hotellföretag. Vidare har SRN ansett avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML beträffande stadigvarande bostäder inte vara tillämpligt i fallet. Förhandsbeskedet överklagades av RSV till

den del det avsåg frågan om avdrag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174. Se även avsnitt 15.2.11.2 och 21.9.3.

21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare

Den som hyr lokal m.m. i första eller andra hand kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra respektive tredje hand. Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes mervärdesskattestatus, liksom beträffande begränsningar vid uthyrning till staten eller kommun, gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

I ett förhandsbesked 1999-11-16 har SRN förklarat ett kommunägt fastighetsbolag frivilligt skattskyldigt för uthyrning av fastighet till kommunen. Fastighetsbolaget förhyrde fastigheten från ett annat bolag. Det kommunala fastighetsbolaget var således förstahandshyresgäst och hade övertagit det hyreskontrakt som kommunen tidigare hade haft direkt gentemot det bolag som ägde fastigheten.

Första- respektive andrahandshyresgäst samt bostadsrättsinnehavare kan medges frivillig skattskyldighet även om fastighetsägaren eller förstahandshyresgästen inte är frivilligt skattskyldig.

Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten

Övertagande av hyresrätt m.m.

Om den som överlåter en hyresrätt eller en bostadsrätt varit frivilligt skattskyldig för uthyrning i lokalen, övergår som regel den frivilliga skattskyldigheten på övertagaren utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitt 21.5 och 21.12.

21.3.3 Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet enligt 6 kap. 3 § ML skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § SBL ska konkursförvaltaren anmäla konkursboet för registrering hos Skatteverket.

Konkursbo kan bli frivilligt skattskyldigt under samma förutsättningar som en fastighetsägare. Även om konkursgäldenären inte varit frivilligt skattskyldig kan konkursboet bli det.

21.3.4 Mervärdesskattegrupper

Sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML kan bli frivilligt skattskyldiga för fastighetsuthyrning. Gruppen som sådan blir då skattesubjekt. Dock gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet inte ska inges av gruppen som sådan utan av grupphuvudmannen med samtycke av den näringsidkare i gruppen som äger fastigheten ifråga eller som innehar ifrågavarande hyres- eller bostadsrätt.

21.4 Uppförandeskede

Förutsättningar

Frivillig skattskyldighet kan, enligt 9 kap. 2 § ML, medges efter ansökan av fastighetsägare, konkursbo eller av sådan grupphuvudman som avses i 6 a kap. ML. Fråga ska vara om fall när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats.

Frivillig skattskyldighet redan under det s.k. uppförandeskedet (innan hyresavtal träffats och hyresgäst tillträtt) kan medges endast om särskilda skäl föreligger och det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Dessa krav har uppställts på grund av att fråga här är om utbetalningar från staten under en längre tid av mervärdesskatt på investeringar, trots att fullständiga garantier inte finns om att uthyrning på uppgivet sätt verkligen kommer till stånd senare.

Hyresgäster och bostadsrättshavare kan inte medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Så kan t.ex. en franchisegivare som hyr en lokal och som avser att efter en omfattande ombyggnad hyra ut den till en franchisetagare, inte bli frivilligt skattskyldig under den tid han låter utföra ombyggnaden av lokalen. Om däremot hyresavtalet ska ingås mellan fastighetsägaren och franchisetagaren, och fastighetsägaren låter utföra ombyggnaden, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

Särskilda skäl

Uppförandet av en byggnad medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så kan också vara fallet vid mera omfattande till- och ombyggnader. Stora

påfrestningar på fastighetsägarens likviditet kan då uppkomma. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mera omfattande till och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga.

Vid bedömning av om den ingående skatten kan ses som avsevärd, bör enligt Skatteverkets mening hänsyn tas till fastighetsägarens ekonomiska situation. Ett belopp som för en fastighetsägare inte kan ses som avsevärt kan vara avsevärt för en annan.

Skatteverket anser att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede även kan medges avseende enstaka lokaler i byggnaden, oberoende av om övriga lokaler omfattas av skattskyldighet eller inte. Allt under förutsättning att förhållandena är sådana att kravet på särskilda skäl får anses uppfyllt.

Avsikten styrkes

Frivillig skattskyldighet innan uthyrning påbörjats måste förutsätta att sökandens avsikt att hyra ut verksamhetslokaler till skattskyldiga hyresgäster eller staten, kommun m.fl. stöds av objektiva omständigheter. Av värde vid bedömningen av om sådana omständigheter föreligger kan t.ex. vara uppgifter om markanskaffning, beviljat bygglov, ritningar, entreprenadkontrakt, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Det finns alltså flera objektiva omständigheter som kan läggas till grund för en bedömning av sökandens avsikt.

Övrigt beträffande sökanden

Ett ytterligare krav är att frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet är lämpligt med hänsyn till sökandens personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Sådant som kan tala mot frivillig skattskyldighet under uppförandeskede är, enligt prop. 1999/2000:82, s. 72, uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder m.m. Tidsaspekten torde dock normalt kunna vägas in vid bedömningen. Anmärkningar som ligger förhållandevis nära ansökningstidpunkten bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

Avslagsbeslut

Om Skatteverket anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör

medges, meddelar Skatteverket avslagsbeslut. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 26.

Avdrag

Den som förklarats frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har rätt till avdrag för ingående skatt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Rätt till avdrag föreligger då för mervärdesskatt på kostnader avseende förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. I prop. 1999/2000:82, s. 85, anges att vid fastighetsuthyrning bör som huvudregel gälla att rätt till återbetalning av mervärdesskatt aldrig bör komma ifråga avseende kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet. På samma sida i propositionen uttalas vidare att motsvarande synsätt bör gälla för dem som förklarats frivilligt skattskyldiga under uppförandeskede. I de fall dessa senare kan komma att få avdrag enligt jämkningsreglerna (t.ex. vid ändrad användning), bör ingående skatt som är hänförlig till tiden innan beslut om frivillig skattskyldighet räknas av från det belopp som fastighetsägaren genom årlig jämkning kan få återbetalat.

Avdrag genom jämkning förutsätter att ändrad användning uppkommit. I fallen av uppförandeskede anser Skatteverket att någon faktisk användning av fastigheten inte förelegat under tiden innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Den har då inte använts vare sig i verksamhet som medfört skattskyldighet eller verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Jämkning till fastighetsägarens fördel på grund av ändrad användning kan då inte senare medges för den mervärdesskatt som avser tid innan skattskyldigheten inträtt. Detta synsätt överensstämmer med det propositionsuttalande som hänvisats till i nästföregående stycke.

Retroaktivt avdrag

För dem som förklarats frivilligt skattskyldiga först sedan hyresgäst tillträtt lokal som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, kan i vissa fall avsteg från den ovannämnda huvudregeln göras, genom att s.k. retroaktivt avdrag medges (se avsnitt 21.9.2). Avdrag kan då erhållas för mervärdesskatt som har avseende på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Denna möjlighet finns inte för den som blivit frivilligt skattskyldig redan under uppförandeskedet.

Det ovannämnda innebär att den som förklaras frivilligt skattskyldig under uppförandeskede inte kan erhålla avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Varken retroaktivt avdrag

eller jämkning till fastighetsägarens fördel kan komma ifråga. I prop. 1999/2000:82 s. 86, uttalar regeringen att detta förhållande inte leder till bristande konkurrensneutralitet, då varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjats. Om retroaktivt avdrag ska påräknas får dock ansökan i princip inte ha kommit in till Skatteverket efter hyresgästens tillträde utan ska ha lämnats in dessförinnan, se avsnitt 21.9.2.

Beslut om upphörande

Skatteverket får, redan innan uthyrning påbörjas, besluta att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger, 9 kap. 6 § 2 st. ML, se vidare avsnitt 21.10.

Överlåtelse under uppförandeskede

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-23 konstaterat att den frivilliga skattskyldigheten övergår på förvärvaren vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Detta under förutsättning att parterna inte begär att så inte ska ske.

Jämkning och återbetalning

Om frivillig skattskyldighet som beslutats att gälla fr.o.m. uppförandeskedet senare upphör, ska jämkning av avdrag ske samt återbetalning göras av ingående skatt. Se vidare avsnitt 21.11.3.

21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början

Allmänt

Av 9 kap. 4−5 §§ ML framgår från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast kan gälla. Tre typfall kan urskiljas. När nedan anges fastighet avses i förekommande fall även hyres- och bostadsrätter.

Uthyrning

Av 9 kap. 4 § 1 st. ML framgår att den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokal inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till Skatteverket. Likaså fall då för en befintlig fastighet, helt eller delvis, ansöks om frivillig skattskyldighet och sådan skattskyldighet dessförinnan inte förelegat för fastigheten eller fastighetsdelen. Det kan alltså handla om situationer då ändrad användning

uppkommer i en lokal. Här avses också fall då fastighet överlåtits och där den nye ägaren vill bli frivilligt skattskyldig för andra eller ytterligare lokaler än de den tidigare ägaren var frivilligt skattskyldig för.

Även vid tillbyggnad av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet krävs en ansökan för att skattskyldigheten ska omfatta de tillbyggda delarna. Skattskyldigheten inträder inte utan ansökan och beslut även om de tillbyggda delarna ska brukas av en hyresgäst som redan hyr lokaler, som omfattas av skattskyldighet, i fastigheten.

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inträder enligt 9 kap. 4 § 2 st. ML den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit.

Överlåtelse

Då överlåtare av fastighet eller av hyres-/bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelsetillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Det gäller såväl vid onerösa som benefika äganderättsövergångar. Övertagaren blir då enligt 9 kap. 5 § ML frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten. Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt. Kontinuitet i beskattningen uppnås då. Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska enligt 9 kap. 7 § 1 st. ML anmälas till Skatteverket.

Parterna kan dock innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitt 21.10.

Konsekvenser av inträdet

Som framgår ovan kan frivillig skattskyldighet aldrig inträda innan den dag då ansökan kommer in till Skatteverket i de fall då skattskyldigheten ska grundas på ansökan.

Ett hyresförhållande kan ha pågått en tid innan ansökan kommer in. För tid som ligger innan den dag då frivillig skattskyldighet inträder har hyresvärden inte rätt att debitera mervärdesskatt. Endast den som är skattskyldig kan debitera mervärdesskatt.

RR har i dom 2005-12-27, mål nr 4010-03, förklarat ett bolag berättigat att återfå det som mervärdesskatt felaktigt debiterade beloppet. Målet gällde ett bolag som inte var skattskyldigt för uthyrning av verksamhetslokal men som felaktigt debiterat och redovisat mervärdesskatt på lokalhyran.

Skatteverket anser att en hyresgäst inte har rätt till avdrag för som mervärdesskatt oriktigt betecknade belopp, se avsnitt 21.9.4.

21.6 Beskattningsunderlag

Allmänt

Skatt ska tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av den totala hyresersättningen inklusive skatt minskad med 20 %. Med ersättning avses den hyra som följer av hyresavtalet. Vid bostadsföretags eller bostadsrättsförenings upplåtelse av bostadsrätt utgörs ersättningen av årsavgiften.

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Detsamma gäller upplåtelse av parkeringsplats som har sådan nära anknytning till upplåtelsen av lokalen att den anses underordnad uthyrningen av lokalen (se avsnitt 21.3.1). Däremot ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

Hyresgäst med blandad verksamhet

Även om hyresgästen har s.k. blandad verksamhet ska hela hyresersättningen beläggas med skatt. Hyresgästens rätt till avdrag för ingående skatt är begränsad i sådana fall.

Franchising

I ett förhandsbesked år 1992 har SRN uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prisförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. SRN ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en mervärdesskattefri del avseende beräknad hyra för lokaler och en mervärdesskattepliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butikslokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den

kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna.

Eftersom frivillig skattskyldighet kan medges vid uthyrning i andra och tredje hand, kan franchisegivare som förhyr lokaler i första hand bli frivilligt skattskyldig för sin vidareuthyrning till franchisetagare.

Uttagsbeskattning

Om en hyresgäst inte erlägger hyra kan i vissa fall uttagsbeskattning komma ifråga. Uttagsbeskattning torde dock som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbjudanden som innebär att nya hyresgäster får hyresfrihet under en begränsad tid.

Skadestånd

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med mervärdesskatt.

21.7 Faktureringsskyldighet

Allmänt

Nya faktureringsregler har införts i ML fr.o.m. den 1 januari 2004. Enligt de nya reglerna ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare, 11 kap. 1 och 8 §§ ML. Beträffande fakturering se vidare avsnitt 17.

Uppgifter i fakturan

En hyresfaktura ska vid frivillig skattskyldighet innehålla utfärdandedatum, unikt löpnummer, säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt, säljarens och köparens namn och adress, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod fakturan avser samt uppgifter om ersättningen, skattesats och skattens belopp.

Mindre belopp

Av 11 kap. 9 § ML framgår att fakturans innehåll får frångås om fakturan är på mindre belopp. Skatteverket anser att bestämmelsen inte bör tillämpas beträffande hyresfakturor, vilket innebär att en hyresfaktura alltid ska innehåll de uppgifter som framgår ovan.

Retroaktivt avdrag för annans ingående skatt

I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtares ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, 8 kap. 19 § ML. Se vidare avsnitt 21.9.2.

I sådana fall ska överlåtaren på begäran av förvärvaren utfärda en handling som styrker avdraget. Denna ska innehålla uppgifter om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad som överlåtaren låtit utföra och som han inte har dragit av i sin mervärdesskatteredovisning.

I ML anges inte direkt att uppgifterna ska vara specificerade på lokalnivå. I förvärvarens intresse kan dock ligga att se till att han erhåller sådana specificerade uppgifter. I annat fall kan han kanske inte rätt beräkna sitt retroaktiva avdrag. Inte heller kan han kanske rätt utföra jämkning i samband med senare inträffade omständigheter, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse. Jämkningsbeloppet kan då få komma att beräknas skönsmässigt.

Förvärvaren kan vid kontakt med överlåtaren hänvisa till att handlingen bör vara specificerad på så sätt att kravet i 8 kap. 19 § 4 st. 3 p. ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.

Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

Vid överlåtelse av investeringsvaror (t.ex. fastigheter och hyres/bostadsrätter) går överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt ofta över på förvärvaren, se vidare avsnitt 21.11.3. Det kan bli aktuellt t.ex. vid överlåtelse av fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller som avses bli det hos förvärvaren.

I sådana fall kan jämkning fullgöras hos förvärvaren endast om han från överlåtaren erhållit en handling som innehåller för jämkningen nödvändiga uppgifter. Överlåtaren är skyldig att utfärda sådan handling även om förvärvaren inte begär det.

Den som tar över rättighet och skyldighet att jämka är skyldig att i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling av det slag som avses här. Skatteverket anser att det innebär följande.

Vid fastighetsköp är den affärshändelse som ska bokföras själva fastighetsköpet med angivande av en anskaffningskostnad. Någon ingående skatt som ska jämkas föreligger inte vid ett ”rent övertagandefall” utan endast en latent rättighet/skyldighet att jämka. För bokföring av fastighetsköpet ska det finnas en verifikation som anger att det bokförda värdet för tillgången är korrekt. I verifikationen för fastighetsköpet bör finnas den handling som överlåtaren utfärdat med angivande

av den skatt för vilken förvärvaren tagit över rättigheten/skyldigheten att jämka.

Överlåtaren ska i sina räkenskaper ha ett underlag som visar att hans redovisning av mervärdesskatt skett korrekt. För det ändamålet krävs att överlåtaren har en sådan handling som avses här. Köparen bör inom linjen i årsbokslutet ange att det finns en ansvarsförbindelse beträffande ingående skatt som eventuellt kan komma att leda till en jämkning och betalning till staten. Därvid bör en hänvisning göras till den grundläggande verifikationen.

Om den som överlåter en investeringsvara har erhållit en sådan handling som avses här från tidigare överlåtare, är han i sin tur skyldig att vidarebefordra denna handling till sin egen förvärvare om vad som angivits i handlingen har betydelse för denne förvärvares rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. En handling av här avsett slag kan alltså vidarebefordras i flera led.

Uppgifter i handling

Den handling som överlåtaren ska lämna i de nämnda övertagandefallen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför bör handlingen återge

- den ingående skatten vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet varmed likställs hyres- och bostadsrätter,
- vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna,
- i vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts antingen vid förvärvstidpunkten eller senare vid ändrad användning,
- hur den ingående skatten och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
- överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
- uppgift om handling som erhållits från tidigare överlåtare,
- transaktionens art,

- överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller person-/organisationsnummer,
- övrigt som kan vara av betydelse. Som exempel kan nämnas att inte minst i de fall överlåtaren har s.k. brutet räkenskapsår det är av vikt att handlingen innehåller en klar uppgift om när korrigeringstiden går ut för de olika byggåtgärderna som avses i handlingen.

21.8 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror

I ML anges främst i 13 kap. 6 och 16 §§ vid vilka tidpunkter utgående respektive ingående skatt ska redovisas. Bestämmelserna är generella och gäller således även skatt på hyror.

Förskott

En hyrestjänst får i det här ifrågavarande sammanhanget anses tillhandahållen då hyresperioden (normalt månad eller kvartal) gått till ända. Hyra som erhållits före nämnda tidpunkt anses som förskott. Vid förskottsbetalningar ska uthyraren redovisa mervärdesskatten i den månad då förskottet erhålls. Hyresgästens avdragsrätt inträder i den månad då förskottet erläggs.

Exempel 1

En hyresvärd fakturerar i december hyror för det första kvartalet följande år. En hyresgäst betalar hyran den 30 december. Betalningen gottskrivs hyresvärdens postgirokonto den 2 januari följande år. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen som avser december. Hyresvärden ska redovisa hela den utgående skatten i skattedeklarationen för januari.

Ej förskott

Om hyra inte erläggs i förskott ska hyresvärden, om han tillämpar faktureringsmetoden vid sin mervärdesskatteredovisning, redovisa den utgående skatten i skattedeklarationen för den månad då hyresperioden går ut. Hyresgästen har rätt till avdrag för ingående skatt i skattedeklarationen för samma månad under förutsättning att han tillämpar faktureringsmetoden och att han erhållit godtagbart underlag för sitt avdrag.

Exempel 2

Hyresperioden är juli-september. Hyresvärden sänder ut hyresfaktura i augusti. Hyran betalas i oktober. Den utgående skatten ska av hyresvärden redovisas i den

skattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Se avsnitt 18.1.

Frivillig skattskyldighet före beslutsdag

Det kan förekomma att Skatteverket fattar beslut om frivillig skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen. I sådana fall ska, enligt 13 kap. 28 b § ML, uthyrarens utgående respektive ingående skatt som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen redovisas för den redovisningsperiod som infaller närmast efter den månad då beslutet fattades.

Exempel 3

Ansökan kommer in till Skatteverket 2003-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen. Skatteverket fattar beslut 2003-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2003-02-01. Den utgående respektive ingående skatt som belöper på tiden 1 februari–15 mars ska redovisas i skattedeklarationen som avser redovisningsperioden april.

Skatteverket har i skrivelse 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111 ansett att retroaktivt avdrag får ske för den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler inträder också avdragsrätten successivt. Detta innebär således att bestämmelsen i 13 kap. 28 b § ML inte är tillämplig på det retroaktiva avdraget.

Exempel 4

Med samma förutsättningar som i exempel 3 ovan så kan det retroaktiva avdraget redovisas i skattedeklaration som avser redovisningsperioden februari, eftersom skattskyldigheten inträder 2003-02-01.

21.9 Avdragsrätt

21.9.1 Avdrag för löpande kostnader

Allmänt

De allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML om avdrag för ingående skatt gäller även verksamheter som avser uthyrning av fastighet, 9 kap. 8 § ML.

Om frivillig skattskyldighet föreligger fullt ut, har uthyraren rätt till avdrag för all ingående skatt, dock med hänsynstagande till de allmänna begränsningar i avdragsrätten som är föreskrivna i 8 kap. ML vad gäller stadigvarande bostad, personbil m.m.

Blandad verksamhet

Om frivillig skattskyldighet föreligger endast för vissa delar av en fastighet gäller följande

- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger oinskränkt avdragsrätt,
- för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt,
- för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verksamheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Gemensamma förvärv kan avse t.ex. yttertak, fasader, trappuppgångar, planteringar samt allmänna installationer för vatten, värme och sanitet. Även kostnader för gemensam administration hör hit.

Fördelningsgrunder

Vid beräkning av avdrag utifrån skälig grund bör fördelning av skatten göras på ett sådant sätt att det mest rättvisande ekonomiska resultatet av fördelningen uppnås. Det medför att olika fördelningsgrunder kan bli aktuella i skilda situationer. Som regel bör vid ny-, till- och ombyggnad fördelningen göras utifrån produktionskostnaden för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till produktionskostnaden för övriga delar av fastigheten. Samma fördelningsgrund bör ofta kunna användas i andra situationer, t.ex. vid reparationer och vad gäller administration. I dessa fall kan dock många gånger förhållandena vara sådana att det är lämpligast att göra fördelningen utifrån storleken av de ytor

som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten i förhållande till storleken av andra ytor i fastigheten. I andra fall kan fördelningen ske med ledning av uppgifter om byggnadsvolym. I undantagsfall kan fördelning ske av skatten med ledning av den beloppsmässiga storleken av omsättningen i olika verksamhetsgrenar.

Exempel

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (mervärdesskattefri verksamhet). Fastighetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående skatten på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående skatten utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående skatten därefter, t.ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående skatten på gemensamma förvärv blir då 40 % (400:1 000). Hade fördelning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående skatten fått fördelas med ledning av ytor.

95 %-reglerna

I avsnitt 15.4.2 redogörs för de s.k. 95 %-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML (stadigvarande bostad) liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.

Lagerhållning

Skatteverket anser att avdrag inte bör medges för ingående skatt direkt vid anskaffningen då den som bedriver s.k. blandad verksamhet anskaffar material som läggs i lager för att användas senare. Avdrag bör medges för den redovisningsperiod då användningen kommer till stånd.

Mäklararvode

Skatteverket har i skrivelser 2001-08-10, dnr 8325-01/100 och 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, lämnat sin syn på frågan om rätt till avdrag för mervärdesskatt på mäklararvode vid köp respektive försäljning av fastighet.

Skrivelsen 2001-08-10 är föranledd av utgången i två förhandsbesked i SRN 2001-06-18 och vad som sägs i skrivelsen berör i förekommande fall de som är frivilligt skattskyldiga eller avser att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastighet.

Mot bakgrund av innehållet i förhandsbeskeden och skrivelsen föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på mäklararvoden såväl i de fall fråga är om förvärv av fastighet som avses användas i verksamhet som ska medföra frivillig skattskyldighet, som i de fall fråga är om försäljning av fastighet som ingått i verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet.

Om fastigheten ifråga avses användas, respektive har använts, även för verksamhet som inte medför skattskyldighet, eller innefattar stadigvarande bostad, kan avdrag inte erhållas för hela mervärdesskattebeloppet på mäklararvodet. Jämför vad som anges ovan under kantrubrikerna Allmänt och Blandad verksamhet.

Skrivelsen 2004-12-01 behandlar mäklararvode vid förvärv av en fastighet som endast delvis omfattas av frivillig skattskyldighet och där resterande ytor inte är färdigställda. Skatteverket anser att den ingående skatt som belöper på köparens mäklarkostnad ska fördelas på en avdragsgill respektive en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. När endast en del av en byggnad är färdigställd bör detta beaktas vid fördelningen av den ingående skatten. Nerlagd produktionskostnad eller en motsvarande faktor kan då vara en lämplig fördelningsgrund när ytorna representerar olika värden. Rätt till jämkning eller s.k. retroaktivt avdrag uppkommer inte senare för den del av den ingående skatten som belöper på mäklarkostnaden och som inte berättigade till avdrag i samband med förvärvet.

Kostnader efter frånträde

Skatteverket har i skrivelse 2004-10-04, dnr 130 573672-04/111, ansett att en säljare av en fastighet har avdragsrätt för ingående skatt som belöper på dennes ombyggnadskostnader även i de fall han redan har frånträtt fastigheten. Allt under förutsättning att kostnaderna är hänförliga till lokalupplåtelse som omfattas av skattskyldighet och att kostnaderna kan anses utgöra ett led i avvecklingen av den tidigare bedrivna verksamheten.

Förmånsrätt

Av 5 § i förmånsrättslagen (1970:979) framgår att hyresvärd kan ha förmånsrätt i hyresgästs konkurs motsvarande högst tre

månaders hyra. Avdragsrätten för ingående skatt avseende sådan hyra tillkommer konkursgäldenären och inte konkursboet eftersom fråga är om konkurs- och inte massafordran.

Hovrätten för Nedre Norrland har i beslut 1998-01-29, mål nr Ö 679/97, förklarat att förmånsrätten inte omfattar den mervärdesskatt som belöper på hyran. Högsta domstolen har inte meddelat prövningstillstånd. Hovrättens beslut är grundat på en insolvensrättslig bedömning och styr inte i sig den skatterättsliga bedömningen. Hovrättens beslut reglerar endast i vilken mån kundförlust uppkommit. Hyresvärden kan inte anses ha vidkänts en kundförlust avseende enbart den mervärdesskatt som ingått i det ursprungliga fordringsbeloppet. Han är därför skyldig att till staten som mervärdesskatt redovisa och betala 20 % av det belopp han tillförsäkrats genom förmånsrättslagstiftningen.

HD har i två domar 2002-06-14, mål nr Ö182-01 och Ö1902-00 funnit att begreppet hyra i förmånsrättslagen bör inkludera eventuell mervärdesskatt.

21.9.2 Retroaktivt avdrag

Allmänt

Enligt de allmänna bestämmelserna föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då skattskyldigheten inträtt.

I många fall kan frivillig skattskyldighet inte inträda förrän en tid efter det att förvärv gjorts av ny-, till- eller ombyggnadstjänster. Eftersom dessa förvärv, helt eller delvis, kan anses ha gjorts för den verksamhet som senare kommit att medföra frivillig skattskyldighet, måste möjlighet finnas att erhålla avdrag för mervärdesskatten på förvärven sedan skattskyldighet beviljats. I annat fall skulle kumulativa effekter uppkomma.

Jämkning utgör det normala korrigeringsinstitutet då avdrag för ingående skatt ska medges med högre eller lägre belopp efter t.ex. ändrad användning av fastigheten jämfört med då byggnadstjänsterna förvärvades. I de fallen då fastigheten inte tagits i bruk före tidpunkten för den frivilliga skattskyldigheten kan dock faktiskt ändrad användning inte anses föreligga i och med att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inträder. I de fallen bör därför jämkningsreglerna inte tillämpas.

Fastighetsägare, hyresgäster m.fl.

För de fallen har i stället införts en möjlighet att erhålla s.k. retroaktivt avdrag för ingående skatt. Denna rätt gäller fastighetsägare och andra som förklarats frivilligt skattskyldiga,

såsom t.ex. för första- och andrahandshyresgäster. (9 kap. 8 § 2–3 st. ML.)

Uppförandeskede

För de som förklarats frivilligt skattskyldiga under s.k. uppförandeskede gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Dessa erhåller i stället avdrag för den ingående skatten enligt de allmänna reglerna. Som framgår vid kantrubriken allmänt i detta avsnitt föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. För en närmare redogörelse beträffande rätten till avdrag för den som medgetts frivillig skattskyldighet under uppförandeskede, se avsnitt 21.4.

Ny-, till- och ombyggnadsarbeten

Rätten till retroaktivt avdrag omfattar den ingående skatt som belöper på ny-, till- och ombyggnadsarbeten som fastighetsägaren eller en tidigare ägare till fastigheten utfört eller låtit utföra.

Med fastighetsägare likställs i detta sammanhang – med hänsyn till vad som anges i 9 kap. 3 § ML – hyresgäster och andra som kan beviljas frivillig skattskyldighet. Det innebär att retroaktivt avdrag kan medges frivilligt skattskyldig hyresgäst om denne bekostat till- eller ombyggnadsarbeten av den lokal han hyrt. Om han förvärvat hyresrätten till lokalen från en annan person (alltså tagit över hyresrätten från tidigare hyresgäst i lokalen) kan han i princip medges retroaktivt avdrag för ingående skatt på kostnader som denne överlåtare haft för till- eller ombyggnad av lokalen.

Tidsgräns

En förutsättning för retroaktivt avdrag är att den frivilliga skattskyldigheten hos den som yrkar avdraget medgetts inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han eller en tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten.

Ej tagits i bruk

När det gäller arbeten som utförts eller låtit utföras av den som yrkar det retroaktiva avdraget gäller att avdrag kan medges endast om den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena inte tagits i bruk efter åtgärderna men innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Om så skett kan retroaktivt avdrag i princip inte erhållas. Om fastigheten hyrts ut mervärdesskattefritt eller tagits i anspråk för egen mervärdesskattefri verksamhet, och sedan kommer att användas i verksamhet för vilken frivillig skattskyldighet medges, kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas med stöd av reglerna om jämkning. Se vidare avsnitt 21.11 och 23.

Frivillig skattskyldighet kan medges tidigast från den dag ansökan kommer in till Skatteverket, dock inte tidigare än från den dag hyresgästen tillträder lokalen. För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges från dagen för hyresgästens tillträde krävs därför i princip att ansökan kommer in till Skatteverket innan nämnda tillträdesdag. Om ansökan kommer in någon tid efter tillträdesdagen skulle den frivilliga skattskyldigheten kunna gälla först fr.o.m. ansökningsdagen. I och med det skulle retroaktivt avdrag i princip inte kunna medges eftersom fastigheten då tagits i bruk innan den dag skattskyldigheten inträtt. En kort tids försening med ansökan skulle således diskvalificera från rätten till retroaktivt avdrag. Detta skulle gälla oavsett anledningen till förseningen.

Skatteverket anser att en sådan effekt inte är önskvärd och det torde inte heller, med hänsyn till uttalande i prop. 1999/2000:82, s. 144, ha varit lagstiftarens avsikt att retroaktivt avdrag ska omöjliggöras i sådana fall. I nämnda uttalande anges att retroaktivt avdrag inte bör medges om fastigheten tagits i bruk för annan verksamhet, och att jämkningsreglerna kan bli tillämpliga i stället för reglerna om retroaktivt avdrag om fastigheten tagits i bruk för uthyrning till hyresgäst utan skattskyldighet.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, behandlat frågan om när en ansökan senast ska ha kommit in utan att fastigheten ska anses vara tagen i bruk för skattefri verksamhet. Av skrivelsen framgår att bestämmelsen om retroaktivt avdrag framdeles ska tolkas så att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte ska anses vara tagen i bruk när en ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokalen har kommit in till Skatteverket senast under kalendermånaden efter den månad hyresgästen tillträdde lokalen.

Ej retroaktivt avdrag

Då ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder utförts eller låtit utföras av tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) gäller att retroaktivt avdrag inte kan komma ifråga hos förvärvaren av fastigheten om denne haft rätt till avdrag enligt vad som anges i 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML (förvärv från den som uttagsbeskattats i byggnadsverksamhet). Inte heller kan retroaktivt avdrag medges om överlåtaren medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller om den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena i bruk efter åtgärderna men innan frivillig skattskyldighet medgetts förvärvaren.

Det kan förekomma att överlåtaren blivit frivilligt skattskyldig enbart för andra delar av fastigheten än de som den ifrågavarande ingående skatten avser. Skatteverket anser att sådan skattskyldighet inte lägger hinder i vägen för retroaktivt avdrag hos förvärvaren av fastigheten.

A conto-fakturor

Det förhållandet att mervärdesskatt debiteras i a conto-fakturor bör inte påverka bedömningen av om rätt till retroaktivt avdrag föreligger eller inte. Avgörande för den retroaktiva avdragsrätten bör i stället vara om slutbesiktning eller motsvarande skett inom treårsgränsen. Har sådan åtgärd vidtagits inom den tiden bör avdragsrätt föreligga för all den skatt som erlagts i a conto-fakturor för en sådan entreprenad.

Exempel

En byggnadsentreprenad påbörjas i slutet av år 2001. Under år 2002 erlägger byggherren a conto-belopp inklusive mervärdesskatt till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 2003. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2006, och han inte tagit fastigheten i bruk innan dess, har han avdragsrätt för den ingående skatten avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 2003.

Utvidgat reparationsbegrepp

Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt avdrag för mervärdesskatt. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen.

Blandad verksamhet

Vid fall av blandad verksamhet ska mervärdesskatten fördelas i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Driftkostnader

För ingående skatt på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag.

Tidpunkt för retroaktivt avdrag

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder dock avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen. Se Skatteverkets skrivelse 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111, jfr även avsnitt 21.8.

Inkomsttaxeringen påverkas

Då retroaktivt avdrag för mervärdesskatt erhålls påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring. Det är fallet då det retroaktiva avdraget har avseende på mervärdesskatt hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § och 19 kap. 14 § IL).

21.9.3 Begränsningar av avdragsrätten

De allmänna begränsningar av avdragsrätten som anges i 8 kap. ML, t.ex. beträffande stadigvarande bostad och personbil, gäller även den som är frivilligt skattskyldig.

I dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174, har RR ansett avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad inte vara tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag.

Se avsnitt 15.2.11.

21.9.4 Hyresgästs avdragsrätt

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 15) för ingående skatt är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med faktura för avsedd hyresperiod som innehåller de uppgifter som anges i avsnitt 21.7.

Beträffande tidpunkten för avdrag se avsnitt 21.8.

Felaktig debitering

Den som hyr ut lokaler har inte rätt att debitera mervärdesskatt på hyra som avser tid vilken inte omfattas av hans frivilliga skattskyldighet, se avsnitt 21.5. Det torde trots detta kunna förekomma att debitering oriktigt sker av vad som betecknas mervärdesskatt. Sådant belopp utgör dock inte mervärdesskatt i ML:s mening. Detta innebär således att en hyresgäst inte kan erhålla avdrag för belopp som felaktigt har angetts vara mervärdesskatt. Att hyresgästen kan anse sig ha varit i god tro saknar enligt Skatteverkets bedömning relevans när det gäller rätten till avdrag. Se vidare avsnitt 15.5.

21.10 Skattskyldighetens upphörande

Allmänt

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte föreligger längre, 9 kap. 6 § ML. Den skattskyldige har alltså inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet. Dock kan i samband med överlåtelse av fastighet upphörande av frivillig skattskyldighet medges efter ansökan (se nedan i detta avsnitt).

Ändrad användning

Skattskyldighet avseende uthyrning av lokaler i en fastighet upphör när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, 9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. Exempel på ett sådant fall är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och skattefri hyresgäst i stället hyr samma lokal samt då lokal tas i anspråk som bostad.

Ett annat exempel är då förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Även fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet kan då upphöra. I vissa fall då andrahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör kan såväl förstahandshyresgästens som fastighetsägarens skattskyldighet upphöra.

Brand, rivning

Om en byggnad eller del av byggnad i sin helhet förstörs eller rivs så att den inte längre kan användas upphör den frivilliga skattskyldigheten, 9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML. Om en byggnad endast delvis skadats så att den där bedrivna verksamheten kan fortsätta efter reparation av byggnaden anser Skatteverket att den frivilliga skattskyldigheten bör kvarstå. Avdragsrätt föreligger då för den ingående skatten på reparationskostnaderna.

Anmälan

Vid ändrad användning, och vid brand eller rivning, upphör den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och utan beslut från Skatteverket. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till Skatteverket om förhållande som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör, 9 kap. 7 § 2 st. ML.

Outhyrda lokaler

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med mervärdesskattefri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som kan medföra frivillig skattskyldighet enligt ML, bör enligt Skatteverket den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder. Om innan

dess annan händelse inträffar, t.ex. ombyggnad för användning i mervärdesskattefri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser Skatteverket att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i skattepliktig uthyrningsverksamhet i fortsättningen, den frivilliga skattskyldigheten bör upphöra då den uthyrning som grundade den frivilliga skattskyldigheten upphörde.

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet kan under vissa förutsättningar medges under s.k. uppförandeskede, se avsnitt 21.4. Skatteverket får, redan innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger, 9 kap. 6 § 2 st. ML. Det kan t.ex. gälla fall där fastighetsägaren inte längre kan anses ha för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska då vara av sådan art att om de förelegat eller varit kända vid Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet något medgivande inte skulle ha getts.

Enbart det faktum att någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart efter färdigställandet utgör inte skäl för upphörande av den frivilliga skattskyldigheten.

Det krävs inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren i sin ansökan om frivillig skattskyldighet har lämnat oriktiga uppgifter. Möjlighet att besluta om att skattskyldigheten ska upphöra omfattar även fall då omständigheternas ändras efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för denna till att – helt eller delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

Skatteverket anser att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede kan avse såväl hel som del av fastighet.

Vidare anser Skatteverket att sådant beslut som avses här endast kan fattas under uppförandeskedet. Har fastigheten börjat hyras ut kan förhållandena dock vara sådana att skattskyldigheten kan upphöra på grund av ändrad användning.

Överlåtelse av fastighet

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelsetillfället övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan

och utan beslut av Skatteverket, se avsnitt 21.5. Av 9 kap. 6 § 3 st. ML framgår dock att Skatteverket ska besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde av fastigheten om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Om inte denna möjlighet funnes skulle skattskyldigheten inte kunna ses som frivillig för förvärvaren.

Att parterna gemensamt ska inge ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämkningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Se vidare avsnitt 21.11.2.

Skatteverket anser att begäran om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Om utträde begärts och beviljats, kan enligt Skatteverkets uppfattning förvärvaren av fastigheten senare begära frivillig skattskyldighet för samma fastighet. Om han då beviljas sådan skattskyldighet kan han inte senare på begäran gå ur denna. Den frivilliga skattskyldigheten kan då för hans del senare upphöra endast på grund av ändrad användning m.m.

Av 9 kap. 7 § 1 st. ML framgår att överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av såväl den tidigare som den nye ägaren.

21.11 Jämkning av avdrag för ingående skatt

21.11.1 Allmänt

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om mervärdesskatten hänför sig till förvärv i verksamhet som medför skattskyldighet. Om den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet gör förvärv för uthyrning som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, kan avdrag inte erhållas för mervärdesskatten på det förvärvet. Det kan t.ex. vara fråga om förvärv i samband med uthyrning av bostad eller uthyrning av lokal till hyresgäst med skattefri verksamhet.

Det är inte ovanligt att förvärv görs av t.ex. byggtjänster i verksamhet som medför frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning. Avdrag för ingående skatt erhålls för dessa byggtjänster, men de lokaler där byggtjänsterna utförts kommer senare att användas i uthyrningsverksamhet som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna kan exempelvis

komma att användas för uthyrning till hyresgäst som har sådan verksamhet att förutsättningar för frivillig skattskyldighet för hyresvärden inte längre föreligger. I en sådan situation kan det framstå som obefogat att hyresvärden ska få behålla hela det avdrag han erhöll vid förvärvet av byggtjänsten. Denna kan ju komma att konsumeras till viss del i den uthyrningsverksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma erfordras att en korrigering görs av det medgivna avdraget.

Jämkningsregler

Jämkningsbestämmelserna är generella och gäller såväl för obligatorisk som för frivillig skattskyldighet. Reglerna avser vissa situationer då t.ex. fastighet blir föremål för ändrad användning liksom då fastighet överlåts samt vidare vid konkurs. De allmänna jämkningsreglerna finns intagna i 8 a kap. ML. En ingående redogörelse för dessa allmänna jämkningsregler finns i avsnitt 23.

Även om de allmänna jämkningsreglerna principiellt även gäller fallen av frivillig skattskyldighet har det varit nödvändigt att komplettera med särskilda jämkningsbestämmelser för frivillig skattskyldighet. Dessa särskilda bestämmelser redogörs för i avsnitt 21.11.3.

21.11.2 Allmänna jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet

Nedan i detta avsnitt lämnas en mycket översiktlig redogörelse för några situationer i vilka den som är frivilligt skattskyldig kommer i kontakt med de allmänna jämkningsbestämmelserna. För en redogörelse över begrepp i samband med jämkning samt en närmare beskrivning av i vilka situationer jämkning kan komma ifråga samt hur jämkning ska utföras, se avsnitt 23.

Ändrad användning

Jämkning ska i princip ske om avdrag för ingående skatt erhållits i samband med mera omfattande ny-, till- eller ombyggnadsarbeten och den lokal där arbetena utförts senare kommer att användas för t.ex. uthyrning till hyresgäst som har skattefri verksamhet. Vidare ska jämkning ske om hyresvärden tar lokalen i anspråk för användning i egen skattefri verksamhet. (8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML.)

Jämkning ska dock endast ske om mervärdesskatten på kostnaderna för byggåtgärderna överstigit vissa gränsbelopp och den ändrade användningen dessutom sker inom en viss tid, den s.k. korrigeringstiden, se avsnitt 23.

Överlåtelse av fastighet

I princip ska jämkning också ske om fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig erhållit avdrag för ingående skatt på större byggnadsarbeten och fastigheten därefter överlåts inom korrigeringstiden, 8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML.

Överföring av jämknings-skyldighet

Dock gäller att ny ägare till fastighet övertar den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet om inte parterna gemensamt före tillträdesdagen ansöker om att den frivilliga skatt-skyldigheten ska upphöra, se avsnitt 21.5. Om sådan ansökan inges utlöser överlåtelsen jämkningsskyldighet hos överlåtaren om förutsättningar i övrigt för jämkning är uppfyllda. Om inte ansökan inges, och den nye ägaren alltså tar över den frivilliga skattskyldigheten, tar han även över den rättighet och skyldighet till jämkning på grund av överlåtelsen som annars skulle ha tillkommit överlåtaren, såvida inte parterna avtalar att överlåtaren ska jämka. (8 a kap. 12 § 1 st. ML.)

Det innebär alltså i normalfallet att en överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte i sig medför att jämkning utlöses. Först vid ändrad användning hos förvärvaren, eller i vissa fall vid dennes överlåtelse av fastig-heten, kommer jämkning att aktualiseras.

Årsvis jämkning

Det torde inte vara ovanligt med fall där ändrad användning av fastigheten inträffat, t.ex. i samband med byte från hyresgäst med skattepliktig verksamhet till hyresgäst med skattefri verksamhet, och till följd därav jämkning påbörjats hos överlåtaren, beträffande avdrag för mervärdesskatt på byggåtgärder som vidtagits i en eller flera lokaler. Jämkning ska ske årsvis under korrigeringstiden vid ändrad användning, 8 a kap. 7 § 1 st. ML.

Slutjämkning

Om en sådan fastighet överlåts ska överlåtaren så att säga jämka färdigt på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid, 8 a kap. 12 § 2 st. ML. Han ska alltså jämka även den del av tidigare medgivet avdrag som kan sägas ha avseende på de vid överlåtelsen återstående korrigeringsåren. Sådan slutjämkning ska ske på en gång, 8 a kap. 7 § 2 st. ML.

Överföring till den nye fastighetsägaren av rättighet och skyldighet att jämka gäller alltså inte sådan slutjämkning som avses ovan och som har sin grund i ändrad användning som inträffat under den tidigare fastighetsägarens innehavstid. Se vidare avsnitten 21.11.3–21.11.5.

Hyres- och bostadsrätter

I jämkningssammanhang likställs hyres- och bostadsrätter med fastighet. Det innebär att hyresgäst- och bostadsrättshavare som förklarats frivilligt skattskyldiga även kan bli jämkningsskyldiga. De kan också överta rättigheter och skyldigheter att jämka i samband med att de förvärvar hyres- eller bostadsrätter som omfattas av frivillig skattskyldighet.

Konkurs

Generellt gäller att fastighetsägare som försätts i konkurs kan drabbas av skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt liksom att konkursbo under vissa förutsättningar kan ta över denna jämkningsskyldighet till viss del. Detta gäller alltså även fallen av frivillig skattskyldighet. Se vidare avsnitten 23.9 och 41.3.10.

Handlingar

Då rättighet och skyldighet att jämka går över på förvärvare av fastighet (varmed här likställs förvärvare av hyres- och bostadsrätter) ska överlåtaren till förvärvaren överlämna handling som förvärvaren sedan kan ha som underlag för eventuell framtida jämkning, 8 a kap. 15−17 §§ ML. En närmare beskrivning av vad en sådan handling ska innehålla lämnas i avsnitt 21.7.

21.11.3 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet

Allmänt

Nedan i detta avsnitt redogörs för de särskilda jämkningsregler som finns i 9 kap. 9–13 §§ ML och som är specifika för den frivilliga skattskyldigheten. Det bör noteras att dessa särskilda regler utgör ett komplement till de allmänna reglerna och att den som är frivilligt skattskyldig i hög grad berörs även av de allmänna reglerna.

Frivillig skattskyldighet upphör

Jämkning ska i princip ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör, 9 kap. 10 § ML. I och med den händelsen möjliggörs användning av fastigheten på ett sådant sätt att fortsatt avdrag för ingående skatt inte är befogat. I avsnitt 21.10 redogörs för i vilka situationer frivillig skattskyldighet kan upphöra.

Användning för annat ändamål

Ett förhållande som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyraren tar fastigheten eller del av den i anspråk för egen verksamhet, 9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. Ett sådant ianspråktagande medför dock inte att jämkning ska ske om den verksamhet för vilken fastigheten tas i anspråk medför skattskyldighet enligt ML. Fastigheten kommer även efter denna ändrade användning att konsumeras på ett sådant sätt att rätt till avdrag föreligger och jämkning blir obefogad. Om uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som

inte till någon del medför skattskyldighet föreligger i princip grund för jämkning. För det fall uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen s.k. blandad verksamhet är det Skatteverkets uppfattning att jämkning ska ske till viss del.

Vid ändrad användning ska jämkning ske årligen under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att om t.ex. en fastighetsägare som varit frivilligt skattskyldig helt övergår till att hyra ut till hyresgäster som har skattefria verksamheter, och han därför inte på grund sin uthyrning ska vara registrerad till mervärdesskatt längre, han ändå har för varje år som återstår av korrigeringstiden att fullgöra sin jämkningsskyldighet. Han måste av den anledningen kvarstå som registrerad för att fullgöra den jämkningsskyldighet som härrör från hans tidigare frivilliga skattskyldighet. Av 7 § SBF framgår att en registrering ska kvarstå till dess att Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Om fastigheten senare överlåts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs ska dock den då återstående delen av jämkningsbeloppet jämkas på en gång.

Bedömning av om jämkning ska ske eller ej görs i förekommande fall för del av fastighet.

Brand och rivning

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör till följd av brand eller rivning ska jämkning inte ske, 9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML. Anledning till det är att fastigheten efter den händelsen inte längre kan konsumeras.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet upphör

Frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall, se avsnitt 21.4. Den frivilliga skattskyldigheten medför att staten till den skattskyldige återbetalar ingående skatt med betydande belopp under uppförandeskedet trots att utgående skatt på uthyrningar kommer att redovisas först när byggnaden senare tagits i anspråk för uthyrning.

Skatteverket får besluta att frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för skattskyldigheten inte längre bedöms föreligga, se avsnitt 21.10.

Frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede kan också upphöra på grund av att fastigheten när byggnadsarbetena slutförts, men innan skattepliktig uthyrning kommer till stånd, tas i anspråk för skattefri verksamhet, t.ex. uthyrning till hyresgäst med skattefri verksamhet eller för egen sådan verksamhet.

Särskilda jämknings- och återbetalningsregler

I de fall den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskede upphör är det inte befogat att tidigare medgivna avdrag ska kvarstå. Den frivilliga skattskyldigheten kommer ju att avbrytas och fastigheten konsumeras i skattefri verksamhet.

I och med att den frivilliga skattskyldigheten upphör kan sägas att ändrad användning uppkommit. Medgivna avdrag skulle då kunna justeras enligt de allmänna jämkningsbestämmelserna.

Emellertid skulle jämkningen då kunna omfatta endast den del av medgivna avdrag som kan sägas avse den från upphörandetidpunkten återstående delen av korrigeringstiden. För den tid som löpt under uppförandetiden skulle avdraget då kvarstå. Det skulle framstå som obefogat eftersom fastigheten – eller i förekommande fall fastighetsdelen – aldrig kommit att användas rent faktiskt i verksamhet som medfört skattskyldighet.

För att förhindra omotiverade avdrag i dessa fall har i 9 kap. 11 § ML införts en specialreglering för avdragskorrigering.

Dessa regler innebär att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom ska ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. Sådan återbetalning ska göras enligt de allmänna reglerna i 13 kap. ML. På såväl jämknings- som återbetalningsbeloppen ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 19 kap. 3 § SBL och löpa fr.o.m. dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren till den dag då den frivilliga skattskyldigheten upphör.

I praktiken innebär dessa bestämmelser att fastighetsägaren till staten återbetalar det totala belopp för vilket avdrag för mervärdesskatt erhållits. Att återbetalningen av det totala beloppet delvis grundas på jämkningsregler och delvis på särskilda återbetalningsregler är helt föranlett av lagtekniska skäl. I praktiken handlar det helt om återbetalning.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, summerat reglerna om jämkning och återbetalning när uppförandeskede upphör innan någon skattepliktig uthyrning kommit till stånd. Skatteverket anser att avdragskorrigering ska ske dels genom jämkning och dels genom återbetalning. Sådan ingående skatt som enligt de ordinära jämkningsreglerna

inte kommer att bli föremål för jämkning ska i stället återbetalas.

Ingående skatt som ska jämkas ska redovisas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då den jämkningsgrundande händelsen inträffade, 13 kap. 28 a § 1 st. ML. Enligt Skatteverkets uppfattning ska även sådan ingående skatt som ska återbetalas redovisas för samma redovisningsperiod.

Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inte avdragsrätt för sådan ingående skatt som avser tid efter det att förutsättningar för frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte längre föreligger.

Egen skattepliktig verksamhet

Om fastigheten efter uppförandet tas i anspråk av fastighetsägaren för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML ska jämkning inte ske, 9 kap. 10 § 2 p. ML.

Delvis användning i skattefri verksamhet

Av lagtexten framgår inte direkt hur det ska förfaras när en fastighet som fullt ut omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede senare kommer att användas till viss del i skattefri verksamhet när den är klar att tas i anspråk. Skatteverkets uppfattning är att i dessa fall bör de särskilda jämknings- och återbetalningsreglerna i 9 kap. 11 § ML vara tillämpliga ifråga om dessa fastighetsdelar.

Outhyrd lokal

Om frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och lokal sedan byggnadsarbetena slutförts blir outhyrd, ska jämkning och återbetalning inte ske. Om lokalen senare tas i anspråk för t.ex. skattefri uthyrning kan jämkning/återbetalning komma ifråga.

Överlåtelse av fastighet

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet går skattskyldigheten över på den nye ägaren, se avsnitt 21.5. Denne tar då, enligt 8 a kap. 12 § ML, över rättigheter och skyldigheter att jämka från överlåtaren. Övertagande av denna rättighet och skyldighet förutsätter dock att förvärvaren vid övertagandet av fastigheten är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML. Den förvärvare som inte är skattskyldig för mervärdesskatt sedan tidigare utan blir det först vid tillträdet kan dock enligt 9 kap. 12 § ML överta rätten och skyldigheten att jämka ingående skatt.

Parterna kan dock innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitt 21.10.

Vid sådan begäran om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten ska överlåtaren fullgöra jämkningsskyldigheten om inte den nye ägaren tar över den enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML. För att förvärvaren i detta fall ska kunna ta över jämkningsskyldigheten måste han vid övertagandet av fastigheten vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML, antingen obligatoriskt eller frivilligt för uthyrning av annan fastighet än den som nu tas över.

Vad gäller jämkning på grund av ändrad användning som inträffat under överlåtarens innehavstid är dock överlåtaren jämkningsskyldig.

Om skälet till att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen inte är en begäran från parterna utan beror på att förvärvaren omgående hyr ut till hyresgäster som bedriver skattefri verksamhet, eller tar fastigheten i anspråk för egen skattefri verksamhet, upphör den frivilliga skattskyldigheten automatiskt. Jämkningen ska då fullgöras av förvärvaren enligt de regler som gäller vid ändrad användning.

Hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder

I vissa fall kan fastighetsägare bli skyldig att jämka till följd av åtgärder som vidtagits av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Det kan t.ex. vara så att en förstahandshyresgäst är frivilligt skattskyldig för uthyrning och i och med det har även fastighetsägaren kunnat medges frivillig skattskyldighet för uthyrning till förstahandshyresgästen, 9 kap. 13 § ML. Om förstahandshyresgästen senare tar lokalen i anspråk för uthyrning till skattefri hyresgäst, eller för egen skattefri verksamhet, upphör förutsättningarna för såväl förstahandshyresgästen som fastighetsägaren att vara frivilligt skattskyldiga. Både fastighetsägaren och förstahandshyresgästen kan då bli skyldiga att jämka avdrag för ingående skatt. I förekommande fall kan även åtgärder som vidtas av frivilligt skattskyldig andrahandshyresgäst påverka uthyrare i tidigare led.

Den beloppsgräns om 100 000 kr som anges i definitionen av investeringsvara i 8 a kap. 2 § 1 st. 2 p. ML gäller för fastighetsägaren och hyresgästen respektive bostadsrättshavaren gemensamt. Jämkning kan alltså komma att ske hos t.ex. fastighetsägaren om denna vidtagit en byggåtgärd med en ingående skatt om 60 000 kr och hyresgäst en åtgärd med ingående skatt om 40 000 kr.

Exempel 1

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till D.

A har inom den senaste tioårsperioden uppfört byggnaden och B har bekostat en betydande ombyggnad av de ifrågavarande lokalerna. D avflyttar och den enda hyresgäst som går att få till lokalen är E som bedriver fullt ut skattefri verksamhet. Inte någon av A, B och C kan då längre vara frivilligt skattskyldig om E hyr lokalen (det förutsätts att B och C inte bedriver någon egen verksamhet i fastigheten som medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML).

Såväl A som B kan bli skyldiga att jämka avdragen ingående skatt. Det gäller oavsett E hyr via C eller direkt av A.

Bestämmelser om vad som gäller beträffande jämkning vid överlåtelse respektive frånträdande av hyres- eller bostadsrätt framgår av 8 a kap. 4 respektive 14 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.

Exempel 2

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B. Denne är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C. A har haft kostnader för nybyggnation och har erhållit avdrag för mervärdesskatt. B har haft kostnader för omfattande ombyggnad av den lokal han hyr ut till C. B har medgetts avdrag för mervärdesskatt. Om C avflyttar och B i stället hyr ut till D som har skattefri verksamhet, upphör såväl B:s som A:s frivilliga skattskyldighet. Såväl A som B ska då jämka på grund av ändrad användning.

Anta att B i stället överlåter sin hyresrätt till C som ska använda lokalen i sin egen skattepliktiga verksamhet. Då upphör den frivilliga skattskyldigheten för B men inte för A. C ska då ta över B:s rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 12 § ML). Vid själva övertagandetillfället uppkommer dock ingen jämkning för C eftersom han då har skattepliktig verksamhet.

Anta vidare att C senare övergår till att bedriva skattefri verksamhet alternativt hyr ut till skattefri hyresgäst.

Han ska då årligen jämka avdraget för den skatt som hänför sig till den ombyggnad B bekostat.

A:s frivilliga skattskyldighet gentemot C upphör och A ska då jämka på grund av den händelsen (9 kap. 10 § ML). A ska inte jämka allt på en gång utan det ska ske årligen under återstoden av korrigeringstiden.

21.11.4 Inkomstbeskattningen påverkas

Vid jämkning av mervärdesskatt påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring eller direktavdrag. Det är fallet då jämkningen har avseende på mervärdesskatt hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen.

Någon närmare redogörelse för hur inkomstbeskattningen påverkas av jämkning av mervärdesskatt lämnas dock inte i den här handledningen.

21.11.5 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan följer ett antal exempel avseende jämkning hos den som är frivilligt skattskyldig. Eftersom jämkningsreglerna som regel är generella och inte endast gäller den som är frivilligt skattskyldig hänvisas till avsnitt 23, när det gäller en redogörelse för allmänna begrepp m.m. vad gäller jämkning.

Exempel 1

Ändrad användning, minskad avdragsrätt

Jämkning till skattskyldigs nackdel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 erhålls avdrag för ingående skatt med 200 000 kr för ombyggnad av en lokal. Lokalen hyrs ut till en person som är skattskyldig enligt ML. Uthyraren blir frivilligt skattskyldig år 1. År 5 avflyttar hyresgästen och lokalen hyrs ut till en hyresgäst med verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 200 000 kr. Avdraget fördelas med 20 000 kr per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.

2. Ändrad användning år 5. Den del av avdraget om 200 000 kr som belöper på år 5, 20 000 kr, jämkas till uthyrarens nackdel i deklarationen för den första redovisningsperioden år 6.

Motsvarande jämkningsåtgärder sker sedan för de övriga år av korrigeringstiden som den skattefrie hyresgästen finns kvar i lokalen.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML. 9 kap. 1 och 7 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 2

Ändrad användning, ökad avdragsrätt

Jämkning till skattskyldigs fördel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 färdigställs en byggnad. Den ingående skatten på kostnaderna för byggnadsarbetena uppgår till 2 000 000 kr. I byggnaden finns fem lika stora lokaler (lokalerna 1–5). Produktionskostnaden är lika hög för varje lokal. Det år byggnaden färdigställs medges avdrag för ingående skatt eftersom fastighetsägaren då beviljas frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokalerna 1–3. Lokalerna 4–5 förhyrs av personer med skattefri verksamhet. År 5 byts dock hyresgäst i lokal 4. En hyresgäst med skattepliktig verksamhet flyttar in i lokalen.

Fastighetsägaren beviljas då frivillig skattskyldighet för lokal 4.

Konsekvenser:

1. Avdrag medges år 1 med 1 200 000 kr (3 lokaler à 400 000 kr). Avdraget fördelas med 120 000 kr per år under korrigeringstiden.

2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kr avseende den del som belöper på år 5 av den ingående skatten för byggnationen av lokal 4 (mervärdesskatten 400 000 kr på kostnaden för byggnationen av lokal 4 fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kr på varje sådant år). Avdraget medges i deklarationen som avser den första redovisningsperioden år 6. Om den skattepliktiga hyresgästen fortsätter att vara kvar i lokalen

medges avdrag genom jämkning på motsvarande sätt för varje kvarstående år av korrigeringstiden.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML 9 kap. 1 § ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 3

Retroaktivt avdrag

Retroaktivt avdrag för tidigare ägares ingående skatt. Ändrad användning.

Förutsättningar:

A låter år 1 uppföra en byggnad. Den ingående skatten uppgår till 500 000 kr. Byggnaden överlåts år 3 till B. A har inte tagit byggnaden i bruk före överlåtelsen. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för halva byggnaden. Resterande del av byggnaden förblir outhyrd. B har räkenskapsår som slutar den 30 april. Under hösten år 6 bygger B om hela byggnaden till bostad.

Konsekvenser:

1. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för uthyrning av halva byggnaden. Han medges då avdrag med 250 000 kr enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kr per år.

2. På hösten år 6 bygger B om den uthyrda lokalen till bostad. Jämkning ska då ske på grund av ändrad användning. Den ändrade användningen inträffar under räkenskapsåret 1 maj år 6–30 april år 7. Vid utgången av det räkenskapsåret är bostaden färdigställd. De 25 000 kr för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämkningen ska redovisas i deklarationen för den första redovisningsperioden efter den 30 april år 7. Årlig jämkning ska sedan ske för fortsättningen av korrigeringstiden, trots att fastighetsägaren inte längre är frivilligt skattskyldig.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML samt 9 kap. 7, 8 och 11 § ML och 8 kap. 19 § ML samt 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 4

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämkning och återbetalning.

Förutsättningar:

År 1 påbörjade A uppförande av en byggnad som han avsåg att hyra ut till skattskyldiga hyresgäster. Han ansökte om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede som bifölls av Skatteverket.

Under år 1 har A gjort avdrag för ingående skatt med 4 000 000 kr och under år 2 med 6 000 000 kr. Skatteverket har med stöd av 9 kap. 6 § 2 st. ML beslutat att skattskyldigheten upphör fr.o.m. den 1 augusti år 3. A har inte påbörjat någon uthyrning. Under perioden januari – juli år 3 har avdrag för ingående skatt gjorts med 3 000 000 kr.

Konsekvenser:

1. Korrigeringstiden är 10 år och de årliga jämkningsbeloppen uppgår till 400 000 kr/år för år 1, 600 000 kr/år för år 2 och 300 000 kr/år för år 3. Korrigeringstiden för de avdrag som gjorts under år 1 börjar löpa fr.o.m. år 1. För de avdrag som gjorts under år 2 börjar korrigeringstiden löpa fr.o.m. år 2 och för de avdrag som gjorts under år 3 börjar korrigeringstiden att löpa under år 3.

2. Jämkning ska ske för återstoden av korrigeringstiden. Eftersom det år under vilket den frivilliga skattskyldigheten upphörde ska ingå i återstoden av korrigeringstiden ska de jämkningsbelopp som är hänförliga till åren fr.o.m. år 3 jämkas. De jämkningsbelopp som är hänförliga till år 1 och 2 anses vara konsumerade och ska därmed återbetalas.

3. Detta innebär att 2/10 av avdragen skatt under år 1 och 1/10 av avdragen skatt för år 2, dvs. 1 400 000 kr (400 000 x 2 + 600 000), ska återbetalas. Vidare ska 8/10 av den avdragna skatten för år 1, 9/10 av den avdragna skatten för år 2 och hela den avdragna skatten för januari-juli år 3, dvs. 11 600 000 kr (400 000 x 8 + 600 000 x 9 + 3 000 000), jämkas vid ett enda tillfälle.

4. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår, vilket innebär att det för redovisningsperioden januari år 4 ska redovisa såväl återbetalningsbeloppet som jämkningsbeloppet, dvs. 13 miljoner kr (1 400 000 + 11 600 000).

Exempel 5

Överlåtaren jämkar

Jämkning hos överlåtare av fastighet på grund av ändrad användning hos denne före överlåtelsen.

Förutsättningar:

År 1 beviljas A frivillig skattskyldighet. Han medges avdrag med 1 600 000 kr avseende mervärdesskatten på byggnadskostnaderna. Mervärdesskatten har debiterats i samma period som den frivilliga skattskyldigheten inträder. Fråga är alltså inte om retroaktivt avdrag.

I fastigheten finns tre lokaler (lokalerna 1–3). Av den ingående skatten belöper 500 000 kr på lokal 1, 700 000 kr på lokal 2 och 900 000 kr på lokal 3. Lokal 1 hyrs ut till en läkare medan lokal 2 hyrs ut till en revisionsbyrå och lokal 3 till en möbelaffär.

År 3 flyttar revisionsbyrån ut och en tandläkare hyr lokal 2. År 4 flyttar läkaren ut och en advokat flyttar in. År 5 överlåter A fastigheten till B. Parterna avtalar inte att A ska jämka på grund av överlåtelsen och inte heller att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. Då A beviljas frivillig skattskyldighet år 1 medges han avdrag med 700 000 kr för lokal 2 och med 900 000 kr för lokal 3.

2. Revisionsbyrån flyttar från lokal 2 och tandläkaren flyttar in. Detta sker år 3. Jämkning sker då för år 3 med 70 000 kr och sedan för år 4 med 70 000 kr.

3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kr.

4. A överlåter fastigheten år 5. A ska vid överlåtelsen jämka på grund av ändrad användning. Sådan har skett i lokalerna 1 och 2. För lokal 1 erhåller A genom jämkning avdrag med 300 000 kr (6 år à 50 000 kr), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kr (6 år à 70 000 kr). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det presumeras att lokalerna under återstoden av korrigeringstiden kommer att ha den användning som de hade

vid överlåtelsen av fastigheten. Det innebär att B vid senare eventuell ändrad användning av lokalerna i fastigheten, har att göra sin bedömning av om han ska jämka, utifrån uthyrningsförhållandena i lokalerna då han förvärvade fastigheten. Om B kommer att använda lokal 1 i skattefri verksamhet ska han jämka till sin nackdel, och om han kommer att använda lokal 2 i skattepliktig verksamhet har han rätt att jämka till sin fördel. Det förutsätts då att övriga krav för jämkning är uppfyllda.

Lagrum: 8 a kap. 4, 6, 7, 8, 10 och 12 §§ ML, 9 kap. 1, 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 6

Oriktig uppgift i jämknings-handling

Fastighet överlåts, men vid förvärvarens ändrade användning av fastigheten framkommer att han fått oriktig uppgift i handling enligt 8 a kap. 15 § ML från säljaren.

Förutsättningar:

A uppför en byggnad år 1. Byggnaden kommer fr.o.m. samma år att helt omfattas av frivillig skattskyldighet. A erhåller avdrag med 9 000 000 kr avseende mervärdesskatt som debiterats på slutfaktura. Samma år uppför han en tillbyggnad och erhåller avdrag för mervärdesskatt avseende denna med 1 000 000 kr i samband med att han förklaras frivilligt skattskyldig även i den delen.

År 4 överlåter A fastigheten till B. Denne tar enligt 9 kap. 5 § ML över den frivilliga skattskyldigheten (utträde ur den frivilliga skattskyldigheten begärs inte). Parterna avtalar inte enligt 8 a kap. 12 § ML att överlåtaren ska jämka på grund av överlåtelsen.

Vid överlåtelsen lämnar A till B en handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. I denna tar han upp den ingående skatten om 9 000 000 kr, men inte mervärdesskatten avseende tillbyggnaden.

År 6 byter B ut den skattskyldiga hyresgästen i tillbyggnaden mot en hyresgäst som inte är skattskyldig.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 9 000 000 kr respektive med 1 000 000 kr.

2. Fastigheten avyttras år 4. Jämkningsskyldigheten på grund av överlåtelsen går över på förvärvaren B.

3. Hyresgästbyte sker år 6 i tillbyggnaden. Jämkning ska ske med 100 000 kr för år 6 och senare med 100 000 kr för varje återstående år av korrigeringstiden om skattefri hyresgäst är kvar i lokalen då.

Jämkningen ska enligt 8 a kap. 12 § 3 st. ML fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling enligt 8 a kap. 15 § ML.

Lagrum: 8 a kap. 12, 15 och 17 §§ ML, 9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

21.12 Administrativa bestämmelser

21.12.1 Allmänt

Den frivilliga skattskyldigheten är förenad med en rad särskilda administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig, Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. Närmare om detta framgår av Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555), avsnitt 26.

21.12.2 Registrering

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet, har övertagit en fastighet med frivillig skattskyldighet eller ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska, enligt 3 kap. 2 § SBL, anmäla sig för registrering hos Skatteverket om han inte redan är registrerad för mervärdesskatt. Anmälan för registrering sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

21.12.3 Ansökan

Uthyrning

Den som enligt 9 kap. 1 § ML ansöker om frivillig skattskyldighet ska på blankett SKV 5704 lämna uppgifter om bl.a. hyresgäster för varje taxeringsenhet som omfattas av ansökningen. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör ansökan avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny ansökan lämnas om detta.

Uppförandeskede

Den som enligt 9 kap. 2 § ML ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska på blankett SKV 5704 ange att ansökan avser skattskyldighet under uppförandeskede.

Övertagande av fastighet

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren enligt 9 kap. 5 § ML. Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Överlåtelsen av fastigheten ska dock anmälas, se vidare avsnitt 21.12.5. Vidare ska Skatte- och avgiftsanmälan lämnas av den nye fastighetsägaren om han inte redan är registrerad för mervärdesskatt.

Transportköp

Skatteverket anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämkningsskyldighet.

Om skattskyldighet ska upphöra

Den frivilliga skattskyldigheten kan upphöra i samband med överlåtelse av fastighet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta innan den nye ägarens tillträde av fastigheten, se avsnitt 21.10. För sådant upphörande räcker det alltså inte med en anmälan att fastigheten överlåtits. Ansökan om upphörande av skattskyldigheten kan göras på blankett SKV 5724.

21.12.4 Redovisning

Skattedeklaration

Redovisning för frivillig skattskyldighet ska ske i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek, se Skatteverkets skrivelse 2005-11-25, dnr 131 624795-05/111.

Enkelt bolag

Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får Skatteverket, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatten för hela verksamheten.

21.12.5 Anmälan

Överlåtelse av fastighet

Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska, enligt 9 kap. 7 § 1 st. ML, anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren. Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på blankett SKV 5722 för överlåtaren och på blankett SKV 5721 för förvärvaren. Var och en av dem lämnar anmälan till sitt skattekontor. Köpare som inte tidigare är registrerad till mervärdesskatt måste också anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Ändrade förutsättningar

Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller inte längre överhuvudtaget, ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena, enligt 9 kap. 7 § 2 st. ML. Det bör göras på blankett SKV 5723.

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. I vissa fall kan sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämkningsskyldighet för denne, se vidare avsnitt 21.11.3.

21.13 Koncernföretag

Slussningsregeln

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom ---samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående skatt som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden. Se vidare avsnitt 15.2.6.

Ett koncernföretags möjlighet att föra över mervärdesskatt till ett annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa effekterna för fastighetsägaren undanröjs utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillgripas.

Vad gäller jämkning av ingående skatt i dessa koncernfall, se avsnitt 23.

21.14 Övergångsbestämmelser

Införandet av de nya reglerna om frivillig skattskyldighet och jämkning som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 har medfört behov av särskilda övergångsbestämmelser. I dessa regleras bl.a. vad som gäller i de fall då den frivilliga skattskyldigheten sträcker sig över ikraftträdandetidpunkten.

Förhållanden före ikraftträdandet

De äldre bestämmelserna gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det innebär t.ex. vid frivillig skattskyldighet att om överlåtelse av fastighet eller ändrad användning skett innan ikraftträdandet, återföringsreglerna, enligt 9 kap. 5-6 §§ ML i deras lydelse före den 1 januari 2001, ska tillämpas i förekommande fall. Det innebär vidare att de tidigare bestämmelserna i 9 kap. 3 och 4 §§ ML om intyg och avdragsrätt ska tillämpas för överlåtare respektive förvärvare trots att återföringen sker eller avdragsrätten inträder efter ikraftträdandet.

I skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100, har RSV angivit som sin uppfattning att följande bör gälla då fastighet överlåtits kring årsskiftet 2000/2001. Om köpekontrakt undertecknats av parterna år 2000 men säljaren frånträder fastigheten först år 2001, och därvid kvarstår som frivilligt skattskyldig till frånträdet, bör överlåtelsen av fastigheten anses ha ägt rum vid frånträdandetidpunkten. Återföringsreglerna blir då inte tillämpliga.

Retroaktivt avdrag – jämkning

I skrivelse 2003-05-26, dnr 536-01/120, har RSV besvarat frågor om retroaktivt avdrag och jämkning avseende en byggnad som uppförts och tagits i bruk före 2001 och där fastigheten överläts under 2001. RSV:s svar förutsätter att överlåtaren har tagit byggnaden i bruk för en verksamhet som inte medför skattskyldighet, att överlåtaren inte är skattskyldig vid överlåtelsen, och att förvärvaren har medgivits frivillig skattskyldighet i samband med förvärvet av byggnaden. RSV anser att förvärvaren inte kan medges retroaktivt avdrag för den mervärdesskatt som belöper på överlåtarens byggåtgärder, trots att övergångsbestämmelsernas punkt 2 inte är tillämplig, eftersom fastigheten har tagits i bruk av överlåtaren. Bestämmelserna om jämkning kan i stället bli tillämpliga.

Äldre jämknings-regler

Om ändrad användning eller överlåtelse av investeringsvara sker efter ikraftträdandet men förvärv skett av varan (även ny-, till- och ombyggnadstjänst avseende fastighet) före ikraftträdandet gäller de tidigare reglerna för definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras. Se avsnitt 23.14.

Konkurs

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs (bl.a. att konkursbo kan ta över konkursgäldenärens jämkningsskyldighet) gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelas efter ikraftträdandet.

Intygsmoms

Om en skattskyldig erhållit avdrag för s.k. intygsmoms men användningen av fastigheten eller fastighetsdelen ändras eller överlåtelse sker efter ikraftträdandetidpunkten, ska jämkning ske om den händelsen inträffar inom sex år efter det att fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig. Skatteverket anser att beräkningen av tiden ska ske från det fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för upplåtelse av den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Skatteverket anser att även i dessa fall då jämkning av intygsmoms aktualiseras är bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML tillämpliga i förekommande fall. Rättighet och skyldighet att jämka kan alltså föras över till förvärvare av fastighet.

Särskild beräkning av korrigeringstid i vissa fall

Jämkning kan bli aktuell om förvärv gjorts av ny-, till- och ombyggnadstjänster avseende fastighet före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och en jämkningsgrundande händelse, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse, inträffar efter ikraftträdandet. Vad gäller definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid m.m. gäller i princip äldre regler i dessa fall (se stycket om äldre jämkningsregler i detta avsnitt).

Vid förvärv före ikraftträdandet har den frivilligt skattskyldige haft anledning att räkna med att korrigering av avdrag för mervärdesskatt skulle komma att utlösas enligt de då gällande s.k. återföringsreglerna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML om ändrad användning eller överlåtelse senare skulle inträffa inom viss tid.

Tiden för återföring beräknas på ett delvis annat sätt än korrigeringstiden för jämkning. Utan en särskild övergångsbestämmelse skulle då den skattskyldige – om förvärv gjorts före ikraftträdandet och en jämkningsgrundande händelse inträffat efter denna tidpunkt – i vissa fall åläggas korrigering av gjorda avdrag i större omfattning än vad han kunnat förutse. I syfte att undvika sådana effekter har en bestämmelse av

följande innebörd införts (punkt 8 i övergångsbestämmelserna i dess lydelse i SFS 2000:1358).

För den som vid ikraftträdandet varit frivilligt skattskyldig och som innan denna tidpunkt förvärvat sådana byggnadstjänster som omfattas av den tidigare definitionen av investeringsvara (se avsnitt 23.14) gäller – om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år vid överlåtelse eller ändrad användning som inträffar efter ikraftträdandet – att viss avräkning av tid ska göras från korrigeringstiden.

Vad gäller bedömningen av om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år då den ändrade användningen eller överlåtelsen inträffat, anser Skatteverket att beräkningen ska göras fr.o.m. den dag då den frivilliga skattskyldigheten inträtt t.o.m. dag för överlåtelse eller ändrad användning.

Korrigeringstiden är sex år i dessa fall. Av punkten 8 framgår att tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet ska avräknas. Skatteverket anser att beräkningen ska göras för hela kalenderår. Detta medför att från korrigeringstiden ska avräknas tiden fr.o.m. året för skattskyldighetens inträde till ikraftträdandetidpunkten. De år som avräknats motsvarar den tid under vilken avdragsrätt förelegat.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111, klargjort hur korrigeringstiden enligt punkten 8 i övergångsbestämmelserna ska beräknas och hur avräkning ska ske. Sammanfattningsvis framgår det av skrivelsen att i de fall den frivilliga skattskyldigheten har varat i högst sex år när den jämkningsgrundande händelsen inträffar ska dessutom det antal år som förflutit från och med det kalenderår under vilket den frivilliga skattskyldigheten inträdde till den 1 januari 2001 avräknas från korrigeringstiden vid beräkning av de år för vilka jämkning ska ske. Denna avräkning ska ske med början från och med det år förvärvet eller ombyggnaden gjordes och avse respektive förvärv. Det totala antalet år för vilket faktisk jämkning görs får inte överstiga det antal år som återstår efter avräkning enligt punkten 8 i övergångsbestämmelserna. Avräkningsbestämmelsen ska inte tillämpas i det fall den leder till att färre antal år skulle komma att avräknas än enligt de ordinarie jämkningsreglerna. I skrivelsen finns exempel på hur beräkningen ska göras.

Skatteverket anser att beräkningen ska avse den fastighet eller fastighetsdel som omfattas av den jämkningsgrundande åtgärden.

Utträde

Enligt de bestämmelser som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 kan den frivilliga skattskyldigheten i princip upphöra endast i samband med överlåtelse av fastighet (varmed här likställs hyres- och bostadsrätter) om säljare och köpare gemensamt begär det före köparens tillträde.

I samband med införandet av de nya reglerna infördes under en övergångsperiod en möjlighet att gå ur systemet. Om en ansökan kom in före den 1 januari 2002 kunde Skatteverket besluta att den frivilliga skattskyldigheten skulle upphöra.

22 Rörelsearrende, franchising m.m.

22.1 Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse avses vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, såsom fasta och lösa inventarier samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Rätt att använda varumärke, firma och dylikt kan också ingå i upplåtelsen. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av lokalupplåtelsen i första hand få anses utgöra ett hyresavtal (se bl.a. NJA 1949:39). Rörelsearrenden kan därför, om inte något annat framgår än att det är fråga om en lokalupplåtelse, vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML. Ersättning för hyra av inventarier, upplåtelse av rättigheter och annat som inte utgör ett underordnat led i fastighetsupplåtelsen ska dock redovisas som skattepliktig omsättning. Lokaldelen i ett rörelsearrende utgör emellertid alltid en sådan fastighetsupplåtelse som inte medför skattskyldighet om inte beslut om frivillig skattskyldighet meddelats. (Se förhandsbesked och kammarrättsdom under avsnitt 22.2 nedan.) Skattskyldighet för uthyrning av lokal som ingår i rörelsearrende kan därför endast föreligga efter beslut om frivillig skattskyldighet. Normalt bör ersättningen vid rörelsearrende delas upp på ersättning för lokalupplåtelse och annat.

22.2 Franchising

Franchising kan enkelt beskrivas som ett system för marknadsföring av varor och tjänster, i vilket ett företag, franchisegivaren, genom kontrakt till sig knyter ett antal andra företag, franchisetagare, vilka utåt mot kundkretsen ifråga om sortiment, varumärken, inredning av lokaler m.m. framträder enhetligt. Franchisetagarna ges service i skilda former av franchisegivaren och förbinder sig att av denne köpa vissa varor och tjänster samt att bedriva verksamheten enligt

angivna riktlinjer. I vissa fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer, snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. Omfattar franchiseavtalet även upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrende enligt ovan. Det innebär bl.a. att skattskyldighet för uthyrning av lokaler endast föreligger efter särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för uthyraren. Detta framgår även av dom 1997-10-17, mål nr 7705-1996, KR i Göteborg. Utöver frågan om skattskyldighet för fastighetsupplåtelse belyser domen också vad som kan betraktas som egen användning respektive vidareuthyrning av lokal. Upplåtaren (bolaget) hävdade att äganderätten till de varor som stod uppställda i de lokaler som disponerades gemensamt av bolaget och franchisetagarna i sin helhet tillkom bolaget. Detta skulle medföra att bolaget, som tecknat kontrakt med fastighetsägaren, bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet i lokalerna. Enligt KR:s mening gav en tolkning av de franchiseavtal som ingåtts och omständigheterna i övrigt inte utrymme för en annan bedömning än att lokalerna skulle anses helt vidareuthyrda till franchisetagarna och att upplåtaren inte bedrev egen mervärdesskattepliktig verksamhet i dessa lokaler.

SRN har i förhandsbesked avseende dels franchising (förhandsbesked 1992-07-10) och dels arrende av en bensinstation (förhandsbesked 1994-11-17) uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid rörelsearrende och vid franchising. Motiveringen var att det är fråga om klart avskiljbara prestationer. En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt förhandsbeskeden. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller inte, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier, rättigheter m.m.

22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m.

Möblerade kontorsrum

Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar vanligen en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet. Det innebär att delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen bör tillämpas beroende på förhållandena i det

enskilda fallet. Exempel på sådana upplåtelser är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell.

SRN har i ett förhandsbesked 2002-01-08 prövat om tillhandahållande av möblerade och utrustade kontorsrum med ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till skattefri fastighetsupplåtelse. Enligt avtalet hade kunden inte tillgång till ett visst rum utan kunde tilldelas annan arbetsplats. I grundutbudet ingick tillgång till bl.a. egen telefon, receptionstjänster, fotokopieringsmöjligheter och tillgång till IT-nätverk. Genom separat beställning kunde särskilda kontorstjänster erhållas. Nämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de tjänster som ingick inte i sig efterfrågades av kunden. Dessa tjänster framstod som underordnade upplåtelsen av kontorsrummen. Tillhandahållandet ansågs därför i sin helhet vara en inte skattepliktig nyttjanderätt till fastighet.

Tillgång till särskild utrustning

Om däremot rätten att använda sig av särskild utrustning är det väsentliga i uthyrningen kan tillträdet till lokalen framstå som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen i sin helhet blir skattepliktig. I förhandsbesked 2004-06-15 har tillhandahållande av s.k. ”Sidewalk Workstation” ansetts utgöra omsättning av en sådan tjänst som omfattas av skatteplikt. Mot en avgift fick kunden en viss plats och tillgång till en användarkod för uppkoppling mot Internet. Enligt nämndens mening var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internetuppkoppling. RR har i dom 2005-06-07, mål nr 4209-04, gjort samma bedömning som SRN.

Motsvarande kan var fallet t.ex. vid upplåtelse av utrustad arbetsplats i verkstad, eller av inspelningsstudio och vid uthyrning av frisörstolar (arbetsplatser) i en frisersalong.

23 Jämkning av ingående skatt

23.1 Allmänt om bestämmelserna

Vid inkomstbeskattningen medges årligen ett värdeminskningsavdrag för den förslitning som en tillgång undergår. När en näringsidkare har använt tillgången så länge att den ekonomiskt är värdelös ska tillgången vara helt avskriven. Vid mervärdesbeskattningen medges i princip avdrag för anskaffning av en tillgång – fastighet eller maskiner m.m. – omedelbart. Utgångspunkten vid förvärvet är att tillgången ska användas helt, till en viss del eller inte alls i skattepliktig verksamhet. Om så inte blir fallet bör det finnas ett korrigeringsinstitut för den ingående skatten. Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen så att de motsvarar en tillgångs användning i skattepliktig verksamhet. Korrigeringen kan ske antingen som en ökning av avdragsrätten eller som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag.

Det är ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara som föranleder jämkning. Bestämmelserna kan framför allt bli tillämpliga vid överlåtelser av fastigheter, oavsett om fastigheten använts i obligatoriskt skattskyldig verksamhet eller i frivilligt skattskyldig verksamhet, och vid förändringar i uthyrningsförhållanden. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i hög grad av bestämmelserna.

Vid överlåtelser av verksamheter och av fastigheter blir det i regel inte aktuellt att jämka ingående skatt eftersom bestämmelser finns om att förvärvaren, under vissa förutsättningar, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka.

Bestämmelserna om jämkning av ingående skatt finns i 8 a kap. ML. Dessutom finns i 9 kap. 9–13 §§ ML särskilda jämkningsbestämmelser som avser frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser (se avsnitt 21.11.3).

Av övergångsbestämmelserna (se avsnitt 23.12) till 2001 års lagstiftning framgår att äldre jämkningsbestämmelser (se

avsnitt 23.14) i flera avseenden kommer att vara tillämpliga även efter den 1 januari 2001.

Jämkning av ingående skatt innebär i regel att företagets inkomstbeskattning påverkas. Särskilda bestämmelser beträffande hur det jämkade mervärdesskattebeloppet ska hanteras vid inkomstbeskattningen finns i 18 kap. 17 a § och 19 kap. 14 § IL. Som huvudregel gäller att avskrivningsunderlaget justeras med det jämkade beloppet.

23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning

Av 8 a kap. 1 § ML framgår att avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts.

För att jämkning ska kunna ske krävs inte att avdrag för ingående skatt till någon del skett vid förvärvet av investeringsvaran utan bestämmelserna gäller även i de fall något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

Med överlåtelse av investeringsvara avses såväl onerösa som benefika (t.ex. arv, testamente, gåva, bodelning) äganderättsövergångar. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning av ingående skatt.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna om jämkning finns i sjätte direktivet i artikel 20. EG-domstolen har i C-97/90, Lennartz, uttalat att dessa regler inte i sig kan medföra att en avdragsrätt för ingående skatt tillskapas, utan reglerna om jämkning utgör enligt domstolen ett system för beräkning av den avdragsrätt som kan föreligga. Som ett villkor för att överhuvudtaget kunna jämka avdrag för ingående skatt anges i domen att den som förvärvat den aktuella investeringsvaran ska ha gjort detta i egenskap av ”skattskyldig person”. I annat fall är enligt domstolen mervärdesskattesystemet inte tillämpligt.

EG-domstolen ansåg således i detta mål att ett förvärv av en tillgång som i sig utgör en investeringsvara inte medför rätt till jämkning om förvärvet inte har skett inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Denna verksamhet behöver dock, enligt domstolen, inte medföra skattskyldighet för mervärdesskatt för att jämkningsreglerna ska kunna bli tillämpliga.

En privatperson som anskaffar en tillgång, som i sig är en investeringsvara enligt definitionen i 8 a kap. 2 § ML, och som senare tillför denna tillgång till en ekonomisk verksamhet saknar således möjlighet att utnyttja jämkningsreglerna även om den senare påbörjade verksamheten medför skattskyldighet för mervärdesskatt.

Anskaffas däremot en tillgång t.ex. en näringsfastighet inom ramen för en yrkesmässigt bedriven verksamhet, som dock inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt, föreligger ändå rätt till jämkning av den ingående skatten vid en sådan ändrad användning av tillgången som innebär en ökad avdragsrätt om övriga förutsättningar för jämkning är uppfyllda.

Rätten till jämkning har också varit föremål för EG domstolens prövning i mål C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen. Här konstaterar domstolen att ett offentligrättsligt organ som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, dvs. i egenskap av ej skattskyldig, och därefter säljer denna tillgång i egenskap av skattskyldig inte har rätt till jämkning med anledning av försäljningen. I punkterna 38 och 39 i denna dom hänvisar domstolen till den ovan nämnda domen C-97/90, Lennartz, och anger att då ett offentligrättsligt organ inte har uppträtt såsom skattskyldig, har det i likhet med en enskild som handlar för sina privata behov ingen rätt att dra av den mervärdesskatt som det har betalat för tillgången i fråga.

Endast ingående skatt

Det är endast ingående skatt som kan bli föremål för jämkning. Bestämmelserna är således inte tillämpliga för en fastighetsägare som uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML för utförda ombyggnadsåtgärder och senare ändrar fastighetens användning så att den nyttjas i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

23.3 Investeringsvaror

Med investeringsvaror förstås enligt 8 a kap. 2 § ML:

1. Maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr.
2. Fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

3. Fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 p. eller 6 p. ML med minst 100 000 kr.

4. Bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Definitionen av vad som är investeringsvara knyts an till storleken av den ingående skatt som belöper på varans anskaffningskostnad. Det saknar i detta sammanhang betydelse, utom för enligt 2 kap. 7 § ML uttagsbeskattade fastigheter, om avdrag erhållits fullt ut, delvis eller inte alls för den ingående skatten. En tillgång anses således som en investeringsvara så snart den ingående skatten uppgår till minst det gränsbelopp som gäller för respektive slag av vara.

EG domstolen har i målet 51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, definierat investeringsvaror som varor som används i en affärsverksamhet och som utmärks av sin varaktighet och sitt värde och för vilka kostnaderna för förvärvet normalt inte är direkt avdragsgilla utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år. Definitionen förutsätter således att det är fråga om varor som minskar i värde.

Maskiner, inventarier m.m.

Beloppsgränsen 50 000 kr motsvarar ett anskaffningsvärde om 200 000 kr exklusive mervärdesskatt. Gränsvärdet gäller för varje enskild vara. Ett samtidigt förvärv av två maskiner där den ingående skatten vid förvärvet för var och en av maskinerna inte uppgår till 50 000 kr grundar således varken rätt eller skyldighet att jämka den ingående skatten.

Ny-, till- eller ombyggda fastigheter

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skattepliktär det endast då ny-, till- eller ombyggnad gjorts som jämkning kan komma i fråga. Beloppsgränsen är här ingående skatt med 100 000 kr vilket motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive mervärdesskatt. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående skatten på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller inte. Eftersom definitionen av investeringsvara utgår från beloppet för ingående skatt på åtgärder som tillförts en fastighet oavsett vem som tillfört åtgärderna ska såväl fastighetsägarens som eventuell hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder läggas samman när det gäller att bedöma om beloppsgränsen uppnås

eller inte. Förvärv av byggnadsmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggnadsföretag.

Genom att definitionen av en investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedömningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger eller inte. Detta innebär att den ingående skatt som avser åtgärder vidtagna på olika byggnader men på samma fastighet ska läggas samman vid bedömning av om beloppsgränsen uppnås eller inte. En fastighet med två byggnader där mervärdesskatten för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder under ett beskattningsår uppgår till exempelvis 50 000 kr respektive 75 000 kr är således en investeringsvara. Som nämnts ovan saknar det vid denna bedömning betydelse om avdrag för den ingående skatten skett helt, delvis eller inte alls.

Genom att jämkningsskyldigheten är knuten till mervärdesskatten på ny-, till- eller ombyggnader kommer mervärdesskatten på kostnader för bl.a. drift, underhåll och vanliga reparationer inte att bli föremål för jämkning. När det gäller det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, t.ex. upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar m.m. i samband med omdisponering av lokaler, är dessa åtgärder av sådan karaktär att de bör jämställas med ombyggnad. Dessa åtgärder kan därför bli föremål för jämkning. Annorlunda förhåller det sig med s.k. värdehöjande reparationer. Dessa slags kostnader kan i många fall betraktas som kostnader för att åtgärda det slitage som en byggnad varit utsatt för under den tid den använts för den verksamhet som bedrivits i den. Någon jämkning av mervärdesskatten på sådana kostnader blir därför inte aktuell.

Uttagsbeskattad fastighet

Fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag medgetts därefter för den s.k. uttagsmomsen och avdraget för denna uppgår till minst 100 000 kr. Notera att det här handlar om att avdraget ska ha uppgått till minst 100 000 kr. Här föreligger alltså en skillnad jämfört med vad som angivits ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet liksom nedan beträffande bostads- och hyresrätter.

Det är endast i två olika situationer som fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse anses som investeringsvaror. Dels gäller det då en fastighet har överlåtits

till någon som har rätt till avdrag för mervärdesskatt som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag (8 kap. 4 § 4 p. ML) och dels då en fastighetsägare övergår från att använda en fastighet i byggnadsrörelse till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd mervärdesskatt för uttag (8 kap. 4 § 6 p. ML).

I underlaget för uttagsbeskattning ingår bl.a. kostnader för reparation och underhåll. Detta medför att den jämkningsskyldighet som senare kan uppkomma omfattar skatten även på sådana tjänster, trots att jämkning normalt endast ska ske beträffande skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Denna skillnad har dock ansetts få godtas av praktiska skäl.

Vad som sagts ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet om sammanläggning av flera åtgärder, byggnadsmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattad fastighet. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte under ett beskattningsår läggs mervärdesskatten på åtgärder i form av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samman med ett eller flera sådana avdrag för ingående skatt som avses här.

Hyres- och bostadsrätt

Även hyres- och bostadsrätter utgör investeringsvaror om hyresgästen eller bostadsrättshavaren utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd och mervärdesskatten på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Av 8 a kap. 3 § ML framgår att här nämnda rätter likställs med fastigheter vid tillämpning av jämkningsbestämmelserna.

Vad som sagts ovan under ny-, till- eller ombyggnad beträffande sammanläggning av flera åtgärder, värdehöjande reparationer, byggnadsmaterial m.m. gäller även hyres- och bostadsrätter. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte för åtgärder på en hyres- eller bostadsrätt sammanläggs endast åtgärder som utförts eller låtit utföras av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämkningsskyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen på grund av regleringen i 9 kap. 13 § ML, dvs. då frivillig skattskyldighet upphör i vissa fall. Se vidare avsnitt 21.11.3.

Yttre anläggningar

Yttre anläggningar såsom VA-ledningar, trädgårdsanläggningar, uteplatser, parkeringsplatser, stödmurar m.fl. utgör fastighet enligt ML och kan därför omfattas av definitionen av

investeringsvara. Vad som utgör fastighet enligt ML framgår av avsnitt 19.2.

Verksamhets-tillbehör

Verksamhetstillbehör utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vid tillämpning av jämkningsbestämmelserna ska de dock ses som lös egendom. Samma synsätt gäller alltså här som vid tillämpning av skattepliktsbestämmelserna i 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML. Vad som sägs om verksamhetstillbehör gäller även industritillbehör eftersom sådana enligt 1 kap. 11 § ML utgör lös egendom.

Skatten på verksamhetstillbehör ska därför jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar. Detta innebär bl.a. att jämkning kan komma ifråga vid en fastighetsförsäljning trots att fastigheten inte varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, nämligen om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående skatten för något av dessa uppgår till minst 50 000 kr. Förutsättningar för jämkning vid försäljning av maskiner m.m. föreligger dock endast i de fall omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt.

23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter

ML framgår att hyres- och bostadsrätter, som är att anse som investeringsvaror, ska likställas med fastigheter när det gäller förutsättningar m.m. för jämkning vid överlåtelse, vid vilken tidpunkt ny- till- eller ombyggnad anses ha skett, när ändrad användning eller överlåtelse endast sker till viss del, övertagande av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning i samband med överlåtelse samt när det gäller jämkning i samband med konkurs.

Det är i förekommande fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren som ska jämka. Många gånger övertar emellertid förvärvaren överlåtarens rättighet eller skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML varför överlåtelser av hyres- eller bostadsrätter ofta kan ske utan att någon jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren.

Lämnande av hyres- eller bostadsrätt

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämkningssituation. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren kan emellertid ha tillfört fastigheten ny-, till- eller ombyggnad i sådan omfattning att en investeringsvara föreligger. Rättigheten och skyldigheten att jämka den ingående skatt som avser denna ny-, till- eller ombyggnad övergår då

enligt bestämmelserna i 8 a kap. 14 § ML på fastighetsägaren. Om en lokal står tom efter en uthyrning innebär inte detta i sig att någon ändrad användning sker. Det blir därför i regel aktuellt för fastighetsägaren att jämka endast när denne övergår till att använda lokalen i en skattefri verksamhet eller överlåter fastigheten. Vid en sådan överlåtelse av rättighet eller skyldighet att jämka som här anges krävs att fastighetsägaren från den som lämnar hyres- eller bostadsrätten erhåller ett sådant underlag att fastighetsägaren kan fullgöra de jämkningsåtgärder som denne kan behöva att vidta.

Om fastighetsägaren överlåter fastigheten utlöser detta inte i sig jämkningsskyldighet hos hyresgäst om denne bekostat t.ex. ombyggnadsarbeten och erhållit avdrag för mervärdesskatten på dessa. Jämkning hos hyresgästen sker först vid ändrad användning eller vid överlåtelse av själva hyresrätten

Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet

En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan bli jämkningsskyldig trots att inte hyresrätten eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, nämligen genom regeln i 9 kap. 13 § ML som avser situationer där frivillig skattskyldighet upphör. Här sägs nämligen att i de fall en hyresgäst eller en bostadsrättshavare tillför en fastighet ny-, till- eller ombyggnad och därefter orsakar att den frivilliga skattskyldigheten upphör ska både denne och fastighetsägaren jämka. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren ska i dessa fall inte jämka på grund av att hyres- eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, utan på grund av att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad på vilken mervärdesskatten uppgår till minst 100 000 kr. Det är då fastigheten som sådan som utgör investeringsvaran. Det saknar betydelse hur kostnaden har fördelats mellan fastighetsägare och hyresgäst. Det är åtgärderna sammantagna som är avgörande. En sådan här avsedd jämkningssituation kan exempelvis bli aktuellt när en hyresgäst hyr ut sin lokal i andra hand med frivillig skattskyldighet och uthyrningen därefter upphör för att ersättas med en mervärdesskattefri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämkningssituation uppstår på grund av ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.11.3.

Vid ändrad användning av en hyres- eller bostadsrätt för vilken fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig behöver dock inte alltid fastighetsägarens skattskyldighet påverkas. Hyresgästen kan t.ex. överlåta hyresrätten till en annan skattskyldig hyresgäst eller endast partiellt övergå till egen skattefri verksamhet

utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämkningsskyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall.

Ingående skatt enligt de s.k. slussningsreglerna

Genom de s.k. slussningsreglerna i 8 kap. 4 § 5 p. ML kan ett bolag i en koncern under vissa förutsättningar erhålla avdrag för ingående skatt på förvärv som gjorts av ett annat bolag i koncernen. Det kan t.ex. gälla mervärdesskatt på ny- till- eller ombyggnadskostnader. Avdraget kan då medges det bolag i koncernen som hyr en fastighet, där sådana arbeten utförts eller låtit utföras, av ett annat bolag i koncernen.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 3 § ML gäller att om fastigheten eller berörd del av denna blir föremål för ändrad användning eller om hyresrätten överlåts, åligger jämkningsskyldigheten det koncernbolag som medgetts avdrag enligt den s.k. slussningsregeln. Detta gäller alltså trots att det bolaget inte haft kostnaden för den byggnadsåtgärd som medfört rätt till avdraget för mervärdesskatt. Notera dock att enligt 8 a kap. 12 § ML kan hyresrätten i vissa fall överlåtas utan att jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren. Vidare bör även här uppmärksammas att enligt 8 a kap. 14 § ML ska rättighet och skyldighet att jämka gå över på fastighetsägaren för det fall hyresgästen lämnar hyresrätten utan att överlåta den.

Om det koncernbolag som äger fastigheten överlåter denna, och det förhyrande koncernbolaget kvarstår som hyresgäst i fastigheten, utlöser inte fastighetsöverlåtelsen någon jämkning av den skatt som dragits av hos det förhyrande bolaget.

Det förekommer att koncernbolag överlåter en fastighet till ett annat bolag i koncernen som inte är skattskyldigt för mervärdesskatt och därefter hyr tillbaka fastigheten. Om förutsättningar för tillämpning av slussningsregeln föreligger kan det förhyrande bolaget – tidigare fastighetsägaren – få avdrag för den nya fastighetsägarens ingående skatt som belöper på uthyrningen. En sådan här överlåtelse kan i förekommande fall utlösa jämkningsskyldighet hos det överlåtande koncernbolaget. För att skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt ska kunna övertas av förvärvaren krävs nämligen enligt 8 a kap. 12 § ML att förvärvaren är skattskyldig för mervärdesskatt.

På motsvarande sätt kan jämkningsskyldighet utlösas hos en fastighetsägare, koncernbolag eller inte, som ändrar användning av fastigheten från att vara använd i mervärdesskattepliktig till att bli använd i mervärdesskattefri verksamhet

avseende exempelvis uthyrning av lokaler. Det förhållandet att slussningsregeln i ett sådant fall kan medföra att fastighetsägarens ingående skatt kan slussas till hyresgästen innebär emellertid inte att lokalerna används i en av fastighetsägaren bedriven mervärdesskattepliktig verksamhet varför den ändrade användningen kan medföra jämkningsskyldighet.

23.5 I vilka fall jämkning ska ske

Jämkning ska enligt 8 a kap. 4 § ML ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar om investeringsvarans förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt, eller
2. ökar om investeringsvarans förvärvande inte medfört avdragsrätt för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt.

Vidare ska jämkning ske vid

3. avyttring av annan investeringsvara än fastighet om omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt, eller
4. överlåtelse av fastighet (inkl. hyres- eller bostadsrätt) under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående skatten på kostnaden uppgår till minst 100 000 kr, samt
5. överlåtelse av fastighet som i byggnadsrörelse tillförts tjänster under sådana förutsättningar att den faller under definitionen av investeringsvara i punkt 3 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Slutligen ska jämkning ske om

6. en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för sådana investeringsvaror som avses i punkterna 2, 3 eller 4 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Ändrad användning

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående skatt ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Sådana situationer är vanligt förekommande i verksamheter som avser fastighetsförvaltning där frivillig skattskyldighet föreligger för vissa av lokalerna. Även företag som bedriver

s.k. blandad verksamhet berörs i regel av jämkning på grund av ändrad användning.

Skatteverket har i skrivelse 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111, redogjort för innebörden av begreppet ”ändrad användning” vid jämkning av ingående skatt. Av skrivelsen framgår att begreppet "ändrad användning" i 8 a kap. 1 och 4 §§ ML ska tolkas så att det är förändringar i de faktorer som används för att bestämma avdragsrätten för en investeringsvara, utan krav på fysiskt ändrad användning, som kan medföra att jämkning av ingående skatt ska ske.

En sådan förändring av faktorer som påverkar avdragsrätten kan exempelvis utgöras av att en investeringsvara ändrar karaktär från sådant slag som berättigar till avdrag för ingående skatt till att övergå till en annan karaktär som inte berättigar till avdrag. Ett fordon för vilket avdragsrätt förelåg vid anskaffningstillfället kan exempelvis genom ombyggnad ändra karaktär på sådant sätt att det inte längre omfattas av avdragsrätten.

Exempel på en annan förändring som kan innebära sådan ändrad användning som kan leda till att jämkning av ingående skatt ska ske är att den ekonomiska verksamhet i vilken en investeringsvara anskaffats ändrar status från att inte omfattas av avdragsrätt till att helt eller delvis omfattas av sådan rätt. En sådan förändring kan bero på en lagändring eller på något annat förhållande.

På motsvarande sätt ändras användningen av en verksamhetslokal när frivillig skattskyldighet medges för uthyrning av en lokal i vilken det finns samma hyresgäst med samma slags verksamhet såväl före som efter beslutet om skattskyldighet. Användningen av den uthyrda lokalen ändras i detta fall på sådant sätt att avdragsrätten ökar men någon fysiskt ändrad användning är det inte fråga om. Som framgår av avsnitt 23.2 krävs att ett förvärv av en investeringsvara skett inom ramen för en ekonomisk verksamhet för att bestämmelserna om jämkning ska bli tillämpliga.

Överlåtelse

Bestämmelsen (punkt 3 ovan) om att jämkning ska ske vid avyttring av maskiner m.m. när omsättningen är skattepliktig och utgående skatt därför ska redovisas beror på att den skattskyldige ska kunna medges avdragsrätt för en del av den ingående skatt som inte tidigare varit avdragsgill.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet är inte beroende av om avdrag erhållits vid förvärvet. Det avgörande är i stället om avdrag medgetts vid ny-, till- eller ombyggnad. Det är dock inte en förutsättning för jämkning att avdraget skett vid förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden. Fastighetsägaren kan ha fått en avdragsrätt genom jämkning på grund av ökad skattepliktig användning av fastigheten. Vad som nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Av uttalanden i prop. 1999/2000:82 s. 106 framgår att samma regler bör gälla för jämkning såväl vid onerösa som vid benefika förvärv. Med begreppet överlåtelse torde därför få avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Att en fastighetsägare övertar rättighet och skyldighet att jämka då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta rätten till någon annan framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4 ”Särskilt om hyres- och bostadsrätter”.

Jämkning kan vidare komma att ske i ett antal olika situationer när frivillig skattskyldighet upphör. Se vidare avsnitt 21.11.

Konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för mervärdesskatt på sådana kostnader för byggnadsarbeten som anges i 8 a kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (ny-, till- och ombyggnadskostnader, i de fall uttagsbeskattning skett enligt 2 kap. 7 § ML även skatt på vissa andra arbeten).

Att jämkningen ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden framgår av 8 a kap. 7 § ML. I 13 kap. 28 a § ML anges att jämkning ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Genom en särskild reglering kommer statens fordran på jämkning hos gäldenären att utgöra en konkursfordran, trots att denna fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet meddelades.

Närmare bestämmelser om jämkning i samband med konkurs finns i 8 a kap. 13 § ML. Där anges bl.a. att konkursboet från gäldenären kan ta över rättighet och skyldighet att jämka. Se vidare avsnitt 23.9 ”Jämkning vid konkurs”.

Ingen jämkning

Av bestämmelserna i 8 a kap. 5 § ML framgår att jämkning inte ska ske då ändrad användning av en investeringsvara medför att uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML sker. Det kan

t.ex. vara fallet då en tillgång i en mervärdesskattepliktig verksamhet tas ut ur verksamheten för privat bruk.

Inte heller i de fall förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 5 procentenheter ska någon jämkning ske. Här avses således inte den procentuella förändringen i förhållande till tidigare medgiven avdragsrätt utan förändringen av den procentuella delen i verksamheten.

Om förändringen ett år är mindre än 5 procentenheter ska inte jämkning ske för det året, men om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 5 procentenheter ska jämkning ske med hänsyn taget även till de tidigare årens ändringar.

Vid överlåtelser av fastigheter kommer i många fall jämkning inte att bli aktuell på grund av bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML som innebär att rättigheten och skyldigheten att jämka i normalfallet övergår på förvärvaren av fastigheten.

Om en fastighet övergår till att vara outhyrd och inte heller används bör den anses komma till annan användning då den faktiskt börjar användas på nytt. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning blir aktuell.

Jämkning bör enligt förarbetsuttalanden inte ske när en fastighet i sin helhet rivs eller förstörs av orsak som fastighetsägaren inte råder över. Inte heller ska jämkning ske när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet i samma omfattning som den verksamhet som bedrivits tidigare.

I vissa fall vid frivillig skattskyldighet kan fråga uppkomma om kompensation för den ingående skatt som belöper på ny-, till- eller ombyggnad ska erhållas genom jämkningsbestämmelserna eller genom de särskilda bestämmelserna i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag som gäller vid frivillig skattskyldighet. Se vidare beträffande dessa bestämmelser i avsnitt 21.9.2.

Lagändring

Det kan inträffa att en lokal övergår från att ha varit använd i en mervärdesskattepliktig verksamhet till att bli använd i en mervärdesskattefri verksamhet och att denna förändring beror på en lagändring. Något generellt undantag från skyldigheten att i förekommande fall jämka tidigare avdragen ingående skatt finns inte i en sådan situation.

EG domstolen har i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, konstaterat att det varken strider mot sjätte direktivet eller mot domstolens praxis att artikel 20 i sjätte direktivet tolkas så att jämkningsskyldighet kan uppkomma genom en lagändring som innebär att rätten till att låta uthyrning av fast egendom omfattas av skatteplikt upphör (punkt 64).

I SFS 2002:1004 finns dock en särskild övergångsbestämmelse som innebär att jämkning inte ska ske i de fall frivillig skattskyldighet upphör att gälla på grund av att hyresgästen inte längre har rätt till återbetalning med anledning av de från den 1 januari 2003 införda nya förutsättningarna i 10 kap. 1 och 11 §§ ML för återbetalning till utländska företag respektive till företag med omsättning i annat EG-land.

23.6 Korrigeringstid

Avdrag för ingående skatt ska enligt bestämmelserna i 8 a kap. 6 § ML jämkas endast när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse skett inom viss tid, nämligen inom den s.k. korrigeringstiden.

10 år

För fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år och beräknas för varje byggåtgärd om mervärdesskatten på kostnaden för sådana åtgärder uppgår till 100 000 kr efter den sammanläggning som i vissa fall ske.

5 år

För andra investeringsvaror är korrigeringstiden fem år.

Utgångspunkt

I korrigeringstiden ska alltid räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnad skett, avdrag gjorts eller förvärv skett.

Ny-, till- eller ombyggnad ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenader anses förvärvet ha skett det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Exempel på jämförlig åtgärd är att inflyttning skett.

Avsikten är att jämkningen ska vara oberoende av hur mervärdesskatten redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående skatt som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämkningsreglerna.

En särskild regel gäller för de fall ändrad användning eller överlåtelse skett redan innan t.ex. slutbesiktning ägt rum. Då

anses förvärvet ha skett det år avdrag för mervärdesskatten på byggåtgärden medgavs. Detta kan komma ifråga bl.a. då frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och fastigheten överlåts innan färdigställandet (jfr 9 kap. 11 § ML).

För fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML och avdrag för den s.k. uttagsmomsen senare medgetts ska korrigeringstiden räknas från det att avdragsrätten för uttagsmomsen inträdde.

Av 8 a kap. 11 och 12 §§ ML framgår att förvärvare av fastighet i vissa fall kan ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. I sådana fall ska korrigeringstiden för den nye ägaren räknas från den tidpunkt då den tidigare ägaren förvärvade investeringsvaran. Av 9 kap. 8 § ML framgår att den som förklarats frivilligt skattskyldig i vissa fall kan medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående skatt. Det kan gälla skatt såväl på förvärv som fastighetsägaren själv gjort som på förvärv som gjorts av tidigare ägare av fastigheten. I dessa fall ska korrigeringstiden räknas från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt (jfr 9 kap. 11 § 2 st. ML).

För andra investeringsvaror än fastigheter, hyresrätter eller bostadsrätter, dvs. för maskiner m.m. räknas korrigeringstiden från det att förvärvet av varan skett. Av 2 kap. 1 § ML framgår att omsättning av en vara anses ha skett när en vara överlåts mot ersättning. Omsättning föreligger således i regel redan vid den tidpunkt som ett avtal om äganderättsövergång träffas. Med tidpunkten för förvärvet bör därför anses det tillfälle när avtal om förvärv ingås och inte den tidpunkt då leverans sker.

Återstående tid

Som framgår av avsnitt 23.7 nedan ska jämkning i förekommande fall ske för återstoden av korrigeringstiden. I denna återstående tid ska, enligt bestämmelserna i 8 a kap. 7 § 3 st. ML, räknas in det räkenskapsår under vilket användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse av den sker.

På motsvarande sätt som anges ovan beträffande tidpunkten för förvärvet anses överlåtelsen inträffa när ett civilrättsligt bindande överlåtelseavtal ingåtts. Vid försäljning av fastigheter innebär detta således att överlåtelsen i regel anses ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt.

Underlag

Underlag för att kunna fullgöra jämkningsskyldigheten ska enligt bestämmelserna i 14 kap. 2 § SBL bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut. Denna bestämmelse har kommit till för att Skatteverket ska ha

tillgång till ett relevant underlag vid efterbeskattning. Räknat från förvärvet av investeringsvaran ska underlaget således bevaras under 17 år när det gäller fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter och under 12 år när det gäller andra investeringsvaror.

23.7 Hur jämkning sker

Jämkning ska ske av den ingående skatt som kan anses belöpa på den återstående korrigeringstiden efter en ändrad användning eller efter en överlåtelse. Denna jämkning ska enligt 8 a kap. 7 § ML antingen ske årligen eller för alla återstående åren på en gång, beroende på vilken åtgärd som föranlett jämkningen.

Årlig jämkning

Vid jämkning på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under hela den återstående korrigeringstiden.

Den som övergår från att ha använt en investeringsvara, till exempel en fastighet, till någon del i en mervärdesskattepliktig verksamhet till att använda fastigheten i sin helhet i en mervärdesskattefri verksamhet kan därför vid årlig jämkning komma att bli skyldig att jämka under flera år trots att någon mervärdesskattepliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Om en investeringsvara byter användning i mervärdesskattepliktig respektive ej mervärdesskattepliktig verksamhet flera gånger under ett år uppkommer fråga om hur användningen under det aktuella året ska bedömas från jämkningssynpunkt.

Av 8 a kap. 10 § ML framgår att vid ändrad användning ska avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Eftersom bestämmelserna om jämkning utgår från att en investeringsvaras användning bedöms per räkenskapsår är det således vid utgången av varje räkenskapsår som bedömning av användningen ska ske.

För att förhindra missbruk av nämnda bestämmelse på så sätt att en investeringsvara som normalt används i mervärdesskattefri verksamhet förs över till en mervärdesskattepliktig verksamhet strax innan utgången av ett räkenskapsår för att därefter återigen tillföras en mervärdesskattefri verksamhet har införts en bestämmelse i 8 a kap. 10 § ML om att avdragsrätten vid särskilda skäl får bestämmas efter vad som är skäligt.

Jämkning vid ett tillfälle

Jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden i följande tre situationer.

1. Vid överlåtelse av investeringsvara.
2. Vid konkurs hos fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst i de fall som avses i 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML.
3. Då frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförandeskede upphör (jfr 9 kap. 11 § ML).

Man kan säga att i dessa situationer ska jämkning göras på en gång antingen genom återbetalning av den del av tidigare medgivet avdrag som inte hunnit konsumeras i den mervärdesskattepliktiga verksamheten eller genom ytterligare avdrag för den ingående skatt som inte tidigare dragits av men får göras på grund av ändrad användning.

När det gäller överlåtelse av fastighet kan enligt 8 a kap. 11 och 12 §§ ML i vissa fall förvärvaren ta över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Beträffande fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet kan inte 11 § utan endast 12 § tillämpas. Vid tillämpning av 12 § gäller dock att övertagandet av jämkningen endast kan avse jämkning på grund av själva överlåtelsen som sådan. När det gäller ändrad användning som skett under överlåtarens innehavstid ska denne fullgöra jämkningen. Denna ska då ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden. I dessa fall sker alltså jämkning på en gång trots att jämkningen hänför sig till ändrad användning. Se vidare avsnitt 23.8. Motsvarande gäller i förekommande fall hyres- och bostadsrätter.

I de fall jämkning ska ske på grund av själva överlåtelsen ska överlåtelseåret räknas in i den korrigeringstid som återstår oavsett om överlåtelsen sker i början eller slutet av året.

Lokalvis jämkning

I klargörande syfte har i 8 a kap. 7 § 4 st. ML angivits att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast ska ske av avdraget för den mervärdesskatt som avser den del av fastigheten som berörs av åtgärden. Vid t.ex. överlåtelse av del av en fastighet ska alltså inte någon proportionering och jämkning ske av den ingående skatt som belöper på andra delar av fastigheten. På motsvarande sätt medför ändrad användning av en lokal att jämkning i förekommande fall endast ska ske av den ingående skatt som avser den berörda lokalen.

Jämkningsbelopp

Det belopp med vilket jämkning ska ske beräknas som ett årligt belopp med utgångspunkt från korrigeringstiden och det s.k. ursprungsbeloppet.

Ursprungsbeloppet utgörs enligt 8 a kap. 8 § ML av den ingående skatten vid anskaffandet av investeringsvaran. Vid jämkning av i byggnadsrörelse uttagsbeskattad fastighet är ursprungsbeloppet den ingående skatt som senare dragits av.

Det årliga jämkningsbeloppet beräknas till en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående skatt vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen.

Exempel

En maskin anskaffas och den ingående skatten på kostnaden för förvärvet uppgår till 100 000 kr. Ursprungsbeloppet uppgår då till 100 000 kr. Maskinen används till 80 procent i verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag medges därför för ingående skatt med 80 000 kr vid förvärvet. Ett senare år kommer maskinen att användas endast till 60 procent i den verksamhet som medför skattskyldighet. För maskiner gäller en korrigeringstid om fem år.

Nedgången i procentenheter av användningen i verksamheten som medför skattskyldighet är 20. Jämförelsen görs här utifrån den procentsats som gällde vid korrigeringstidens början och procentsatsen som gäller efter förändringen (80-60).

Eftersom ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr är den del av ursprungsbeloppet som kan bli föremål för jämkning 20 000 kr (20 % av 100 000). På det korrigeringsår under vilket användningen ändrats belöper en femtedel av 20 000 kr eller 4 000 kr. För korrigeringsåret ska alltså jämkning ske genom att ett tidigare medgivet avdrag minskas med 4 000 kr.

Frivillig skattskyldighet

När det gäller frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse kan dock ofta jämkningsbelopp inte beräknas utifrån den procentuella nedgången av den frivilliga skattskyldigheten för hela den ifrågavarande fastigheten. Byggnadsåtgärder kan ha vidtagits i skilda lokaler vid olika tidpunkter och ändringar i uthyrningsverksamheten sker inte heller samtidigt i de skilda lokalerna. Det är den ingående skatten på respektive byggnads-

åtgärd som ska bli föremål för jämkning vid exempelvis ändrad användning. Den ändrade användning som kan utlösa jämkning är normalt att en lokal tas i anspråk för skattefri uthyrningsverksamhet. Man kan då säga att en lokal används antingen i skattepliktig verksamhet eller i skattefri verksamhet. Beträffande den byggnadsåtgärd som företagits i den aktuella lokalen är den procentuella förändringen 100 %. Det årliga jämkningsbeloppet beräknas därför i dessa fall för varje byggnadsåtgärd i lokalen med utgångspunkt från ursprungsbeloppet och att korrigeringstiden är tio år för fastigheter.

Spärregel, 25%- regeln

Om en annan vara än en fastighet överlåts ska jämkning ske om omsättningen är skattepliktig och om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt.

I dessa fall får jämkningsbeloppet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 9 § ML uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset ska inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag. Spärregeln innebär således att jämkningsbeloppet inte får överstiga den utgående skatt som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

Verksamhetsöverlåtelser

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överlåts tar förvärvaren enligt 8 a kap. 11 § ML över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML. Denna ordning gäller oavsett om det är hela eller del av verksamheten som överlåts samt i de fall överlåtelsen sker i samband med fusion eller liknande förfarande. De överlåtelsefall där jämkning inte ska ske hos överlåtaren är således sådana som omfattas av undantagsbestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Ett övertagande av en verksamhet där överlåtaren redan påbörjat jämkning av ingående skatt innebär således att förvärvaren fortsätter jämkningen helt i enlighet med vad överlåtaren skulle ha gjort om denne inte överlåtit verksamheten.

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-28 bedömt att bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML om att förvärvaren övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka var tillämpliga då ett bolag överlät investeringsvaror till en tidigare ej

skattskyldig förvärvare som på grund av det aktuella förvärvet blev obligatoriskt skattskyldig. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt förhandsbeskedet.

Utgången i förhandsbeskedsärendet innebär att den som övertar investeringsvaror i samband med att en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet förvärvas också övertar rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt även om förvärvaren inte är skattskyldig för mervärdesskatt sedan tidigare utan blir det först på grund av det aktuella övertagandet

För att förvärvaren ska kunna fullgöra den jämkningsskyldighet och ta till vara den jämkningsrättighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående skatten, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse. Se vidare avsnitt 23.10 om. handlingar vid jämkning.

När det gäller verksamhetsöverlåtelser kan parterna inte avtala bort att förvärvaren ska överta rättighet och skyldighet att jämka.

Vid överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av fastigheter utan samband med verksamheten i övrigt gäller inte det som nu sagts. Dock kan förvärvaren även i dessa fall många gånger överta säljarens rättighet och skyldighet att jämka enligt vad som framgår nedan.

Mervärdesskattegrupp

En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en sådan ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningsskyldighet. När ett företag träder in i en mervärdesskattegrupp ska jämkningen under dessa omständigheter fullgöras av gruppen medan om ett utträde ur mervärdesskattegruppen medför att användningen ändras ska jämkningen fullgöras av företaget.

Fastighetsöverlåtelser i vissa fall

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren enligt 8 a kap. 12 § ML överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Detta gäller dock bara om förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelsetillfället. Det saknar betydelse om förvärvarens skattskyldighet är obligatorisk enligt ML eller om förvärvaren är frivilligt skattskyldig.

I ett förhandsbesked 2001-06-28 har SRN bedömt att en tidigare ej skattskyldig förvärvare av en fastighet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kunde överta överlåtarens jämkningsskyldighet eftersom förvärvaren redan från sitt tillträde av fastigheten skulle komma att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt utgången i förhandsbeskedet.

En förvärvare kan således, enligt utgången i förhandsbeskedsärendet, överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt även om skattskyldighet uppkommer först vid tillträdet genom att frivillig skattskyldighet medgivits förvärvaren från denna tidpunkt. Om förvärvaren endast är skattskyldig enligt ML till viss del, på grund av att han har s.k. blandad verksamhet, har detta ingen betydelse i sammanhanget. Han kan ändå ta över rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Dock kan i dessa fall förvärvaren drabbas av en omgående jämkningsskyldighet vid tillträdet på grund av att han då har en ändrad användning av fastigheten jämfört med överlåtaren.

Överlåtelse vid uppförandeskede

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-23 ansett att överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML innebär att såväl den frivilliga skattskyldigheten som jämkningsskyldigheten övergår på förvärvaren. Överlåtaren och förvärvaren kan avtala om att överlåtaren ska jämka på grund av själva överlåtelsen. Däremot kan parterna inte avtala om att förvärvaren ska jämka på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Sådan jämkning ska alltid fullgöras av överlåtaren vid de fastighetsöverlåtelser som avses här.

Exempel

Överlåtaren har fått avdrag för ingående skatt år 1 i samband med byggnadsarbeten i en lokal och byter från ”skattepliktig” till ”skattefri” hyresgäst i den berörda lokalen år 3. Han ska då jämka på grund av ändrad användning år 3. Han överlåter sedan fastigheten år 4. Fortfarande finns en ”skattefri” hyresgäst i lokalen. Vid överlåtelsetillfället ska han fortsätta den påbörjade jämkningen avseende den ändrade användningen i lokalen. Jämkningen ska dock då inte omfatta endast år 4 utan även den del av det avdrag som erhölls år 1 och som kan sägas avse återstoden av korrigeringstiden.

Jämkningen vid överlåtelsen ska alltså omfatta avdraget för korrigeringsåren 4–10.

Överlåtarens jämkning till följd av överlåtelsen i exemplet har egentligen sin grund i en ändrad användning av lokalen men det är dock överlåtelsen som utlöser ”slutjämkningen” år 4. Av 8 a kap. 7 § 2 st. ML framgår att jämkningen då ska fullgöras vid ett enda tillfälle.

Även om målsättningen varit att så långt möjligt undvika jämkning då fastigheter överlåts kommer alltså överlåtaren ofta att behöva jämka på grund av tidigare ändrad användning. Detta gör att jämkningssystemet är komplicerat att hantera i vissa fall. Å andra sidan behöver förvärvaren inte vara underrättad om vilka ändrade användningar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Han har i stället att göra sina bedömningar beträffande jämkning utifrån vad som gällde för aktuell fastighet/fastighetsdel vid tillträdet.

Trots att den som förvärvar en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet blir skattskyldig först vid sitt tillträde, och detta kan infalla en tid efter det att köpeavtal har ingåtts och förvärvet därmed anses ha skett, är dock vad som sägs här om förvärvarens övertagande av rättighet och skyldighet att jämka tillämpligt i dessa fall (se 9 kap. 5 och 12 §§ ML).

När det i detta sammanhang talas om fastigheter och fastighetsägare likställs med dessa hyres- och bostadsrätter respektive hyresgäster och bostadsrättshavare. Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kan alltså avse t.ex. fall då hyresrätter överlåts (8 a kap. 3 § ML).

Att rättighet och skyldighet att jämka övergår till fastighetsägaren då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4.

Såväl vid onerösa som vid benefika rättshandlingar kan överföring av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning ske till förvärvaren. Även vid transportköp kan rättigheten och skyldigheten att jämka överföras från den första till den sista i kedjan om den sista förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den första i kedjan frånträder.

Latent jämkningsskyldighet hos överlåtaren

För att förvärvaren ska kunna bevaka sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter när det gäller jämkning, krävs att han får handlingar med erforderliga uppgifter från överlåtaren. Bestämmelser om detta finns i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.10 angående handlingar vid jämkning.

Om det vid en senare inträffad ändrad användning eller överlåtelse hos förvärvaren konstateras att denne vid sitt förvärv inte erhöll föreskrivna handlingar, eller oriktiga sådana, blir den ursprunglige överlåtaren jämkningsskyldig till följd av de jämkningsgrundande åtgärderna hos dennes förvärvare. I 8 a kap. 12 § 3 st. ML anges nämligen att överlåtaren ska fullgöra jämkningsskyldigheten om han dragit av ingående skatt men inte tagit upp den i handling enligt 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling enligt 8 a kap. 16 § ML. Skatteverket anser att även andra oriktigheter i den handling som överlåtaren lämnat bör kunna leda till att överlåtaren åläggs jämkningsskyldighet. Det kan gälla t.ex. oriktiga uppgifter om tidpunkt för förvärv respektive avdrag samt oriktiga uppgifter om hur skatt eller avdrag fördelar sig på olika lokaler. Den här återgivna regleringen har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämkningsskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla.

Det ligger alltså inte endast i förvärvarens utan även i överlåtarens intresse att föreskrivna korrekta handlingar överlämnas. Överlåtaren torde därvid ha intresse av att erhålla bevis om att handlingarna överlämnats, t.ex. genom någon form av kvittens från förvärvaren.

Uppförandeskede upphör

I de fall frivillig skattskyldighet under ett uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML upphör innan någon skattepliktig uthyrning påbörjats ska jämkning och återbetalning av tidigare avdragen ingående skatt ske. Hur sådan jämkning respektive återbetalning ska ske framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111. Se vidare avsnitt 21.11.13.

23.9 Jämkning vid konkurs

Av 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML framgår att jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs under förutsättning att de haft rätt till avdrag för mervärdesskatt på kostnader för sådana investeringsvaror som inte består av maskiner m.m. Jämkningen ska enligt 8 a kap. 7 § 2 st. ML ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden.

Konkursbo kan ta över jämkningen

Det kan dock leda till mindre önskvärda effekter om gäldenären ska jämka och konkursboet avyttrar fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten till en köpare som är skattskyldig enligt ML. Det har därför i 8 a kap. 13 § ML införts en möjlighet för konkursbo att få ta över gäldenärens rättigheter

och skyldigheter att jämka. Detta ska dock ske innan boet överlåter fastigheten m.m. Dock gäller övertagandet från den tidpunkt som konkursboet blev skattskyldigt.

Anledningen till att konkursbo ska kunna avvakta med övertagandet beror på att det ofta inte, förrän boet har en köpare till fastigheten, är klart om det är fördelaktigt att ta över jämkningsskyldigheten m.m. från gäldenären. I förekommande fall kan konkursboet vid överlåtelse av fastigheten tillämpa bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML, dvs. låta rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning tas över av förvärvaren av fastigheten.

I de fall ändrad användning av fastigheten skett under gäldenärens innehavstid är det alltid gäldenären som ska jämka på grund av denna ändrade användning. Sådan jämkning kan alltså inte tas över av konkursboet. Det är endast den jämkning som utlöses av själva konkursen som boet kan ta över.

Justering hos gäldenären

Om konkursboet övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ska gäldenären justera den jämkning han redan kan ha utfört. Av 13 kap. 28 a § ML framgår att ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Handling från gäldenären till konkursboet

Av 8 kap. 20 § ML framgår att den som ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt ska som grund för sin jämkning i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling med visst innehåll. Se vidare avsnitt 23.10 angående innehållet i en sådan handling.

23.10 Handlingar vid jämkning

Förvärvaren övertar i många fall överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående skatt. Det kan exempelvis vara fråga om överlåtelse av en investeringsvara i samband med att verksamheten överlåts eller om överlåtelse av en fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet. Det kan i dessa fall vara fråga om jämkning antingen till förvärvarens fördel eller nackdel.

Förvärvaren

För att förvärvaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att jämka och dessutom i förekommande fall styrka sin rätt att genom jämkning återfå ytterligare ingående skatt föreskrivs i 8 kap. 20 § ML att förvärvaren i sina räkenskaper ska ha en av överlåtaren utfärdad handling. Trots att förvärvaren inte avser att omedelbart vidtaga sådana åtgärder att jämkning blir aktuell krävs att denne innehar handlingen i sin redovisning för att

kunna fullgöra jämkning vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

Överlåtaren

Av dessa skäl föreskrivs i 8 a kap. 15 § ML att den som överlåter en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ska utfärda en särskild handling. Med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 20 § ML ska sådan handling utfärdas även i de fall någon investeringsvara inte överlåts men rättighet eller skyldighet att jämka ändå övergår på någon annan. De fall som avses här är konkurssituationer och hyresrätt/bostadsrätt som lämnas utan att överlåtas.

Handlingen kan utfärdas antingen i pappersform eller i elektronisk form.

Kompletterande handling

Efter det att en handling utfärdats kan det inträffa omständigheter som gör att det är nödvändigt att en kompletterande handling upprättas på grund av att uppgifterna i den första handlingen inte längre är korrekta eller fullständiga. Så kan exempelvis vara fallet då en faktura inkommer till överlåtaren efter överlåtelsen, men som hänför sig till tiden före överlåtelsen, eller då rätten till avdrag för ingående skatt ändras i omprövningsbeslut eller domar.

Handling från tidigare överlåtare

Av 8 a kap. 16 § ML framgår att om överlåtaren av en investeringsvara innehar en handling som utfärdats enligt 15 § av en tidigare ägare till varan och denna handling innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

Den som överlåter en investeringsvara (här betecknad B) kan vid sitt förvärv av varan (från A) ha erhållit en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML. Om B:s överlåtelse sker innan korrigeringstiden gått ut för sådan skatt som tagits upp i den handling som B erhållit från A, kan det bli aktuellt med jämkning hos förvärvaren (C) om denne senare ändrar användning av varan eller överlåter denna. I ett fall som detta ska överlåtaren (B) till sin förvärvare (C) lämna över en kopia av den handling som erhållits (från A). I princip kan en sådan handling behöva överlämnas i flera led.

Handlingens innehåll

I 8 a kap. 17 § ML regleras vad en handling enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla. Med hänsyn till jämkningsbestämmelsernas komplexitet är det ofrånkomligt att handlingen kan bli tämligen omfattande i vissa fall. Handlingen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina

rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför måste handlingen innehålla uppgifter om:

- Den ingående skatten vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, varmed likställs hyres- och bostadsrätter.
- Vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna.
- I vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts inte enbart vid förvärvstidpunkten utan även senare antingen genom jämkning på grund av ändrad användning eller genom att s.k. retroaktivt avdrag skett.
- Hur den ingående skatten och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt.
- Uppgift om handling som avses i 16 §.
- Överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras.
- Transaktionens art.
- Överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt, person- eller organisationsnummer.
- Övrigt som kan vara av betydelse. Det kan exempelvis vara nödvändigt att lämna en särskild uppgift om när korrigeringstiden löper ut för de olika investeringsvaror som överlåts. Så är fallet när överlåtaren har tillämpat ett annat räkenskapsår än kalenderår vid det tillfälle då investeringsvaran anskaffats.

När det gäller uppgift om vilka avdrag som gjorts är det viktigt att beakta vad som sägs i 8 a kap. 12 § 2 st. ML. Där anges nämligen att överlåtare av fastighet i de fall som avses i nämnda paragraf ska jämka till följd av ändringar som inträffat under hans innehavstid. Då sådan jämkning skett, oavsett om den varit till överlåtarens fördel eller nackdel, ska sådant avdrag beaktas i den handling som överlämnas till förvärvaren.

Vidare är det viktigt att överlåtaren är medveten om bestämmelserna i 8 a kap. 12 § 3 st. ML. Där anges att överlåtaren ska jämka på grund av ändrad användning som upp-

kommit hos förvärvaren om överlåtaren gjort avdrag för ingående skatt men inte tagit upp den i handling som avses i 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML.

För att kunna fullgöra sina skyldigheter – men även för att kunna ta till vara sina rättigheter – beträffande jämkning måste fastighetsägaren ordna sin redovisning på ett sådant sätt att den ingående skatt som belöper på jämkningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler.

23.11 Redovisning av jämkning

Som framgår av avsnitt 23.7 ovan ska jämkning göras antingen med ett visst belopp årligen eller på en gång för den återstående korrigeringstiden. I 13 kap. 28 a § ML regleras för vilka redovisningsperioder jämkningen ska redovisas.

När ett tidigare avdrag för ingående skatt ska minskas genom jämkning sker detta genom att ingående skatt återförs på samma sätt som när mottagna kreditfakturor bokförs. Om den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för den aktuella redovisningsperioden ökas.

Lös egendom

När det gäller maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar samt hyres- och bostadsrätter ska jämkning alltid ske för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelsen skett. Om ett räkenskapsår omfattar tiden 1 juli–30 juni och en händelse som medför att jämkning ska ske inträffar under detta räkenskapsår ska jämkningen således redovisas för redovisningsperioden juli.

Fastigheter

Beträffande fastigheter gäller att jämkning på grund av ändrad användning ska ske vid motsvarande tidpunkt som för lös egendom, dvs. för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats.

Men vid överlåtelse av fastighet ska jämkning ske för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Det har inte bedömts lämpligt att låta jämkningsskyldigheten anstå lång tid i dessa fall då fråga kan vara om betydande skattebelopp och överlåtaren kanske inte ens är skattskyldig enligt ML efter överlåtelsen.

Om överlåtarens redovisningsperiod för mervärdesskatt är helt beskattningsår gäller dock den huvudregel som tillämpas för lös egendom och vid ändrad användning av fastighet, dvs. den

första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då överlåtelsen skett.

Konkurs

Om den skattskyldige försätts i konkurs ska avdrag i förekommande fall jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Tar konkursboet senare över rättigheter och skyldigheter att jämka ska ändring ske av det jämkningsbelopp som konkursgäldenären redovisade för den period konkursbeslutet meddelades. Konkursboet redovisar jämkning efter samma principer som gäller för övriga skattskyldiga dvs. för de perioder som framgår ovan.

23.12 Övergångsbestämmelser

De bestämmelser om jämkning som behandlats i det föregående gäller från den 1 januari 2001. Utgångspunkten för övergångsbestämmelserna i SFS 2000:500 och 2000:1358 har varit att övergången till de nya bestämmelserna ska ske så smidigt som möjligt. Avsikten är att äldre och nya bestämmelser så lite som möjligt ska tillämpas parallellt i samband med övergången.

Äldre bestämmelser ska tillämpas på förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att om en ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker före den 1 januari 2001, ska de äldre bestämmelserna om jämkning gälla. När det gäller t.ex. överlåtelse före den 1 januari 2001 av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska de äldre bestämmelserna om återföring och inte de nya jämkningsbestämmelserna gälla.

Beträffande vad som gäller i de fall en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt äldre bestämmelser överlåts före ikraftträdandet den 1 januari 2001 men med tillträde för köparen under år 2001 eller senare har RSV uttalat följande i skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100.

> ”Med hänsyn till RSV:s tidigare ställningstagande och mot bakgrund av hur reglerna tidigare tillämpats bör, enligt RSV:s uppfattning, övergångsbestämmelserna tolkas så att med tidpunkten för överlåtelse avses tidpunkten för frånträdet, även i de fall köpekontrakt undertecknats före år 2001 och frånträdet sker efter år 2000. En förutsättning är dock att den tidigare fastighetsägaren kvarstår som frivilligt skattskyldig tills han

> frånträder fastigheten. RSV:s ställningstagande innebär att i dessa fall ska de nya jämkningsbestämmelserna tillämpas i stället för återföring."

Om ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker den 1 januari 2001 eller senare men förvärvet av varan (även ny-, till- eller ombyggnad av fastighet) skett före den 1 januari 2001, gäller de tidigare reglerna avseende definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras. Korrigeringstiden blir således i dessa fall 5 respektive 6 år från förvärvet eller från det att ny-, till- eller ombyggnaden gjordes.

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs som bl.a. innebär att ett konkursbo kan ta över gäldenärens jämkningsskyldighet gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelats den 1 januari 2001 eller därefter.

Intygsmoms som en fastighetsägare fått avdrag för på grund av förvärv av en fastighet ska jämkas om fastigheten överlåts eller dess användning ändras den 1 januari 2001 eller senare. Jämkning ska dock endast göras beträffande den del av det avdragna beloppet som motsvarar återstående korrigeringstid. Korrigeringstiden ska beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt då fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Den återföringsskyldighet som åligger en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet den 1 januari 2001 övergår vid denna tidpunkt till en skyldighet att jämka enligt de nya bestämmelserna. Dock gäller de tidigare reglerna om definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras.

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111 redogjort för hur beräkning av korrigeringstiden ska ske i de fall en jämkningsgrundande händelse inträffar efter ikraftträdandet hos den som var frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal vid ikraftträdandet (punkt 8 i övergångsbestämmelserna, SFS 2000:1358).

Slutligen framgår av övergångsbestämmelserna att skattemyndigheten ska besluta att frivillig skattskyldighet som inträtt före den 1 januari 2001 ska upphöra, om ansökan om detta görs före den 1 januari 2002. Detta innebar att en fastighetsägare som ansökte om utträde kom att vara skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedatum och

att de bestämmelser i den nya lagstiftningen som reglerar eventuell jämkning vid ändrad användning blev tillämpliga för upphörandet. Den dag då skattskyldigheten upphörde utgjorde utgångspunkt för bedömning av om jämkning skulle ske. Härvid beaktas vad som i övrigt sägs i övergångsbestämmelserna enligt ovan.

23.13 Tillämpning av jämkningsreglerna

Hur jämkningsbestämmelserna ska tillämpas åskådliggörs med följande exempel. Ytterligare exempel på tillämpningen av jämkningsbestämmelserna finns i avsnitt 21.11.5 som handlar om jämkning i samband med frivillig skattskyldighet.

Ändrad användning av lös egendom

Exempel 1

År 1

Ett företag med s.k. blandad verksamhet har under året anskaffat en maskin för 500 000 kr inkl. mervärdesskatt 100 000 kr. Avdrag för ingående skatt medges med 75 000 kr, eftersom maskinen till 75 % används i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

År 2

Användningen av maskinen förändras. Det konstateras vid årets slut att den till 79 % nyttjats i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Ingen jämkning ska företas eftersom förändringen understiger 5 procentenheter (8 a kap. 5 § 2 p. ML).

År 3

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 90 % i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Maskinen är en s.k. investeringsvara eftersom den ingående skatten vid förvärvet uppgick till minst 50 000 kr. Jämkningsåret, år 3, är inom den s.k. korrigeringstiden. Ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 15 % (75–90). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en femtedel (korrigeringstiden 5 år) av 15 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. till 3 000 kr. Jämkning görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 4 genom att ytterligare avdrag för ingående skatt med 3 000 kr tillgodoförs.

År 4

Användningen ändras på nytt så att maskinen konstateras ha nyttjats till 40 % i den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 35 % (75–40). Jämkningsbeloppet för år 4 kan därför beräknas till en femtedel av 35 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. 7 000 kr. Jämkningen gör i deklarationen för den första redovisningsperioden år 5 genom att avdrag för ingående skatt minskas med 7 000 kr.

År 5

Användningen under året konstateras ha varit densamma som under anskaffningsåret. Jämkning blir därför inte aktuell.

År 6

Maskinen säljs under året. Eftersom korrigeringstiden gått till ända sker ingen jämkning (8 a kap. 6 § ML).

Försäljning av lös egendom

Exempel 2

Ett företag har år 1 anskaffat en maskin för 925 000 kr inkl. moms med 185 000 kr. Eftersom företagets verksamhet är blandad har avdrag vid förvärvet medgetts med 40 % eller med 74 000 kr. Maskinen avyttras år 4 för 400 000 kr, varvid utgående skatt redovisas med 100 000 kr, dvs. 25 % av 400 000 kr.

Maskinen utgör en s.k. investeringsvara eftersom den ingående skatten vid förvärvet översteg 50 000 kr. Försäljningen sker inom korrigeringstiden.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML ska jämkning ske vid avyttring av lös egendom om omsättningen är skattepliktig och under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Förutsättningar för jämkning på grund av avyttring av maskinen föreligger således.

Ursprungsbeloppet är 185 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten på grund av avyttringen utgör 60 % (40–100). Återstoden av korrigeringstiden är 2 år (åren 4 och 5).

Det belopp varmed jämkning ska ske utgör då 2/5 (återstoden av tiden) av 60 % av ursprungsbeloppet 185 000 kr dvs. 44 400 kr.

Eftersom detta jämkningsbelopp understiger det spärrbelopp för jämkning som anges i 8 a kap. 9 § ML ska det ursprungliga avdraget 74 000 kr höjas med 44 400 kr.

Sammanlagt avdrag uppgår då till 118 400 kr. Det ytterligare avdraget 44 400 kr på grund av jämkning vid avyttringen av maskinen görs i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 5 (året efter jämkningsåret).

Ändrad användning av fastighet

Exempel 3

År 1

Fastighetsägaren, som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av hela byggnaden, genomför år 1 en ombyggnad av sin kontorsbyggnad. Avdrag sker således för hela den ingående skatten 200 000 kr som belöper på utförda byggnadsåtgärder. De utförda åtgärderna har berört byggnadens fyra lika stora lokaler i lika stor omfattning.

År 2

Det sker inte någon förändring av användningen av byggnaden. Jämkningsgrund föreligger därför inte.

År 3

Hyresgästen i en av lokalerna flyttar ut och fastighetsägaren hyr i fortsättning ut denna lokal till en hyresgäst som bedriver mervärdesskattefri verksamhet. Den frivilliga skattskyldigheten upphör därför för aktuell lokal. Byggnadens användning i mervärdesskattepliktig verksamhet minskar således till 75 %.

Ombyggnaden utgör en investeringsvara eftersom den ingående skatten på kostnaderna för åtgärderna uppgått till minst 100 000 kr. Det år den förändrade användningen sker är inom korrigeringstiden. Grund för jämkning föreligger därför.

Ursprungsbeloppet för hela ombyggnaden uppgår till 200 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 25 % (100-75). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en tiondel (korrigeringstiden 10

år) av 25 % av ursprungsbeloppet 200 000 kr, dvs. till 5 000 kr.

Jämkningsbeloppet redovisas som en minskning av den ingående skatten med 5 000 kr i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 4.

Åren 4–10

Om samma förhållanden föreligger under dessa år som vid utgången av år 3 sker på motsvarande sätt jämkning genom att den ingående skatten minskas med 5 000 kr för vart och ett av åren.

Överlåtelse av verksamhet

Exempel 4

En fastighet används till 50 % i företagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Fastigheten omfattas inte av frivillig skattskyldighet. På grund av tidigare ändrad användning med avseende på avdragsrätten för ingående skatt sker jämkning genom att återbetalning av mervärdesskatt årligen görs med 5 000 kr.

Fastigheten överlåts inom korrigeringstiden i samband med att överlåtelse sker av hela verksamheten under sådana förutsättningar att överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Förvärvaren är skattskyldig för mervärdesskatt och övertar därför överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML. Detta innebär också att förvärvaren ska fortsätta den årliga jämkning som överlåtaren varit skyldig att göra på grund av tidigare ändrad användning.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående skatt och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående skatt.

Överlåtelse av fastighet

Exempel 5

År 1

En byggnad uppförs under året och används i sin helhet i mervärdesskattepliktig verksamhet. Fastighetsägaren gör därför avdrag för ingående skatt med 1 milj. kr, dvs.

för hela den ingående skatt som belöper på uppförandet av byggnaden.

År 2

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående skatt sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 3

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som själv är skattskyldig för mervärdesskatt. Avtal om att överlåtaren ska jämka ingående skatt på grund av själva överlåtelsen träffas inte mellan parterna varför förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML.

Eftersom det inte skett någon förändrad användning av fastigheten under överlåtarens innehavstid ska denne inte heller jämka på grund av sådana ändringar.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående skatt och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående skatt.

Förvärvaren tar fastigheten i sin helhet i bruk i en mervärdesskattepliktig verksamhet varför någon jämkning för år 3 inte heller blir aktuell hos denne.

År 4

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående skatt sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 5

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som inte är intresserad av att ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. Anledningen till att förvärvaren inte vill överta ansvaret för jämkningen är att denne inte avser att använda fastigheten i mervärdesskattepliktig verksamhet. Parterna har därför i samband med fastighetsöverlåtelsen särskilt avtalat om att överlåtaren ska jämka.

Fastigheten är en investeringsvara eftersom den ingående skatten på uppförandekostnaden uppgick till minst 100 000 kr. Överlåtelsen sker inom korrigeringstiden som är 10 år för fastigheter.

Ursprungsbeloppet är 1 milj. kr och skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter försäljningen är 100 % (100-0). Fastighetsförsäljningen innebär ju att någon användning i mervärdesskattepliktig verksamhet inte längre sker och att avdragsrätten för ingående skatt avseende fastigheten därmed upphör.

Det årliga jämkningsbeloppet utgör 1/10 (korrigeringstiden) av 100 % (förändringen) av 1 milj. kr (ursprungsbeloppet) dvs. 100 000 kr.

Vid överlåtelse av investeringsvaror ska enligt 8 a kap. 7 § ML jämkningen fullgöras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av tiden. Den återstående delen av korrigeringstiden är 6 år (åren 5–10).

Överlåtarens totala jämkningsbelopp beräknas därför till 600 000 kr (6 år à 100 000 kr). Redovisningen av detta jämkningsbelopp sker enligt bestämmelserna i 13 kap. 28 a § ML i den andra perioden efter den då överlåtelsen skedde.

Överlåtelse av fastighet med ”äldre” investeringar

Exempel 6

En fastighetsägare som själv bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet i en centralt belägen kontorsfastighet säljer i april år 2001 fastigheten till ett fastighetsbolag som har för avsikt att bygga om fastigheten till bostadslägenheter. Köparen är därför inte intresserad av att överta den jämkningsskyldighet för ingående skatt som avser fastigheten.

Efter genomgång av sin redovisning sedan år 1995 konstaterar fastighetsägaren att investeringar i form av ombyggnader skett för respektive år med följande totalbelopp. Räkenskapsåret utgörs av kalenderår.

År	Kostnad, exkl. mervärdesskatt
1995	500 000 kr
1997	900 000 kr
2001	800 000 kr

Avdrag har skett för all den ingående skatt som belöper på byggnadsarbetena.

Överlåtelsen av fastigheten får följande konsekvenser.

Vid överlåtelse av en investeringsvara efter ikraftträdandet av de nya reglerna men då förvärvet av varan skett före den 1 januari 2001 ska äldre bestämmelser beträffande definition av investeringsvara och beräkning av korrigeringstid tillämpas (punkt 3 i övergångsbestämmelserna). Av äldre bestämmelser i 8 kap. 16 a § ML framgår att fastigheter utgör investeringsvaror om anskaffningskostnaden överstiger 200 000 kr. Vidare framgår av äldre lydelse av 8 kap. 16 c § ML att korrigeringstiden för fastigheter är sex år.

För de ombyggnader som genomfördes 1995 löpte korrigeringstiden således ut vid utgången av år 2000 varför någon jämkningsskyldighet inte föreligger för den ingående skatt som avser dessa ombyggnader.

Ombyggnaderna som skedde år 1997 utgör en investeringsvara och överlåtelse sker inom korrigeringstiden varför jämkning av ingående skatt ska ske för denna investering. Mervärdesskatten på kostnaderna uppgår enligt bokföringen till 225 000 kr och återstoden av korrigeringstiden är två år (åren 2001 och 2002). Belopp att jämka på grund av 1997 års investeringar med anledning av försäljningen utgör därför 2/6 × 225 000 kr, dvs. 75 000 kr.

Ombyggnaderna under år 2001 har skett efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och ska således bedömas enligt dessa. Ombyggnaderna utgör en investeringsvara eftersom den ingående skatten på byggkostnaderna överstiger 100 000 kr. Försäljning sker inom korrigeringstiden som är tio år. Förutsättningar för jämkning föreligger därför. Den ingående skatten på byggnadsarbetena uppgår enligt bokföringen till 200 000 kr. Av bestämmelserna i 8 a kap. 7 § ML framgår att det räkenskapsår under vilket en överlåtelse av

en investeringsvara sker ska räknas in i korrigeringstiden. Detta innebär att jämkning ska ske med hela den ingående skatten avseende investeringarna år 2001.

Eftersom det är fråga om överlåtelse av en investeringsvara ska jämkning ske vid ett tillfälle och i detta fall för perioden juni 2001 (13 kap. 28 a § ML). Jämkning sker då genom återbetalning med 275 000 kr (75 000 och 200 000).

23.14 Äldre bestämmelser

De äldre jämkningsbestämmelserna som gällde före den 1 januari 2001 återfanns i 8 kap. 16 a–f §§ ML. När redovisning av jämkningen skulle ske var även tidigare reglerat i 13 kap. 28 a § ML.

Dessa äldre bestämmelser innebar i huvudsak följande.

8 kap. 16 c § ML

Bestämmelserna kan sägas syfta till att åstadkomma rätt avdrag sett över en längre period, sex år för fastigheter och fem år för övriga investeringsvaror. I korrigeringstiden inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Ingående skatt hänförlig till förvärv av t.ex. en maskin som anskaffats under 1995 kan således inte bli föremål för jämkning efter 1999 vid kalenderår som räkenskapsår. På motsvarande sätt gäller att vid ett räkenskapsår som exempelvis omfattar tiden 1 juli 1995–30 juni 1996, under vilket ombyggnad av en fastighet sker, löper korrigeringstiden ut den 30 juni 2001.

13 kap. 28 a § ML

Jämkningen görs i deklarationen för den första redovisningsperioden under året efter det räkenskapsår (jämkningsåret) under vilket den ändrade användningen eller avyttringen ägt rum.

Det är endast ingående skatt hänförlig till förvärv gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning.

8 kap. 16 a § ML

Med investeringsvaror förstås

- maskiner, inventarier och liknande tillgångar, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. mervärdesskatt, samt
- fastigheter, inkl. ny-, till- eller ombyggnad, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr under ett beskattningsår.

Till ombyggnad räknas även sådana byggnadsåtgärder som enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 3 KL är hänförliga till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

(Tidigare bestämmelser i 23 § anv. p. 3 KL återfinns numera i 19 kap. 2 § IL.)

Som investeringsvara räknas också en hyresgästs ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Detta innebär t.ex. att en jämkningssituation kan uppkomma om en hyresgäst överlåter byggnation till fastighetsägare.

Beloppsgränsen 200 000 kr gäller för varje enskild vara. Ett inköp av t.ex. två körskolebilar för 150 000 kr per styck grunder således ingen rätt eller skyldighet att tillämpa jämkningsreglerna.

Vidare bör gälla att mervärdesskatt, som inte är avdragsgill som ingående skatt, ska läggas till anskaffningsvärdet vid bedömning av investeringens storlek. Om t.ex. en vara anskaffas till ett pris av 240 000 kr inkl. mervärdesskatt 48 000 kr och avdrag vid förvärvet medgivits med hälften, 24 000 kr, uppgår den jämkningsgrundande anskaffningskostnaden till 216 000 kr.

8 kap. 16 b § ML

Jämkning ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet, eller
2. ökar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet.

Jämkning ska vidare ske

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, samt
4. om en fastighet avyttras för vilken avdragsrätt förelegat vid förvärvet.

Effekten av jämkningsreglerna är således beträffande punkterna 1 och 4 att avdragsrätten minskar och beträffande punkterna 2 och 3 att avdragsrätten ökar i förhållande till den ursprungligen medgivna.

Uttagsbeskattning 8 kap. 16 e § 1 st. ML

Om en vara förs över till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan uttagsbeskattning komma i fråga. Så är fallet enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § 2 p. ML om avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat vid förvärvet av varan. Den förändrade användningen av varan som överföringen innebär ska inte föranleda jämkning av ingående skatt. I och med uttagsbeskattningen anses nödvändig korrigering genomförd.

Verksamhetslokal

Ingående skatt som blivit återförd i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet ska inte heller den bli föremål för jämkning. Avdrag för s.k. intygsmoms som inte gjorts inom ramen för 9 kap. ML kan däremot bli föremål för jämkning.

Spärregel 8 kap. 16 d § 3 st. ML

Om en annan vara än en fastighet avyttras ska jämkning ske om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, se 8 kap. 16 b § 3 p. ML. Spärregeln innebär att jämkningsbeloppet inte får överstiga den utgående skatt som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

8 kap. 16 e § 2 st. ML

Ändrad användning av en investeringsvara ska föranleda jämkning av ingående skatt endast om ändringen föranleder höjning eller sänkning av avdraget med minst 10 procent.

Konkurs

Den omständigheten att en jämkningsgrundande händelse inträffar efter det att den skattskyldige försatts i konkurs hindrar inte att jämkning ska ske. Det är i dessa fall konkursboet som är skyldigt att göra jämkningen.

Överlåtelse av verksamheten, 8 kap. 16 f § ML

Sådan överlåtelse av verksamheten som undantas från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör inte en händelse som föranleder jämkning av ingående skatt. Den som förvärvar verksamheten övertar säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning.

När det gäller överlåtelser av fastigheter har SRN i två förhandsbesked ansett att jämkningsskyldighet inte föreligger när fastigheterna överlåts under sådana omständigheter att dessa ingår i en från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML undantagen överlåtelse.

I det ena förhandsbeskedet 1999-09-28 bedömde SRN att jämkning inte skulle ske vid överlåtelse av fastighet när denna ingick bland de tillgångar som överläts vid en fusion.

I det andra förhandsbeskedet 1999-12-22 ansåg SRN att bestämmelserna i 8 kap. 16 f § ML ska tolkas så att jämkning

inte heller ska ske när fastigheter, för vilka säljaren är frivilligt skattskyldig, överlåts under sådana omständigheter att en hel verksamhet avseende fastighetsförvaltning överlåts.

Inget intyg

Det bör noteras att reglerna om jämkning inte har någon motsvarighet till det förfarande med intyg om återförd skatt som gäller i fråga om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, jfr 9 kap. 4 § ML.

24 Bilar, bussar och motorcyklar

24.1 Allmänt

Personbilar och motorcyklar särbehandlas i mervärdesskattehänseende. För verksamheter i allmänhet gäller framför allt vissa avdragsbegränsningar för den ingående skatten, 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 mervärdesskatt 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

Begreppet personbil har i mervärdesskattelagstiftningen inte definierats självständigt. Avsikten har varit att de definitioner som används i vägtrafikförfattningarna ska vara vägledande för tillämpningen. Dessa återfinns i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. Av 2 § nämnda lag avses med bil ett motorfordon som är försett med tre eller flera hjul eller medar eller med band och som inte är att anse som en motorcykel eller moped. Vidare avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för personbefordran och är försedd med högst åtta sittplatser utöver förarplatsen. En bil som inte är inrättad för personbefordran klassificeras som lastbil.

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 med totalvikt under 3 500 kg, t.ex. sedan- och kombibilar, ändras i visst avseende och härefter lastbilsregistreras och erhåller karosserikod för lastbil. Detta kan ske utan att bilen ändras exteriört. På grund av dessa bilars karosseriutformning, hänförs de i mervärdesskattehänseende till personbilar även efter omregistreringen såvida totalvikten ej höjts över 3 500 kg eller bilen byggts om till en sådan lätt lastbil som inte utgör personbil i ML:s mening. Se även exemplet i avsnitt 24.2.1.

Separat förarhytt

Om bilens förarhytt utgör en separat karosserienhet klassas den inte som personbil enligt ML, totalvikten har därmed för sådana fordon inte någon betydelse för bedömningen av om det är fråga om personbil i mervärdesskattehänseende. 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 åsätts karosserikod 30 av AB Svensk Bilprovning. Denna karosserikod tillkom först under år 1994. Det innebär att det kan förekomma skåplastbilar med separat karosseri för förarhytten som har åsatts någon av de karosserikoder (koderna 20–29) som avser övriga skåplastbilar. Det avgörande är hur fordonet är utformat när man ska bedöma huruvida dess förarhytt utgör en separat karosserienhet eller ej. Karosserikoderna kan tjäna till ledning vid denna bedömning.

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.

Skatteverket har i skrivelse 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111, redogjort för sin bedömning rörande personbilsbegreppet i ML – skåpkarosseri med separat förarhytt och lätta lastbilar med dubbelhytt.

Pick-up bilar

I nämnda skrivelse framgår att Skatteverket anser att lätta flaklastbilar och pick-up bilar som försetts med kåpa över lastutrymmet inte ska anses som personbilar under förutsättning att förarhytten är en separat karosserienhet. Vidare framgår av skrivelsen att förlängda hytter och dubbelhytter med fram- och baksäte på lätta flaklastbilar inte påverkar bedömningen av om bilen utgör lastbil eller personbil.

Tävlingsbil

KR i Stockholm har dock i en dom 1999-03-09, mål nr 4620-1997, ansett att två Formel 1-bilar inte kunde hänföras till personbilar. Köparen var därför i detta fall berättigad till avdrag för ingående skatt. KR gjorde inte annan bedömning än LR som hänvisade till att fordonskungörelsen inte är tillämplig på motordrivet fordon som uteslutande används inom inhägnat tävlingsområde. Med hänsyn härtill och till att bolagets bilar inte fick framföras på allmän väg eller registreras som personbilar i bilregistret, ansågs bilarna inte falla under begreppet personbil i ML:s mening. RR beslutade 2001-12-19 att inte meddela prövningstillstånd.

RR har i dom 2005-05-18, RÅ 2005 ref. 23, konstaterat att en STCC-bil utgör personbil enligt 2 § lagen om vägtrafikdefinitioner och således omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML. Enligt bolagets uppgifter var bilen anpassad för tävlingsbruk och fick inte framföras på allmän väg och den kunde inte registreras som personbil. Vidare utgjorde fordonet, enligt bolagets uppgifter, en Formel 1-bil som endast i marknadsföringssyfte hade designats för att silhuetten skulle efterlikna en personbilsmodell. Att bilen inte fanns att köpa på personbilsmarknaden och var konstruerad för att kunna köras

på en speciell typ av asfalt, saknade strålkastare och inte kunde startas utan hjälp av ett antal mekaniker hindrade enligt RR inte att fordonet skulle anses som personbil. Vägtrafikdefinitionerna upptar inget särskilt fordonsslag som avser tävlingsbilar och enligt RR:s mening torde det stå klart att den aktuella bilen därmed ska räknas som en bil och då närmast en personbil. Det förhållandet att en tävlingsbil inte avses bli registrerad i vägtrafikregistret, eller att den inte uppfyller de krav som ställs upp enligt fordonslagen i fråga om fordon som ska användas utanför inhägnade områden innebär enligt RR inte att den förlorar karaktären av personbil. Med hänsyn till vad som uttalats i förarbetena till reglerna om avdragsförbud för ingående mervärdesskatt vid förvärv av personbilar synes enligt RR lagstiftarens avsikt ha varit att även tävlingsbilar ska omfattas av avdragsförbudet. Enligt RR kan avdragsbegränsningen i det aktuella fallet synas vara omotiverad eftersom den i målet aktuella tävlingsbilen i praktiken överhuvudtaget inte synes kunna komma att användas för privat bruk. Skäl att inte tillämpa avdragsförbudet finns dock inte enligt RR då avdragsreglerna avsiktligt utformats på ett schabloniserat sätt, där berörda fordons konstruktion eller användningssätt inte närmare ska behöva beaktas.

Uttagsbeskattning förutsätter avdragsrätt

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil eller motorcykel ska endast ske om avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten har förelegat vid förvärvet, 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML. I fråga om personbilar eller motorcyklar som har hyrts (leasats) förutsätter motsvarande uttagsbeskattning att avdragsrätt eller rätt till återbetalning har förelegat för hela den ingående skatten på hyran. Sådan generell avdragsrätt 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 mervärdesskatten vid förhyrning enligt 8 kap. 16 § 1 st. 2 p. och 3 st. ML. Då ska inte uttagsbeskattning av privat användning ske.

Ringa värde

En annan förutsättning för uttagsbeskattning är att värdet av den privata användningen är mer än ringa.

För privat användning av personbil bör gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomsttaxeringen. Enligt Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2005:38, ska bilförmån

beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år. Se även Skatteverkets meddelande SKV M 2005:31. Se avsnitt 24.3.5.

Fyrhjuling, lag (2001:559) om vägtrafik-definitioner

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

24.2 Verksamheter i allmänhet

24.2.1 Köp och försäljning av personbil

Ej avdragsrätt vid köp

Enligt 8 kap. 15 § ML föreligger avdragsförbud för ingående skatt 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.

Avdragsförbudet och EG-rätten

I ett förhandsbesked 2002-03-18 har SRN uttalat att ett tidningsdistribuerande företag inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som avsåg förvärv av personbilar till verksamheten och att företaget hade avdragsrätt med endast hälften av den ingående skatten 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.

Ej återförsäljning, ej avdrag

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 skatt 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.

Skattefri omsättning

Skatteverket har i skrivelse 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111, ansett att ett företags omsättning efter förvärv från leasegivaren av bilar som tidigare leasats för verksamheten, i syfte att sälja dem vidare i en icke yrkesmässigt bedriven bilhandel, är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Detta trots att fråga inte är om andra tillgångar än omsättningstillgångar.

Mervärdesskattefri försäljning

När avdragsförbud förelegat vid inköp av en personbil som inte utgör omsättningstillgång, ska den säljas mervärdesskattefritt på grund av bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Vid försäljning av personbilar som tidigare enligt ändrade bestämmelser omfattats av avdragsrätt vid inköpstillfället, ska dock beskattning ske enligt ML:s allmänna regler. Se vidare avsnitt 36.

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 leasingmervärdesskatten 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

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i mervärdesskattehänseende är lastbilar och bussar, som andra varor. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § 2 p. ML ske under förutsättning att avdrags- eller åter-

betalningsrätt, förelegat vid inköpet av fordonet och att värdet av användningen är av mer än ringa, se avsnitten 24.1 och 24.3.5.2. Uttagsbeskattning sker avseende nyttjande av såväl ägda som leasade fordon. Som framgår av avsnitt 15.1.2 är det dock enligt EG-rätten valfritt för den skattskyldige att välja metod för att tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt vid anskaffning av tillgångar avsedda för användning såväl i verksamheten som privat. I det fall avdrag sker för hela den ingående skatten trots att privat nyttjande av tillgången förekommer ska uttagsbeskattning ske. Om den skattskyldige väljer att begränsa sin avdragsrätt till följd av det privata nyttjandet ska ingen uttagsbeskattning ske.

Jämkning – ändrad användning

Enligt reglerna i 8 a kap. ML ska jämkning av ingående skatt ske vid ändrad användning eller vid förändring i avdragsrättens omfattning avseende exempelvis en person- eller lastbil för vars förvärv avdragsrätt förelegat alternativt saknats. En förutsättning för jämkning är att den ingående skatten avseende bilen uppgår till minst 50 000 kr. Korrigeringstiden är 5 år. Se vidare avsnitt 23.

Nedan följer ett exempel på en situation då jämkning ska ske, ytterligare exempel finns i avsnitt 24.3.5.1.

Exempel

Ett byggföretag förvärvar år 1 en skåpbil, som till följd av sin totalvikt ej överstigande 3 500 kg utgör personbil enligt ML, och gör därför inget avdrag för den ingående skatt (90 000 kr) som belöper på förvärvet. Bilen underkastas år 3 höjning av totalvikten som därefter överstiger 3 500 kg. Fordonet utgör enligt ML:s mening därmed en lastbil och omfattas inte av avdragsförbudet.

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111, ska en sådan förändring av faktorer som påverkar avdragsrätten, exempelvis en investeringsvaras ändring av karaktär från sådant slag som berättigar till avdrag för ingående skatt till att övergå till en annan karaktär som inte berättigar till avdrag, jämställas med ändrad användning. Detsamma gäller omvänt.

I aktuellt exempel kan byggföretaget med hjälp av jämkning tillgodoräkna sig avdrag för delar av den ingående skatten hänförlig till förvärv av skåpbilen då dess karaktär efter totalviktshöjningen ändrats till att berättiga till avdrag för ingående skatt. Avdrag för ingående skatt får sålunda ske med

(90 000 / 5 =) 18 000 kr för respektive år 3, 4 och 5 förutsatt att bolaget fortfarande innehar fordonet under resten av korrigeringstiden och ingen ändrad användning i övrigt inträffar.

24.2.2 Leasing av personbil

Avdrag med 50 % vid leasing

Avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av personbil medges enligt en schablonregel med 50 % av den ingående skatten på hyran (8 kap. 15–16 §§ ML). 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 Vid kortare hyresperioder får användning i verksamheten relateras till hyrestiden. Någon ytterligare begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras.

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 skatten på leasing- och hyresavgiften.

Mer än ringa omfattning – körsträcka

KR i Göteborg ansåg i en dom 2003-04-07, mål nr 6649-2001, att det är tillräckligt att en hyrd bil körs minst 100 mil i verksamheten för att ett företag ska vara berättigat att göra avdrag för ingående skatt med 50 % av mervärdesskatten på leasingavgiften. När det gäller rätten att göra avdrag för hela mervärdesskatten på driftkostnader, ansåg KR att det är tillräckligt att bilen till någon del används i mervärdesskattepliktig verksamhet. Skatteverket överklagade domen men prövningstillstånd beviljades inte.

Privat användning

Privat användning av en hyrd personbil uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för hela den mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften, 2 kap. 5 § 3 p. ML. När det gäller hyrd personbil, ska därför uttagsbeskattning på grund av privat användning ske endast i verksamheter avseende 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 mervärdesskatt. Hyran innefattar visserligen räntekostnader, men dessa avser uthyrarens kapitalskuld. Av ett förhands-

besked (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 skatten på extra-utrustningen. 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 mervärdesskatten på driftkostnaderna.

Om hyrestagaren däremot själv får köpa extrautrustning eller stå för bilens driftkostnader, gäller inte den 50 %-iga schablon-regeln. Då gäller i stället avdragsreglerna för extrautrustning och driftkostnader, se avsnitt 24.2.3.

Serviceavtal

RR ansåg i dom gällande förhandsbesked år 1999, RÅ 1999 not. 293, att mervärdesskatt 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 person-bilen.

Leasingavtal upphör

I SOU 1994:120, s. 254, beskrivs vad som gäller vid leasing-avtals upphörande. Bland annat nämns följande.

Många leasingavtal innehåller en bestämmelse om att hyres-tagaren garanterar att leasegivaren erhåller bilens beräknade restvärde vid avtalstidens slut. Om bilens marknadsvärde därvid understiger restvärdet ska hyrestagaren betala en mellanskillnad och detta belopp utgör tillkommande hyra. Hyrestagaren har avdragsrätt för hela eller hälften av den därvid debiterade skatten beroende på för vilken typ av verksamhet bilen leasats. Skulle hyrestagaren välja att förvärva bilen är dock inte skatten avdragsgill.

Leasingavtal med restvärdegaranti innehåller ofta också en rätt för hyrestagaren att erhålla kompensation i de fall bilens marknadsvärde vid avtalstidens slut överstiger beräknat restvärde. En sådan kompensation till hyrestagaren betraktas som en kreditering av tidigare erlagda leasingavgifter varför tidigare avdragen ingående skatt ska minskas i enlighet med av leasegivarens kreditnota. Om hyrestagaren förvärvar bilen måste beskattningsunderlaget utgöras av det högre marknadsvärdet på bilen för att undvika att avdragsrätt för skatten på anskaffningskostnaden uppkommer till följd av höga leasing-avgifter och lågt restvärde.

Leasingbilen förvärvas i förtid

Om en hyrestagare förvärvar en personbil innan hyrestiden enligt kontraktet har gått till ända måste han betala resterande leasingavgifter fram till hyrestidens utgång. Den mervärdesskatt som belöper på lösen av leasingkontraktet kan inte anses avse leasingavgifter utan utgör mervärdesskatt på förvärv av en personbil. På grund därav föreligger inte avdragsrätt för mervärdesskatt 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 i förtid

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 mervärdesskatt ska då inte tas ut.

Överlåtelse av leasingkontrakt

Det förekommer att leasetagaren får ersättning från exempelvis en bilhandlare avseende rätten att köpa ut en leasad bil från leasegivaren till visst pris. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den ersättning som betalas till den tidigare leasetagaren beskattas hos denne.

KR i Göteborg har i dom 2005-06-23, mål nr 1340−1341-04, delat underinstansens och därmed även Skatteverkets bedömning i detta avseende. I målet, som gällde förtida lösen av leasingkontrakt, konstaterade LR att bilhandlaren förvärvat rätten att köpa bilen till visst pris från leasetagaren. Förvärvet av själva bilen skedde enligt LR:s bedömning från leasegivaren varför bilhandlaren inte heller kunde tillämpa VMB vid återförsäljningen.

24.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil

Fullt avdrag för driftkostnader

Rätt till avdrag föreligger enligt 8 kap. 16 § ML för all ingående skatt på driftkostnader för personbil som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Det samma gäller om en personbil har hyrts för användning i en sådan verksamhet. Någon begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras.

Som driftkostnad anses kostnad för bl.a. bensin, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

Anställd betalar drivmedlet

En anställd som har bilförmån, betalar normalt själv allt drivmedel och får kostnadsersättning avseende drivmedlet avseende tjänstekörningen. Under dessa förutsättningar är arbetsgivaren inte berättigad till avdrag för någon del av mervärdesskatten på drivmedlet, eftersom det är den anställde och således inte arbetsgivaren som har gjort förvärvet. Utgiven kostnadsersättning berättigar således inte till avdrag för ingående skatt. Se avsnitt 15.5.

Om en näringsidkares bil inte utgör ett inventarium i verksamheten får avdrag för ingående skatt 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 mervärdesskatt på driftkostnaderna enligt schablonen i 8 kap. 16 § ML, men bestämmelsen om den generella avdragsrätten, 8 kap. 3 § ML, medger avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv för verksamheten, dvs. för den del av den ingående skatten som kan anses vara hänförlig till körning i 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 skatten genom att schablonavdraget vid inkomsttaxeringen, för närvarande 17 kr per mil, inkluderar mervärdesskatt.

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 vid utbyte av utrustningen.

Som exempel på sådan utrustning kan nämnas telefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare, takbox och ljudanläggning. Hänvisningen till de allmänna reglerna innebär att det kan bli fråga om proportionering av den ingående skatten om bilen används i en blandad verksamhet eller uttagsbeskattning 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

Mervärdesskatt som ingår i en anställds kostnader utgör inte avdragsgill ingående skatt för arbetsgivaren. Som exempel kan nämnas när arbetsgivaren utger kostnadsersättning för att den anställde använder sin egen bil i tjänsten. För att mervärdesskatt som den anställde betalar ska kunna anses vara hänförlig till förvärv i verksamheten och därmed utgöra avdragsgill ingående skatt för arbetsgivaren, anser Skatteverket att betalningen måste ha karaktär av utlägg för arbetsgivarens räkning. Det medför att avdragsrätt för ingående skatt på driftkostnader i allmänhet inte föreligger när en anställd, använder sin egen bil i tjänsten. För att den anställdes betalning ska kunna hänföras till ett utlägg för arbetsgivarens räkning, bör den anställdes inköp enligt Skatteverkets uppfattning helt överensstämma med vad som förbrukas eller konsumeras för företagets räkning. De enda driftkostnader för en personbil som ett sådant synsätt torde överensstämma på är därför närmast bensinkostnader. I detta sammanhang kan vara av intresse att EG-domstolen i mål nr C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, ansett att Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-fördraget, genom att i strid med artikel 17.2 a och artikel 18.1 a i sjätte direktivet, föreskriva att en skattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten. En förutsättning för avdragsrätten är enligt Skatteverkets uppfattning att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren och bensinbolaget sänder räkningen direkt till denne eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår detta mot kvitto. Vidare krävs att kvittot/fakturan kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med bokföringslagens krav och uppfyller kraven på en faktura enligt 11 kap. ML. Avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i så fall för arbetsgivaren enligt de allmänna reglerna i ML. Se avsnitt 15.5.

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 köp av personbil för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller däremot avdragsförbudet. Detsamma gäller för bilar som helt eller delvis ska användas för godstransporter.

Om bilen används för både person- och godstransport, liksom när den i övrigt endast delvis används i exempelvis persontransportverksamheten, gäller bestämmelserna om uppdelning av den ingående skatten i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Transport av resgods i samband med persontransport medför dock inte någon begränsning av avdragsrätten.

Förarkurs, ej körkortsutbildning

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2001-01-05 att ett företag som bedrev andra förarkurser än körkortsutbildning inte hade rätt att göra avdrag med mer än hälften av den mervärdesskatt 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 mervärdesskatten på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning föreligger ingen avdragsrätt för den ingående skatten. 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 sådan schablonmässig begränsning av avdrag för den mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften 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 mervärdesskatt som belöper på leasingavgifterna. Om bilen används i

ringa omfattning i verksamheten får inget avdrag göras för ingående skatt rörande bilen. Beträffande sådana leasingbilar gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.2.

24.3.3 Försäljning av personbilar

Undantag från skatteplikt om ej avdragsrätt

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. Skattskyldigheten är knuten till avdragsrätten vid förvärvet för det aktuella fordonet.

Övertagen verksamhet

SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML tillämpats på en överlåtelse av tillgångar och någon mervärdesskatt därför inte debiterats, inte medför att förutsättningar föreligger för 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 mervärdesskatterättsliga principer. Detta innebär att omsättning av t.ex. en uthyrningsbil i ett biluthyrningsföretag, som tidigare förvärvats mervärdesskattefritt vid övertagande av verksamheten, inte är undantagen från skatteplikt vid en senare försäljning.

Begagnade bilar

För försäljning av begagnade bilar kan en återförsäljare 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 skatt 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 inte att beskatta utebliven vinst utan att beskatta privat eller annan rörelsefrämmande användning.

Allmänt om uttag av varor och tjänster, se avsnitt 7.6 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 (används) för privat bruk från ett bilhandels-, biluthyrnings-, trafikskole- eller persontransportföretag under förutsättning att rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatten förelegat vid förvärvet. Detsamma gäller när en sådan bil förs över till en annan verksamhetsgren, där skattskyldighet eller återbetalningsrätt inte föreligger.

Exempel

Ett företag som bedriver såväl taxi- som budbilsverksamhet förvärvar en personbil för användning i sin taxiverksamhet och gör avdrag för den på förvärvet belöpande ingående skatten. Efter ett år förs bilen över från taxiverksamheten till budbilsverksamheten vari avdragsrätt för ingående skatt vid personbilsförvärv saknas. Någon uttagsbeskattning ska inte ske då budbilsverksamheten, till vilken bilen överförs, medför skattskyldighet, trots att verksamheten omfattas av avdragsförbud när det gäller personbilsförvärv.

Däremot kan, förutsatt att den ingående skatten uppgår till minst 50 000 kr, fråga bli om jämkning, dvs. återläggning av delar av den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML. På motsvarande sätt kan avdrag genom jämkning erhållas om förvärvet skett i den verksamhet som omfattas av avdragsförbud (budbilsverksamheten) och därefter förs över till taxiverksamheten. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111. Se vidare avsnitt 24.2.1 respektive 23.5.

Beskattningsunderlag

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. Jämför 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.

Tjänst utförs

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML 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 utan betalning upplåter en personbil eller ett taxiföretag utför en gratis taxiresa. Uttagsbeskattningen baseras på den skattskyldiges kostnad för att utföra tjänsten och därmed 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.

Beskattningsunderlag

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

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i mervärdesskattehänseende är lastbilar och bussar, som övriga varor enligt ML. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska enligt 2 kap. 5 § 2 p. ML uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis, förelegat vid inköpet av fordonet. Uttagsbeskattning sker även avseende leasade fordon. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Beskattningsunderlag

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML.

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111 ska beskattningsunderlaget i aktuellt fall innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag skett för den ingående skatt som belöper på kostnaderna. Detsamma gäller kostnader som uppkommer vid användningen t.ex. bränsle. Även kostnader som uppkommer under den tid tillgången endast står till den skattskyldiges förfogande för privat bruk ska beaktas vid beräkning av beskattningsunderlaget liksom kostnad för värdeminskning. Beskattningsunderlaget bestäms till den andel av de totala kostnaderna som belöper på tillgången och som motsvarar den privata användningen varvid hänsyn också ska tas till den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande för privat bruk.

Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

Privat användning Personbilar

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 skatten vid bilköpet eller, i fråga om en leasad bil, haft avdrags- eller återbetalningsrätt för hela den ingående skatten 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 (2 kap. 5 § 3 p. ML). Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil i andra fall ska således inte ske, dvs. när det gäller personbilar som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML eller leasade personbilar som omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

Drivmedelsförmån, ej uttagsbeskattning

Tidigare ingick värdet av drivmedelsförbrukningen i värdet av en bilförmån. I samband med uttagsbeskattning enligt ML för privat användning av en personbil kom därmed drivmedlet att automatiskt ingå i underlaget för uttagsbeskattningen. 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 någon del av den ingående skatt som avser drivmedlet, se avsnitt 24.2.3.

Om arbetsgivaren trots detta betalar allt drivmedel, ska den anställde 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 medför skattskyldighet får dra av […] ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.”

Detta gäller om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna och även för de företag som kan komma att uttagsbeskattas för privat användning av en personbil.

Skatteverket anser att en drivmedelsförmån inte ska medföra uttagsbeskattning enligt ML. En uttagsbeskattning i detta avseende skulle enligt Skatteverkets bedömning sätta den generella avdragsrätten i 8 kap. 16 § ML för driftskostnader hänförliga till personbilar ur spel.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning av den privata användningen av personbil regleras i 7 kap. 4 § ML. Uttagsbeskattning för anställds användning ska ske med 20 % av det värde på vilket arbetsgivare ska beräkna arbetsgivaravgifter för bilförmån åt anställd (se nedan). Värdena fastställs årligen av Skatteverket. Underlaget för uttagsbeskattning för privat användning, för egen företagare eller delägare i handelsbolag, bestäms av Skatteverket, 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.

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående skatt vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag.

	Taxi	*Bilhandel*	*Biluthyrning Begravnings-byråer Trafikskolor*	*Övriga*
Inköp	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag
Hyra	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
Drift	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
Uttagsbeskattning:				
Ägd bil	Ja	Ja	Ja	Nej
Hyrd bil	Ja**)	Nej	Ja**)	Nej

*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för godstransporter.

**) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt förelegat för mervärdesskatten på hyreskostnaden.

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 mervärdesskatt inte tas ut. Det gäller vid export, dvs. vid leverans till en plats utanför EG. Det finns även en bestämmelse i 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. 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 registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land hänförs till omsättning inom landet och medför skattskyldighet för mervärdesskatt.

Motsvarande försäljning till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land för omsättning eller för förvärv av varor medför dock normalt inte skattskyldighet. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Förvärvet ska i stället beskattas i köparens hemland. Om säljaren tillämpar vinstmarginalbeskattning (VMB) medför dock försäljningen skattskyldighet, se vidare avsnitt 34.

Mervärdesskatt 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. Köparen ska i stället beskattas i det land där bilen stadigvarande ska användas. Detta gäller även om köparen är en privatperson från ett annat EG-land. Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas utförligare i avsnitten 10.3.4 och 10.4.2.2. Se även informationsbladet Mervärdesskatt på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan, RSV 556.

Vid försäljning av en begagnad bil som inte utgör ett nytt transportmedel enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EG-land får i vissa fall beskattning ske genom vinstmarginalbeskattning. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.

Import av bil

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

EG-förvärv av ny bil

Vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EG–land erlägger köparen mervärdesskatten till Skatteverket. Om köparen vid ett sådant EG-förvärv inte är registrerad till mervärdesskatt ska mervärdesskatten efter köparens anmälan betalas till Skatteverket, skattekontoret Borlänge. Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas utförligare i avsnitten 10.3.4 och 10.4.2.2. Se även informationsbladet Mervärdesskatt på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan, RSV 556.

RR har i dom 2005-11-25, mål nr 7922-03, ansett att en finsk medborgare, tillfälligt anställd i Sverige, som köpt en ny bil i Finland var skattskyldig för förvärvet i Sverige. Bilen exportregistrerades i Finland och fördes till Sverige i samband med förvärvet. Personen hade en tidsbegränsad anställning i Sverige under drygt 12 månader med avbrott för en månads semester i Finland.

EG-förvärv av begagnad bil

Om en näringsidkare som har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt 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 mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas genom s.k. förvärvsbeskattning. Om näringsidkaren är t.ex. en bilhandlare, för vilken avdragsförbudet vid förvärv av personbilar inte gäller, är motsvarande förvärvsmoms även avdragsgill som ingående skatt. Vid en senare försäljning i Sverige ska bilhandlaren redovisa utgående skatt beräknad med hela försäljningssumman som underlag.

Vid inköp av en begagnad bil från ett företag (ej återförsäljare) i ett annat EG-land vars omsättning undantas från skatteplikt i säljarlandet till följd av motsvarigheten till 3 kap. 24 § ML (artikel 13 B c i sjätte direktivet) ska ingen förvärvsbeskattning ske då förvärvet undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 1 § 3 st. ML.

VMB

Det andra sättet att beskatta en bil som har förvärvats i ett annat EG-land sker genom vinstmarginalbeskattning. VMB innebär att svensk mervärdesskatt 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 mervärdesskatt 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 vid gränsöverskridande försäljning inom EG. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.

Tillfällig registrering

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 enligt 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML 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. 8 p. eller 2 st. ML) måste säljaren kunna visa att fordonet levererats eller transporterats till ett land utanför EG. Vid turistförsäljning, dvs. när köparen själv för ut fordonet ur landet, krävs – för att i efterhand kunna hänföra omsättningen till mervärdesskattefri export och återbetala erlagd mervärdesskatt – att fakturan är påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EG för att föras ut till tredje land (14 § MF). Säljaren ska kunna visa att bilen har medförts till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter leveransmånaden. Om kunden är bosatt i Norge eller på Åland ska säljaren kunna visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in bilen till Norge respektive Åland och enligt tullräkning eller liknande handling dessutom betalat mervärdesskatt i hemlandet. 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.

Reparation, EG

Reparation eller service i Sverige av en personbil, motorcykel, lastbil, buss eller släpvagn är tjänster som, enligt 5 kap. 6 b § ML, anses omsatta utomlands om köparen av tjänsten åberopar sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och fordonet efter att tjänsten utförts åter förs ut ur landet. Bilverkstaden ska i sådana fall inte debitera någon svensk mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska i stället redovisas och betalas av köparen. Bilverkstaden bör notera fordonets registreringsnummer. För utländska personer, som inte kan åberopa 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 mervärdesskatt när en svensk person under åberopande av sitt svenska VAT-nummer köper en sådan

tjänst. Den svenske köparen ska i stället redovisa svensk mervärdesskatt, förvärvsskatt, för den köpta tjänsten.

Tjänster av detta slag inom EG och vilken dokumentation som krävs behandlas i avsnitt 11.3.3.

Reparation, export

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, jfr 5 kap. 11 § 3 p. ML. 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 gav i en skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100, sin syn på reparationstjänster avseende 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 mervärdesskatt. 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 mervärdesskatt för den uppburna skrotningspremien.

Omhändertagande och skrotning

Ersättning som ett skrotningsföretag uppbär från bilägaren för att ta hand om och skrota bilen är en omsättning som medför skattskyldighet. Mervärdesskatt ska således redovisas för beskattningsunderlaget för skrotningstjänsten. Om bilägaren kvarstår som ägare, uppbär denne skrotningspremien när skrotningsföretaget har lämnat sitt skrotningsintyg.

Om skrotningsföretaget i stället köper bilen av bilägaren, utgör det avtalade priset skrotningsföretagets förvärvspris. Detta påverkas inte av att skrotningsföretaget efter skrotningen i egenskap av bilägare uppbär skrotningspremien och eventuell återstående fordonsskatt.

Bilägare, som haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid bilköpet, ska redovisa mervärdesskatt vid försäljning av bilen till skrotföretaget. Beskattningsunderlaget utgörs av det avtalade priset. Skrotföretaget har avdragsrätt för sådan debiterad ingående skatt, 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 mervärdesskatt för försäljningen, se avsnitt 34.

25 Fartyg och luftfartyg

25.1 Allmänt

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

Vidare undantas från skatteplikt omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser ovan angivna fartyg och luftfartyg samt tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning därtill.

ML:s bestämmelser kan jämföras bl.a. med dem i artikel 15.4−15.9 i sjätte direktivet.

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

25.2 Skepp och fartyg

Skepp för yrkesmässig sjöfart

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

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

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

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

KR i Stockholm har i en dom 1982-08-06 bedömt skatteplikten för ett fartyg. Det var registrerat som passagerarskolskepp och användes för undervisningsändamål i en verksamhet som inte var kommersiell. KR ansåg att med skepp för yrkesmässig sjöfart avses fartyg som är av registreringspliktig storlek och som används i yrkessjötrafik, dvs. för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skolfartyget ansågs därför skattepliktigt. Domen innebär också att t.ex. isbrytare, polisbåtar och militärfartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 21 § ML.

Skepp för yrkesmässigt fiske

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

Fartyg för bogsering eller bärgning

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

25.3 Luftfartyg

Luftfartyg för yrkesmässig befordran

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

25.4 Försäljning

Skepp och luftfartyg

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

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

I en dom 1994-12-14, mål nr 1503-1993, som gällde avdragsrätt vid förvärv av ett trafikflygplan har KR i Jönköping ansett att undantaget för omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- och godsbefordran var tillämpligt på ett finansbolags förvärv av ett trafikflygplan avsett för uthyrning. Enligt finansbolaget hade skriftligt avtal om uthyrning till ett bolag som bedrev yrkesmässig person- och godsbefordran ännu ej tecknats vid tidpunkten för dess förvärv av planet. KR har i detta fall fäst särskilt avseende vid flygplanets karaktär av trafikflygplan.

25.5 Delar, tillbehör och utrustning

Till fartygstillbehör räknas inte endast den fasta inredningen såsom maskineri, utan också tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Som tillbehör räknas även däcks- och maskinförnödenheter, tågvirke, reservdelar och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Fiskeredskap, exempelvis tråL, räknas däremot inte som fartygstillbehör. Undantaget för utrustning avser endast utrustningsvaror till själva fartyget, exempelvis lös inredning för passagerarnas och besättningens behov, mattor, bäddutrustning, porslin och dukar. Varor som inte är nödvändiga för fartyget som sådant utan som närmast har karaktär av förbrukningsvaror, omfattas däremot inte av undantaget. Som exempel kan nämnas proviant och vatten samt uniformer för fartygets befäl.

Drivmedel

Drivmedel till fartyg omfattas inte heller av undantaget. Det sagda bör även gälla ifråga om vad som bör räknas som tillbehör till luftfartyg. Flygbränsle är dock undantaget från skatteplikt, se avsnitt 6.12.4. När det gäller leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant anses dock omsättningen ha skett utomlands. Som exempel kan nämnas drivmedel som levereras till ett fartyg i utrikes trafik.

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

25.6 Tjänster

Tjänster och varor avseende fartyg/luftfartyg

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

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

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

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

Som tjänst avseende fartyg anses inte linjefart/styckegodstrafik, dvs. en redares tillhandahållande av ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses i stället utgöra varutransport, när fartyget används för godstransporter.

Som tjänst avseende fartyg anses inte heller

- lastning och lossning av fartyg,
- slussning,
- mobilteletrafik till och från fartyg.

Omsättning inom landet av sådana tjänster medför således skattskyldighet.

Tjänster tillhandahållna ombord

Skatteverket har i en skrivelse 2005-06-21, dnr 130 318867-05/111, uttalat att tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utom landet oavsett om tillhandahållandet skett till rederiet eller direkt till passagerare. Avgörande för denna bedömning är att tjänsterna rent fysiskt utförs på fartyget eller luftfartyget.

Farledsavgifter

Uttag av farledsavgifter (tidigare benämning farledsvaru- och fyravgifter), vilka enligt särskild författning ska erläggas till tull- eller sjöfartsmyndighet bör enligt Skatteverkets uppfattning inte anses medföra skattskyldighet eftersom de utgör led i myndighetsutövning. KR i Jönköping har i dom 2003-10-01, mål nr 261-2001, varav framgår att avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger till den del skatten avser myndighetsutövning, funnit att uttag av ifrågavarande avgifter ingår som ett led i myndighetsutövning.

Hamnavgift och flygplatsavgift avseende andra fartyg än sådana som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 21 § ML utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, se avsnitt 20.3.6.

25.6.1 Transport eller uthyrning

I RSV:s skrivelse 1995-12-19, dnr 8922-95/900 redogörs för mervärdesskatteplikten för omsättning av varor och tjänster avseende fartyg.

Befraktning och uthyrning av fartyg

Med befraktare avses den som hyr fartyg eller nyttjar fartyg för transport av eget gods. Inom sjöfarten förekommer olika avtalsformer avseende befraktning och uthyrning. Man skiljer därvid på avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare (certepartifrakt) och avtal som avser befordran av viss mängd

gods i linjefart och annan styckegodstrafik (s.k. konossementfrakt). Jfr 13 och 14 kap. sjölagen (1994:1009).

Exempel på certepartiavtal är följande:

Bareboatbefraktning, som innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som en tjänst avseende fartyg enligt 3 kap. 21 § ML.

Timecharter (tidsbefraktning), som innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Även timecharter ska anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Även resebefraktning ska anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

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

Uthyrning av personal

RSV har i en skrivelse 2000-02-07, dnr 11507-99/100, gjort bedömningen att uthyrning av sådan personal som är nödvändig för ett skepps behov eller framförande samt skeppslastens behov, utgör sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § 4 p. ML.

Uthyrning av luftfartyg

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

Uthyrning av helikopter

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

25.6.2 Mäklare

Förmedling

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

25.7 Undersökningsplikt

Säljarens undersökningsplikt

Den som omsätter sådana fartyg och luftfartyg som avses i 3 kap. 21 § ML, delar och tillbehör därtill eller tjänster avseende dessa varor måste själv förvissa sig om att förutsättningar för skattefrihet gäller. I en dom av KR i Göteborg 1986-12-30, mål nr 2499–2502-1985, bedömdes säljarens utredningsskyldighet vid omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg. Frågan var om köparna var yrkesfiskare eller ej. KR konstaterade att kravet på undersökningsåtgärder inte kunde ställas alltför högt i ett sådant fall. Det ansågs tillräckligt att köparen avgav en skriftlig försäkran om att han var yrkesfiskare och att inkomsten redovisades som näringsverksamhet. En förutsättning var dock att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämde tidsmässigt med den aktuella försäljningen.

I en dom 1995-05-19, mål nr 258-1994, har KR i Sundsvall bedömt frågan om vilken undersökningsplikt säljaren har vid en försäljning av ett skepp när det gäller att avgöra om skeppet ska användas för yrkesmässig sjöfart.

För tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML krävs enligt domen att den som säljer ett skepp måste undersöka om skeppet även efter försäljningen kommer att gå i yrkesmässig trafik. KR fann i målet att de efterforskningar som säljaren hade vidtagit inte kunde anses tillräckliga för att denne skulle anses ha haft fog för bedömningen att skeppet även i fortsättningen skulle gå i yrkesmässig sjöfart. Köparen hade bl.a. muntligen försäkrat att han hade för avsikt att bedriva charterverksamhet. En i målet åberopad underrättelse enligt 28 § 1 st. 2 p. sjölagen (1994:1009) i då aktuell lydelse från Sjöfartsregistret den 1990-08-15, befanns innehålla enbart en upplysning om att ny ägare hade registrerats. Anledningen till att chartermotorskeppet angivits i en sådan underrättelse var att skeppet tidigare varit registrerat som charterfartyg.

25.8 Rätt till återbetalning

Undantagen enligt 3 kap. 21 och 21 a §§ ML är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten

har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML (se vidare avsnitt 16).

25.9 Uttagsbeskattning

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttagsbeskattning i de fall skattefria fartyg eller luftfartyg stadigvarande tas i anspråk för andra ändamål än de i 3 kap. 21 § ML avsedda (se vidare avsnitt 7 och 12).

25.10 Ej undantag i nästa led

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

Exempel

När en yrkesfiskare säljer en trålare till en annan yrkesfiskare som ska använda skeppet i yrkesmässigt fiske föreligger förutsättningar för tillämpning av undantaget i 3 kap. 21 § ML, däremot inte vid försäljning till ett varv som i sin tur avser att senare sälja fartyget vidare till en ännu ej känd köpare. Om försäljning senare sker till en yrkesfiskare är undantaget i 3 kap. 21 § ML tillämpligt vid den försäljningen.

25.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne

Omsättning som avser fartyg för livräddning

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

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg

26.1 Allmänt

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

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

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

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

Undantaget gäller inte heller omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Anledning till stadgandet torde vara att även apotekare och receptarier numera har legitimation att utöva sjukvård. Det kan här nämnas att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs

till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 p. ML, se avsnitt 6.12.2.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet undantas från skatteplikt: ”Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur”. Enligt punkt c undantas ”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”. Enligt punkt e undantas ”Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker”. I punkt g undantas ”Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”. Enligt punkt h undantas: ”Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”.

26.2 Sjukvård

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

Definition av sjukvård

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård . Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

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

Med ”åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador” förstås sådana åtgärder som ligger inom ramen för lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område, nedan kallad LYHS.

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

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

Med ”åtgärder för att utreda” avses en bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med ”åtgärder för att behandla” avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att lagstiftaren i ML inte använt samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att man velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses omfattas av undantaget för sjukvård.

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

Medicinsk åtgärd

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

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. Som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård kan nämnas: Vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon och samtalsstöd vid relationsstörningar.

Undersökningen kan inte ses som sjukvård om syftet är något annat än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem, jfr EG-dom C-384/98, D, om faderskapsutredning eller C-212/01, Unterpertinger, och C-307/01, d’Ambrumenil, om sakkunnigutlåtanden, se vidare nedan.

Av C-307/01, d’Ambrumenil, framgår att undantaget från mervärdesskatteplikt är tillämpligt på läkartjänster som består i att:

- genomföra läkarundersökningar av enskilda på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag,
- genomföra blodprov eller andra kroppsliga prover för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar, på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsbolag, eller
- utfärda hälsointyg, exempelvis intyg om förmåga att resa,

när dessa tjänster i huvudsak har till syfte att skydda den berörda personens hälsa (punkt 68).

Undantaget är tillämpligt på regelbundna läkarundersökningar, förutsatt att dessa kontroller i huvudsak syftar till att göra det möjligt att förebygga och spåra sjukdomar samt att följa upp arbetstagares eller försäkringstagares hälsotillstånd (punkt 67).

Om läkartjänsten däremot inte syftar till att skydda hälsan hos någon föreligger inte möjlighet att tillämpa undantaget i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet (punkt 64).

Skatteverket har i en skrivelse 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111, uttalat att kroppsundersökning, provtagning eller utredning som sker av legitimerad läkare eller annan legitimerad yrkesutövare enbart i syfte att tillhandahålla fakta som ligger till grund för en tredje mans beslut utgör inte från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård.

Exempel på undersökningar som utförs enbart i syfte att tillhandahålla fakta är undersökningar för att utfärda rättsintyg, intyg om någons hälsotillstånd eller liknande.

Undantag från skatteplikt föreligger dock om beslutet som tredje man ska fatta har till huvudsakligt syfte att skydda den berörde personens hälsa.

Medicinskt förebyggande hälsovård såsom allmänna hälsoundersökningar och vaccinationer omfattas av undantaget från skatteplikt. Skatteverket gör också bedömningen att det i nuläget inte finns tillräckligt stöd i den praxis som hittills utvecklats för att göra en så restriktiv bedömning av undantaget att tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar utgör skattepliktiga omsättningar. Åtgärder som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade yrkesutövare inom hälso- och sjukvårdsområdet utgör dock skattepliktiga omsättningar. Undersökningar som företas för att konstatera att dödsfall inträffat samt rättsmedicinska undersökningar omfattas enligt Skatteverkets bedömning av undantaget.

Skatteverket har i en kompletterande skrivelse 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111, ansett att hälsointyg som har till huvudsakligt syfte att uppvisas för tredje man för att den berörda personen ska kunna få utöva en särskild yrkesverksamhet eller bedriva viss verksamhet som kräver god fysik är sådana intyg som är skattepliktiga till mervärdesskatt. Det huvudsakliga syftet är inte enligt Skatteverket att skydda den berörda personens hälsa utan att den berörda personen ska få möjlighet att utöva viss verksamhet.

Även sakkunnigutlåtande, när det huvudsakliga syftet med ett sådant utlåtande inte är att skydda hälsan hos den person som utlåtandet avser, utgör ett sådant tillhandahållande som är skattepliktigt. Detta gäller även om den som tillhandahåller tjänsten måste använda sig av sin medicinska kompetens och tjänsten kan innefatta åtgärder som är typiska för läkaryrket, såsom en fysisk undersökning av patienten eller en analys av hans medicinska historia. Det huvudsakliga syftet med dessa

utlåtanden är att de krävs för att uppfylla ett lagstadgat eller avtalat villkor som föreskrivs inom ramen för en tredje mans beslutsunderlag.

Psykoterapeutisk behandling

EG-domstolen har 2003-11-06 meddelat en dom C-45/01, Dornier, att sådan psykoterapeutisk behandling, som utförs på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är läkare, är sjukvård och inte ”närbesläktade verksamheter” enligt artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet.

Ljusbehandling

I ett förhandsbesked 1998-11-27 ansågs ljusbehandling utförd av en leg. sjukgymnast utgöra sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen sker efter remiss från läkare.

Qigong

RR har i en dom 2003-01-09, RÅ 2003 ref. 5 ändrat SRN:s förhandsbesked 2000-03-21 där SRN ansett att qigong kan utgöra sjukvård när den ingår som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrivs av leg. sjukgymnast i sökandebolaget. RR ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och omfattas därmed inte av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjuds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnas av bolaget men leds av en utomstående danspedagog, som ersätts av bolaget för sina tjänster.

Analystjänst

EG-domen C-76/99, kommissionen mot Frankrike, gäller tolkning av ”närbesläktade verksamheter” i artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet. Frågan gällde en översändningsavgift som tas ut enligt fransk lag. Avgiften avser översändande av prov från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet är nära besläktat med analystjänsten och att de bör lyda under samma skattemässiga ordning (punkt 30). Domstolen anser således att översändandet av provet är en åtgärd som hänför sig till verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt.

Optiker

Synundersökning som utförs av legitimerad glasögonoptiker är sjukvård, RÅ 1993 ref. 57. Omsättning av synhjälpmedel omfattas däremot inte av undantaget. Om en leg. glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jfr EG-domstolens dom, mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

KR i Stockholm har i ett antal domar 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 5057–5060-1997, 5061–5064-1997 och 5065–

5068-1997, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avser redovisningsperioder under åren 1991–1994. RSV har i en skrivelse 1998-12-02, dnr 10632-98/900, meddelat att RSV inte har överklagat domarna eftersom domarna, enligt RSV:s mening, får anses vara i överensstämmelse med gällande delningsprincip och att detta även får anses vara i överensstämmelse med EG-rätten.

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

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120, ansett att refraktionsanpassningstjänster, dvs. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen och att därför hela tillhandahållandet ska ses som en skattepliktig omsättning av vara.

Ambulerande vård

EG-domen C-141/00, Kügler, gäller tolkning av artikel 13 A 1 b, c och g. Frågan gällde om företaget kunde anses bedriva sådan sjukvård eller social omsorg som enligt direktivet undantas från skatteplikt. Domstolen ansåg att undantaget i 13 A 1 c inte är beroende av i vilken rättslig form de medicinska eller paramedicinska tjänsterna tillhandahålls (punkt 31) och att undantaget omfattar även behandlande vård som tillhandahålls patienter i hemmet av leg. sjukvårdsutövare (punkt 41).

Medicinskt betingad fotvård

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

Sjuktransporter

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i

6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet. Skatteverkets uppfattning är att:

Taxibil som registreringsbesiktigats som sjukbil av AB Svensk Bilprovning bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

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

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

Om transportmedlet även används i gods- eller person-transportverksamhet ska den ingående skatten vid förvärv fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transport-medlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

Vårdgivare

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

Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 4 kap. i LYHS ”Begränsningar i rätten att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder” omfattas därmed inte av skattefriheten.

Exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård är enligt Skatteverkets uppfattning: allmän kostrådgivning eller

en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård.

Sakkunnig-utlåtanden m.m.

EG-domstolen har 2003-11-20 meddelat två domar som gäller tolkningen av undantaget för sjukvård, artikel 13 A 1 b och c i sjätte direktivet. Den ena domen C-212/01, Unterpertinger, gäller en läkares sakkunnigutlåtande i domstol angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen anser att undantaget för sjukvård ska tolkas så att det inte är tillämpligt på en sådan tjänst.

Den andra domen C-307/01, d'Ambrumenil, gäller om de tjänster som d'Ambrumenil eller hans bolag DRS tillhandahåller omfattas av undantaget för sjukvård. Domstolen gör en genomgång av de tjänster som utförs och konstaterar att ”De läkartjänster som tillhandahålls i ett annat syfte än att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer kan däremot enligt domstolens rättspraxis inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet” (punkt. 59).

Invaliditetsintyg

SRN har i ett förhandsbesked 2004-11-16 uttalat att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt när läkare på uppdrag av försäkringsbolag utfärdar invaliditetsintyg.

Faderskaps-utredning

EG-domstolen har 2000-09-14 meddelat en dom C-384/98, D, som gäller sjukvård, artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet. Enligt domen är en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte att hänföra till sjukvård. I domen uttalas bl.a. följande (punkt 18): ”Domstolen konstaterar således att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem”. Vidare uttalas (punkt 22) att artikeln ska tolkas så att ”den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser”.

Medicintekniska tjänster

RR har i en dom, RÅ 1997 not. 71, fastställt ett av SRN 1996-03-04 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte är åtgärder av medicinsk natur och därför inte kan anses som sjukvård enligt ML. Den omständigheten att den medicintekniska personalen anses som sjukvårds-

personal ansågs inte medföra någon annan bedömning av frågan om de aktuella tjänsternas art i mervärdesskattehänseende.

Viktminskning

KR i Göteborg har i en dom 2002-04-18, mål nr 4629–4635-2001, ansett att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt för ett bolag med verksamhet som syftar till att enskilda och grupper av medlemmar ska uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning. Domen har överklagats till RR, som vägrat prövningstillstånd.

Domen visar, enligt Skatteverket, att ML:s och sjätte direktivets bestämmelser medför att en strikt/snäv tolkning ska göras vid bedömning av vilka behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten. Jfr RSV:s rättsfallsprotokoll 14/02.

Konduktiv pedagogik

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2002-06-14 att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahålls av en konduktor. Det förhållandet att en leg. sjukgymnast har ledningsansvaret påverkade inte nämndens bedömning.

Alternativvård

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

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

Massage

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård dvs. det måste finnas en medicinsk diagnos om t.ex. en muskelåkomma för att det ska vara fråga om sjukvård.

26.2.1 Led i sjukvården

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

RR har i RÅ 1996 ref. 74 fastställt ett av SRN 1995-03-01 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att sökandebolaget, som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och därvid köpte in transporttjänsterna utifrån, i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt.

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

EG-domstolen har 2005-12-01 meddelat en dom C-394/04, Ygeia, som gäller tolkningen av verksamhet närbesläktad med undantaget för sjukvård, artikel 13 A 1 b i sjätte direktivet. Domstolen konstaterar att det i princip inte kan anses vara fråga om närbesläktade verksamheter i den mening som avses i artikel 13 A 1 b när sådana juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefontjänster och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare.

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

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked 1996-03-04, RÅ 1997 not. 71, och ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsatta som ett led i sjukvården då de tillhandahålls ett sjukhus och inte vårdtagarna.

26.2.2 Institutionell vård

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

Sjukhus

I ett förhandsbesked 1999-12-13, som fastställts av RR 2001-03-15, RÅ 2001 not. 40, har SRN definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukvård. Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 6.12.2.

Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovan nämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda, är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

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

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 26.4.

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

26.2.3 Särskild legitimation

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

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

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

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

1 april 2006

Genom SFS 2006:50 (prop. 2005/06:43), som träder i kraft den 1 april 2006, införs en rätt till legitimation för yrkesgrupperna audionomer, biomedicinska analytiker, dietister och ortopedingenjörer.

Av dessa yrkesgrupper omfattas då audionomer, biomedicinska analytiker och dietister av gällande bestämmelser i

ML om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av sjukvård utförd av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom hälso- och sjukvården. Legitimerade ortopedingenjörers omsättning av varor och tjänster i egen verksamhet omfattas dock inte av det nämnda undantaget från skatteplikt för sjukvård.

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

Samtalsterapi

SRN har i ett förhandsbesked 2000-02-10 ansett att samtalsterapi som meddelades av icke legitimerade personer i en ekonomisk förening inte var sjukvård. Nämnden ansåg däremot att omsättningen under vissa förutsättningar var att anse som social omsorg. Förhandsbeskedet överklagades av den ekonomiska föreningen till den del detta avsåg fråga om social omsorg. RR ändrade inte förhandsbeskedet i sin dom 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21. Se närmare om detta i avsnitt 26.4.1.

26.2.4 Patienthotell

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

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

26.2.5 Kontroll eller analys av prov

Undantaget från skatteplikt för sjukvård omfattar även kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården.

Omsättning i form av analyser som utförs åt exempelvis läkemedelsindustrin omfattas däremot inte av undantaget.

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

26.2.6 Företagshälsovård

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

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

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

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

Hälsoundersökningar, vaccinationer

KR i Stockholm har i en dom 2002-11-01, mål nr 3522-2001, ansett att hälsoundersökningar och vaccinationer som tillhandahålls inom företagshälsovården är skattefri sjukvård. Domen har överklagats men RR medgav inte prövningstillstånd 2004-12-13.

Anslag

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldig-

hetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 7.

26.2.7 Rehabilitering

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

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

26.3 Tandvård

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

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

Definition av tandvård

Med tandvård förstås enligt 3 kap. 6 § ML åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. Skatteverkets uppfattning är:

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt 2 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under

ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

Vårdgivare

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

Skatteverket har i en skrivelse, 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111 ansett att tandreglering, tillhandahållande av porslinsfasader samt vissa former av tandblekning som endast utförs av legitimerade tandläkare och tandhygienister utgör från mervärdesskatteplikt undantagen tandvård.

Undantag från skatteplikt föreligger dock inte för de former av tandblekning samt utsmyckning av tänder (tandsmycken) som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade tandläkare och tandhygienister.

26.3.1 Led i tandvården

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

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

26.3.2 Dentaltekniska produkter

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

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

En förutsättning för skattefriheten är att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård, däremot ej för återförsäljning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-05-10, dnr 53063-00/120, ansett att titankomponenter som används i

käkkirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. I skrivelsen anförs vidare att ”Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande”.

26.4 Social omsorg

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

Definition av social omsorg

Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § ML offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Begreppet social omsorg har hänförts till vad som faller inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen (1980:620) ersatt fr.o.m. 2002 av SFS 2001:453, SoL, och inom statens ansvarsområde enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. Härefter har kommunens ansvar vad gäller såväl barnomsorg som färdtjänst överförts till annan lagstiftning. Barnomsorgen, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg, finns i skollagen (1985:110) och färdtjänsten i färdtjänstlagen (1997:736). Enligt Skatteverkets uppfattning kan detta uttryckas på följande sätt:

Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i ”hem för vård eller boende” och annan social service efter individuell behovsprövning. Med ”hem för vård eller boende” bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende.

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

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

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

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

I socialtjänstlagen (2001:453), SoL, framgår att kommunen har ansvar för socialtjänsten inom sitt område (2 kap.). Där finns särskilda bestämmelser för olika grupper (5 kap.), vad som gäller för vård i familjehem och i hem för vård eller boende (6 kap.) och föreskrifter om enskild verksamhet (7 kap.). Av 2 kap. 5 § framgår att kommunen får sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Av 7 kap. 1 § framgår att sådan avtalad verksamhet inte kräver tillstånd av länsstyrelsen. Däremot står sådan verksamhet, liksom övrig socialtjänst som kommunen svarar för, under länsstyrelsens tillsyn (13 kap. 2–3 §§). Av 7 kap. framgår i vilka fall tillstånd krävs av länsstyrelsen.

I socialtjänstförordningen (2001:937) finns föreskrifter till socialtjänstlagen.

Omfattning

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

Barnomsorg

Barnomsorgen regleras i skollagen och är en del av utbildningsväsendet. Detta torde dock inte påverka bedömningen av när barnomsorg kan anses vara social omsorg enligt ML. Liksom för annan skattefri social omsorg är såväl tjänstens natur som individuell behovsprövning avgörande, jfr avsnitt 26.4.1.

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

kommunen. SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30, som fastställdes av RR, jfr RÅ 1998 ref. 40, att sökandebolagets verksamhet med tillfällig tillsyn av barn i hemmen utgjorde social omsorg enligt ML. Sökandebolagets verksamhet, vad avsåg barntillsyn, skulle bestå i att på arbetsgivares uppdrag tillfälligt och i den anställdes hem vårda sjuka barn eller passa barnen när föräldrarna behövde arbeta övertid. Nämnden gjorde den bedömningen att även om det enligt SoL inte föreligger en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som sökandebolagets så skilde den sig inte från sådan barnomsorg som kan organiseras i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SoL.

I ett förhandsbesked 1998-10-09 ansåg SRN att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem, dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahålla barnomsorg i hem utgjorde sådan barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML

Äldreomsorg

I en skrivelse har RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, behandlat frågan om beskattning av äldreomsorg i privat regi. Av skrivelsen framgår bl.a. att RSV anser att äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan social omsorg som utförs av privata entreprenörer kan utgöra social omsorg. De särskilda reglerna i SoL bör beaktas. RSV bedömer att de tjänster som privata entreprenörer utför enligt biståndsbeslut på uppdrag av en kommun till en enskild kommunmedlem enligt SoL är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

LSS

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

Annan jämförlig social omsorg

Även ”annan jämförlig social omsorg” undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 7 § ML. Här avses annan omsorgsverksamhet än i lagen uppräknad, men som ingår i kommunens ansvarsområde enligt SoL.

26.4.1 Tjänstens natur och individuell behovsprövning

Undantagets omfattning

Mervärdesskattelagen ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Sjätte direktivet föreskriver i artikel 13 A 1 g, se avsnitt 26.1, att skattefriheten för vad som motsvarar social omsorg i ML omfattar tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra som är erkända av medlemsstaten. ML har en annorlunda utformning än direktivet. Med beaktande av senare tids tolkning av EG-konformiteten i fråga om ML:s undantag för social omsorg, bl.a. det nedan refererade förhandsbeskedet om samtalsterapi, RÅ 2003 ref. 21, kan följande slutsats dras. ML kan anses vara i enlighet med direktivets bestämmelser, under förutsättning att den omsorgstjänst som tillhandahålls till sin natur är en sådan tjänst som hör till kommunens ansvarsområde enligt SoL och att det i tillämpningen uppställs krav på en offentligrättslig individuell behovsprövning.

Utöver institutionell omvårdnad omfattar skattefriheten individuellt behovsprövad service. Enligt Skatteverkets uppfattning kan detta exemplifieras med städning, inköp av mat, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls utan individuell behovsprövning kan däremot inte ses som social omsorg. Som exempel på vad som inte kan omfattas av skattefriheten är enligt Skatteverkets uppfattning matserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar.

Ambulerande vård

EG-domstolen har i dom C-141/00, Kügler, ansett att de tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som företaget utförde hos behövande i hemmet är nära kopplade till socialt bistånd i artikel 13 A 1 g som tillhandahålls av erkända välgörenhetsorganisationer (punkt 61). I domen uttalas vidare att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige är en sådan organisation.

Privat enhet som drivs i vinstsyfte

EG-domstolen har i dom C-498/03, Kingcrest, tagit ställning till innebörden och omfattningen av artikel 13 A 1 g i sjätte direktivet. Av domen framgår bl.a. följande. Syftet med det aktuella undantaget är att minska kostnaderna för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem (punkt 30). Enligt domstolen kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket ”organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer” i den aktuella artikeln särskilt

restriktivt (punkt 32). Vid bedömningen bör bl.a. beaktas om det föreligger särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, om de finns i lagar eller andra författningar, om de är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare skall beaktas om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande som välgörenhetsorganisation och om de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan (punkt 53). Av betydelse vid bedömningen synes också vara om aktuella organisationer underställs villkor och kontroller från de behöriga myndigheternas sida i form av registrering, inspektioner och normer avseende såväl inrättningarna som de styrande personernas kvalifikationer (jfr punkt 57).

Kontraktsvård

SRN har i ett förhandsbesked 2005-10-14 ansett att den kontraktsvård som bolaget bedriver enligt avtal med Kriminalvårdsstyrelsen utgår från en individuell behovsprövning och har sådan anknytning till en offentligrättslig reglering som krävs för att tjänsterna ska anses utgöra social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Den ansågs även i övrigt vara bedriven i överensstämmelse med de kriterier som uppställs för att en verksamhet ska undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A 1 g i sjätte direktivet.

Hemtjänst m.m.

RR har i en dom 2004-10-08, mål nr 3368-04, fastställt SRN:s förhandsbesked 2004-04-28 där SRN ansett att undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster avseende social omsorg enligt 3 kap. 4 § 1 st. ML, är tillämpligt endast i de fall kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen, SoL, för sådana tjänster som föreningen tillhandahåller mottagarna.

Boservice

SRN har i ett förhandsbesked 1996-10-04 ansett att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan individuell behovsprövning inte var social omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år.

Hemhjälp

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-16 ansett att tillhandahållande av sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt mm till enskilda i hemmet utgjorde social omsorg. Sökanden tillhandahöll i sin verksamhet tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen

(1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som sökanden utförde.

Samtalsterapi

I ett förhandsbesked 2000-02-10 har SRN prövat om samtalsterapi i det aktuella fallet kunde anses utgöra skattefri sjukvård eller social omsorg. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden avseende de tjänster som utförs av ej legitimerade terapeuter. RR har i dom 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21, avslagit överklagandet och fastställt förhandsbeskedet i denna del. Se RR:s skäl nedan. Terapin skulle meddelas av icke legitimerade personer inom ramen för verksamheten hos en ekonomisk förening. SRN ansåg att fråga inte var om sjukvård enligt ML:s bestämmelser. Nämnden ansåg att det förhållandet att den icke legitimerade personalen skulle handledas av legitimerade personer inte medför någon annan bedömning. I frågan om undantaget för social omsorg anförde nämnden (majoriteten) följande: ”I avsaknad av en närmare definition av begreppet ‘annan jämförlig social omsorg’ i 3 kap. 7 § ML får innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna framgår att de sociala myndigheterna i aktuell kommun i betydande omfattning betalar kostnaderna för den aktuella behandlingen. Så är fallet såväl när vederbörande socialkontor efter egen utredning remitterar den behövande för behandling som i merparten av de fall där remiss har skett av landstinget. I sistnämnda fall använder socialkontoret remissen från landstinget som beslutsunderlag. Samtliga beslut om att kommunen skall stå för behandlingskostnaderna får förutsättas vara fattade mot bakgrund av det ansvar som kommunen har enligt 3 § socialtjänstlagen. I dessa fall får den tilltänkta föreningens verksamhet därför anses utgöra social omsorg i ML:s mening medan bedömningen blir den motsatta i de fall kommunen inte står för kostnaderna”.

Sökanden överklagade förhandsbeskedet ovan i den del det avsåg tjänster som enligt SRN inte kunde omfattas av skattefriheten. I domen 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21, ansluter sig RR till SRN:s uppfattning att sådan behandling som betalas med kommunala medel måste anses omfattade av kommunens ansvar för social bistånd enligt SoL. När det gäller tjänster som överklagandet avser, dvs. sådana som inte bekostas av kom-

munen, konstaterar domstolen att någon offentligrättslig prövning av terapibehovet inte förekommer. Härefter gör RR en prövning av ML mot EG-rätten. Beträffande frågan om vilka typer av organ som kan omfattas av undantagsbestämmelserna i direktivets artikel 13 A 1 g hänvisar domstolen till bl.a. C-141/00, Kügler. Sammanfattningsvis konstaterar RR att den ekonomiska föreningen inte är en välgörenhetsorganisation i direktivets mening, att skatteneutralitet inte kan åberopas eftersom någon annan ekonomisk aktör inte är befriad från skatt för motsvarande verksamhet (jfr C-216/97, Gregg) och att undantaget från skatteplikt därför inte är tillämpligt på föreningens verksamhet.

Stöd till familjer

I ett förhandsbesked 2000-05-18 har SRN ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktiebolag) verksamhet som avser stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt socialtjänstlagen (1980:620 numera 2001:453) och efter individuell prövning.

Tillstånd

RR har i RÅ 1995 ref. 9 fastställt SRN:s förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. SRN ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, inte ska tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var, enligt SRN, tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. SRN fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg.

SRN har i förhandsbesked 1994-01-27 ansett att ett familjevårdshem bedrev social omsorg enligt ML. SRN ansåg även i detta fall att förekomsten av tillstånd enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet inte bör tillmätas någon avgörande betydelse i mervärdesskattehänseende.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-10-22, dnr 130 606129-04/111, med anledning av ovannämnda dom och RÅ 2003 ref. 21 (se ovan i detta avsnitt) gjort följande bedömning. Undantag från skatteplikt föreligger för social omsorg i form av bl.a. äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Med omsorg menas även vård och service. Med vård menas grundläggande omvårdnad såsom hjälp med personlig hygien, på- och avklädning, assistans vid

måltider samt hjälp med uppstigning och sänggående. Med service menas tillhandahållande av grundläggande service i from av hushållsskötsel såsom inköp av mat, matlagning, tvättning, städning och fönsterputsning (s.k. hemtjänst). Även samtalsterapi för t.ex. missbrukare utgör omsorg.

Omsorg som tillhandahålls av det offentliga utgör från skatteplikt undantagen social omsorg. Även privat verksamhet för personer i behovssituation utgör social omsorg om de tillhandahållna tjänsterna utgör grundläggande omsorgs-, service- eller vårdtjänster till en person i behov av dessa tjänster enligt ett s.k. biståndsbeslut. Detta gäller oavsett om tjänsterna beställs och betalas av det allmänna eller beställs av den berörda personen enligt det fattade biståndsbeslutet och betalas inom ramen för ett system med s.k. äldrepeng eller med egna privata medel.

Om förutsättningarna inte är uppfyllda har de tillhandahållna tjänsterna inte någon anknytning till offentligrättslig reglering och har därmed inte tillhandahållits av någon som anses ha social karaktär.

Det bör noteras att för sådana privata verksamheter som anses tillhandahålla från mervärdesskatteplikt undantagna tjänster begränsas avdragsrätten för ingående skatt.

26.4.2 Led i omsorgen

Vårdgivare

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

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

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

HVB-hem

Ett exempel på annan jämförlig social omsorg är vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem. Med stöd av SoL

eller lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, LVU, kan socialnämnden i kommunen besluta att personer ska placeras utanför det egna hemmet. De vårdformer som då gäller är antingen HVB-hem eller familjehem. I familjehem är uppdraget knutet till en viss person/familj. HVB-hemmen däremot drivs yrkesmässigt. De har avtal med kommunen och har tillstånd från länsstyrelsen. Det ställs formella och praktiska krav för att få tillstånd, bl.a. vad avser utbildning.

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

Vård vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten eller färdtjänst.

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

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

Stadigvarande bostad

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 15.2.11.2.

Bostadsanpassningsbidrag

I ett flertal KR-domar, bl.a. KR i Sundsvalls dom 2002-09-11, mål nr 3561–3563-1999, har kommunens kostnader för bostadsanpassning ansetts så nära förknippade med bidragstagarens privata bostad att de omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Se avsnitt 15.2.11.2.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

26.4.3 Färdtjänst

Kommunens ansvar för att anordna resor för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik har flyttats över från SoL till färdtjänstlagen 1997:736. Detta torde dock inte medföra någon förändring av färdtjänsten såsom social omsorg enligt ML. Kommunen kan enligt nämnda lag i vissa fall överlåta ansvaret för färdtjänsten till en trafikhuvudman. Färdtjänst som kommunen eller trafikhuvudmannen tillhandahåller efter individuell behovsprövning är social omsorg. För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen/trafikhuvudmannen utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin helhet skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen/trafikhuvudmannen eller resenären som betalar. Om resenären betalar viss del av kostnaden direkt till taxiföretaget är således såväl den delen som den del som taxiföretaget fakturerar kommunen/trafikhuvudmannen en skattepliktig omsättning för taxiföretaget.

SRN har i ett förhandsbesked 2005-02-17 ansett att det förhållandet att den tidigare offentligrättsliga regleringen varit inordnad under socialtjänstlagstiftningen men reglerna numera ingår i en lagstiftning om kollektivtrafik i ett vidare trafikpolitiskt sammanhang för att förbättra kollektivtrafiken för bl.a. funktionshindrade inte innebar att tillhandahållna färdtjänster enligt den nya regleringen skulle ha ändrat karaktär av socialt bistånd (jfr prop. 1996/97:115 s. 35 och s. 58). Nämnden fann därför att tjänsterna enligt ML:s regler fick anses utgöra social omsorg och omsättningen av dem ansågs inte anses strida mot sjätte direktivet.

27 Utbildning

27.1 Allmänt

Skattefrihet för utbildning omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % mervärdesskatt.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 13 A 1 i och j i sjätte direktivet undantas från skatteplikt viss utbildning. Enligt punkt i undantas: ”Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften”. Enligt punkt j undantas: ”Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”.

Dessa regler i sjätte direktivet bygger på principen att all kommersiell utbildning ska beskattas (prop. 1996/97:10 s. 21). Det svenska undantaget för viss utbildning har därför anordnats på så sätt att det klart framgår att den företas i det allmännas regi och med det allmännas stöd. Den svenska regeln i 3 kap. 8 § ML rörande undantag för viss utbildning får därmed anses vara harmoniserad med sjätte direktivet.

27.2 Skattefrihetens omfattning

Undantag för utbildning

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 8 § ML omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till sådant bidrag för korttidsstudier som får fördelas av Landsorganisationen i Sverige eller Tjänstemännens Centralorganisation med stöd av lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltnings-

uppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde eller av Statens institut för särskilt utbildningsstöd.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

Uppdragsforskning

EG-domstolen har i en dom C-287/00, kommissionen mot Tyskland, uttalat att genomförande av forskningsprojekt mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi inte kan anses som en verksamhet som omfattas av skattefriheten för utbildning, nära besläktad med universitetsutbildningen i den mening som avses i artikel 13 A 1 i sjätte direktivet. I punkterna 46–47 i domen konstaterar domstolen att artikel 13 A 1 i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet tillhandahållande av tjänster som är nära besläktade med universitetsutbildningen. Det är emellertid inte nödvändigt att tolka detta begrepp särskilt strikt, eftersom undantaget för tillhandahållande av tjänster som är besläktade med universitetsutbildningen är avsett att garantera att tillgången till denna utbildning inte hindras av den ökade kostnad för denna utbildning som skulle uppstå om själva utbildningen, eller därmed närbesläktade tjänster eller varor, var mervärdesskattepliktig. Att belägga forskningsprojekt som utförs mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi med mervärdesskatt, skulle inte innebära att kostnaden för universitetsutbildningen ökade.

27.3 Offentliga skolväsendet

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. Skattefriheten gäller grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning som anordnas av ”det allmänna” eller ”en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare”. Skattefriheten gäller även annan utbildning som berättigar till i lagen angivna studiestöd.

Det allmänna

Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting.

Erkänd utbildningsanordnare

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller

tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97:10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr förordningen (1996:1206) om fristående skolor och förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Statlig tillsyn

Enligt 8 § förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar erfordras för att en utbildning ska få ställas under statlig tillsyn bl.a. att utbildningen har en omfattning om sammanlagt minst 200 timmar. En lång rad ytterligare krav ställs upp. Till den del utbildningen enligt beslut av Skolverket står under sådan statlig tillsyn ska således utbildningen vara skattefri, under förutsättning att alla villkor som uppställts för den statliga tillsynen är uppfyllda. Kurser etc. vid en skola som står under statlig tillsyn, men där utbildningen i det enskilda fallet inte uppfyller alla de krav som ställts för sådan tillsyn, är skattepliktiga.

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

Offentliga skolväsendet för vuxna

I 1 kap. 8 § skollagen (1985:110) sägs att för vuxna anordnar det allmänna utbildning i form av kommunal vuxenutbildning (komvux), vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) och svenskundervisning för invandrare (Sfi) samt att dessa skolformer bildar det offentliga skolväsendet för vuxna.

Sfi

Enligt skollagen ingår svenskundervisning för invandrare (Sfi) i det offentliga skolväsendet för vuxna. Kommunerna är huvudmän för Sfi och utbildningen står under statlig tillsyn.

RSV har i en skrivelse 2002-04-04, dnr 3148-02/100, uttalat att ”kommunernas Sfi-utbildning utgör en egen skolform. Den avser en undervisande och systematisk presentation av ett ämne (svenska) som utgör en integrerad del av ett studieprogram. Denna utbildningstjänst tillhandahålls Sfi-eleverna inom ramen för det offentliga skolväsendet för vuxna, på icke kommersiell grund. Mot bakgrund härav och med beaktande av det ovan anförda anser RSV att kommunernas Sfi-undervisning är en sådan utbildningstjänst som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 1 ML”.

Kunskapslyftet

Genom en särskild satsning tillförde staten kommunerna pengar att användas till att höja kunskapsnivån hos låg-

utbildade långtidsarbetslösa, Kunskapslyftet (SFS 1997:633 ersatt av SFS 1998:276). Kunskapslyftet har numera upphört och ersätts av ett riktat statsbidrag till den kommunala vuxenutbildningen (SFS 2002:398).

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

Yrkesutbildning

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

I artikel 14 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 klargörs att yrkesutbildning och fortbildning som tillhandahålls i enlighet med artikel 13 A 1 i sjätte direktivet ska inbegripa utbildning med direkt anknytning till ett näringsfång eller yrke och sådan utbildning syftar till förvärv eller uppdatering av kunskaper för yrkesändamål. Kursens längd ska sakna betydelse. Förordningen träder i kraft den 1 juli 2006.

Även när det gäller kortare yrkesutbildningar ska kravet på utbildning i 3 kap. 8 § ML vara uppfyllt t.ex. en kortare högskoleutbildning som berättigar till studiestöd.

Studiestöd

Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Detsamma gäller korttidsstudier som berättigar till bidrag som fördelas av LO eller TCO enligt lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde. Detsamma gäller även sådan utbildning som berättigar till bidrag som fördelas av Statens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu), jfr SFS 2002:794. Andra former av stöd för studierna medför däremot inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppbär andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.

Utbildning, omsättningsland

Vid bedömning av omsättningsland för utbildning gäller antingen 5 kap. 6 § ML eller 5 kap. 7 § ML. Begreppet utbildning i 5 kap. 6 § 1 p. ML ska enligt prop. 1996/97:10 s. 55 här ha samma betydelse som ”undervisning” definierades i prop. 1989/90:111 s. 110: ”Tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte

ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan ska utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten ska delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå".

Utbildningen enligt nämnda definition, oavsett om den medför skattskyldighet eller inte, ska således på grund av bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML anses omsatt i det land där den fysiskt har utförts. När det gäller andra former av utbildning, t.ex. kortare kurser, ska omsättningsland bedömas utifrån bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML. Jfr avsnitt 11.

Distans-undervisning

Omsättningsland för distansundervisning bedöms utifrån vad det är för slags utbildning. Distansundervisning kan vara ett led i en sådan utbildning som vid bestämning av beskattningsland ska hänföras till 5 kap. 6 § ML eller kortare kurser och information till 5 kap. 7 § ML. När det gäller distansundervisning som tillhandahålls på elektronisk väg, dvs. interaktiv eller databasbaserad undervisning, gäller de fr.o.m. 2004 införda reglerna för beskattning av elektroniska tjänster. Här avses inte kurser som ges via postorder eller kurser där korrespondensen endast sker via e-postmeddelanden (prop. 2002/03:77 s. 62). Beskattningsreglerna behandlas i avsnitt 11.3.5.

Underentreprenör

En skattebefriad utbildning är mervärdesskattefri i alla led. Det innebär att en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning kan ge en underentreprenör i uppdrag att hålla viss del av utbildningen, om den ingår i utbildningsplanen utan att skattefriheten påverkas. I så fall är även underentreprenörens utbildning undantagen från skatteplikt, jfr 3 kap. 8 § 3 st. ML. Detsamma gäller för kortare utbildningsuppdrag som ingår i kursplanen, t.ex. ett föredrag om droger för skolans elever. Andra exempel är utbildningsföretag som på uppdrag av kommunen undervisar inom Komvux eller Sfi.

Underentreprenörens tillhandahållande ska emellertid vara en utbildningstjänst för att skattefrihet ska föreligga. Om t.ex. en grundskola anlitar en teatergrupp för att uppföra en teaterpjäs är det inte en skattefri utbildningstjänst. Vid bedömning av om det är en utbildningstjänst bör den tidigare nämnda definitionen av begreppet i prop. 1989/90:111 vara till ledning.

För att kunna bedöma om mervärdesskatt ska debiteras bör underentreprenören undersöka utbildningens skattemässiga status. Underentreprenören kan inte själv välja om mervärdesskatt ska tas ut eller inte. Det är utbildningens status som

avgör. Underentreprenören kan få besked därom från sin uppdragsgivare.

I ett förhandsbesked 1997-04-30 har SRN ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML. Nämnden hänvisade bl.a. till prop. 1996/97:10 s. 22 f där det framgår att om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla en viss del av utbildningen, även underentreprenörens utbildningstjänst är undantagen från skatteplikt och att detta också gäller om denne bedriver sin verksamhet kommersiellt.

SRN har i ett förhandsbesked 2005-06-28 ansett att ett AB:s tillhandahållande av utbildning åt ett landsting, som anordnar viss typ av utbildning, omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildning. Nämnden ansåg att den i ärendet anordnade aktuella utbildningen tillhandahålls i vissa delar även av högskolorna och får därmed sägas utgöra sådan högskoleutbildning anordnad av det allmänna som i princip ska vara undantagen från mervärdesskatt. Det förhållandet att det är ett AB som tillhandahåller utbildningen medför inte att bolagets omsättningar i utbildningsverksamheten ska beläggas med mervärdesskatt. Den gjorda bedömningen ansågs av nämnden vara i överensstämmelse med sjätte direktivet.

Kompensation för mervärdesskatt

Enskilda kommuner och landsting kompenseras för kostnader för mervärdesskatt som anses ingå i upphandlad utbildning genom de s.k. mervärdesskattekontona, lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Storleken av ersättningen uppgår f.n. till 6 % eller, om viss del avser lokalkostnad, 18 % och 5 % för resterande del, enligt förordningen till nämnda lag (SFS 2005:811).

Uppdrags-utbildning

Enligt 3 kap. 8 § 3 st. ML omfattas inte uppdragsutbildning av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare, som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen skattebefriad utbildning. Uppdragsutbildning medför således skattefrihet endast när den upphandlas av en utbildningsanordnare som bedriver skattefri utbildning och själv utser de personer som ska utbildas, dvs. underentreprenörsfallet.

Personal-utbildning

Det innebär att personalutbildning inte omfattas av undantaget även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. Komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars

omfattas av skattefriheten ska således ersättningen beskattas med 25 % mervärdesskatt. Eventuella underentreprenörer åt utbildningsanordnaren i ett sådant fall med ”blandade elever” bör däremot anses ha tillhandahållit en skattefri utbildningstjänst.

Arbetsmarknadsutbildning

Arbetsmarknadsutbildning, dvs. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning.

Personligt ändamål

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

Idrottsutbildning

Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 28. När sådan utbildning ges som ett led i en mervärdesskattefri utbildning omfattas däremot även underentreprenörens tillhandahållande av mervärdesskattefriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitats som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola.

Utbildning, information, omsättningsland

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

I ett annat förhandsbesked, 1997-10-21, har SRN ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML och inte heller idrottsutbildning enligt 3 kap. 11 a § ML. Sökandens (ett

HB) verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid bilkörskolor. Sökandens verksamhet bestod även i träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg att både flygutbildningen och träningen/kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Studiecirklar och kulturskolor

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 p. ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 p. ML). Se avsnitt 30.

27.4 Led i utbildningen

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

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial omfattas normalt inte av skattefriheten. Kursmaterial som ingår i kursavgiften och är en obligatorisk kostnad för deltagande, utgör ett led i utbildningen eller informationen och ska beskattas med samma skattesats som kursen.

Kompendier, skollunch, internat

Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen ses som ett led i utbildningen. Detsamma gäller skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.

Försäljning av kompendier

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

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

Försäljning till utbildnings-anordnare

I ett förhandsbesked 2002-04-17 har SRN ansett att ett företags försäljning av kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, video-kanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som ska användas i mervärdesskattefri utbildning inte utgör ett led i utbildningen. Nämnden gjorde följande bedömning: ”En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhanda-hållande”.

28 Idrott

28.1 Allmänt

Enligt 3 kap. 11 a § ML undantas från skatteplikt avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget omfattar även tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enbart sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller sådan allmännyttig ideell förening som nämns ovan. Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt, t.ex. i bolagsform, är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 % (jfr 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML).

Sjätte direktivet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 a § ML motsvaras av artikel 13 A 1 m i sjätte direktivet. I artikeln undantas vissa tjänster med nära koppling till idrottslig eller fysisk träning från skatteplikt om de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

När det gäller entréavgifter till idrottsevenemang får emellertid medlemsstaterna enligt artikel 28.3 b och punkt 1 i bilaga F till sjätte direktivet övergångsvis fortsätta att undanta dessa från skatteplikt. Sverige har i anslutningsfördraget erhållit rätt att tillämpa detta undantag så länge någon av de tidigare medlemsstaterna gör det.

Av punkten 13 i bilaga H till sjätte direktivet framgår att medlemsländerna har rätt att tillämpa en reducerad skattesats på utnyttjande av sportanläggning.

Enligt fast praxis i EG-domstolen ska undantagen från skatteplikt angivna i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt.

Skatteverket har i en skrivelse 2005-08-30, dnr 130 383808-05/111, uttalat sig om tillämpningen av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 a § ML. Enligt skrivelsen är undantaget tillämpligt endast i de fall när tjänsten omsätts direkt till idrottsutövaren. Detsamma ska enligt skrivelsen gälla vid tillämpning av den reducerade skattesatsen på 6 %.

Ställningstagandena i skrivelsen ska emellertid tills vidare inte tillämpas.

28.2 Begreppet idrott

I 3 kap. 11 a § ML undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet från skatteplikt under vissa förutsättningar. Samma lagrum avgränsar även för vilka tjänster inom idrottsområdet som skattesatsen 6 % ska användas, om undantaget inte är tillämpligt (jfr prop. 1996/97:10 s. 56).

Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i begreppen ”idrottsligt evenemang” respektive ”idrottslig verksamhet” är oklar och kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte. Uttrycken sport respektive idrott används här synonymt.

Begreppet idrottsligt evenemang torde inte medföra större problem vad gäller gränsdragning mot andra evenemang. Vad som avses är entréavgifter för publik till idrottsevenemang, t.ex. fotbollsmatcher eller simtävlingar.

Begreppet idrottslig verksamhet i uttrycket ”någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet” avser själva tillhandahållandet av den idrottsliga verksamheten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott (jfr prop. 1996/97:10 s. 41). Vad som avses är således arrangörens tillhandahållande till idrottsutövaren. Detta är klart uttryckt i propositionen. Vad som är idrottslig verksamhet framgår däremot inte klart av förarbetena och kan vålla gränsdragnings- och tolkningsproblem.

Styrketräning

SRN har i förhandsbesked 2000-05-25 avgjort frågan om träningsprogram med hjälp av maskiner och redskap ska bedömas som idrottslig verksamhet från mervärdesskattesynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev verksamhet i vilken ett särskilt träningsprogram, X, utfördes i och med hjälp av maskiner.

SRN gjorde följande bedömning. X är att hänföra till en sorts gymnastik (styrketräning). Fråga är således om utövande av en idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget.

Riksidrotts-förbundet

Sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrotts-förbund, se bilaga 13, bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galopp-sällskap som är anslutna till Svenska Travsportens Central-förbund respektive Svenska Galoppförbundet. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Vid denna prövning kan viss vägledning, enligt prop. 1996/97:10 s. 53, hämtas dels från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram och dels från hur undantaget för tillhandahållande av lokaler eller anläggningar för sport- eller idrottsutövning har tillämpats. I Riksidrottsförbundets idé-program sägs bl.a. att ”Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra” och att ”Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning”.

Exempel på idrott

Som exempel på vad som kan anses som idrott, även utan anslutning till Riksidrottsförbundet, kan nämnas styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Även thai-chi ska anses som idrott enligt SRN i förhands-besked 1998-02-25.

Kundaliniyoga

Skatteverket har i skrivelse 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, ansett att kundaliniyoga, vilken är en form av Harta yoga, som till stor del består av olika fysiska övningar med avancerade gymnastiska rörelser utgör idrottslig verksamhet och därmed ska beskattas med 6 %.

Exempel på vad som inte är idrott

Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan inte anses utgöra idrott.

Sådana verksamheter som har annat syfte än motion eller tävlan bör inte hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Som exempel på den senare kategorin kan nämnas babysim och vattenlek för barn, medan däremot simskola för såväl vuxna som barn är en idrottsutbildning, som generellt hänförs till idrott, se avsnitt 28.3.

Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid bedömning av vad som är idrott och vad som i stället är rekreation, förströelse och nöje. Att t.ex. utnyttja en simhall för simning får anses som idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som nöje. På samma sätt kan inte go-cartåkning på t.ex. tivoli anses som idrott. Motsvarande bör gälla även för t.ex. biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park. Av dessa exempel framgår att aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte är avgörande vid bedöm-

ningen av om en idrottstjänst ska anses föreligga eller inte. (Se prop. 1996/97:10 s. 53 ff).

Turkiskt bad

KR i Göteborg har i en dom 2005-06-10, mål nr 5828-04, ansett att verksamhet i form av turkiskt bad inte kan utgöra idrottslig verksamhet.

Fotbollsgolf

Skatteverket har i en skrivelse 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, ansett att fotbollsgolf inte motsvarar mervärdesskattelagens definition för idrottslig verksamhet. Beskattning ska därför ske efter skattesatsen 25 %.

Äventyrsbanor

I en skrivelse 2004-07-01, dnr 130 330506-04/1152, har Skatteverket ansett att verksamhet vid äventyrsbanor inte uppfyller ML:s krav på idrottslig verksamhet och att omsättningen i verksamheten ska beskattas enligt skattesatsen 25 %.

Qigong

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, ansett att det finns många olika former av qigong och att det därför är nödvändigt att göra en individuell bedömning av den form av qigong som tillhandahålls i det enskilda fallet. De former av qigong som fokuserar på rörelse och styrka, s.k. aktiv qigong/krigisk qigong, och där det förekommer tävlingsverksamhet är enligt Skatteverkets bedömning sådana aktiviteter som kan anses hänförliga till idrottsverksamhet. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % på dessa tillhandahållanden. Kurser i s.k. passiv qigong (qigong för hälsan, medicinsk qigong) är i allmänhet inte att betrakta som idrott utan snarare ett sätt att skapa ett mentalt välbefinnande hos utövaren. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % på dessa tillhandahållanden.

Rytmik och dans

SRN har i förhandsbesked 2001-10-09 uttalat att rytmik och dansträning inte ska bedömas som idrottslig verksamhet från mervärdesskattesynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev, genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod, en rytmikskola vilken verksamhet riktade sig till barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden byggde på fysisk aktivitet där man med träning och inslag av lek och tävlingar utvecklade barnens förmåga i dans och rytmik.

SRN gjorde följande bedömning. För att en aktivitet ska hänföras till idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet

innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet.

Den med ansökningen avsedda verksamheten syftar primärt till att genom motorik-, koordinations och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Sökandebolagets tillhandahållande bedöms inte utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget.

Prispengar

Skatteverket har i en skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, ansett att tillhandahållanden som en idrottsutövare gör i sin ekonomiska verksamhet normalt omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om ersättningar för olika tillhandahållanden t.ex. reklamersättning, ersättningar för deltagande i olika tävlingar eller ersättning för tävlingsvinst. Ifrågavarande omsättningar är inte sådana som till någon del kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML. De omsättningar i företaget som avser ersättning i tävlingsverksamhet (för eget deltagande eller vinstpengar) och reklamförsäljning beskattas enligt skattesatsen 25 %. Inom idrottsområdet får skattesatsen 6 % användas endast då någon får tillträde till idrottsevenemang, dvs. för entréavgifter och då någon får tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Det som skrivelsen behandlar är den omvända situationen att företaget erhåller ersättning för eget deltagande.

Underentreprenör

Skattefrihet eller skattesatsen 6 % gäller endast för omsättning av idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. Enligt nämnda lagrum är det tjänster, varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Vad som avses med dessa begrepp har redogjorts för ovan. Om någon som omsätter en sådan idrottstjänst anlitar en underentreprenör tillhandahåller inte denne en idrottstjänst. För hans tillhandahållande till uppdragsgivaren gäller således inte beskattningsreglerna för idrottstjänster. Det innebär att om en idrottsklubb anlitar en idrottsinstruktör, som själv bedriver näringsverksamhet, för idrottstjänster i klubbens regi ska den tjänst som idrottsinstruktören tillhandahåller åt klubben beskattas enligt ML:s allmänna regler för omsättning av tjänster, dvs. skattesatsen 25 % gäller i sådant fall. Jämför underentreprenörer vid idrottsutbildning nedan.

28.3 Idrottsutbildning

Med utövande av idrottslig verksamhet avses inte bara praktiskt utövande av idrott. Även sådan idrottsutbildning som

huvudsakligen består av praktisk idrottsutövning och till mindre del av ett teoretiskt inslag omfattas av reglerna för idrottstjänster. Som exempel kan nämnas följande: golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, skidskolor, ishockeyskolor och fotbollsskolor. Detta gäller även enstaka lektioner som ges i bl.a. skid-, tennis- golf- och ridskolor. När en sådan utbildning ges som ett led i en mervärdesskattefri utbildning omfattas även underentreprenörens tillhandahållande av mervärdesskattefriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitats som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola. Kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, utgör däremot inte idrott i ML:s mening (prop. 1996/97:10 s. 54). Utbildningsverksamhet som bedrivs i en dansskola som syftar till tävlingsverksamhet utgör idrott enligt ML. I en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Då tävlingsverksamhet även förekommer i dessa dansdiscipliner bör även utbildningstjänst avseende dessa presumeras utgöra idrott. Angående begreppet idrott, se avsnitt 28.2 ovan.

En teoretisk utbildning som berör idrott eller utbildning, som inte huvudsakligen innehåller praktiskt utövande av idrott hänförs inte till idrottslig verksamhet. Som exempel kan nämnas föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m. (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Detsamma gäller utbildning som ges till annan än utövare av idrott, t.ex. tränarutbildning.

Ridlektioner i terräng

SRN har i förhandsbesked 2000-05-26 uttalat att ridlektioner i terräng ska bedömas som idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev ridskola och skulle utöka den verksamheten med ridutbildning i terräng. Ridskoleeleverna skulle under hela ritten ha tillgång till professionell vägledning från erfaren ridlärare. Den övergripande målsättningen med ridturerna var i första hand att under andra former än traditionella ridlektioner skapa möjlighet att utveckla färdigheter inom ridsporten. Under ridturerna skulle utbildning och praktik vävas samman. Utbildningen skulle vara av samma art som utbildningen vid ridskolan men vara mer allsidig. Ridturerna skulle ge eleven ”mer tid i sadeln” vilket ofta är en brist inom ridskoleverksamhet av traditionell typ. Traditionella ridlektioner är också i större utsträckning inriktade på att träna en sak åt gången.

Ridturer skulle inte kunna ersätta ridskolelektioner men däremot vara ett bra komplement till den utbildningen.

Flygutbildning

SRN har i förhandsbesked 1997-10-21 avgjort frågan om flygutbildning ska bedömas som utbildning eller idrottslig verksamhet från mervärdesskattesynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev flygutbildning och tillhandahöll därvid tjänster avseende ”flygskolning”, ”flygträning” och ”periodisk flygträning”. Tjänsterna tillhandahölls antingen av bolaget självt eller tillsammans med en flygklubb eller något studieförbund.

SRN gjorde följande bedömning. Sökandens verksamhet syftar till att, på samma sätt som t.ex. motsvarande utbildning för innehav av bilkörkort, ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav på kunskaper, erfarenhet och skicklighet som fastställts för innehav av sådant certifikat. Sökandens verksamhet syftar också till träning och kontroll av certifikatsinnehavaren för fortsatt innehav. Den som genomgår sådan utbildning eller träning och kontroll kan inte därigenom utöva idrottslig verksamhet. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % för sökandens samtliga tillhandahållanden.

Tillhandahållande till utövaren

För att 3 kap. 11 a § ML, omsättning av idrottstjänster, ska vara tillämplig krävs att idrottsutbildningen tillhandahålls utövaren av idrotten (prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att om en idrottsförening anlitar en idrottsinstruktör för att hålla idrottsutbildning för medlemmarna är bestämmelserna om idrottsutbildning inte tillämpliga i detta led. För idrottsinstruktören gäller i stället de allmänna bestämmelserna om utbildning. Eftersom utbildningen inte är skattefri enligt 3 kap. 8 § ML ska mervärdesskatt tas ut. Skattesatsen är 25 % enligt 7 kap. 1 § 1 st. ML.

Golflektioner

SRN har i förhandsbesked 2004-06-22 uttalat att tillhandahållande av golflektioner som inte omsätts direkt till den som ska utöva den idrottsliga verksamheten inte är en sådan tjänst inom idrottsområdet som avses i 3 kap. 11 a § 1 st. ML. Förhandsbeskedet har fastställts av RR i en dom 2005-05-03, RÅ 2005 ref. 11.

28.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten

Undantaget i 3 kap. 11 a § ML omfattar även omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Uthyrning

De tjänster som avses är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97:10 s. 55 uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen s. 55 är vidare utrymmet för att tillämpa undantaget för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde innebära att endast sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 %.

Kost och logi

Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 % tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att mervärdesskatten kan beräknas separat för kost respektive logi.

Försäljning av sportartiklar

Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.

28.5 Lokal för sport- och idrottsutövning

Bestämmelserna inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § ML reglerar alla sport- och idrottsaktiviteter, inklusive normala

upplåtelser av lokaler och olika anläggningar för idrottsaktiviteter. Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton och tennis, oavsett om uthyrningen avser strötimmar eller kontrakt per säsong. Andra exempel är upplåtelse av lokal för bowling eller gymnastik och anläggning för golfspel.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för idrott

För att korttidsupplåtelse av idrottslokaler eller idrottsanläggningar för idrottsutövning inte ska hänföras till undantaget för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML har i förtydligande syfte gjorts ett tillägg i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. En sådan korttidsupplåtelse ska i stället bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 11 a § ML om vad som är idrott. Även om hyresgästen är en idrottsklubb bör det anses att en idrottstjänst tillhandahållits. Att föreningen i sig själv som juridisk person inte kan anses utöva idrott bör inte påverka bedömningen. Föreningen bör här ses som ett antal idrottsutövare. Om lokaluthyraren är staten, kommun eller allmännyttig ideell förening är således upplåtelsen skattefri, i annat fall gäller skattesatsen 6 %.

Flera led

Om exempelvis ett AB hyr ut idrottslokal till en klubb som ska spela match är det en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML, tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott, som beskattas med 6 %. Även entréavgifter som klubben tar in från matchpubliken är ersättning för idrottstjänster enligt samma lagrum, tjänst varigenom någon bereds tillträde till idrottsevenemang. I det senare fallet är dock omsättningen undantagen från skatteplikt under förutsättning att klubben är en ideell förening som är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § IL.

Om fråga inte är om en idrottslokal eller idrottsanläggning gäller undantagsbestämmelserna i 3 kap. 2 § ML även om där bedrivs idrottsutövning. Som exempel kan nämnas att en jordbrukare under en dag hyr ut en lada till idrottsklubbens fotbollsträning. En sådan uthyrning är skattefri.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för andra ändamål

För korttidsupplåtelse av en idrottslokal eller idrottsanläggning för andra ändamål än idrottsutövning gäller reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Då blir inte 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML tillämplig. Som exempel på en sådan upplåtelse kan nämnas uthyrning av en idrottshall för en konsert eller en antikmässa. Uthyrningen är i detta fall skattefri.

Uthyrning av idrottslokal för längre tid

För uthyrning av idrottslokal för annat än s.k. korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Detta gäller oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas där. Bedömningen av om en uthyr-

ning sker för längre tid bör ske med utgångspunkt i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyrestagaren. Om hyresavtalet gäller för obestämd tid eller om hyresavtalet gäller för en bestämd tid som överstiger nio månader (jfr 12 kap. 56 § JB) bör uthyrningen anses ha skett för längre tid. Har ett hyresförhållande varat längre än nio månader, trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning, bör villkoret för längre tid också anses vara uppfyllt.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är vidare att det är en fastighetsupplåtelse som utesluter andra att nyttja lokalen under samma tidsperiod. Det innebär att uthyrning av en idrottslokal en dag per vecka på årskontrakt är korttidsuthyrning och att skattesatsen 6 % gäller om uthyraren inte är ett sådant subjekt (jfr 3 kap. 11 a § 2 st. ML) vars omsättning är undantagen från skatteplikt.

Uthyrning av lokal och inventarier

Uthyrning av lokal och av där befintliga inventarier bör normalt, utom när det är fråga om omsättning av idrottstjänst, anses bestå av två skilda prestationer, av vilka lokaluthyrningen är skattefri och inventarieuthyrningen är skattepliktig. Om däremot uthyrningen visserligen består av flera prestationer, men dessa inte klart kan åtskiljas och uthyrningen i allt väsentligt är en upplåtelse av fastighet bör hela omsättningen anses som en skattefri fastighetsuthyrning. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. Se avsnitt 20.2.

Upplåtelse av golfbana

SRN har i ett förhandsbesked 1998-01-29 ansett att upplåtelse av golfbana till en golfklubb inte kan anses som en från skatteplikt undantagen upplåtelse enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML utan faller inom tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Den aktuella klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal som löpte på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav klubbens medlemmar rätt att för och i samband med golfspel använda aktuell golfbana. För sina rättigheter enligt avtalet skulle klubben för varje medlem med spelrätt till ägaren överlåta dels hela den kapitalinsats som medlemmen var skyldig att betala, dels 90 procent av medlemmens årsavgift. S.k. greenfee-avgifter tillföll också ägaren till anläggningen. Ägaren hade även rätt att disponera golfbanan för företagsgolf och egna tävlingar. Enligt SRN faller en upplåtelse av idrottsanläggning utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML endast i vissa speciella situationer såsom när ett företag för en

längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal.

Förhandsbeskedet får tolkas så att endast långtidsuthyrning och med uteslutande av alla andra av en idrottsanläggning kan omfattas av undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning, medan övriga tillhandahållanden av idrottsanläggningar är skattepliktiga på grund av bestämmelsen i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Denna skattepliktiga upplåtelse kan antingen vara skattefri enligt 3 kap. 11 a § ML eller beläggas med 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML. Förhandsbeskedet ger även stöd för uppfattningen att en klubb kan anses som ett antal idrottsutövare.

KR i Jönköping har i dom 2004-09-01, mål nr 2651-02, ansett att när en förening hyr ut en golfanläggning till ett bolag som i sin tur upplåter anläggningen till andra för idrottsutövning mot avgift sker detta för stadigvarande användning och att frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kan medges.

28.6 Övergångsersättningar

Övergångsersättningar

RSV har i en skrivelse 1998-10-26, dnr 7547-98/901, informerat om mervärdesskatt på s.k. övergångsersättningar inom idrotten. Skrivelsen behandlar dels försäljning (omsättning) och dels köp (förvärv). Försäljningen av spelarrättigheter bör i normalfallet anses utgöra en inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Verksamheten betraktas därmed inte som yrkesmässig enligt ML och någon mervärdesskatt ska inte redovisas. Köp av spelarrättigheter kan däremot bli föremål för förvärvsbeskattning enligt 5 kap. 7 § ML. Se vidare avsnitt 8 och avsnitt 11.

KR i Göteborg har i dom 2004-01-14, mål nr 6896-02, ansett att det inte var visat att den utländska föreningen var en sådan utländsk företagare som enligt 4 kap. 5 § ML kunde anses bedriva yrkesmässig verksamhet.

KR i Jönköping har i dom 2004-12-30, mål nr 121–123-03, ansett att det visat att de utländska klubbarna var yrkesmässiga men att förvärven hade en naturlig anknytning till föreningens ändamål och därmed en icke yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Föreningen ansågs inte skyldig att betala mervärdesskatt på spelarförvärven. Domen har överklagats.

29 Hästar

29.1 Verksamhet med hästar i Sverige

I Sverige bedrivs verksamhet med hästar i många olika former.

Det kan vara fråga om

- travsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal travbanor i landet,
- galoppsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal galoppbanor i landet,
- ridsport t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.,
- övrig verksamhet med hästar så som hästhållning, uppfödning etc.

Skatteverket har i skrivelse från 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, meddelat hur bland annat tolkning av verksamhet med hästar ska göras utifrån artikel 4 i sjätte direktivet, dvs. utifrån ekonomisk verksamhet. Denna tolkning har avsett både trav- och galoppverksamhet samt övrig verksamhet med hästar.

29.1.1 Regler för att hålla och äga häst i Sverige

Tillstånd

Den 1 januari 2004 bildades djurskyddsmyndigheten. Den ansvarar för den centrala tillsynen av djurskyddet i landet.

Från och med den 1 januari 2005 införs nya regler för hållande av häst. Då kommer det enligt 16 § djurskyddslagen i vissa fall att krävas tillstånd för att hålla häst. Det är hemortskommunen som ska göra bedömningen och besluta om tillstånd. Det sägs bl.a. följande i 16 §. Tillstånd till verksamheten ska den ha som yrkesmässigt eller i större omfattning, håller, föder upp, upplåter eller säljer hästar eller tar emot hästar för förvaring eller utfodring eller använder hästar i ridskoleverksamhet.

Yrkesmässig enligt djurskydds-myndigheten

Det krävs således alltid tillstånd för den som bedriver yrkesmässig verksamhet med hästar. Djurskyddsmyndigheten har i en sammanställning tagit fram en vägledande definition hur

begreppet ”yrkesmässig” ska bedömas vid ansökan om tillstånd enligt 16 §. Bland annat framgår att såväl fysiska som juridiska personer kan bedriva yrkesmässig verksamhet. För att någon ska anses yrkesmässigt bedriva viss verksamhet förutsätts att verksamheten har en viss omfattning och varaktighet, samt ett objektivt fastställbart vinstsyfte och är av självständig karaktär. Samtliga dessa fyra kriterier måste vara uppfyllda för att något ska kunna betraktas som yrkesmässigt. Verksamheten behöver dock inte vara vederbörandes huvudsysselsättning.

Verksamhet i större omfattning

För att bedöma om en verksamhet är att anses bedriven i större omfattning, har djurskyddsmyndigheten lämnat föreskrifter när en verksamhet med häst ska anses vara av sådan omfattning (3 § DFS 2004:5).

I följande fall krävs tillstånd på grund av att verksamheten är att anses som bedriven i större omfattning:

- den som håller 10 eller fler hästar äldre än 24 månader,
- den som föder upp 4 eller fler hästar per år,
- den som upplåter 4 eller fler hästar per år,
- den som säljer 4 eller fler hästar per år från egen uppfödning,
- den som säljer 4 eller fler hästar per år från annans uppfödning, samt
- den som förvarar eller utfodrar 4 eller fler hästar.

Läs mer på Djurskyddsmyndighetens webbplats, www.djurskyddsmyndigheten.se.

Hästpass

Samtliga hästar i Sverige ska från och med 2006, inklusive lektionshästar på ridskolor, ha hästpass. Passet är en ID-handling. I denna ska anges ägare, härstamning och ras m.m. Passen utfärdas av avelsföreningarna samt trav- och galoppförbunden.

Foderföretagare

Den som hanterar foder till livsmedelsproducerande djur måste vara registrerade hos Jordbruksverket. Hästar räknas i allmänhet som livsmedelsproducerande djurslag. På Jordbruksverkets webbplats, www.sjv.se, finns mer att läsa om detta.

29.2 Trav- och galoppverksamhet

Lantbruksstyrelsen har lämnat över huvudmannaskapet för trav- och galopphästar till Svensk Galopp (SG) respektive Svenska Travsportens Centralförbund (STC). Dessa

organisationer har fått ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjades.

Information om sportens bestämmelser och regler återfinns på respektive organisations webbplats, www.galoppsport.se och www.travsport.se.

29.2.1 Registrering

Hästar som ska verka inom trav- respektive galoppverksamhet måste registreras. Varje häst erhåller ett unikt registreringsnummer som läggs in i ett databaserat register hos STC respektive SG.

Galopphäst

Ansökan om registrering av föl görs hos SG. I samband med registreringsförfarandet ska veterinär signalementsbeskriva fölet samt ta hårprov för att via DNA göra en härstamningskontroll. Veterinären ska i samband med signalementsbeskrivning och härstamningskontroll chipmärka fölet. Chipmärkning är obligatoriskt på fullblodsföl födda från 2006. När samtliga identitetshandlingar samt språngsedel (handling som utfärdas av hingsthållaren) insänts till galoppförbundet utfärdas ett registreringsbevis samt hästpass.

Travhäst

En registreringsansökan erhåller fölets ägare av hingsthållaren när levandefölavgiften är inbetald. Ansökan skickas sedan till STC. I samband med registreringsförfarandet görs en frysmärkning, en s.k. identitetsmärkning av hästen. Frysmärkarna tar samtidigt ett hårprov från hästens svans för att via DNA göra en härstamningskontroll. Därefter sänds registreringsbevis och hästpass ut. Hästpass utfärdas automatiskt i samband med registrering för föl födda fr.o.m. år 2000.

Denna registrering har sin bakgrund bl.a. i att trav- och galoppsportens organisationer, STC och SG, ska främja hästaveln och se till att intresset hålls vid liv och utvecklas.

29.2.2 Verksamheter inom trav- och galopp

Olika verksamhets-inriktningar

Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande inriktningarna är

- den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
- den som mot betalning låter sin – eller uppstallad – hingst betäcka ston (hingsthållning),

– den som är registrerad hästägare inom trav- eller galoppverksamhet, och

– den som tränar hästar för trav- eller galoppverksamhet.

Exempel på intäkter som respektive verksamhet genererar

– intäkter av försäljning av unghästar från uppfödningsverksamheten,

– intäkter från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,

– intäkter i forma av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar och premier för deltagande i travpremielopp, och

– intäkter i form av tränarpremier, träningsavgifter och tränarprovisioner.

29.2.3 Ekonomisk verksamhet

Bedömning utifrån sjätte direktivet

För det fall näringsverksamhet inte föreligger enligt IL (och därmed heller inte yrkesmässighet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML) ska bedömning av yrkesmässigheten göras utifrån om näringsliknande former föreligger. Bedömningen av yrkesmässigheten i 4 kap. 1 § 2 p. ML ska göras i ljuset av artikel 4 i sjätte direktivet dvs. utifrån ekonomisk verksamhet, se vidare avsnitt 8.3. Den som anger att han bedriver ekonomisk verksamhet eller har för avsikt att göra detta ska genom objektiva omständigheter kunna styrka uppgiften. Detta framgår av skrivelserna från Skatteverket om mervärdesskatteregistrering 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, hobbyverksamhet 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, samt hästrelaterad verksamhet 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111.

Tävlingshäst

Har en ägare till en registrerad trav- eller galopphäst, som är kommersiellt lämpad för ändamålet (dvs. tävling), satt hästen i träning hos en professionell tränare (A-licens), för att tävla om prispengar, får personen i normalfallet anses bedriva ekonomisk verksamhet. Detta gäller oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i verksamheten. För det fall hästen amatörtränas (B-licens), måste en fullständig bedömning av samtliga omständigheter göras i varje enskilt fall om ekonomisk verksamhet föreligger. Om dock syftet med innehavet är att genom träning, få fram en kommersiellt

lämpad häst som kan starta och tävla om prispengar, bedrivs i normalfallet ekonomisk verksamhet.

Avel och uppfödning

Den som varaktigt föder upp hästar till försäljning eller bedriver varaktig avelsverksamhet med godkänd avelshingst får också normalt anses bedriva ekonomisk verksamhet oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Uppfödaren får intäkter vid försäljning av föl och uppfödarpremier som erhålls när avkommorna tävlar och springer in prispengar. Hingsthållarens intäkter kan bestå av bokningsavgifter, språngavgifter, avgifter vid konstaterad dräktighet och levandefölavgifter. Allt beror på avtalet mellan stoägaren och hingstägaren. Det vanligast förekommande är att stoägaren får betala en bokningsavgift (s.k. förskott på en betäckningstjänst). Därefter betalas en levandefölavgift när fölet är fött.

Uppbyggnad i HB

KR i Göteborg har i en dom 2000-04-20, mål nr 3253-1997, medgett ett HB, som köpt en travhäst, återbetalningsrätt under ett uppbyggnadsskede. Hästens inköpspris var 75 000 kr inkl. mervärdesskatt och hästen sattes omgående i träning under en professionell travtränare. Kostnaden för träningen under det första året uppgick till 66 000 kr exkl. mervärdesskatt. Efter att ha hänvisat till EG-rätten fann kammarrätten att bolaget styrkt att avsikten med förvärvet av hästen var att bedriva travverksamhet eftersom avsikten var att denna verksamhet skulle generera mervärdesskattepliktiga intäkter i form av prispengar.

Den som äger en eller flera trav- eller galopphästar, men där häst/arna inte deltagit i någon verksamhet som kan generera intäkter (uppfödning, tävling etc.), kan inte anses bedriva någon ekonomisk verksamhet under förutsättning att avsikten om detta inte kan styrkas. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning. (Jfr s.k. blandfall avsnitt 29.4.1.)

29.2.4 Utlandsägda hästar

Registrering

Utländska företagare (såväl juridiska som fysiska personer) som bedriver yrkesmässig trav- eller galoppverksamhet i Sverige omsätter tjänster inom landet enligt 5 kap. 6 §. 1 p. ML. De ska därför vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Denna registrering sker hos Skatteverkets utlandsenheter. I de fall den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG ska han företrädas av ett ombud enligt 23 kap. 4 § SBL. Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka

Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Sådana överenskommelser finns exempelvis med Norge och Åland (se vidare avsnitt 40).

Redovisning

Även för dessa utlandsägda hästar gäller överenskommelsen om central redovisning av utgående skatt på prispengar (se vidare avsnitt 29.2.6).

Betäckning

Det förekommer att ston transporteras från andra länder till Sverige för att bli betäckta. En sådan tjänst anses som arbete på vara och omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 6 och 6 b §§ samt 11 § 3 p. ML. Under vissa förutsättningar kan därmed tjänsten anses omsatt utomlands.

29.2.5 Tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey

Vissa tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey har behandlats i Skatteverkets skrivelse 2005-06-17, 130 277667-05/111.

Ett tillhanda-hållande

En trav- eller galopptränares uppgift är att på bästa sätt träna sina hästägares hästar så att de kan prestera på bästa sätt vid viss tidpunkt. Detta är en enda tjänst som tränaren tillhanda-håller åt hästägaren även om ersättningen för denna tjänst delas upp i två olika ersättningsformer, dels en fast del och dels en rörlig del beroende på eventuella vinstpengar från tävlingar.

Omsättningsland

Omsättningsland för den tjänst som en hästtränare tillhanda-håller ska bedömas utifrån huvudregeln i 5 kap. 8 § ML (motsvaras av artikel 9.1 i sjätte direktivet). Tjänsten är därför omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etablerings-ställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Den tjänst som en jockey eller en kusk tillhandahåller omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML (motsvaras av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet). När dessa tjänster utförs är det fråga om en sådan tjänst som ryms inom begreppet idrott i denna paragraf.

Tränare och kusk samma person

När det är tränaren själv som kör hästen på tävling har denna tjänst bedömts som underordnad tränartjänsten. Detta innebär att hela tränarens tillhandahållande ska ses som en tränartjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § ML även om det i det huvudsakliga tillhandahållandet finns en deltjänst som skulle kunna omfattas av 5 kap. 6 § 1 p. ML om den tillhanda-hålls separat.

29.2.6 Central redovisning av utgående skatt på prispengar

Hästägarens utgående skatt på intjänade prispengar redovisas centralt av STC och SG. Detta förfaringssätt har tills vidare lämnats utan erinran och gäller under förutsättning att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa in och betala eventuell utgående skatt hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående skatt på de premier som hästägare inom travsporten erhåller när deras hästar fullföljt premielopp på ett godkänt sätt. Utgående skatt vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående skatt avseende kostnader för trav- eller galoppverksamheten.

29.3 Trav- och galoppbanor

Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i mervärdesskattehänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i mervärdesskattehänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämställa med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i respektive lopp deltagande hästekipagen, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan och spel via Internet. Banspelet utgör ca 15 % av det totala spelet som AB Trav och Galopp (ATG) redovisar från samtliga trav- och galoppbanor i landet.

Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

Blandad verksamhet

Som nämnts kan en trav- och galoppverksamhet huvudsakligen anses bestå av två olika slags tjänster, dels en tävlingsverksamhet som medför skattskyldighet, dels en spelverksamhet som inte medför skattskyldighet.

Av 8 kap. 13 § ML framgår att vid förvärv får avdrag för ingående skatt göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund enligt vad som följer av lagrummet.

Intäkter som inte föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppsällskapen i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och STC respektive SG).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och förbunden föranleder inte skattskyldighet för mervärdesskatt.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för mervärdesskatt.

Intäkter som föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

Följande intäkter föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

1. från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
2. ersättningar för entréer, program och parkering,
3. inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
4. sponsorpengar,
5. från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
6. uthyrning av stallbyggnader, samt
7. övrig försäljningsverksamhet.

Entréavgifter

Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Omsättning av entréavgifter är således att anse som skattepliktig och bör i sin helhet anses hänförlig till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift (spelinsats) för detta.

I 3 kap. 11 a § ML och 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML finns vissa speciella bestämmelser för sport och idrott. För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, innebär bestämmelserna att mervärdesskatt ska redovisas med 6 % på entréavgifterna.

Frikort

Förutom betalda entréavgifter ska enligt 2 kap. 5 § ML även värdet av egna uttag ingå i den skattepliktiga omsättningen. Till egna uttag kan räknas nyttjande av frikort och liknande.

En uttagssituation föreligger i princip till den del eventuella besökare inte erlägger entréavgift utan nyttjar frikort eller

liknande vilka tillhandahållits vederlagsfritt av travsällskapet. De avgifter som tas ut vid entré till trav- och galopptävlingar täcker enligt uppgift inte kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Detta innebär att utgående skatt ska redovisas på ett värde motsvarande det en icke betalande besökare rätteligen skulle betalt om denne erlagt full entréavgift.

Frikort i form av årskort utdelas huvudsakligen till hästägare vid respektive sällskap. En hästägare som nyttjar sitt årskort utan att dennes häst deltar i den aktuella tävlingen bör föranleda uttagsbeskattning för travsällskapet.

Vidare utdelas frikort, förutom till gästande hästägare och tränare som har häst till start, även bl.a. till potentiella sponsorkunder m.fl. av vilka inte krävs någon form av motprestation. Denna senare kategori skulle kunna föranleda en uttagsbeskattning. Å andra sidan kan utgivande av fribiljetter ses som en form av PR- och reklamverksamhet avseende såväl tävlings- som spelverksamhet. För ingående skatt avseende sådana utgifter hänförliga till den skattepliktiga tävlingsverksamheten föreligger därmed avdragsrätt. En eventuell uttagsbeskattning skulle då endast avse den del som är hänförlig till den icke skattepliktiga spelverksamheten.

Anmälningsavgifter m.m.

Anmälnings- eller startavgifter till tävlingar utgör ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 % mervärdesskatt. De insatsbelopp som hästägare erlägger, ofta successivt under en längre tid, och som berättigar till start i speciella lopp – t.ex. årslopp – läggs till den samlade prissumman i dessa lopp. Insatserna utgör därför inte någon avgift för utövande av idrottslig verksamhet. Mot bakgrund härav ska insatserna beläggas med 25 % mervärdesskatt.

Omsättningsland

Idrottslig verksamhet har omsatts inom landet om den idrottsliga verksamheten faktiskt utförs här i landet enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML (motsvaras av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet). Detta gäller oavsett om det är fråga om ersättningar för att få utöva idrott eller om det är fråga om ersättningar till den som har utövat idrotten t.ex. prispengar eller ersättningar för att ställa upp i en tävling (se Skatteverkets skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111).

Spelverksamhet – ej avdragsrätt

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt

– spelvinster,

– oddsindikator,

– totalisator (inkl. 5 m utanför totoluckorna),

– bevakning av transport avseende spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

Tävlingsverksamhet – avdragsrätt

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt

– tävlingsvinster,

– stallbyggnader,

– bankropp,

– tävlingsbyggnader,

– läktare, värmehall,

– parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingskostnader föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För kostnader hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. Avdragsrätt bör t.ex. föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.

Gemensamma förvärv

Exempel på kostnader som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund

– central administration, ekonomi, bokföring och revision,

– annonsering,

– driftkostnader, el och vatten,

– städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

29.4 Övrig verksamhet med hästar

Ridsport

I begreppet ridsport ingår alla ridsportens grenar, såsom dressyr, hoppning, fälttävlan, voltige, körning, distansritt, gymkhana och reining.

Svenska Ridsportförbundet (motsvarar STC och SG för trav och galopp) är huvudman för ridsporten. Hantering av sportens regler och bestämmelser sköts via förbundet som verkar för att främja ridning, körning och voltige som motion, folksport och tävlingsidrott. Nära tusen klubbar med sammanlagt drygt 210 000 medlemmar är anslutna till förbundet. Mer information kan hämtas från förbundets webbplats, www. ridsport.se.

Annan verksamhet med hästar

I övrig verksamhet med hästar räknas även andra verksamheter som t.ex. turridning, hästuthyrning, inackordering, handel, uppfödning, hingsthållning samt olika former av vård/friskvård där hästar ingår.

29.4.1 Ekonomisk verksamhet

Artikel 4 i sjätte direktivet

Bedömningen av om ekonomisk verksamhet föreligger vid ridsport och annan verksamhet med hästar ska göras utifrån samtliga omständigheter som föreligger i varje enskilt fall. I Skatteverkets skrivelse om hobbyverksamhet 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, har flera olika omständigheter som kan ha betydelse för bedömningen av ekonomisk verksamhet angivits. Vidare har där konstaterats att kravet på de objektiva omständigheterna har ställts relativt högt vid sådan verksamhet som inkomstskattemässigt bedöms utgöra hobby. Det som angivits i den skrivelsen har även betydelse när det gäller bedömningen av verksamhet med hästar. Vidare finns vägledning i skrivelsen rörande verksamhet med hästar från 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111.

Tillstånd

En omständighet som kan vara av betydelse är att den som bedriver verksamhet med hästar erhållit sådant tillstånd som avses i 16 § djurskyddslagen. Av punkten 2 i denna paragraf framgår att tillstånd erhåller den som yrkesmässigt eller i större omfattning håller, föder upp, upplåter eller säljer hästar eller tar emot hästar för förvaring eller utfodring eller använder hästar i ridskoleverksamhet. Det bör dock noteras att djurskyddsmyndigheten vid sin bedömning av begreppet yrkesmässig utgår från kriterierna för näringsverksamhet inkomstskattemässigt och inte begreppet ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte direktivet.

Ekonomisk verksamhet

För att en häst ska anses ingå i en ekonomisk verksamhet ska denna häst i sig fortlöpande generera intäkter eller så ska avsikten att den ska göra det kunna styrkas.

Ekonomisk verksamhet föreligger i normalfallet vid kommersiell handel med hästar, tävlingsverksamhet som bedrivs varaktigt och av omfattning som kan jämställas med kommersiell omfattning, varaktig hingsthållning med godkänd avelshingst, varaktig uppfödning av hästar för försäljning, varaktig inackordering av hästar, varaktig ridutbildning och andra aktiviteter där hästen används för att fortlöpande generera intäkter som t.ex. turridning eller uthyrning av hästar.

Ej ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet kan däremot inte anses föreligga när man föder upp hästar för eget bruk, innehar häst/ar för fritidsridning eller enbart tävlar med egna hästar i inte alltför stor omfattning. Denna typ av verksamhet utgör normalt sådan hobbyverksamhet som inte utgör ekonomisk verksamhet.

Blandfall

I blandfallen så bedrivs verksamheten ofta i olika kombinationer mellan eget ägande, handel, inackordering, avel osv. I dessa situationer kommer frågan om bedömning i varje enskilt fall i fokus då ingen situation är den andre lik. Följande två exempel visar hur det kan se ut.

Exempel 1

En person bedriver verksamhet som avser utbildning av häst och ryttare och har inackorderingsstall. En ridhäst köps in för att användas både av ägaren och av annan familjemedlem för fritidsridning. Hästen kommer i detta fall inte att tillhöra den ekonomiska verksamheten eftersom den inte på något sätt bidrar till att fortlöpande vinna intäkter. Det finns inget samband mellan hästen och de mervärdesskattepliktiga transaktionerna. Denna häst ska således ligga utanför den ekonomiska verksamheten som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger därför inte för den ingående skatten vid inköpet av hästen.

Exempel 2

En person bedriver avelsverksamhet, turridning, uthyrning av häst samt har inackorderingsstall. Han äger sex hästar, varav tre hästar används för uthyrning och turridning. En av dessa hästar används dock bara till 50 % i den ekonomiska verksamheten. Avdragsrätt för tillgång som anskaffats för såväl den mervärdesskattepliktiga verksamheten som för privat bruk har bl.a. berörts ibland

annat följande två EG-domar C-97/90, Lennartz, och C-291/92, Armbrecht. Av dessa domar kan slutsatsen dras att den skattskyldige har valmöjlighet mellan att göra avdrag för samtlig ingående skatt och sedan uttagsbeskatta det privata nyttjandet eller att inte ta in den del av tillgången som nyttjas privat i verksamheten och därmed ha begränsad avdragsrätt vid inköpet.

Hästuppfödning/ Tävling

KR i Jönköping har i dom 2004-01-27, mål nr 2039-01, ansett att verksamhet med hästar (ej trav- eller galoppverksamhet) som omfattas av ett sto, två föl, en valack samt en hingst inte var näringsverksamhet. Hingsten och valacken skulle tränas för tävlingsändamål för att i framtiden eventuellt generera prispengar. I övrigt skulle avel och hästuthyrning bedrivas. Under de två första verksamhetsåren fanns det inga intäkter redovisade och det skulle inte heller bli någon stor verksamhet under de närmaste tre, fyra åren. Verksamheten bedrevs enbart på fritiden, dvs. inte som en heltids- eller deltidssyssla. Till grund för sitt ställningstagande har domstolen hänvisat till att i praxis har fästs avseende till verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till hästuppfödning och hästsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende av verksamheten. Domstolen kommer fram till att det varken är fråga om näringsverksamhet inkomstskattemässigt eller yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Det är i stället fråga om privat hobbyverksamhet som givits sken av enskild näringsverksamhet för att erhålla finansiering och avdrag för hästuppfödningskostnader.

KR synes i detta ärende inte ha gjort någon bedömning av om det kunde vara fråga om ekonomisk verksamhet enligt sjätte direktivet. Skatteverket anser dock att när en verksamhet med hästar bedrivs såsom en fritidssyssla ska kravet på de objektiva omständigheterna ställas mycket högt för att ekonomisk verksamhet ska föreligga. Enligt Skatteverkets bedömning kan inte heller ekonomisk verksamhet anses föreligga enligt sjätte direktivet i det fall som KR bedömt.

Hästuppfödning

KR i Göteborg har i dom 2002-09-02, mål nr 6485-2001, ansett en uppfödningsverksamhet inte utgöra näringsverksamhet och att avdrag för ingående skatt inte skulle medges. Vid registreringstillfället till mervärdesskatt fanns i verksamheten ett 6-årigt dräktigt sto och ett stoföl. Under de år som gått sedan dess har i verksamheten endast en häst fötts upp.

Domstolen ansåg att med hänsyn till att det endast fötts upp en häst och att kostnaderna som hästhållningen medför, gör att det blir svårt att få vinst ens på längre sikt. I stället talar det för att hästinnehavet föranletts av sambons ridintresse.

Domstolen gjorde även en prövning ur EG-rättsligt perspektiv, om rätt till avdrag ändå förelåg för ingående skatt och fann att så inte var fallet.

Fälttävlans-verksamhet

KR i Göteborg har i en dom 1996-10-09, mål nr 1007-1995, ansett att ett AB i vilket bedrevs fälttävlansverksamhet med hästar och där sponsorbidrag erhölls bedrev två olika verksamheter av vilka den ena, fälttävlansverksamheten, inte bedömdes som yrkesmässig.

29.4.2 Omsättningsland

Vid bedömning av omsättningsland ska hästar anses vara varor som utgör lös egendom.

Betäckningstjänst och språngavgift

Betäckningstjänster avseende hästar ska vid bedömning av omsättningsland ses som arbete på vara som är lös egendom och avgöras utifrån 5 kap. 6 § 4 p. ML. Även en tjänst som innebär att en språngavgift erhålls utgör arbete på vara. För vidare information om denna bedömning av omsättningsland hänvisas till avsnitt 11.3.3.

Ridsport

Olika tillhandahållanden i form av ridsport är sådana tillhandahållanden som vid bedömningen av omsättningsland omfattas av begreppet idrott i 5 kap. 6 § 1 p. ML (motsvaras av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet). Detta gäller oavsett om det är fråga om ersättningar för att få utöva idrott eller om det är fråga om ersättningar till den som har utövat idrotten t.ex. prispengar eller ersättningar för att ställa upp i en tävling (se Skatteverkets skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111).

Hästtränare

En hästtränares tillhandahållande åt hästägaren är en tjänst som har omsatts inom landet om tränaren har sin verksamhet här i landet enligt 5 kap. 8 § ML (motsvaras av artikel 9.1 i sjätte direktivet), se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111.

29.4.3 Uttagsbeskattning

Rätt att uttagsbeskatta föreligger enligt 2 kap. 5 § ML när den skattskyldige använder en tillgång för rörelsefrämmande ändamål såsom vid privat nyttjande. Dess motsvarighet finns i artikel 6.2 i sjätte direktivet.

Vid uttagsbeskattning av tjänst utgörs värdet enligt 7 kap. 3 § 2 b p. ML av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. I artikel 11 A 1 c i sjätte direktivet sägs att beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning av tjänst är den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

Vid uttagsbeskattning, på grund av privat nyttjande av t.ex. ridhäst när denna ingår i den ekonomiska verksamheten, kan olika kostnader bli aktuella att ta med vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Följande kostnader kan beaktas; inköp (avskrivningar), foder, stallhyra, veterinär, hovslagare, strö (t.ex. torv, halm eller spån), utrustning (t.ex. sadel och täcken) samt medicin m.m.

30 Kultur

30.1 Allmänt

Tjänster inom det kulturella området kan vara skattepliktiga med tillämpning av en skattesats på 6 % eller 25 % samt att det finns vissa undantag från skatteplikt.

Sjätte direktivet

Enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet får en reducerad skattesats tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga H. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

> ”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, cirkulär och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, sjökort och hydrografiska eller liknande diagram), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.
>
> 7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.
>
> 8. Tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer.”

Enligt artikel 13 A 1 n i sjätte direktivet ska undantas vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga.

Omsättningar inom kulturområdet

I detta avsnitt redogörs för dels vilka omsättningar som fortfarande omfattas av undantag från skatteplikt och dels de omsättningar som numera är skattepliktiga.

De omsättningar som omfattas av skattefrihet är

- konstnärs framförande, avsnitt 30.2.1,
- viss biblioteksverksamhet, avsnitt 30.2.2,

– viss arkivverksamhet, avsnitt 30.2.3,

– museiverksamhet, avsnitt 30.2.4,

– folkbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.5,

– kulturbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.6.

Följande tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet är numera skattepliktiga

– upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter, avsnitt 30.3.2,

– konserter m.m., avsnitt 30.3.3,

– ljud- och bildupptagning, avsnitt 30.3.4,

– film, avsnitt 30.3.5.

Tillträde och förevisning av djurparker hänförs till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till den reducerade skattesatsen 6 %, se avsnitt 30.3.6.

Skattesatsen för omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är 6 %, se avsnitt 30.3.7 och avsnitt 14. Skattesatsen för program och kataloger är också 6 % för verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker, se respektive avsnitt.

Lathund

En översiktlig sammanfattning av reglerna och skattesatserna avseende mervärdesskatt på kulturområdet finns i bilaga 14.

Konstverk

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan, 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 4.4. Konsthandelns försäljning av konstverk omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34. I det avsnittet finns även ML:s definition av vad som är konstverk vid sådan beskattning eller för frigränsen för skattskyldighet för konstnären. Skattesats vid omsättning av konstverk behandlas i avsnitt 14.3.3.

Förmedling i eget namn

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-12 ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML. Förhandsbeskedet har fastställts av RR, RÅ 2003 ref. 39.

Överlåtelse eller upplåtelse av rätt till konstverk behandlas i detta kapitel, avsnitt 30.3.2.

30.2 Undantag inom kulturområdet

30.2.1 Konstnärs framförande

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL, omfattas av skattefrihet enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

Sjätte direktivet

I sjätte direktivet finns inte något direkt undantag från skatteplikt för artistframträdanden, dvs. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget (SFS 1994:1501 s. 5793 i den inbundna SFS-serien) erhållit den möjligheten så länge något av de länder som var medlemsstater inom EU vid Sveriges anslutning har en sådan befrielse.

Utövande konstnär

För skattefrihet räcker det inte med att någon framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Det ställs dessutom krav på att man tolkar eller levandegör verket. Den som framträder ska vara en s.k. utövande konstnär . Exempel på utövande konstnärer är sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och dirigenter. Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.3. Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet. En konstnärs försäljning av konstverk behandlas i avsnitt 34.

Att skattefriheten inte gäller i samtliga led framgår av en RR-dom som refereras nedan.

Produktionsbolag

RR har i en dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9, i förhandsbeskedsärende prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör är en skattefri omsättning. Omständigheterna var följande. Ett bolag skulle producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som är arrangör och tar ut entréavgifter. RR fastställde SRN:s förhandsbesked att fråga är om en enda tjänst, att denna tjänst

inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML och att skattesatsen är 25 %.

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar däremot inte skattefriheten.

Artistframträdanden och produktionsbolag

RSV har i en skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-02/110, gett sin syn på tillämpningsfrågor som aktualiseras med anledning av domen. Av skrivelsen framgår bl.a. RSV:s bedömning av olika avtalssituationer.

1. Produktionsbolag tillhandahåller ett artistframträdande.

”Tillhandahållandet mellan produktionsbolag och arrangör eller annan köpare är att anse som en enda tjänst. Någon uppdelning får inte göras på olika underordnade tjänster. Tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML (produktionsbolaget ägs/drivs inte av artisterna).”

2. Produktionsbolags förmedling i eget namn av ett artistframträdande.

”Ett produktionsbolags förmedling i eget namn av en hel produktion som innehåller artistframträdande beskattas på samma sätt som ett produktionsbolags försäljning av artistframträdande. Även i detta fall är produktionsbolaget motpart till arrangören, och svarar gentemot denne för att framträdandet/produktionen tillhandahålls.”

3. Förmedling i annans namn åt artist eller arrangör.

”Anlitas ett produktionsbolag, eller någon annan, som förmedlare, tillhandahålls en förmedlingstjänst avseende artistframträdande. Förmedlingstjänsten tillhandahålls till den som man har ingått förmedlingsavtal med. Det kan vara artisten/artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 %.” För att fråga ska anses vara om förmedlingstjänst ska vissa förutsättningar vara uppfyllda, bl.a. när det gäller avtalsparter.

4. Orkesterverksamhet.

En av musikerna, orkesterledaren, träffar avtal med arrangören och fakturerar denne för spelningen. Var och en av musikerna fakturerar därefter orkesterledaren för sin andel i ersättningen. ”Såväl orkesterledarens som övriga musikers ersättning bör anses skattefria enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.” Om däremot

orkesterledaren endast verkar som administratör bör han jämställas med produktionsbolag.

5. Samarrangemang.

Vid samarrangemang mellan artister eller produktionsbolag och andra anses verksamheten bedriven i enkelt bolag. ”För enkelt bolag gäller skattemässigt att var och en av delägarna ska redovisa sin andel av intäkter och kostnader, liksom utgående och ingående skatt.”

6. Tillträde till konserter och andra föreställningar.

Skattesatsen 6 % gäller för entréavgifterna. ”Det är endast arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för entréintäkterna.”

Bolagsform

Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar inte skattefriheten.

SRN har i ett meddelat förhandsbesked 1993 ansett att den omständigheten att en utövande konstnär bedrev sin verksamhet i bolagsform inte påverkade tjänsternas karaktär i mervärdesskattehänseende. Konstnärens framförande av monologer, visor och tyska romanser ansågs därför vara undantagna omsättningar hos bolaget.

Teatergrupp

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 2002-12-20, dnr 4818-02/120, uttalade RSV följande om teatergrupp med anledning av RÅ 2002 ref. 9: ”Regeringsrättens avgörande får enligt RSV anses innebära att det enbart är den omsättning som görs av den utövande konstnären själv eller av den utövande konstnärens egna bolag som kan omfattas av undantaget. Motsvarande synsätt används även när det är fråga om en grupp av utövande konstnärer exempelvis en teatergrupp. Undantaget blir dock inte tillämpligt när någon tillhandahåller en produktion där enbart anställda eller underleverantörer medverkar.

Undantaget för utövande konstnärer kan således enbart tillämpas i ett led. Undantaget förutsätter att det är den utövande konstnären eller dennes bolag som tillhandahåller framförandet. Det är endast den ursprungliga omsättningen från den utövande konstnären själv eller från ett av denne ägt eller kontrollerat bolag som kan omfattas av bestämmelsen. Om den utövande konstnären tillhandahåller tjänster till någon som i sin tur producerar föreställningen bör därmed undantaget kunna tillämpas på den utövande konstnärens omsättning till

producenten. Däremot blir undantaget inte tillämpligt när producenten, som köpt in tjänster av den utövande konstnären, i sin tur säljer produktionen vidare.”

Artistbolag – produktionsbolag

Att skattefriheten även omfattar artistbolag, men däremot inte produktionsbolag, framgår av RR:s dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9, som refererats ovan. Enligt SRN:s motivering, som stöds av RR, gäller följande: ”Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver bolaget utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i bolagets produktion. Nämnden finner därför att bolagets omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.”

RSV har i skrivelsen 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterat domen i denna del: ”SRN och RR anser således att en förutsättning för att ett bolags omsättning ska omfattas av undantaget är att det är en utövande konstnär som driver bolaget. Artister som ”satt sig på bolag”, t.ex. en orkester som bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, är således att jämställa med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag. Ofta förekommer dock att ett bolag ägs av endast en eller ett fåtal av orkestermedlemmarna och ibland av andra än de utövande konstnärerna, t.ex. make, barn eller annan. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konstnärerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande ska omfattas av undantaget.

Bolag som tillhandahåller artistframträdande men inte drivs av någon av artisterna, benämns i denna skrivelse produktionsbolag. Tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag omfattas inte av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML.”

RR har i en dom 2005-12-07, mål nr 835-05, konstaterat att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 p. ML ska tolkas i ljuset av sjätte direktivet – särskilt punkt 2 i bilaga F till direktivet, av vilken framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister – och med tillämpning av de principer som EG-domstolen har lagt fast. En av dessa principer är att undantag som utgör ett avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet ska tolkas restriktivt. En annan princip är den om skatteneutralitet som bl.a. innebär

att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse inte ska vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag från skatteplikt. RR instämmer i SRN:s bedömning att föreningens vidareförsäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk inte utgör en sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML (SRN:s förhandsbesked 2005-01-13).

Erotiska telefon-meddelanden

I ett förhandsbesked 2003-03-17 har SRN ansett att undantaget för konstnärs framförande inte är tillämpligt på ett bolags tillhandahållande per telefon av tidigare inspelad uppläsning av en novell av en utövande konstnär. Detsamma gäller även ”tillhandahållande av avlyssning i realtid av föreställning”. Enligt nämnden kan bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 p. ML endast tillämpas på framförande genom bolag om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget. Så är inte fallet här. Nämnden har ansett att det är fråga om omsättning av telemeddelanden till teleabonnenter mot ersättning. Mervärdesskatt ska tas ut med 25 %.

SRN har i nämnda förhandsbesked bedömt att försäljning av novellhäfte med möjlighet att få novellen uppläst i telefonen ska ses som två tillhandahållanden. För omsättning av häftet gäller 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML och för övrig omsättning 25 % mervärdesskatt. RR gjorde, RÅ 2004 not. 64, samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Verkshöjd

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang framgår också av ovan nämnda förhandsbesked 1995-04-28.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-08 ansett att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt.

Om en skådespelare framträder i en TV-intervju utan att det som framförs är ett verk, omfattas inte framträdandet av undantaget från skatteplikt.

Gräns mot annan tjänst

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt

framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. En bedömning får då, från fall till fall, ske utifrån huvudsaklighetsprincipen, dvs. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet torde vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Jämför med EG-domen C-349/96, Card Protection Plan, som finns refererad i avsnitt 35.3.

Kåseri, visning av bildspel

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30 att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk.

Gräns mot rättighet

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.4. Rättighetsupplåtelser och gränsdragningen mot andra tjänster behandlas i avsnitt 30.3.2.

I RR:s dom, RÅ 2002 ref. 9, som refererats ovan, bedömde RR att produktionsbolagets tillhandahållande till arrangören till viss del kunde anses innefatta en upphovsrättsupplåtelse. Den ansågs emellertid vara en underordnad prestation.

Utövande konstnär eller rättighetsöverlåtelse

RR har 2005-11-23, mål nr 8584-03, fastställt SRN:s förhandsbesked 2003-12-12 avseende ett bolags tillhandahållande av skådespelarmedverkan i filmproduktion. Tillhandahållandet ansågs som en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet och att mervärdesskatt ska tas ut med 6 %.

Skatteverket har i en skrivelse 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, med anledning av RR:s dom ovan, gjort bedömningen att detta innebär att endast den som gör framträdandet kan anses vara en utövande konstnär i den mening som avses i paragrafen. Detta innebär att de personer som arbetar med ett

framträdandet indirekt, t.ex. regissörer eller scenografer, inte kan omfattas av undantaget.

För att en utövande konstnär ska kunna omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 p. ML krävs dessutom att det är fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av upphovsrättslagen. Detta får anses innebära att undantaget endast gäller vid de tillfällen då dessa artister faktiskt framför ett sådant verk. Vidare kan undantaget endast tillämpas när detta framförande görs i ”levande” form, dvs. direkt inför en publik och inte framför en kamera eller liknande. Om däremot framförandet görs inför både publik och kamera kan undantaget bli tillämpligt. Det avgörande i detta fall är vad avtalet mellan parterna anger att ersättningen utgår för.

En utövande konstnärs prestation vid en filminspelning omfattas inte av undantaget. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning ska artistens framförande och konstnärliga prestation ses som ett underordnat led till det huvudsakliga tillhandahållandet av rättigheten. Om det är fråga om ersättning för upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet att göra och visa inspelningar etc. av framträdandet ska skattesatsen för detta tillhandahållande bestämmas till 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML.

Gräns mot föreställning

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter. RSV har i två olika skrivelser 1997-07-05, dnr 4297-97/901, och 1997-12-19, dnr 7944-97/901, bl.a. uttalat att detta endast gäller för arrangörens entréintäkter. För t.ex. en teatergrupp, en grupp artister, som säljer sin föreställning till en skola och framför den i skolans matsal gäller undantaget – skolan är arrangör. Om skolan däremot köper hela föreställningar (jämförbart med samtliga biljetter) som teatergruppen visar i egna eller hyrda lokaler är det teatergruppen som är arrangör och skattskyldig.

Se även RSV:s skrivelse 2002-12-20, dnr 4818-02/120, med anledning av RÅ 2002 ref. 9. Skrivelsen har refererats ovan vid kantrubriken teatergrupp.

Angående beskattningen av konserter och andra föreställningar, se avsnitt 30.3.3.

Underordnade tjänster

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

I ett förhandsbesked 1999-02-16 har SRN ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkar inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående skatt. SRN redovisade följande motivering:

> ”Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden... .”

En eller flera tjänster

I RR-domen, RÅ 2002 ref. 9, som refererats ovan, anförs:

> ”Bolagets prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt – med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket.” RR hänvisar till EG-domstolens praxis C-349/96, Card Protection Plan, och anför: ”De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna.”

I RSV:s skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterades domen i denna del enligt följande: ”RSV anser att det vid framförande av ett verk för publik i regel är framförandet som sådant som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet så som RR har funnit i sin dom. Endast under särskilda omständigheter, se RÅ 1999 ref. 9 angående en programledares och producents omsättning av programledartjänster och rättigheter till ett verk, kan det förekomma att en uppdelning av beskattningsunderlaget blir tillämplig.”

Orkesterbolag

SRN har i ett förhandsbesked 1995-06-12 ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet.

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. KR i Jönköping har i en dom 1997-09-26, mål nr 4980-1996, ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artistbolagets musikframträdanden inte kan frånkännas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. KR ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören.

Vad som inte berörts i den ovan nämnda KR-domen är användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrts ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt Skatteverkets uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och att därför uttagsbeskattning ska ske.

Det kan dock förekomma att ett bolag endast förmedlar en artist. I sådant fall medför förmedlingsprovisionen skattskyldighet, men däremot inte artistens ersättning.

30.2.2 Biblioteksverksamhet

Bibliotek

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 2 p. ML tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten

bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Mer än ringa omfattning

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 p. ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal.

Kommersiell biblioteks-verksamhet

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

Program och kataloger

Om biblioteksverksamheten är undantagen från skatteplikt är även omsättning av program och kataloger för den egna verksamheten undantagen från skatteplikt, 3 kap. 18 § ML. För

annan biblioteksverksamhet beskattas sådan omsättning med 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 %. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.3 Arkivverksamhet

Arkiv

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna enligt 3 kap. 11 § 3 p. ML.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

I en skrivelse 1999-06-17, dnr 117-99/120, har RSV på förfrågan förtydligat vad som avses med bearbetning av arkivets egna handlingar. I skrivelsen anförde RSV att vad som avses är bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan enligt RSV fråga inte anses vara om sådan skattepliktig bearbetning.

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 %.

30.2.4 Museiverksamhet

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 4 p. ML anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Begreppet museum

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematiskt hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

RSV har i en skrivelse 1999-12-13, dnr 12013-99/100, behandlat definitionsfrågan. I skrivelsen hänvisas till den definition som Statens kulturråd tillämpar:

> ”Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution uppfylla vissa kriterier
>
> – ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmedling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag,
>
> – samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd,
>
> – verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal,
>
> – vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn.”

RSV poängterade i ovan nämnda skrivelse att vid en bedömning av huruvida en verksamhet kan anses utgöra museiverksamhet i mervärdesskattehänseende eller inte, bör en samlad bedömning göras av kriterierna.

30.2.4.1 Rättspraxis museiverksamhet

ICOM

I ett förhandsbesked från rättsnämnden 1991 har nämnden använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 för stadgarna för ICOM. Den lyder: ”Ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse – insamlar, bevarar,

undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld."

Djurpark

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 45 SRN:s förhandsbesked att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt SRN:s uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Se avsnitt 30.3.6 om djurparker.

Samlarföremål

I ett förhandsbesked 1993-04-15 ansåg SRN att undantaget för museiverksamhet inte var tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. Nämnden fann vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i mervärdesskattehänseende.

Slott

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 75 SRN:s förhandsbesked att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan är ägare till visningsobjekten inte hindrar att den som bedriver verksamheten med visningarna också bedriver museiverksamhet.

Herrgård

KR i Jönköping har i en dom 1997-03-10, mål nr 2446-1995, fastställt LR:s dom att vägra avdrag för ingående skatt avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs dels traditionellt jord- och skogsbruk, dels naturvård och dels turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. SKM, liksom LR, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML.

Keramiksamling

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet är undantagna från skatteplikt. Sökanden ställer ut en större samling av keramik och tar entréavgift av besökarna. Sökanden har erhållit visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen

har utbetalats som engångsbelopp. SRN gjorde följande bedömning. Utställningsverksamheten får, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgått till verksamheten kan inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 % av omsättningen.

Medeltida evenemang

I ett förhandsbesked 1998-06-18 har SRN ansett att ett medeltida evenemang inte kunde betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. SRN ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt SRN fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget, vilket var att bedöma som tillhandahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Grotta

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 154, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-04-10 och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att entréavgiften därför ska beskattas med 25 % mervärdesskatt.

Fotografier m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-26 ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet. SRN ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a.: ”Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och RÅ 1993 ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten.”

Vetenskapspark

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 153, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-12-20 avseende entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehåller ett

stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och dylikt inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehåller inga systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som utställs för förevisning för allmänheten. Nämnden fann att tillträde mot ersättning till vetenskapsparken inte kan hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anför vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranleder inte annan bedömning. Entréavgiften ska beskattas med 25 % mervärdesskatt.

Trädgårdskonst

RR har 2001-11-13, RÅ 2001 not. 161, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-04-20 avseende utställning med trädgårdskonst. Sökanden har anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. SRN ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 p. ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 p. ML. Entréavgiften är därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 % mervärdesskatt.

Visning av kommunhus

RR har 2001-11-05, RÅ 2001 ref. 64, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-03-02 avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. RR anförde därvid angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset att de ”inte kan anses äga rum ”i museiverksamhet”, vilket utgör grundförutsättning för regelns tillämplighet” RR anförde vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier har ”varken enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastlagts i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kan anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar är därför inte undantagna från skatteplikt”.

30.2.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 p. ML omfattar museums inträdesavgifter, guideavgifter samt ersättningar för tillhandahållande av vandringsutställningar.

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av

undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

Program och kataloger

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML. För museiverksamhet, som inte omfattas av undantaget, beskattas sådan omsättning med 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 % mervärdesskatt. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.5 Folkbildningsverksamhet

Studieförbund

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund enligt 3 kap. 11 § 5 p. ML.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.

Studiecirklar, kulturaktiviteter

Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar , som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.

Kommersiell utbildning

Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 %.

Underentreprenörer

Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t.ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som

inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

30.2.6 Kulturbildningsverksamhet

Kommunal kulturutbildning

Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun enligt 3 kap. 11 § 6 p. ML.

Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande är således undantagen från skatteplikt. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 %. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 30.2.5.

I ett förhandsbesked, som har fastställts av RR 2001-11-13, RÅ 2001 not. 161, har RR ansett att en utställning med trädgårdskonst inte är att anse som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 30.2.4.1.

30.3 Skatteplikt inom kulturområdet

30.3.1 Immateriella rättigheter

Rättigheter vilka skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd.

Upphovsrätten innefattar

- den egentliga upphovsrätten, dvs. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
- fotorätten,
- vissa upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

Angående det industriella skyddet, se avsnitt 30.3.1.7.

De immateriella rättigheterna är nationella, dvs. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har tillskapats konventioner, se vidare avsnitt 30.3.1.5.

30.3.1.1 Upphovsrättens innehåll

Upphovsrättslagen

Upphovsrätten syftar till att ge skydd för alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger därför upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket enligt 1 kap. 1 § URL. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja

verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i princip endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten omfattar

- reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt,
- spridningsrätt,
- framföranderätt,
- visningsrätt.

Reproduktionsrätt

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Härmed avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses här varje föremål vari verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

Spridningsrätt

Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller uthyres till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till mångfaldiganderätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

Framföranderätt

Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större sluten krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 1 kap. 2 § URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

Visningsrätt

Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

Upphovsman

Både den ekonomiska och ideella rätten innehas alltid från början av upphovsmannen, dvs. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas. Den ideella rätten kan således inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överlåts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 1 kap. 7 § 1 st. URL finns en presumtionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (1 kap. 4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (1 kap. 5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

30.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Man brukar säga att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att man i det enskilda fallet kan underlåta att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte upphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislistor, bruksanvisningar, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det sätt varpå man beskriver fakta, dvs. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har inte heller upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte givit dem verkshöjd.

Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.

Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.

Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. Det fordras här mindre än normalt för att skydd ska erhållas.

Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som tillskapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärligt verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, dvs. kortare musikstycken.

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se avsnitt 30.3.2.4 om filmproduktion.

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden – det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

En fartygsmodell, RÅ 1987 not. 186, och en mässhake, RSV/FB Im 1982:8, har ansetts utgöra alster av bildkonst.

Införandet av skatteplikt vid omsättning av konstverk har medfört att det endast är vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har intresse vid mervärdesbeskattningen.

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del därav.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överlåts.

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan erhålla skydd.

En produkt kan således erhålla upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

30.3.1.3 Översättning och bearbetning

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konstart.

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren enligt 1 kap. 4 § URL. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren/bearbetaren inte får förfoga över översättningen/bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren/bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren/bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, dvs. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

Översättningar

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen därav skyddad och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av

- filmtexter (ej reklam- eller informationsfilm),
- utländska skönlitterära böcker,
- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,
- artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,
- sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,
- tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

Ej skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av

- affärskontrakt,
- reklam- eller informationsbroschyr,
- andra reklam- eller informationsalster,
- frågeformulär,
- filmtext (reklam- eller informationsfilm),
- bruksanvisningar.

Officiella översättningar

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet avgivet yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (1 kap. 9 § 1 st. URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av

- domar och beslut av myndigheter eller domstolar,
- olika författningar t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,
- myndigheters remissyttranden,
- departementspromemorior,
- ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),
- myndigheters förslag och utlåtanden,
- utredningsbetänkanden,
- propositioner,
- protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

Tolk

En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

Bearbetning

En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke. Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 1 kap. 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinnehåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, dvs. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

Språkgranskning

Språkgranskning, dvs. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas.

Tillägg/ komplettering

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

30.3.1.4 Samlingsverk

Samlingsverk

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet enligt 1 kap. 5 § URL. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, dvs. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

30.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Utländska upphovsmän

Av regeringsformen (2 kap. 22 § 2 st. 8 p. jfr med 2 kap. 19 §) framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare.

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och Världskonventionen. Enligt dessa ska anslutna nationers upphovsmän

ges samma skydd i Sverige som de svenska. Detta kallas principen om nationell behandling.

Bernkonventionens och Världskonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

30.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, dvs. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, dvs., inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 1 kap. 9 §, 2 kap. 26, 26 a och 26 b §§ URL.

Upprättad allmän handling

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (1 kap. 9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (2 kap. 26 a § URL).

Enligt 1 kap. 9 § 1 st. URL är författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet avgivna yttranden samt officiella översättningar av sådana texter inte föremål för upphovsrätt. Undantag görs i 9 § 2 st. URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan angående ingiven allmän handling).

Andra allmänna handlingar

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 1 kap. 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återges utan upphovsmannens samtycke enligt 2 kap. 26 a § URL. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, datorprogram, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst, musikaliska verk, diktverk eller verk av vilka exemplar genom en myndighets försorg tillhandahålls allmänheten i samband med affärsverksamhet.

Enligt 2 kap. 26 b § URL ska allmän handling utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar. Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot URL:s regler.

Upphovsrätten hindrar inte, enligt nämnda lagrum, att ett verk används i rättsvårdens eller den allmänna säkerhetens intresse.

Ingiven handling

Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

30.3.1.7 Industriellt rättsskydd

Som framhållits inledningsvis brukar rättigheter, vilka skyddas mot efterbildning eller liknande, kallas immateriella rättigheter och indelas i upphovsrätt, vilket behandlats i det föregående, respektive industriellt rättsskydd. Industriellt rättsskydd innefattar

- patenträtt,
- växtförädlarrätt,
- mönsterrätt,
- firmarätt,
- varumärkesrätt,
- annan kännetecknsrätt, t.ex. skydd för egenartade efternamn, titlar på konstnärliga och litterära verk och heraldiska vapen.

Överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter beskattas enligt ML med 25 %.

Patentskyddet är idéskydd för uppfinningar som kan tillgodogöras industriellt. Det krävs, för att kunna erhålla patent, att uppfinningen är ny, har teknisk effekt och tillräcklig uppfinningshöjd. Skyddet uppkommer genom registrering.

Växtförädlarrätten ger skydd åt nya sorter av utsäden, köksväxter, frukt och bär samt prydnadsväxter. Växtförädlarskyddet är uppbyggt med patentskyddet som förebild. Skyddet är ett rent produktskydd och uppkommer genom registrering.

Mönsterrätten består i ett skydd för en bestämd varas form eller utseende (design).

Firma är det namn under vilken en näringsidkare bedriver sin verksamhet. Ensamrätt till firma kan man förvärva genom registrering eller inarbetning.

Ett varumärke är ett kännetecken som används för att särskilja en näringsidkares varor eller tjänster från andras. Även här kan skydd erhållas genom registrering eller inarbetning.

30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML. Då den lägre skattesatsen endast gäller för de angivna rättighetsupplåtelserna innebär det en gränsdragning mot skattepliktiga rättigheter, t.ex. avseende fotografier och reklamalster eller industriellt rättsskydd, eftersom dessa beskattas med 25 %.

Skattepliktsreglerna är tillämpliga endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelsen av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten för näringsverksamhet.

Royalty

RSV har i en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, behandlat bl.a. frågan om yrkesmässig verksamhet och vilken skattesats som är tillämplig vid utbetalning av royalty. Angående yrkesmässighet se avsnitt 8 och angående skattesatser se avsnitt 14.4.5.

Biblioteksersättning

RSV har i en skrivelse 2002-04-23, dnr 104-02/120, ansett att den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, biblioteksersättning, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond och som baseras på biblioteksutlåningen, utgör enligt skrivelsen inte vederlag för en omsättning enligt ML.

Individuell visningsersättning

Individuell visningsrätt (IV) utgår till konstnärer för den offentliga visningen av konstverk som ägs av stat, landsting och kommun. IV är en kompensationsordning som fördelas via BUS (Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige) och som ges i form av ett årligt statligt budgetanslag. Bestämmelser om IV finns i förordning om individuell

visningsersättning (SFS 1996:1605). Av förordningen framgår att ersättning får betalas till bild- och formkonstnärer för att deras verk i offentliga institutioners ägo visas för allmänheten eller används på något annat allmännyttigt sätt. Vidare anges att ersättningen syftar till att ge yrkesverksamma konstnärer ekonomisk och arbetsmässig trygghet. Av 2 kap. 20 § URL framgår att upphovsrätten är inskränkt på det sättet att ett konstverk får visas offentligt när konstnären överlåtit konstverket. Bestämmelserna medför att den offentligt ägda konsten får visas offentligt oavsett om konstnären erhåller IV eller inte. På samma sätt som biblioteksersättning kan inte heller IV anses som ett vederlag för omsättning enligt ML. IV ska därför inte mervärdebeskattas hos mottagaren.

Övergångs-bestämmelser

De nya reglerna ska tillämpas i fråga om omsättningar för vilka skattskyldighet inträder den 1 januari 1997 eller senare. Detta innebär att ersättning för upplåtelse av upphovsrättigheter som avser tiden efter den 1 januari 1997 omfattas av skattskyldigheten, oavsett om avtal om upplåtelse slutits före denna tidpunkt. Det innebär även att ersättning som erhålls efter lagändringen, men avser en upplåtelse under tiden dessförinnan, omfattas av de äldre bestämmelserna, dvs. skattefrihet föreligger. I förekommande fall ska en uppdelning av ersättningen göras. I samband med skatteplikten infördes övergångsregler, som innebär att förskottsbetalningar avseende tillhandahållanden från och med lagändringen beskattas om betalning skett fr.o.m. den 1 oktober 1996. Se avsnitt 4.5.3.

Överlåtelse/upplåtelserekvisit

Överlåtelsen eller upplåtelsen av upphovsrättigheterna innefattar tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att skattesatsen 6 % ska vara tillämplig, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

1. Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.
2. Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.
3. Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Det är således endast för överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende ett upphovsrättsligt skyddat verk som skattesatsen 6 % är tillämplig. Överlåtelse av ett originalverk,

utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas däremot inte av skattesatsen 6 % även om verket i sig är skyddat enligt URL.

Huvudsaklighets-princip

När en vara och en rättighet överlåts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90:111 s. 194 ff).

En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Man bortser således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överlåts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighets-överlåtelse.

Detta synsätt överensstämmer med RR:s betraktelsesätt i RÅ 1986 ref. 178, där man ansåg en filmkopia endast vara bärare av visningsrätten till filmen. Se även förhandsbesked avseende karta avsnitt 30.3.2.5.

Samtliga led

Samtliga led där rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk överlåts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovsmannen omfattas av skattesatsen 6 %.

En av förutsättningarna för den lägre skattesatsen är att det berörda verket är upphovsrättsligt skyddat enligt 1 kap. 1 §§ (originalverk), 1 kap. 4 § (andrahandsverk) eller 1 kap. 5 §§ (samlingsverk) URL. För överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, gäller normalskattesatsen 25 %.

Droit de suite

Upphovsmannen till ett konstverk har rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. droit de suite. Bestämmelserna härom finns i 2 a kap. 26 j § URL. Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 12.2.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 30.3.1 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en kortfattad redogörelse.

30.3.2.1 Litterära verk

Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. En överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende dessa omfattas av den lägre skattesatsen. Författararvodet från förlaget ska därför beläggas med 6 % mervärdesskatt i näringsverksamhet.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 %.

Kartor

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 %, jfr avsnitt 14. För kopiering av kartor gäller däremot skattesatsen 25 %.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-02-04, fastställt av RR i dom 1999-05-04, RÅ 1999 not. 105, prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. SRN ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 %.

Datorprogram

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till program omfattas emellertid inte av bestämmelserna om den lägre skattesatsen.

Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 % är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 %. I prop. 1989/90:111 s. 194 har föredragande statsråd, i fråga om skattefriheten för översättningar enligt dåvarande regler i GML, hänvisat till vad lagrådet anfört (se prop. s. 308 f). Lagrådet hade bl.a. anfört:

> ”De översättningar av allehanda texter som behövs i näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör enligt lagrådets mening omfattas av skatteplikten.”

När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdesbeskattningen följa samma regler som originalverken.

Bearbetningar

En bearbetning innebär antingen att verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan. För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 % vid överlåtelse eller upplåtelse.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 % gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

Domännamn

RSV har i en skrivelse 2000-03-03, dnr 2327-00/120, ansett att köp av domännamn är ett tillhandahållande av en överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet. Frågan gällde köp av domännamn från utlandet. Enligt skrivelsen ska beskattningsland bestämmas utifrån 5 kap. 7 § ML.

30.3.2.2 Konstnärliga verk

Konstnärliga verk indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Musikaliska verk

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 %, såvida verket inte är ett reklamalster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklamalster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

Musik on-line

RSV har i en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, behandlat frågeställningar angående försäljning av musik on-

line. Frågan gäller beskattningskonsekvenserna för ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets webbplats. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets webbplats gör kunderna beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik. Enligt frågeställaren bör fråga vara om en upphovsrättslig upplåtelse som ska beskattas med 6 % mervärdesskatt. RSV gjorde följande bedömning: ”Enligt RSV:s mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Vidare menar RSV att man måste se på vad som egentligen överlåts till kunden.

I förevarande fall anges att kunden inte får nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Dock kan anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. RSV menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 2 kap. 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt RSV:s mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt.”

RSV ansåg vidare att omsättningen inte heller kan anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärs framförande av konstnärligt verk. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 % är således tillämplig vid omsättningen inom landet. Jfr avsnitt 11.3.5 angående omsättningsland vid tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 % är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av sceniska verk.

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 %. Reklam- och informationsfilm beskattas dock med 25 %.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överlåts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier. I sådant fall är skattesatsen 6 % inte tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Skatteplikten för olika yrkeskategorier i en filmproduktion behandlas i avsnitt 30.3.2.4.

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av 6 %-regeln. Då ska således själva upphovsrätten överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag.

Framställning av bokomslag har i ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1985:4) ansetts som ett skattepliktigt tillhandahållande enligt dåvarande bestämmelser i GML. Bokomslaget levererades till kunden som reproduktionsoriginal för tryckning (färdig offsetfilm). Rättsnämnden ansåg att, då framställningen inte enbart innefattade den konstnärliga utformningen av bokomslagen utan samtidigt även de slutliga reproduktionsoriginalen av dessa för tryckning, var tillhandahållandet att betrakta som en skattepliktig varuförsäljning och inte en rättighetsupplåtelse.

Bildkonstverk enligt URL torde inrymmas i begreppet konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägs av sökandebolaget säljs av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen är därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avses i ansökningen. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 2000-04-13, RÅ 2000 not. 65.

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV ansåg att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

För omsättning av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas. Reglerna om sådan beskattning, liksom definitionen av konstverk enligt ML, behandlas i avsnitt 34.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett konstverk enligt ML. Det bör i stället, sitt konstnärliga värde till trots, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 %, medan i andra fallet transaktionen beskattas efter skattesatsen 25 %.

30.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m.

Skattesatsen 6 % för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men omfattar inte fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 % vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 %. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enstaka fotografier för publicering i tidskrift, framställning av vykort eller kalendrar, men även film där fråga inte är om del i det konstnärliga skapandet av ett filmverk. KR i Stockholm har i domar 2004-11-15, mål nr 2293-03 och 3932–3933-03, ansett att visst program besitter erforderlig verkshöjd och därmed utgör filmverk och att fotografen genom sin medverkan anses som en av upphovsmännen till verket. KR ansåg att innebörden av medverkan innebär att upphovsmännen överlåter sin del av upphovsrätten till programmen (tillämplig skattesats 6 %). Jämför även KR i Stockholms domar 2004-11-15, mål nr 744-03, 863-03, 866-03 och 928–929-03 m.fl., där KR fann att det var ett rent tillhandahållande av tjänster som avsåg icke upphovsrättskapande filminspelning. Domarna har överklagats.

Reklamalster

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, dvs. en reklamfilm.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § 2 st. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet eller tjänst.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av

produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

System eller program för ADB

Skattesatsen 6 % gäller inte överlåtelser eller upplåtelser av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Informationsfilm

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex. samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV:s Anslagstavlan, eller information om ett företags verksamhet.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Som informationsfilm får således anses t.ex. Boverkets information om bostadsbidrag, men däremot inte TV-Aktuellts normala inslag. Som informationsfilm anses därmed inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att man i film presenterar fakta innebär inte att man åstadkommer informationsfilm.

30.3.2.4 Film- och TV-produktion

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd.

Filminspelning

Skatteverket har i en skrivelse 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, ansett att en utövande konstnärs prestation vid en filminspelning inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning är artistens framförande underordnat visningsrätten som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. I dessa fall är det därför fråga om ett skattepliktigt tillhandahållande. Om det är fråga om ersättning för upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet att göra och visa inspelningar etc. av framträdandet ska skattesatsen för detta tillhandahållande bestämmas till 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML. För det fall tillhandahållandet i undantagsfall inte

innefattar upplåtelse eller överlåtelse av sådan visningsrätt och det inte heller är fråga om upphovsrätt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML anser Skatteverket att det är fråga om ett tillhandahållande som är skattepliktigt med en skattesats om 25 %. När en artist tillhandahåller en prestation ska således avgöras om det är en sådan visningsrätt eller upphovsrätt som artisten överlåter eller upplåter enligt avtalet mellan parterna eller om det är fråga om ett annat tillhandahållande. Skatteverket gör dock den tolkningen att det i normalfallet är fråga om överlåtelse eller upplåtelse av visningsrätter i dessa fall.

De personer som inte är utövande konstnärer utan arbetar med framträdandet indirekt, t.ex. regissörer och scenografer, kan i vissa fall upplåta eller överlåta sådana rättigheter som kan beskattas med en skattesats om 6 %. Det ska vara fråga om en sådan upphovsrätt som omfattas av 1 kap. 1, 4 eller 5 § URL. Om tillhandahållandet inte avser någon av dessa rättigheter anser Skatteverket att dessa personer som indirekt medverkar i ett framträdande tillhandahåller en skattepliktig tjänst som ska beskattas med skattesatsen 25 %.

Manusförfattare m.fl.

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen 6 % tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

Klippning m.m.

Omsättning av vissa tjänster, såsom mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning, avser framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film, är inte undantaget från skatteplikt. Skattesatsen här är 25 %. Se avsnitt 30.3.5.

Tekniker, attributörer m.fl.

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicienter, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminköser, skräddare, skomakare, stylister, arkitekter, och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 % är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm.

Intervjuinspelning

I ett förhandsbesked 1997-06-19 har SRN ansett att filminspelning av intervjuer inte är att anse som överlåtelse av upphovsrätt

till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 %. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget.

Programledar- och producent-tjänster

RR har i dom 1999-04-06, RÅ 1999 ref. 9, ändrat SRN:s förhandsbesked 1998-01-14 angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. SRN ansåg att tillhandahållande av programledare och producent är en sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med skattesatsen 6 %. RR ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avser överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt ska tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avser producent- och programledartjänster för vilka skatt ska tas ut med 25 %. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionellt och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program. RSV hade i överklagandet anfört att två separata tillhandahållanden bör anses föreligga för vilka skattesatsen är dels 25 %, dels 6 %. Se även KR i Stockholms domar 2004-11-15, mål nr 735-03, 737-03, 743-03 m.fl. där uppdelning i enlighet med RÅ 1999 ref. 9 gjordes. Domarna har överklagats.

Kommentators-tjänster

I en skrivelse 1999-12-13, dnr 12012-99/100, har RSV behandlat kommentatorstjänster och frågeställningen kring om dessa tjänster kan anses utgöra ett verk som faller in under URL:s skydd. RSV åberopar där förhandsbeskedet om programledartjänster, RÅ 1999 ref. 9, som refererats ovan, och gör följande bedömning: ”RSV menar att en särskild bedömning i det enskilda fallet måste ske huruvida tjänsten kan anses utgöra ett skyddat verk (självständigt skapande insats) eller om det kan anses motsvara ett enklare nyhetsmeddelande. I de fall tjänsten anses utgöra skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls t.ex. administrations- eller informationstjänster. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika

prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund."

KR i Stockholm har i en dom 2000-03-16, mål nr 1146-1999, avseende tillhandahållande av kommentatorstjänster före den 1 januari 1997 ansett att de aktuella kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd. Enligt då gällande regler skulle de därför undantas från skatteplikt.

KR i Stockholm har i dom 2004-11-15, mål nr 739–40-03, mot bakgrund av RÅ 1999 ref. 9 ansett att tyngdpunkten i avtalet bestod av programledar- och kommentatorstjänster för vilken skattesatsen är 25 %. Domen har överklagats.

TV-produktion

RSV har i en skrivelse 1999-12-15, dnr 10405-98/901, till ett TV-bolag behandlat frågeställningar kring tillämplig skattesats avseende produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag. RSV hänvisade bl.a. till förhandsbeskedet angående programledartjänster, RÅ 1999 ref. 9, som refererats ovan, och anför bl.a. följande: "I enlighet med ovanstående RR-dom menar RSV att beträffande produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag där överlåtelse sker av skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund …" I ett förtydligande till denna skrivelse har RSV 2001-11-06, dnr 10099-01/120, uttalat: "RSV gör den bedömningen att om uppdragstagaren för produktionen svarar för denna fram till färdigt TV-program bör det vara fråga om en rättighetsupplåtelse och därmed en skattesats om 6 %. Att uppdragstagaren upphandlat tjänster från annan för att kunna producera filmen bör inte ha någon betydelse. Även om det också är så att produktionstjänsterna är nödvändiga för framställningen och sändningen av verket, dvs. TV-programmen, får produktionstjänsterna ses som ett underordnat led i tillhandahållandet av rättigheterna." RSV framhöll vidare att innehållet i avtalet är avgörande, dvs. vad uppdragsgivaren beställt och betalar för och om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. RSV uttalade vidare: "Avgörande är således om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. Vidare måste

bedömas om avtalet innefattar flera tillhandahållanden som inte kan anses vara underordnade någon huvudtjänst. Om så är fallet ska samtliga dessa tillhandahållanden bedömas om de avser någon rättighetsupplåtelse eller inte och utifrån detta ska skattesats avgöras."

Program-produktion

KR i Stockholm har i en dom 2001-09-28, mål nr 5052-2000, prövat om ersättning för programproduktion för TV är att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. KR gjorde samma bedömning som LR. LR jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden är olik den som rådde i rättsfallet: "Programledarens prestation gick där ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer." I förevarande mål ansåg rätten att bolaget haft "ansvar för hela programproduktionen. Programmen utgör i sig verk vilka överlåts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem". LR ansåg att vad bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgörs av upphovsrätt.

Programpresentationer för TV

KR i Stockholm har i en dom 2001-12-19, mål nr 2979-2000, ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gäller tid före den 1 januari 1997. Domen avser visserligen gammal lagstiftning men har aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 % mervärdesskatt. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat in på- och avpresentationer till TV-program och levererat dem sändningsklara till TV-bolaget på s.k. betakassetter. Avtalet omfattade hela arbetet fram till sändningsfärdig produkt och specificerade ett flertal ingående tjänster. KR anför bl.a. följande: "Programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är i stället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt andligt skapande i förevarande fall anses vara marginellt. Framförandet av informationen kan inte anses innefatta något egentligt nyskapande och risken för att två av varandra oberoende personer skulle komma att framföra informationen på ett väsentligen identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda kan de aktuella framförandena inte anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning.”

Se även KR i Stockholms dom 2004-11-15 mål nr 411-03 och 413-03. Domen har överklagats.

30.3.3 Konserter m.m.

Tillträde till föreställningar

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar är skattepliktigt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML.

Skatteplikten är generell och omfattar således både omsättning i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, dvs. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 %, 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML. Skattesatsen gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar, jfr 1996/97:SkU6 s. 23.

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 1997-07-05, dnr 4297-97/901, har RSV uttalat följande angående tillämpningsområdet:

> ”Den nya bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML gäller uttryckligen för tillträde till bl.a. teaterföreställning. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. s. 56. Den nya beskattningsregeln gäller således endast för en teaterarrangörs entréintäkter.”

Se även avsnitt 30.2.1 angående gränsdragning mot undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML, en konstnärs framföranden av litterärt eller konstnärligt verk.

Då endast tillträde till föreställningar som tidigare var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 p. ML omfattas av den lägre skattesatsen gäller samma gränsdragning som tidigare mot t.ex. danstillställningar och restaurangunderhållning. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks detta genom ett uttalande om att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biografföreställning osv. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses

enligt prop. 1989/90:111 s. 195 t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar.

Den lägre skattesatsen gäller tillträde till konserter men inte restaurangunderhållning. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurang-underhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

Program och kataloger

Skattesatsen 6 % gäller vid omsättning av program och kataloger för konserter och övriga föreställningar för vilka den reducerade skattesatsen gäller, 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.3.3.1 Rättspraxis konserter m.m.

Nöjesområde

SRN har i förhandsbesked från 1992 ansett att entréavgift till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del är ersättning för konsert när avgiften, förutom att den ger tillträde till konsert, även ger tillträde till andra aktiviteter, t.ex. dans till dansorkestrar, diskotekdans, servering, karusell m.m.

Musikrestaurang

I ett annat förhandsbesked från 1992 ansåg SRN att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang var ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav följande om verksamheten: Gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. SRN ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter man tagit fasta på vid bedömningen. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det före-

kommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

Park

I ett förhandsbesked 1995-05-12 ansåg SRN angående en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförliga föreställningar enligt ML. Nämnden fann därvid att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen.

Musikgala

RR har i en dom 2003-03-10, RÅ 2003 ref. 24, ändrat SRN:s förhandsbesked 2001-06-01. SRN ansåg att entréavgift till musikgala ska beskattas med 25 % mervärdesskatt medan RR har ansett att det är fråga om en konsertföreställning som ska beskattas med 6 % mervärdesskatt. Enligt RR:s mening ”står det klart att det i första hand varit de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjort tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan”. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikinslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artist-framträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och pris-utdelningar.

Festival

KR i Sundsvall ansåg i en dom 1996-03-20, mål nr 5401-1994 (prövningstillstånd i RR har ej beviljats) att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrange-manget ansåg KR att det huvudsakliga syftet med arrange-manget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet. Rättspraxis avseende undantagets omfattning är fortfarande aktuell eftersom tjänsterna numera omfattas av den reducerade skattesatsen 6 %.

RSV har i en skrivelse 1998-01-30, dnr 743-98/212, uttalat sin syn på beskattningen av entréavgifter till festivaler. Där sägs när avgiften avser enbart konsert: ”Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. RSV anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och dylikt), vilket skall beskattas efter 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. ML”. I skrivelsen sägs vidare: ”När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna.” Beträffande avdragsrätten uttalade RSV: ”När uppdelningsprincipen skall tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena.” RSV påpekade dock att det alltid är den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

Magiker

KR i Stockholm har i en dom 2001-10-30, mål nr 1214-2000, ansett att den aktuella trolleriföreställningen är en sådan jämförlig föreställning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 11 § 4 p. ML och därför undantagen från skatteplikt i lydelsen intill den 1 november 1995. Tillträde till sådana föreställningar beskattas numera med reducerad skattesats, 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, varför praxis rörande gränsdragningar fortfarande är aktuell.

Serveringsföretag

Om ett serveringsföretag mot en särskilt debiterad avgift arrangerar t.ex. en konsert ska avgiften beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar.

30.3.3.2 Avdragsbegränsning

Genom en särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har det införts en avdragsbegränsning. Av lagrummet framgår att i de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt

vara eller tjänst eller bidrag som är direkt kopplat till priset, 7 kap. 3 a § 1 st. ML. Vad som nyss sagts gäller inte om annat följer av 8 kap. 14 § ML.

Avdragsbegränsningen gäller de föreställningar som beskattas med 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML och inte tillträde till och förevisning av djurparker, som beskattas enligt 7 p. samma lagrum. ML:s bestämmelser om tillträde till och förevisning av djurparker behandlas i avsnitt 30.3.6.

Avdrag för ingående skatt får således inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Den nu införda begränsningen innebär att även mottagna bidrag inräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag (se prop. 1996/97:10 s. 35).

Avdragsbegränsningen ska träffa verksamhet som omsätter sådana föreställningar som enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML ska beskattas med skattesatsen 6 %. Om företaget även bedriver annan verksamhet ska för den verksamheten de allmänna reglerna om avdragsrätt i ML tillämpas.

Bidrag från det allmänna

Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten eller kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart ska avdragsrätten begränsas även med hänsyn till detta, t.ex. subventionerad hyra, ränte- och/eller amorteringsfria lån.

Avdragsrätten ska inte reduceras i de fall det allmänna köper varor och tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till teaterföreställningar för skolans elever, (jfr prop. 1996/97:10 s. 56). Detsamma gäller sådana bidrag som är direkt kopplade till priset och ska ingå i beskattningsunderlaget, 7 kap. 3 a § ML.

Stöd från det allmänna

I tre förhandsbesked har SRN 2003-06-19 prövat frågan om olika former av ekonomiskt tillskott från det allmänna begränsar avdragsrätten för mervärdesskatt.

I det första förhandsbeskedet gällde frågan om de tillskott en kommun m.fl. lämnar till viss bedriven teaterverksamhet

medför avdragsbegränsning. I förhandsbeskedet har SRN uttalat att vad sökande bolaget (ägt av kommunen X) erhåller från kommunen X – i form av tillskott (aktieägartillskott) eller i övrigt i form av soliditetstillskott från andra kommuner, landsting och staten – utgör sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående skatt begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

I det andra förhandsbeskedet gällde frågan om det tillskott en region eller ett kommunalt koncernbolag lämnar till viss bedriven kulturell verksamhet medför avdragsbegränsning. Verksamheten består av uppsättningar av musikaler, operor, baletter och andra verk i sökandebolagets lokaler. I förhandsbeskedet uttalar SRN att vad sökandebolaget (ägt av regionen Y) erhåller från Regionen, alternativt från ett i kommunen Z tillskapat moderbolag, är att betrakta som sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående skatt begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

I det tredje förhandsbeskedet gällde frågan om olika former av tillskott som bolag i en kommunal kulturkoncernstruktur lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning. I förhandsbeskedet har SRN uttalat att oavsett vilket de med frågorna i ansökningen avsedda förfarandena som tillämpas i kommunen X är vad sökandebolaget erhåller att betrakta som sådant bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående skatt ska begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML.

EG-domstolen har i mål C-204/03, kommissionen mot Spanien påpekat att avdragsrätten endast får begränsas, genom att hänsyn tas till subventioner, i de fall den skattskyldige bedriver blandad verksamhet. Mot bakgrund av denna dom från EG-domstolen och i avvaktan på RR:s domar i ovannämnda förhandsbeskedsärenden får det enligt Skatteverkets mening anses oklart hur avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML ska beräknas i det fall blandad verksamhet bedrivs.

Andra bidrag

Såsom nämnts ovan ska avdragsbegränsning ske endast vid bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsrätten påverkas därför inte av s.k. sponsorbidrag från näringslivet. Inte heller stöd i form av sedvanliga arbetsmarknadsåtgärder påverkar avdragsrätten.

Avdragsrättens omfattning

Avdragsrätten för ingående skatt motsvarar summan av erhållna skattepliktiga intäkter i verksamheten i relation till den totala omsättningen inklusive bidrag från det allmänna. Det anges särskilt att reglerna om obegränsad avdragsrätt i vissa fall, de s.k. 95 %-fallen, i 8 kap. 14 § ML ska tillämpas. Som exempel kan nämnas att en teater köper ett inventarium till caféet som till mer än 95 % är hänförligt till en verksamhetsgren som inte ska omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML. Ett annat exempel på tillämpningen är när den ingående skatten för ett förvärv är högst 1 000 kr och den bidragsfinansierade delen av verksamheten understiger 5 % av den totala omsättningen.

Den faktiska andelen avdragsgill ingående skatt kommer inte att vara känd under löpande år. Först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

Blandad verksamhet

Exempel

En stiftelse äger en fastighet som används i flera verksamhetsgrenar. Dels bedrivs mervärdesskattefri korttidsuthyrning, dels arrangerar man konserter vars inträde beskattas enligt skattesatsen 6 % och dels har man bl.a. reklamintäkter som beskattas med skattesatsen 25 %.

I verksamheten har erhållits ett generellt årligt bidrag från kommunen med 2 miljoner kr. Eftersom endast den del av bidraget som belöper på den lågbeskattade konsertverksamheten ska påverka avdragsrätten ska en fördelning göras.

Reklamintäkter och egna arrangemang 25 %	150 000 kr
Biljettintäkter i konsertverksamheten 6 %	350 000 kr
Mervärdesskattefri omsättning	2 000 000 kr
Bidrag från kommunen	2 000 000 kr

Ingående skatt direkt hänförlig till konsertverksamheten, 60 000 kr.

Ingående skatt, gemensam, avseende alla verksamhetsgrenar, 1 000 000 kr.

Av den totala omsättningen är biljettintäkterna i konsertverksamheten 14 % (350 000/2 500 000).

14 % av kommunala bidragen är 280 000 kr. Detta är den del av bidraget som avser konsertverksamheten.

14 % av den gemensamma ingående skatten 1 000 000 kr eller 140 000 kr hänför sig till konsertverksamheten.

Total ingående skatt hänförlig till konsertverksamheten är alltså 200 000 kr (60 000 + 140 000). Det är detta belopp som ska träffas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML.

Avdragsgill del för konsertverksamhetens ingående skatt utgör ca 55,55 % (350 000/[350 000 + 280 000]).

Totalt får alltså 111 100 kr av den ingående skatt som är hänförlig till den lågbeskattade konsertverksamheten dras (55,55 % av 200 000).

Härutöver får givetvis avdrag ske för den ingående skatt som är hänförbar till de fullbeskattade verksamhetsgrenarna utan begränsning enligt 8 kap. 13 a § ML.

Jämknings-reglerna

Med hänsyn till avdragsbegränsningens konstruktion och syfte är jämkningsreglerna i 8 a kap. ML inte tillämpliga. Avdragsbegränsningen utgör en specialreglering i ML. Enligt prop. 1996/97:10 s. 35 har den generella skatteplikten kombinerats med en begränsning av avdragsrätten. Ett alternativ hade varit att i stället bidragsreglerna kunde komma att justeras för att inte uppnå en snedvriden konkurrens. Det innebär att förändringar i relationen mellan intäkts- och bidragsfinansierad del i verksamheten inte ska medföra någon jämkning av skatten. En sådan tolkning innebär även att bidragen blir likvärdiga.

Angående jämkningsreglerna, se avsnitt 23.

30.3.4 Ljud- och bildupptagning

Royalty m.m.

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt, se avsnitt 30.2.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av en sådant framförandet omfattas däremot inte av skattefriheten.

Det innebär att royalty och andra ersättningar från grammofonbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning, t.ex. en grammofonskiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande, s.k. STIM-pengar. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML.

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line har RSV ansett att skattesatsen 6 % inte gäller för sådan omsättning. Skrivelsen refereras i avsnitt 30.3.2.2.

30.3.5 Film

Framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film är skattepliktigt fr.o.m. den 1 januari 1997. Tidigare undantogs sådana tjänster avseende kinematografisk film som avsåg annat än reklam eller information. Numera är således tjänsterna skattepliktiga oavsett vilken typ av film det gäller. Skattesatsen är 25 %.

30.3.6 Djurparker

Skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML.

Enligt sjätte direktivet, artikel 12.3 a tredje stycket och punkten 7 i bilaga H, får en reducerad skattesats tillämpas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. I direktivet hänförs djurparkstillträde till gruppen konserter och andra föreställningar. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra djurparker till denna kategori utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap. Man har heller inte infört någon avdragsbegränsning enligt 8 kap. 13 a § ML på grund av bidragsfinansiering av djurparker.

Begreppet djurpark

I författningskommentaren, prop. 2000/2001:23 s. 20, uttalas vad som ska avses med djurpark i detta sammanhang:

> ”Med begreppet djurpark avses i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vi bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands.”

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens Jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådana godkännande räcker emellertid inte för att hänföra anläggningen till djurpark i ML:s mening. I

författningskommentaren hänvisas även till den definition av djurpark som ges i rådets direktiv 1999/22/EG vid bedömningen. Enligt direktivet avses permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter. Härutöver uppställs i direktivet krav på anläggningens drift, deltagande i forskning m.m. Sverige har ännu inte vidtagit någon lagstiftningsåtgärd med anledning av detta direktiv.

Ytterligare vägledning vid bedömningen kan sökas i djurparksföreningars etiska regler. I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler bl.a. anger att djurparken ska ingå i internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning ska bedrivas, att utrotningshotade arter ska hållas och att zoolog och veterinär ska vara knutna till parken.

Det poängteras emellertid i författningskommentaren att det inte ska ställas krav på medlemskap i en djurparksförening eller att anläggningen ska uppfylla alla regler som uppställs av föreningarna. Något krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizon på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser eller dylikt. Inte heller ska den lägre skattesatsen gälla när djur uppvisas i anslutning till bondgårdar eller i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster.

Fristående anläggningar

Fristående anläggningar såsom delfinarier, akvarier, terrarier och tropikhus benämns normalt inte djurpark. För dessa får bedömningen om de kan hänföras till den kategori som beskattas med den lägre skattesatsen avse om de uppfyller djurskyddskraven och djurparksföreningarnas krav. Sådana anläggningar som sammantaget har den inriktningen som krävs av djurparker kan således, trots att de inte benämns djurpark i vanligt språkbruk, omfattas av djurparksbegreppet i ML.

Omfattning

Den lägre skattesatsen gäller enbart tillträde till och förevisning av djurparken. Om separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier, terrarier osv. i en djurpark ska även för sådana avgifter gälla den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls inom djurparken beskattas enligt allmänna regler. Det innebär att exempelvis servering, ponnyridning eller tivoliattraktioner mot särskild avgift beskattas enligt för omsättningen gällande skattesats.

Omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker beskattas med 6 % mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Guidning

Även förevisning av djurparken omfattas av den lägre skattesatsen. En sådan förevisning kan ske genom personlig guide eller en rundtur med buss med information om djurarterna och djurparksverksamheten. Även om information sker genom ett inspelat band ska den lägre skattesatsen gälla.

Gemensam avgift

Om entréavgiften innefattar tillträde till såväl djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående skatten. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående skatten. Utgående och ingående skatt ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 12.4 respektive 15.4.

30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.

Program m.m.

Skatten på böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML.. Enligt prop. 2001/2002:45 är syftet med den reducerade skattesatsen att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Man vill härigenom stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt öka tillgången till och intresset för litteratur.

Utöver traditionella böcker och tidskrifter gäller den reducerade skatten även för kassetter och andra tekniska medier som i tal återger innehållet i en bok eller tidskrift. Skattesatsen gäller även för andra varor som genom teckenspråk, punktskrift eller på liknande sätt gör skrift tillgänglig för läshandikappade.

Skattesatsen är 6 % på program och kataloger i verksamheter som redan nu omfattas av den lägre mervärdesskatten. Det gäller konserter och andra föreställningar, biblioteks-, musei-, djurparks- samt idrottsverksamhet. Reglerna för sådana program och kataloger redogörs för vid respektive verksamhets avsnitt.

Bestämmelserna om den reducerade skatten för böcker m.m. behandlas i avsnitt 14.

31 Massmedieområdet

31.1 Periodiska publikationer

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

Andra periodiska publikationer

Andra periodiska publikationer än de som beskrivs i detta avsnitt omfattas inte av undantaget. Omsättning av t.ex. dagspress och veckopress är därmed skattepliktig. Det bör dock noteras att vid import gäller reglerna för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § 1 st. ML och avsnitt 6.18. Beträffande regler för import när det gäller varor av lägre värde, postorderförsäljning och utländska periodiska publikationer se 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och 2 kap. 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Två kategorier

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier

- medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),
- organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare under avsnitten 31.1.1 och 31.1.2 nedan.

Begreppet periodisk publikation

Med periodisk publikation förstås enligt 3 kap. 16 § ML en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

Framställningsteknik

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

Undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är enligt 3 kap. 17 § ML även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar. Undantagen är således inte tillämpliga på t.ex. CD-ROM-skivor och mikro-fiche. Periodiskt utgivna blad som har tryckts på ett större ark och sedan vikts ihop har ansetts utgöra sådan publikation som omfattas av undantaget från skatteplikt.

Yrkesmässig verksamhet

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt (se avsnitt 8).

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

Nedan följer en redogörelse över undantagen från skatteplikt inom massmedieområdet. En sammanställning över undantagen finns i bilaga 17.

31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

3 kap. 13 § ML

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

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

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

Skatteverket anser att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för samman-

slutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär av medlemsblad.

Inget medlems-förhållande

I ett förhandsbesked 2005-06-16 ansåg SRN att en publikation inte längre kunde hänföras till ett periodiskt medlemsblad, då utgivningen skulle övertas av ett aktiebolag. Eftersom det var fråga om ett fristående bolag, kan bolaget således inte heller ha betraktats som ett serviceorgan till föreningen.

Innehållet

Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.

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

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med mervärdesskatt. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter se 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML och vidare under avsnitt 31.1.3.

Okvalificerat undantag

Undantaget i 3 kap. 13 § ML är ett s.k. okvalificerat undantag och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

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

Lösbladssystem

Föreningen FAR/SRS:s servicebolag hade som ändamål att tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden för i första hand FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Denna information lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info vilken utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år. RR ansåg i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1989 not. 278, med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt

publikationens innehåll att den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från mervärdesskatt.

Del av upplaga såld

Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av RR, RSV Im 1976:24, inte vara ett sådant tillhandahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Mervärdesskatt skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan.

Kommunmedlemmar

En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad, RSV 1972:32.2.

Finska hushåll

En av en finsk förening i Sverige utgiven tidskrift som delades ut gratis till finska hushåll ansågs i ett förhandsbesked, RSV/FB Im 1980:7, utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter.

Landsting

En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 ex., varav 14 000 ex. distribuerades till personalen, ansågs utgöra personaltidning enligt förhandsbeskedet RSV 1972:41.4.

Försäsongsnummer, matchtidning

En idrottsförening gav ut dels ett s.k. försäsongsnummer, dels matchtidningar. Försäsongsnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäsongsnumret och matchtidningen var de enligt SRN:s mening att anse som i förhållande till varandra fristående publikationer. Eftersom försäsongsnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg SRN att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Förhandsbesked från 1992.

Gratis utdelning

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

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

Jubileumsbok

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

Almanacka i medlemsblad

I ett annat förhandsbesked har SRN 2000-03-28 prövat frågan om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Omständigheterna var i huvudsak följande: ”Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna.” SRN gjorde följande bedömning. ”Den omständig-

heten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret skall anses som en särskilt utgiven publikation. Den skall därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap. 13 § ML. Därav följer också att tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning."

Krav på medlemsförhållande

I ett förhandsbesked 2002-09-20 har SRN bedömt att en tidskrift som utges av ett allmännyttigt bostadsbolag och tillhandahålls de boende inte är ett sådant periodiskt medlemsblad som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. SRN ansåg att en grundläggande förutsättning för att undantaget ska bli tillämpligt är att det föreligger ett medlemsförhållande. Den förutsättningen var inte uppfylld i det aktuella ärendet. RR har i dom 2003-12-19, RÅ 2003 not. 215, fastställt förhandsbeskedet. Förhandsbeskedet visar att undantaget för periodiska medlemsblad ska ges en restriktiv tolkning.

31.1.2 Organisationstidskrifter

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

Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.

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

Idrottsligt ändamål

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

Försvarsfrämjande ändamål

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

Religiöst ändamål

En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs i förhandsbeskedet RSV Im 1974:30a utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål.

Politiskt ändamål

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

Miljövårdande ändamål

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

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

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

Okvalificerat undantag

Undantaget enligt 3 kap. 14 § ML är i likhet med undantaget i 3 kap. 13 § ML okvalificerat, dvs. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

31.1.3 Tjänst avseende framställning

3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML

Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även distribution av upplagan och andra åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen. Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mång-

faldigandet. Med åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen förstås tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport av upplagan. Undantaget omfattar även införande eller ackvisition av annonser enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Det bör särskilt noteras att lagstiftaren med begreppet framställning avser tekniskt inriktade tjänster. Det medför att t.ex. redaktionellt arbete, förmedling av bilder och text, administration m.m. inte utgör framställningstjänster.

Tjänsten ska tillhandahållas utgivaren

En förutsättning för att undantaget för framställnings- och kringtjänster ska bli tillämpligt är att tjänsten tillhandahålls utgivaren av den skattefria publikationen.

Kvalificerat undantag

Undantaget är kvalificerat, dvs. det innebär rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § ML.

Äldre tillämpning

För tid före 2003 var undantaget tillämpligt endast då tjänsten tillhandahölls av den som var att betrakta som framställare. Med framställare har förståtts den som teknisk-fysiskt utför framställningstjänster. I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2001 not. 18, ansåg RR att ett bolag som samordnade tjänster avseende produktion av en skattefri publikation inte var att betrakta som framställare eftersom bolaget inte utförde teknisk-fysiska framställningstjänster

Lagändring 2003-01-01

Genom lagändring den 1 januari 2003 har bestämmelsens tillämpning utvidgats så att det inte endast är den tekniske framställaren som kan tillhandahålla skattefria framställnings- och kringtjänster. Även ett företag som endast samordnar tjänster vid produktion av en skattefri publikation, t.ex. genom upphandling av tjänster från underentreprenörer, kan omfattas av undantaget. Undantaget omfattar även företag som endast tillhandahåller s.k. kringtjänster. Som framgår ovan är en förutsättning att tjänsterna tillhandahålls direkt till utgivaren. Syftet bakom lagändringen är att utgivaren inte ska belastas med mervärdesskatt vid den tekniska framställningen av publikationen och att skattesituationen inte ska styras av vem som tillhandahåller tjänsten, se prop. 2002/03:5 s. 40. Av uttalanden i propositionen s. 42 framgår vidare att lagändringen inte är avsedd att ändra innebörden i begreppen framställningstjänst och kringtjänst. Den tolkning av begreppen som tidigare utvecklats i praxis gäller således fortfarande.

Exempel

AB X får i uppdrag av en ideell förening att samordna framställningen av ett periodiskt medlemsblad som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 13 § ML. AB X upphandlar olika tjänster såsom layout, tryckning av upplagan, anskaffning av annonsörer samt transport och distribution av upplagan från olika underentreprenörer. Det företag som anskaffat annonsörer fakturerar AB X utan mervärdesskatt eftersom tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Övriga underentreprenörer fakturerar med mervärdesskatt. AB X som tillhandahåller sina tjänster direkt åt utgivaren fakturerar utan mervärdesskatt eftersom undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML är tillämpligt. Enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML har AB X rätt till återbetalning av ingående skatt.

Om föreningen i stället väljer att själv upphandla layout, tryckning, anskaffning av annonsörer, transport och distribution från olika företag så kan även dessa företag tillhandahålla sina tjänster skattefritt. Undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML blir tillämpligt för annonsförmedlingen och 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML blir tillämpligt på de tjänster som avser layout, tryckning, transport och distribution.

Omsättning av vara

RR ansåg i RÅ 1995 not. 392 och not. 393, avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg RR, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning.

Även i förhandsbeskedet 2004-04-27 skulle det bolag som åtog sig att ta fram en periodisk publikation bl.a. svara för det redaktionella innehållet som artiklar, krönikor, reportage, bilder m.m.

Därutöver skulle bolaget svara för framställning och distribution av publikationen. Med hänvisning till förhandsbeskedet som återges närmast ovan ansåg SRN att bolaget tillhandahöll en färdig publikation (vara) och dessutom vissa tjänster i form av distribution m.m. Bolaget ansågs omsätta ett sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML.

Ej redaktionellt arbete

SRN ansåg däremot i förhandsbesked 2004-12-23 (överklagat av Skatteverket) att ett annat bolag omsatte framställningstjänster avseende periodiskt medlemsblad enligt 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML. Bolaget utförde ett antal bearbetningar innan publikationen lämnades för tryckning. Det gällde bl.a. layout, bearbetning av text och bilder, bildrepro, inscanning, digital bearbetning av material inför bränning på tryckplåt, kontroll av typsnitt och färg på annonsmaterial, möte med tidningsredaktion och inplacering av annonser och textmaterial. I den mån det kunde ingå tjänster av redaktionellt slag i bolagets tillhandahållande ansågs de vara så obetydliga att de skulle bedömas vara underordnade framställningstjänsten.

31.1.4 Annonsering

Annons i publikationen

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

31.2 Program och katalog

Verksamheten avgör

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

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

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut mervärdesskatt vid leverans av en

tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

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

Matchtidning innehållande laguppställningar m.m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av SRN ansetts utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 31.1.1 ovan.

31.3 Radio och TV

Statsfinansiering

Undantaget enligt 3 kap. 20 § ML gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:111 s. 95 motiverats med bolagens ställning som public-serviceföretag och med sättet för finansieringen.

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

I prop. 1989/90:111 har angivits att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet till mervärdesskatt inte föreligger. Uttalandet ska ses mot bakgrund av att närradioverksamhet och rundradiosändningar vid den tidpunkten i princip var bidragsfinansierade samt att det fanns begränsningar i rätten att använda kommersiell reklam (SOU 1989:35, s. 173). Radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangsavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).

32 Serveringstjänster

32.1 Allmänt

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal, dvs. en därför iordningställd lokal eller plats (se prop. 1991/92:50 s. 14).

Skattesatsen för omsättning av serveringstjänster är 25 %.

Restaurang-verksamhet

EG-domstolen har i samband med målet C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, angående beskattningsland även berört frågan om vad som karaktäriserar en restaurangverksamhet. Domstolen uttalade i punkt 13 att en restaurangverksamhet är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. I punkt 14 sammanfattar domstolen och uttalar att restaurangverksamhet således kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen.

Serveringsvara

En förutsättning för att en omsättning ska ses som en serveringstjänst är att det är en serveringsvara som tillhandahålls.

Med serveringsvara bör enligt Skatteverkets mening förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel bör ha samma innebörd som i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för tobaksvaror. Som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.

Serveringslokal

Av definitionen för serveringstjänst framgår att serveringsvaran ska tillhandahållas i en serveringslokal.

Som serveringslokal bör enligt Skatteverkets mening anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck ska intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal.

Som serveringslokal bör anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal.

Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.

Dricks, serveringsavgift

RSV har i en skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120, uttalat att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften anses som en ersättning som faller utanför ML:s regler. Som stöd härför åberopas EG-domen C-16/93, Tolsma. I sammanhanget nämns i skrivelsen att annorlunda gäller beträffande serveringsavgift. Avgiften inkluderas vanligtvis i priset. Om avgift i stället debiteras särskilt ska den ändock ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten. Av EG-dom C-404/99, kommissionen mot Frankrike, framgår att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala dvs. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten.

32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning

I en serveringsverksamhet kan det uppstå svårigheter när det gäller gränsdragningen mot försäljning av livsmedel, som beskattas med en lägre skattesats, t.ex. vid försäljning av s.k. hämtmat och vid leveranser av färdiglagad mat.

Hämtmat

För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal ska anses som omsättning av livsmedel bör varan enligt Skatteverkets mening tillhandahållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen inte ska ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom pris-

sättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen ska ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen ska anses som en varuförsäljning.

Serverings-tjänster/Matvaru-leveranser

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen enligt Skatteverkets mening ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst ska anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.

Livsmedel eller serveringstjänst

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-10 ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmat till bolagets anställda utgör serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. Maten levererades till en personalmatsal i kantiner. Personalen försåg sig själv med mat, hämtade porslin, bestick m.m. och plockade också in använt porslin i utställda diskkorgar. Någon serveringsinsats skedde inte från arbetsgivarens sida. RR har i dom 2005-04-29, RÅ 2005 not. 51, fastställt förhandsbeskedet i denna del. Förhandsbeskedet kommenteras även under avsnitt 32.4.2.

I ett annat förhandsbesked 2003-02-27 har SRN ansett att den i ansökan bedrivna verksamheten var att anse som lunchrestaurangverksamhet och att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Bolaget bedrev restaurangverksamheten företrädesvis i form av personalserveringar på olika platser. Bolaget tillagade mat i uppdragsgivarens kök, ställde ut kantiner med mat på särskilda serveringsbord där det även fanns måltidstryck, sallad och bröd. De anställda åt sin lunch vid bord som ställts upp i närheten av serveringsborden i ett gemensamt utrymme i anslutning till uppdragsgivarens entré. Bolagets personal tog emot betalning och svarade för diskning.

Skatteverket har i skrivelse 2004-04-02, dnr 130 229280-04/1152 behandlat frågan om gränsdragningen mellan serve-

ringstjänst och leverans av vara och vilken betydelse serveringssättet har vid avgörande om tillhandahållandet avser försäljning av serveringstjänst eller försäljning av vara. Vid denna bedömning kan serveringssättet ge viss vägledning. Skatteverket betonar dock att det är förtäringen i restaurangen och utnyttjandet av övriga tjänster som är avgörande vid bedömningen.

32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden

Vid gemensam ersättning för skilda tjänster ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. En sådan uppdelning ska göras även när skatt tas ut med olika procentsatser. Jfr 7 kap. 7 § ML.

Konserter m.m.

Vid gemensam ersättning för servering och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska mervärdesskatt för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

Entré till musikrestaurang

Frågan hur musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har 1992 bedömts i ett förhandsbesked. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. SRN uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgör något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 %. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML.

Hotelltjänster

Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska en uppdelning göras av ersättningen.

Oavsett om förtäringen tillhandahålls i frukostmatsal eller annan serveringslokal, eller om den serveras på hotellrum bör enligt Skatteverkets mening den delen av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning.

Hotellfrukost

SRN har i ett förhandsbesked 1998-10-11 meddelat att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost. Sökanden, ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive

hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost eller att få en reducering av rumspriset om man avstod från frukosten. SRN motiverade sitt ställningstagande med att tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt ska således enligt 7 kap. 1 § 1 st. jämfört med 7 § 2 st. ML tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten. RR fastställde i dom 2001-07-05, RÅ 2001 ref. 69 förhandsbeskedet.

Personbefordran

Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske.

Skatteverket anser att en uppdelning inte behöver göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.

Förtäring ingår i paketpris

Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt har bedömts i ett förhandsbesked 1994-06-23 av SRN. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med den för personbefordran eller hotellrumsuthyrning tillämpliga skattesatsen 12 %. Skälet härför skulle vara att förtäringen utgjorde ett underordnat led till resan. SRN ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatten skulle tas ut med 21 %, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen.

Angående vinstmarginalbeskattning av resetjänster, se avsnitt 33.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

32.4 Kost åt personal

32.4.1 Servering i egen regi

Sammanfattningsvis kan sägas att tillhandahållande av kost åt egen personal i princip – med ett undantag för nedan berörda 30 000 kronorsgräns – ska föranleda skattskyldighet. Omsättningen beräknas till summan av uppburen ersättning och värden av eventuella uttag av serveringstjänster. Skattskyldighet föreligger oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller ej. Detta gäller även statlig och kommunal verksamhet. I 3 kap. 29 § ML finns bestämmelser om undantag för kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov. Tillhandahållande av fri kost åt kommunanställd personal omfattas inte av detta undantag då sådant tillhandahållande inte utgör uttag för kommunens eget behov.

30 000 kr-gränsen

Om arbetsgivaren bedriver en verksamhet i övrigt som inte till någon del medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Att verksamheten då anses som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet framgår av 4 kap. 2 § ML.

Marknadsvärde

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av Skatteverket årligen fastställda schablonvärdet för fri kost.

Personal

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam. I fråga om verksamhet som bedrivs av staten eller en kommun räknas hit personal vid andra statliga myndigheter respektive andra verk och inrättningar i kommunen.

32.4.2 Fri eller subventionerad kost

Det är vanligt att en arbetsgivare på ett eller annat sätt subventionerar de anställdas kost eller att han tillhandahåller kosten utan kostnad för de anställda.

Uttagsbeskattning

I en personalservering som bedrivs i egen regi där arbetsgivaren tillhandahåller fria måltider åt sin personal blir uttagsbeskattning aktuell. Se avsnitt 7.6.2.1.

I det ovan under avsnitt 32.2 nämnda förhandsbeskedet från 2002-06-10 fann SRN att tillhandahållande av serveringstjänst

till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten utgör uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § ML. Förhandsbeskedet överklagades till RR. RR beslutade 2003-09-17 att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet, för att utröna om dessa bestämmelser utgör hinder mot att i enlighet med nationell rätt, som uttag beskatta tillhandahållanden till underpris. EG-domstolen har 2005-01-20 i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning att som uttag betrakta ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag när detta vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Efter förhandsavgörandet har RR i dom 2005-04-29, RÅ 2005 not. 51, ansett att uttagsbeskattning inte är möjlig vid tillhandahållande av mat till personal mot ersättning. RR-domen kommenteras även under avsnitt 12.3.3.1. En arbetsgivare ska således mot bakgrund av ovan nämnda EG-dom uttagsbeskattas endast i de fall då han utan ersättning tillhandahåller kost åt sin personal.

Måltidskuponger

En arbetsgivare som fritt tillhandahåller kost åt sin personal genom t.ex. måltidskuponger som förvärvas från en restaurang ska inte uttagsbeskattas för tillhandahållandet. Arbetsgivaren har ingen avdragsrätt för ingående skatt i erhållen faktura. Se nedan under avsnitt 32.4.3 beträffande mervärdesskattedebitering avseende måltidskuponger. Kostnaden för måltidskupongen utgör en lönekostnad för arbetsgivaren och en löneförmån för den anställde.

Beskattningsunderlag/subventionerad kost

Då arbetsgivaren tillhandahåller kost till ett subventionerat pris utgörs beskattningsunderlaget av det belopp som den anställde faktiskt betalar för kosten.

Beskattningsunderlag/fri kost

Uttag anses ha skett endast i de fall då arbetsgivare tillhandahåller kost åt sin personal utan ersättning. Beskattningsunderlaget utgörs av den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla måltiden (7 kap. 3 § 1 st. 2 b p. ML). Till skillnad från vad som gäller vid inkomsttaxeringen är underlaget för uttagsbeskattning enligt ML ett belopp exklusive vinst.

Personalvårdsförmån

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

Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11 § IL bör inte hänföras till kost åt personal som ska uttagsbeskattas

enligt ML. Detsamma bör gälla representationsmåltider, jfr 16 kap. 2 § IL.

32.4.3 Vissa specialfall

Vårdpersonal m.m.

I vissa fall sker ingen uttagsbeskattning då kost tillhandahålls utan vederlag. Detta gäller när kost tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde erlägger betalning som vederlag för kosten ska mervärdesskatten anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren.

Måltidskuponger m.m.

Måltidskuponger är i allmänhet att anse som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Om de säljs av den som tillhandahåller kost får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som för annan förtäring i ett antal restauranger utgör inte skattepliktigt tillhandahållande av kost. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Arbetsgivarens förvärv av kuponger medför ingen avdragsrätt för ingående skatt, eftersom säljaren inte ska redovisa utgående skatt på kupongvärdet.

Entreprenörer/ Subvention till entreprenörer

Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för tillhandahållandet. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans serveringsrörelse. Hur andra bidrag eller ersättningar från arbetsgivaren ska behandlas får bedömas i varje enskilt fall.

Även för det fall ersättning från arbetsgivaren bedöms utgöra skattepliktig omsättning för entreprenören är den ingående skatten inte avdragsgill hos arbetsgivaren. Ersättningen får, såsom exempelvis vid tillhandahållande av måltidskuponger, ses som en lönekostnad för arbetsgivaren och en motsvarande löneförmån för den anställde.

I dom 1997-11-20, mål nr 813–814-1996, har KR i Stockholm prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående skatt avseende utbetald ersättning till entreprenör som bedriver

företagsrestaurang i arbetsgivarens lokaler. Ersättningen utgjorde, enligt avtalet mellan parterna, kostnadsersättning för entreprenörens direkta kostnader och en månatlig ledningsersättning. KR fann att utgivna belopp i allt väsentligt rörde sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion och därför inte avser bolagets byggnadsverksamhet. KR menade vidare att ersättning, som utbetalas till entreprenör på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra vederlag för tillhandahållen tjänst, inte kan anses ingå i entreprenörens skattepliktiga omsättning och att arbetsgivaren därmed saknar avdragsrätt. Ett bolag som bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet har enligt dom i KR i Sundsvall 2003-11-25, mål nr 250-02, vägrats avdrag för ingående skatt avseende kostnader hänförliga till restauranglokaler som kostnadsfritt upplåts till fristående entreprenör som i sin tur bedrev restaurangverksamheten.

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

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

KR ansåg således att det var en bevisfråga huruvida beloppet kunde anses utgöra ersättning för tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster. Rättsfallet är därför inte jämförbart med förhandsbeskedet från 1993 och kan därför inte heller anses vara motstridigt mot förhandsbeskedet.

Om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag enligt ML ur arbetsgivarens verksamhet. De kostnader som arbetsgivaren har för dessa tillhandahållanden utgör inte förvärv för hans skattepliktiga verksamhet. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag till denne. Bidraget motsvaras inte av en motprestation från entreprenören till arbetsgivaren. Fråga är således inte om någon omsättning. Entreprenören ska inte redovisa någon mervärdesskatt på värdet av subventionen. Arbetsgivaren har inte avdragsrätt för ingående skatt avseende kostnader för lokalen eller inventarierna då kostnaderna inte kan anses som förvärv för arbetsgivarens verksamhet, jfr 8 kap. 3 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

Anställds kost vid tjänsteresor

Det är inte ovanligt att arbetsgivare betalar de faktiska kostnaderna för anställds måltid vid tjänsteresor. Av avsnitt 15.2.8 framgår vad som gäller beträffande arbetsgivarens avdragsrätt för sådana kostnader.

Representation

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell och dylikt). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets primära verksamhet. Om företaget är skattskyldigt för den verksamheten föreligger avdrags- eller återbetalningsrätt för de aktuella förvärven enligt de allmänna reglerna, jfr 8 kap. 9 § ML. Uttagsbeskattning ska inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

33 Marginalbeskattning – Resetjänster

33.1 Allmänt

Resetjänster beskattas genom tillämpning av vinstmarginal-beskattning. Denna teknik bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt i avtalat pris för en vara eller en tjänst.

Sjätte direktivet

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för reseområdet återfinns i 9 b kap. ML som motsvarar artikel 26 i sjätte direktivet.

Resetjänst

Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av marginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar ska enligt 9 b kap. ML vara uppfyllda för att marginalbeskattning ska ske.

Resebyrån ska

1. handla i eget namn (se avsnitt 33.3.1) och
2. som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning (se avsnitt 33.3.2).

Mervärdesskatten beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exkl. mervärdesskatten på marginalen är beskattningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Resenärens pris inkl. marginalskatt	5 000 kr
Avgår: Resebyråns kostnader inkl. mervärdesskatt för inköp av t.ex. transport-, hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster som kommer resenären direkt till godo	4 200 kr
Marginal inkl. marginalskatt	800 kr

Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående skatt begränsas. Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser Skatteverket att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris (se avsnitt 33.4.3).

Skattesatsen är 25 % oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

Marginalbeskattning inom EG

Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EG och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EG gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EG tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EG (se avsnitt 33.6.1).

Näringsidkare med avdragsrätt

Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.8).

33.2 Definitioner m.m.

33.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör.

Med resebyrå eller researrangör bör enligt Skatteverket förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i 9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 33.3.1.

33.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för marginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

Av 9 b kap. 1 § ML framgår att bestämmelserna i kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer. Enligt Skatteverket innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att marginalbeskattning ska kunna ske.

Resetjänstens karaktär

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska enligt lagen om paketresor bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

Resemoment

Såsom nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 33.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, dvs. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).
- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.
- Språkresor

Inte bara turistresor

I EG-domen C-200/04, iSt, ansåg EG-domstolen att en arrangör av språkresor, high school-program och college-

program med utlandsvistelse under tre till tio månader, skulle omfattas av bestämmelserna om marginalbeskattning.

Domstolen konstaterade att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som ska tillämpas på resebyråer och turist-researrangörer också föreligger i de fall då den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. EG-domstolen anförde att en tolkning av artikel 26 i sjätte direktivet enligt vilken bestämmelserna endast skulle tillämpas på aktörer som är resebyråer eller turistresearrangörer i ordens vanliga bemärkelse skulle medföra att likadana tjänster omfattades av olika bestämmelser beroende på den ekonomiska aktörens formella benämning.

EG-domstolen konstaterade även att tjänsterna avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta hade en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset. Dessa tjänster kunde därför inte likställas med rena kring-tjänster.

33.2.3 Resenär

Bestämmelserna om marginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt Skatteverket avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidaresäljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidaresäljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

33.3 Förutsättningar för marginal-beskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning (jfr avsnitt 33.1).

33.3.1 I eget namn

Resenärens avtalspart

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88, s. 351).

Av 9 § lagen (1992:1672) om paketresor framgår bl.a. att arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet. Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EG-direktiv.

Arrangörsansvar

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 33.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidaresäljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt Skatteverkets uppfattning, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.

Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot

betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

Resebyrån uppbär vanligen provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Resebyrås egna researrangemang

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt Skatteverket anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

Resebyrås biljettbeställning

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt Skatteverket vara densamma oberoende av om beställningen avser en enstaka biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer och oberoende av vem som uppbär likviden för resan.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet (jfr avsnitt 33.6.3).

Om reseföretaget i stället övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären och upprättar ett eget resedokument och tillämpar en självständig prissättning, bör reseföretaget enligt Skatteverkets uppfattning anses handla i eget namn. Detta bör enligt Skatteverkets uppfattning gälla även vid försäljning av

s.k. seat only (flygstol) till en resenär, dvs. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Seat only

RR har i dom 2003-06-17, RÅ 2003 ref. 32, ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågeställningen gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en resetjänst enligt 9 b kap. ML, dvs. en omsättning som ska marginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. RR konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den väsentligaste skillnaden ansåg RR vara att det, enligt vad företaget upplyst, var företaget som var kundens motpart när det gällde det ena slaget av biljetter och flygbolaget som var kundens motpart när det gällde det andra slaget av biljetter. RR fann att det innebar att företaget handlade i eget namn i det första fallet och i annans namn i det senare fallet. Företaget skulle således tillämpa marginalmetoden enligt 9 b kap. ML endast i det fall företaget utgjorde kundens motpart.

RR ansåg sig ha stöd av EG-domen C-163/91, Van Ginkel, i vilken – angående rekvisitet att resebyrån ska handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn ska tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Kurs i utlandet

RR ansåg i ett förhandsbesked, RÅ 1997 not. 82, att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören.

RR ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. RR uttalade avslutningsvis: ”Av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster skall beskattas enligt ML:s allmänna regler.”

Eftersom den anlitade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. Skatteverkets uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för marginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde

därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

Direkt till godo

En annan förutsättning för marginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, dvs. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

Förvärv av minst en tjänst

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt Skatteverket anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra näringsidkare ska vara uppfyllt (jfr avsnitt 33.2.2).

Egen transport inkl. färja

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar färjetransporten från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten är en förutsättning för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser Skatteverket att marginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t.ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för marginalbeskattning i regel uppfyllda.

33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster (egenproducerade tjänster), ska däremot

tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop.1994/95:202 s. 64).

Egenproducerad deltjänst

Hur beskattning ska ske av en resa som både består av tjänster som reseföretaget förvärvar från andra näringsidkare och av tjänster som är egenproducerade, framgår varken av ML eller av sjätte direktivet. Denna frågeställning behandlades dock av EG-domstolen i ett förhandsavgörande 1998-10-22 (förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin). Resepaketen bestod dels av hotellvistelse i researrangörens eget hotell i England, dels av busstransporter till hotellet från ett antal orter i andra delar av England. Hotellägaren förvärvade busstransporterna från andra näringsidkare. EG-domstolen ansåg att marginalmetoden endast skulle tillämpas på de inköpta tjänsterna.

ML:s allmänna bestämmelser

Värdet av de egenproducerade deltjänsterna, i det här fallet hotelltjänsterna, skulle därför avskiljas från paketpriset och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Värdering av den egna tjänsten

Domen ger däremot endast delvis besked om hur den egenproducerade deltjänsten ska värderas. Den frågan behandlas dock i en senare EG-dom C-291/03, MyTravel. I det målet utgjordes de egenproducerade deltjänsterna av flygtransporter i researrangörens eget flygbolag. Inkvartering av resenärerna inköptes från andra näringsidkare.

Två metoder

Den centrala frågan i målet var om det kunde tillåtas att researrangören, som hade värderat de egenproducerade flygtransporterna enligt en metod som var baserad på faktiska kostnader (se kantrubrik ”Faktiska kostnader” nedan), i stället avskilde dessa tjänster enligt en marknadsvärdemetod.

EG-domstolen klargjorde att, om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde för den egenproducerade deltjänsten, ska detta värde avskiljas från totalpriset. I sådant fall får researrangören använda metoden som baseras på faktiska kostnader endast om denna metod ger en riktig bild av paketets faktiska struktur, som EG-domstolen uttryckte det.

Marknadsvärdemetoden

Eftersom marknadsvärdemetoden ska användas om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde får denna metod anses utgöra huvudmetod. Marknadsvärdet för t.ex. en flygstol som ingår i ett paketpris för en resa ansågs motsvara det pris som arrangören tar ut vid en separat försäljning av enbart flygstol. Eftersom priserna kan variera i betydande grad förordade EG-

domstolen att ett genomsnittsvärde av researrangörens separat sålda tjänster av motsvarande slag skulle användas.

Faktiska kostnader

Skatteverket tolkar EG-domen så att en egenproducerad deltjänst normalt ska avskiljas från en resas totalpris med utgångspunkt i företagets faktiska kostnader endast om det saknas ett känt marknadsvärde i företaget som kan åsättas den egenproducerade tjänsten. Metoden som utgår från företagets faktiska kostnader innebär att från resans totalpris ska avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t.ex. betala 5 000 kr för en bussresa som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 % av samtliga deltjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 % av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, är relativt komplicerad. Skatteverket bedömer dock att metoden behöver användas endast undantagsvis.

33.4 Beskattningsunderlag

33.4.1 Allmänt

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal. Mervärdesskatten på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget.

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, dvs. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo. Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Dessa ska oberoende av om så är fallet omfattas av marginalbeskattningen.

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för marginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en

hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

Avbeställnings-skydd m.m.

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

Avbokningsavgift

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas på grund av sjukdom, får resenären i allmänhet betala en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa mervärdesskatt på den erhållna avbokningsavgiften.

Reseförsäkring

En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, dvs. att resenären är försäkringstagare.

33.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.3.2).

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exkl. mervärdesskatt. Vid

framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inkl. mervärdesskatt (6 %) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inkl. mervärdesskatt (6 %) till en teater.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris exkl. marginalskatt	1 000 kr
Busskostnad inkl. mervärdesskatt	- 500 kr
Teaterbiljett inkl. mervärdesskatt	- 400 kr
Marginal exkl. marginalskatt	100 kr

Eftersom resenärens pris ovan inte inkluderar marginalskatt utgör den framräknade marginalen 100 kr även beskattningsunderlag.

Marginalskatt (25 % av 100 kr) 25 kr

Det totala priset inkl. mervärdesskatt för resenären blir därför 1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer mervärdesskatt än den framräknade marginalskatten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inkl. mervärdesskatt. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt på inköp som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.5). I resenärens pris ingår därför även en dold mervärdesskatt som reseföretaget har fått kostnadsföra och således ta hänsyn till vid prissättningen.

Provision får ej avräknas

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten (jfr avsnitt 33.3.2). Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

Resebyråns rabatt

I EG-domen C-149/01, First Choice Holidays, gällde frågan om en rabatt som en resebyrå ensidigt lämnar till en resenär ska inräknas i beskattningsunderlaget för researrangören. I ett fall där fullt pris för en semesterresa är 1 000 GBP och resebyrån lämnar resenären en rabatt på 50 GBP, betalar

resenären 950 GBP till arrangören. Resebyrån betalar resterande 50 GBP för att arrangören ska erhålla full betalning. Därutöver ska resebyrån debitera researrangören 100 GBP som motsvarar 10 % provision för förmedlingstjänsten. I praktiken rabatterar således den förmedlande resebyrån resan med en del av den egna provisionen. EG-domstolen hade att ta ställning till om researrangörens ersättning för resan utgjorde 1 000 GBP eller om ersättningen begränsades till det belopp, 950 GBP, som resenären betalade. EG-domstolen anförde att det ska finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls och att en sådan koppling även ska finnas då en del av vederlaget erhålls från tredje part, i detta fall 50 GBP från resebyrån. EG-domstolen menade att resans pris var 1 000 GBP och inbetalningen av de 50 GBP från resebyrån till arrangören var ett villkor för att tjänsten skulle tillhandahållas. Även resebyråns provision beräknades på det totala katalogpriset för resan. Beloppet, 50 GBP, som betalades av resebyrån ansågs av EG-domstolen ha en sådan direkt koppling till den tjänst som tillhandahölls resenären att det skulle hänföras till vederlag för resan.

Egen transport till utlandet

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inkl. mervärdesskatt. I sitt eget underlag har arrangören beräknat priset för transporten till 3 000 kr och priset för övernattningar med frukost till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

SKATTEBERÄKNING

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inkl. mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inkl. mervärdesskatt	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar mervärdesskatt enligt skattesatsen 25 %, utgör beskattningsunderlaget 80 % av 400 kr, dvs. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr) 80 kr

Eftersom marginalskatten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginalskatten enklare bestämmas till 20 % av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade deltjänsten, som utgör en person-transporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med mervärdesskatt.

Egen transport inom landet

Exempel 3

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa mervärdesskatt för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr ingår mervärdes-skatt som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inkl. mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inkl. mervärdesskatt	- 2 600 kr
Marginal inkl. mervärdesskatt	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginalskatten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, dvs. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar mervärdesskatt. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 6 %, blir mervärdesskatten för den egna transporttjänsten 5,66 % av 3 000 kr, dvs. 170 kr.

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

Mervärdesskatt enligt marginalmetoden	80 kr
Mervärdesskatt enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	250 kr

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa mervärdesskatten utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon (se avsnitt 33.4.4).

33.4.3 Schablonmarginal

Schablonmarginal 13 %

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (jfr avsnitt 33.1). Ett reseföretag bör därför, enligt Skatteverket, vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 % av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang.

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. mervärdesskatt	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr)	650 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 %.

Marginalskatt (20 % av 650 kr)	130 kr

Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 % av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 % (vid en skattesats av 25 %) av marginalen, kan man ta en genväg. Då används

procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris inkl. mervärdesskatt	5 000 kr
Marginalskatt (2,6 % av 5 000 kr)	130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen 2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska inkludera även marginalskatten.

Exempel 1 b

Resans pris exkl. mervärdesskatt	4 870 kr
Marginalskatt (2,67 % av 4 870 kr)	130 kr

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 % av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deltjänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deltjänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Egen transport inom landet

Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens marknadsvärde kan bestämmas till 3 000 kr. Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr

Marginalskatten utgör 20 % av marginalen, eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen är 25 %.

Marginalskatt (20 % av 260 kr) 52 kr

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:s ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inkl. mervärdesskatt för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten. Den är omsatt inom landet. Mervärdesskatten utgör 5,66 % av beloppet eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 %.

Mervärdesskatt (5,66 % av 3 000 kr) 170 kr

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

Mervärdesskatt enligt marginalmetoden	52 kr
Mervärdesskatt enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	222 kr

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa mervärdesskatt med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt Skatteverket, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 %) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.

33.4.4 Preliminär faktisk marginal

Faktisk marginal okänd

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär faktisk marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 % av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Rese-

företaget bör sedan justera den utgående skatten med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade mervärdesskatten på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

33.5.1 Allmänt

Begränsad avdragsrätt

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående skatt på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo, vilket framgår av 9 b kap. 3 § ML. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående skatt på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.2 Avdragsrätt

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 33.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, dvs. marginalen. Dessa kostnader inkl. mervärdesskatt avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående skatt. Avdragsförbud gäller således.

Avdragsrätt för egna tjänster

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.3.3). Det medför att även avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Avdragsrätt för driftkostnader m.m.

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokalkostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–4 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagares verksamhet utomlands. I 9 b kap. 3 § ML finns en inskränkning i denna återbetalningsrätt när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster. Ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EG-länder.

33.6 Omsättningsland

33.6.1 Allmänt

Sätet för den ekonomiska verksamheten

Av 9 b kap. 4 § ML framgår att omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Det innebär att omsättning av resetjänster ska anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel, jfr EG-dom C-260/95, DFDS. Inställningen torde vara att det inte ska vara möjligt för en researrangör att bli gynnsammare beskattad i en annan stat än den där verksamheten i realiteten bedrivs.

Marginalbeskattning inom EG

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EG ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EG, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EG anses omsatt utomlands (se 9 b kap. 4 § 2 st. ML).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EG i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inkl. mervärdesskatt. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr)	1 800 kr
Den del av vinstmarginalen som ska beskattas, dvs. tillhandahållandet inom EG (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr

Den del av resetjänsten som avser Oslo (dvs. utanför EG) är undantagen från beskattning.

Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, dvs.	800 kr
Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr

Schablonmarginal

Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, dvs. till 13 % av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänför sig till EG-land och tredje land. Kostnaden för t.ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom respektive utanför EG.

Egenproducerad deltjänst

Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EG och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EG.

Exempel 2

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge, dvs. utanför EG. I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EG och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte marginalbeskattas. Marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom det är fråga om en persontransport och denna sker direkt till och från utlandet, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med mervärdesskatt.

33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EG:s mervärdesskattekommitté har tagit upp en fråga om beskattningsland för utlandsflygningar. Majoriteten ansåg att, om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredje land bör således hela marginalen undantas från beskattning.

EG:s mervärdesskattekommitté har även tagit upp en fråga om beskattningsland för kryssningar och kommit fram till följande ställningstagande

Enbart EG-hamnar

– Om kryssningen utförs enbart mellan EG-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyrån har sitt fasta etableringsställe.

Till hamn i tredje land

– Om fartyget vid kryssningen lämnar en EG-hamn för en hamn i tredje land, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning.

Hamnbesök både i tredje land och EG

– Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EG, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EG undantas från marginalbeskattning.

Valfrihet

Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid inte att ställningstagandet i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som framgår av artikel 26.3 i sjätte

direktivet som motsvaras av 9 b kap. 4 § 2 st. ML (jfr avsnitt 33.6.1).

Anslutnings-transporter

RR fastställde, RÅ 2001 not. 66, SRN:s förhandsbesked att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet skulle tillämpa marginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredje land. Därigenom var själva kryssningsdelen av resetjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands.

33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, dvs. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att en researrangör uppdrar åt en resebyrå att sälja resetjänster ur det egna resesortimentet. Researrangörens roll som säljare i eget namn förändras inte av detta. Resebyrån säljer således inte resetjänsterna i eget namn, utan förmedlar dessa för annans räkning. För förmedlingstjänsterna får resebyrån en provision.

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. Resebyråns uppdrag gentemot en resenär avser då närmast att utföra bokningstjänster, medan t.ex. hotellet eller transportföretaget ansvarar för tillhandahållandet av de beställda tjänsterna. För förmedlingstjänsterna får resebyrån ofta en provision. En resebyrå bör, enligt Skatteverkets uppfattning, i fråga om dessa transaktioner inte anses förmedla i eget namn. Det bör gälla oavsett om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning.

RSV har i en skrivelse 2001-06-11, dnr 4866-01/100, redogjort för mervärdesbeskattning av resebyråers förmedlingstjänster.

Förmedling av resetjänst

En resebyrå som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får bedöma skatteplikten för den förmedlingsprovision som uppbärs från researrangören enligt ML:s allmänna bestämmelser (jfr avsnitt 33.3.1). Omsättningen av förmedlingstjänsten är inte undantagen från skatteplikt.

Resetjänsten som sådan är omsatt inom landet om den tillhandahålls inom EG och den som omsätter resetjänsten är

etablerad i Sverige. Det framgår av 9 b kap. 4 § och 5 kap. 8 § ML. Även förmedling av en sådan resetjänst är omsatt inom landet. Om förmedlingstjänsten avser motsvarande resetjänst som tillhandahålls inom EG men av någon som är etablerad i ett annat EG-land, är förmedlingstjänsten, liksom den förmedlade resetjänsten, omsatt utomlands. Även förmedling av en resetjänst som är tillhandahållen utanför EG, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

Förmedling av t.ex. person-transport

Om en resebyrå inte förmedlar en resetjänst utan t.ex. enbart en hotelltjänst eller en persontransporttjänst, är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 4 § respektive 5 § ML under förutsättning att hotelltjänsten eller transporttjänsten är omsatt utomlands.

När det gäller förmedling av tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. ML, t.ex. teaterföreställningar konserter och idrottsevenemang och förmedling av tjänster som inte är särskilt uppräknade i 5 kap. ML, t.ex. förmedling av serveringstjänster och förmedling av tjänster som avser uthyrning av transportmedel gäller följande.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige om den tjänst som förmedlas är omsatt i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopar ett registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EG-land, 5 kap. 7 a § 1 p. ML. Om förmedlingen avser en motsvarande tjänst som är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten åberopar svenskt registreringsnummer till mervärdesskatt, är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige, 5 kap. 7 a § 2 p. ML.

Förmedling av tjänster som är omsatta utanför EG, anses alltid som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

Bokningsavgift m.m.

Det förekommer även att resenären får betala en avgift, t.ex. en bokningsavgift, i samband med att en resebyrå ska boka ett hotellrum eller beställa en flygbiljett. Även en sådan ersättning som en resenär betalar får anses utgöra ersättning för en förmedlingstjänst. I tjänsten kan ingå ett mindre administrativt och rådgivande inslag, vilket inte förtar tjänstens karaktär av en förmedlingstjänst.

Reseservice-tjänster

Det är numera vanligt att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservice-tjänster. Dessa kan bestå av att ta fram statistik över resandet och resekostnaderna i företaget, bevaka bokningar, rabatter m.m. och att tillhandahålla system för att upprätta reseräkningar.

Reseservicetjänster som således inte utgör förmedlingstjänster bör enligt Skatteverkets uppfattning hänföras till sådana konsulttjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Det innebär att tjänsterna enligt 5 kap. 8 § ML ska beläggas med svensk mervärdesskatt om de tillhandahålls någon inom landet eller åt någon i ett annat EG-land som inte är näringsidkare. Om någon uppdelning av ersättningen för tjänsterna på förmedlings- eller bokningstjänster och andra tjänster inte görs, och ett totalpris tas ut för reseservicetjänsten, bör hela tjänsten anses som en sådan konsulttjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

33.7 Skattesats

Den generella skattesatsen, 25 %, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

33.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet

Om mervärdesskatt ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa mervärdesskatten eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet enligt 9 b kap. 5 § ML. Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte mervärdesskatten framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att mervärdesskatten redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt.

Hänvisning

Om marginalmetoden har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild notering på fakturan enligt 11 kap. 8 § 13 p. ML. Det ska ske genom en hänvisning till

a. bestämmelserna i 9 b kap. ML,

b. artikel 26 i sjätte direktivet, eller

c. en annan uppgift som klargör att marginalmetoden har tillämpats.

Näringsidkare med avdragsrätt

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får reseföretaget enligt 9 b kap. 6 § ML tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och serveringstjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om skatteplikt, omsättningsland och skattesats.

Detta har även SRN ansett i förhandsbesked 2000-03-07. Ett bolag arrangerade i eget namn konferenser åt företag. Konferenserna bestod av totalpaket omfattande resa, kost och logi samt de övriga aktiviteter som kunden önskade. Bolaget hade för avsikt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML, eftersom kunderna var näringsidkare vars verksamhet medförde rätt till avdrag för ingående skatt. Av förenklingsskäl ansåg bolaget att bestämning av omsättningsland för konferensarrangemanget skulle ske med utgångspunkt i en huvudsaklighetsbedömning. SRN ansåg dock att det var fråga om från varandra klart åtskilda prestationer, varför de aktuella tjänsterna skulle bedömas var för sig enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Undersökningsplikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör inte ställas alltför höga krav. Det får enligt Skatteverket anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer för mervärdesskatt finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Faktura från resebyrå

Vid biljettbokning vid en resebyrå är det vanligt att en tjänst som avser t.ex. personbefordran förmedlas i flera led och att den faktura som resenären får, upprättas i det sista ledet.

Om resenären är skattskyldig till mervärdesskatt, behöver denne en faktura för sin mervärdesskatteredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt. I vissa fall, t.ex. när ersättning för en förmedlad tjänst faktureras tillsammans med provision avseende förmedlingen, kan på en och samma faktura tas upp debiteringar från flera leverantörer. I sådana fall bör av fakturan framgå registreringsnummer till mervärdesskatt för varje leverantör. Om t.ex. registreringsnumret för den som ska utföra en förmedlad tjänst, av administrativa skäl inte kan anges på fakturan, bör godtas att på handlingen i stället anges någon annan uppgift varigenom den som omsätter tjänsten enkelt och säkert kan identifieras.

34 Marginalbeskattning– Begagnade varor m.m.

34.1 Allmänt

Vid handel med begagnade varor m.m. kan en särskild form av mervärdesbeskattning tillämpas i vissa fall. Denna bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från avtalat försäljningspris för en vara eller en tjänst.

Sjätte direktivet

Reglerna för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter baseras på de bestämmelser i artikel 26a i sjätte direktivet som infördes genom rådets direktiv 94/5/EG. Syftet med bestämmelserna är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EG.

9 a kap. ML

Beskattningen grundas på återförsäljarens vinstmarginal i stället för, som vid beskattning enligt allmänna bestämmelser på enbart försäljningspriset. Vinstmarginalbeskattning, VMB, bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper vissa begagnade varor m.m. (se avsnitt 34.2.3) från någon som inte har haft avdragsrätt för ingående skatt vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående skatt på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som kan anses hänförlig till denna marginal.

Avdragsrätt

Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående skatt och han får i sin faktura till köparen inte öppet redovisa den mervärdesskatt som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Köparen har ingen avdragsrätt för mervärdesskatt som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för debiterad ingående skatt beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för ingående skatt avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

Import och export

Import och export av varor ryms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EG berörs. I 9 a kap. 2 § ML finns dock särskilda bestämmelser i fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 34.5.

VMB är frivilligt

Tillämpningen av VMB är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare enligt 9 a kap. 3 § ML alltid har möjligheten att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML. Det är således möjligt att vid försäljning av en vara redovisa mervärdesskatt för hela försäljningsbeloppet och att debitera skatten öppet enligt allmänna principer även om tillämpning av VMB enligt 9 a kap. 1 § ML är möjlig.

Ett skäl till att inte använda VMB kan vara då köparen har avdragsrätt för ingående skatt vid förvärvet, se följande exempel.

Exempel

En bilhandlare köper in en begagnad bil för 40 000 kr och säljer den för 50 000 kr enligt VMB. Utgående skatt redovisas med 2 000 kr och vinsten exklusive mervärdesskatt blir således 8 000 kr. Om i stället allmänna regler tillämpas blir försäljningspriset 60 000 kr om bilhandlaren vill ha samma vinstmarginal, 8 000 kr ([40 000 kr + 8 000 kr] + 25 % mervärdesskatt = 60 000 kr). För köparen blir det en avdragsgill mervärdesskatt med 12 000 kr och en kostnad på 48 000 kr i stället för en kostnad på 50 000 kr som blev fallet vid VMB.

Särskilja i bokföringen

Den som redovisar mervärdesskatt både enligt VMB och enligt de allmänna bestämmelserna är enligt 9 a kap. 15 § ML skyldig att i sina räkenskaper särskilja de olika transaktionerna.

34.2 Grundförutsättningar för VMB

Bestämmelserna i 9 a kap. ML bygger på följande kriterier.

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).
2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).
3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4–7 §§ ML (varukriteriet).

Samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda för att VMB ska få tillämpas. Emellertid kan en skattskyldig återförsäljare enligt bestämmelserna i 9 a kap. 2 § ML begära att få tillämpa VMB beträffande konstverk, samlarföremål och antikviteter som han importerat samt beträffande konstverk som han förvärvat från en skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, trots att sådana transaktioner normalt ligger utanför VMB:s tillämpningsområde.

34.2.1 Förvärvskriteriet

Tillämpnings-område

Bestämmelserna om VMB får enligt 9 a kap. 1 § ML tillämpas vid en återförsäljares omsättning av angivna varor förutsatt att de levererats till honom inom EG av

- någon annan än en näringsidkare,
- en näringsidkare i Sverige eller inom EG i övrigt som tillämpat VMB,
- en näringsidkare vars omsättning undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,
- en näringsidkare som undantagits från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML, eller
- en näringsidkare i ett annat EG-land vars omsättning inte medfört redovisningsskyldighet i det landet om den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos säljaren.

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört mervärdesskattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Så kan vara fallet om t.ex. ett bilhandelsföretag från ett annat bilhandelsföretag inom EG förvärvat en begagnad personbil med skattedebitering enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Jämför dock med vad som sägs vid 34.5 angående handel med konstverk m.m. Se även vad som sägs i avsnitt 34.6 angående VMB vid förvärv av varor från andra EG-länder som medför förvärvsbeskattning hos köparen (skattepliktiga GIF).

34.2.2 Återförsäljarkriteriet

Skattskyldig återförsäljare

Med skattskyldig återförsäljare förstås enligt 9 a kap. 8 § ML en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Syftet med förvärvet

Av avgörande betydelse vid bedömningen av frågan huruvida den skattskyldige är återförsäljare eller inte, är hans syfte med förvärvet av varorna. En sådan bedömning måste därför göras för varje affärshändelse. Som huvudregel får anses gälla att varor som förvärvas för att användas i en verksamhet, t.ex. inventarier, inte omfattas av bestämmelserna om VMB. Syftet med förvärvet av en vara bör i allmänhet kunna anses styrkt utifrån hur förvärvet bokförts, t.ex. som varuinköp eller mot inventariekonto.

Normalt varusortiment

För varor som normalt ingår i en återförsäljares varusortiment bör, även om förvärvet av varan bokförts som t.ex. ett inventarieinköp, den därpå följande försäljningen få beskattas i enlighet med bestämmelserna om VMB om övriga förutsättningar härför är uppfyllda. Den omständigheten att ett varuinköp avseende en vara som normalt ingår i återförsäljarens varusortiment, bokförts som inventarieinköp eller att varan temporärt använts som inventarium, bör inte medföra att skattefrihet, med stöd av 3 kap. 24 § ML, föreligger för den efterföljande försäljningen.

Som exempel på en sådan situation kan nämnas det fall att ett bilhandelsföretag förvärvar en personbil från en privatperson och bokför detta som ett varuinköp. Personbilen används en tid i uthyrningsverksamhet (inventarium) och säljs därefter. Bilhandelsföretaget bör ha rätt att tillämpa VMB vid försäljningen. Om företaget i stället väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML innebär detta att mervärdesskatt beräknad på hela försäljningspriset ska redovisas.

Del av leasingstock

EG-domstolen har i målet C-280/04, Jyske Finans, ansett att företag som inom ramen för sin sedvanliga verksamhet vidaresäljer fordon som har köpts begagnade för att användas i företagets leasingverksamhet och som i första hand anskaffats för att leasas ut och endast i andra hand för att återförsäljas, kan anses utgöra en ”skattskyldig återförsäljare” i den mening som avses i artikel 26a A e i sjätte direktivet. Förvärven måste ha skett från personer utan avdragsrätt, t.ex. privatpersoner.

Kommissionär

Som skattskyldig återförsäljare anses också den som handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning, dvs. den som är kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML). En auktionsförrättare som i eget namn säljer varor på uppdrag av en återförsäljare jämställs således med en skattskyldig återförsäljare. I ett sådant fall anses två omsättningar ha skett, en från huvud-

mannen till förmedlaren och en från förmedlaren till slutkund och varje led bedöms för sig. En kommissionär kan därför tillämpa VMB när han säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter under förutsättning att uppdragsgivaren har tillämpat VMB vid egen försäljning av varorna eller förvärvskriteriet i övrigt är uppfyllt, se avsnitt 34.2.1.

34.2.3 Varukriteriet

Begagnade varor

Med begagnade varor avses enligt 9 a kap. 4 § ML varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Härigenom utesluts varor som bär, svamp och oanvända slöjdalster. För att betraktas som begagnad måste varan ha varit begagnad vid såväl återförsäljarens förvärv som vid försäljningen. Åtgärder varigenom varan försätts i sedvanligt försäljningsskick, t.ex. reparation, rengöring eller restaurering påverkar inte varans status som begagnad eller inte.

Ny funktion

Om varan tillförts en ändrad funktion, dvs. har gjorts om till en annan vara, är den inte längre att anse som begagnad. Som exempel på en sådan situation kan nämnas förfarandet med skrotade fordon som pressas ihop och säljs som metallskrot. Delar från en begagnad vara som demonteras bör dock fortfarande anses som begagnade, förutsatt att delen behåller sin ursprungliga funktion.

KR i Sundsvall har i dom 2005-08-11, mål nr 707−708-05 ansett att ett begagnat motorcykelchassi som kompletterats med motor, växellåda och framhjul m.m. så att en funktionsduglig motorcykel tillskapats ej är att betrakta som en begagnad vara. KR fann att de ingrepp motorcykelchassit varit föremål för utgjorde så ingripande kompletteringar att den färdiga motorcykeln inte kunde betraktas som en begagnad vara vid omsättningen. Därmed kunde inte VMB tillämpas.

Djur

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. RSV har i promemorian ”Mervärdesskatt på omsättning av begagnade varor m.m.”, utfärdad 1995-10-31, dnr 7858-95/900, gjort bedömningen att ett djur bör anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprunglige ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas tidigast när den andre ägaren, dvs. återförsäljaren, säljer djuret vidare.

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 not. 196, bedömdes frågan om i vad mån en otränad unghäst, som förvärvades från uppfödaren och därefter tränades till ridhäst, var att betrakta

som en begagnad vara vid tidpunkten för vidareförsäljningen. SRN ansåg att bestämmelserna om VMB inte var tillämpliga eftersom förvärvet hade skett från en producent (uppfödaren). I sin motivering angav SRN att då mervärdesskatt inte hade utgått vid uppfödarens förvärv av hästen så hade inte heller någon dubbelbeskattning uppkommit. Mot bakgrund av bl.a. syftet med bestämmelserna om VMB kunde hästen därför inte anses utgöra en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § ML. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

RR har i dom 2004-06-21, RÅ 2004 ref. 45, ändrat SRN:s förhandsbesked från 2001-11-12 och fastställt att ett djur är att betrakta som en begagnad vara enligt 9 a kap. 4 § ML om en skattskyldig återförsäljare förvärvat det från en privatperson (annan än uppfödaren) även om djuret innan återförsäljarens vidareförsäljning underkastats träning för viss specifik användning, exempelvis som ridhäst. Som bakgrund till domen finns EG-domstolens dom C-320/02, Stenholmen.

Undantag

Från definitionen av begagnade varor undantas enligt 9 a kap. 4 § ML

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

Guld, silver, platina

Genom lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2003 har ändring av definitionen begagnad vara skett såvitt avser varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina. Varor av detta slag utgör som nämnts inte begagnade varor enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Bestämmelsen innebär att obearbetat eller i huvudsak obearbetat material av ädelmetaller inte ska omfattas av definitionen begagnade varor. Däremot ska varor som framställts av ädla metaller omfattas av definitionen, exempelvis smycken. Av författningskommentaren till prop. 2002/03:5 som föregick lagändringen bör med obearbetat eller i huvudsak obearbetat material förstås ädelmetaller som inte bearbetats eller bearbetats i så ringa

omfattning att de inte är attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetade ädla metaller.

Den tidigare definitionen avseende ädelmetaller av aktuellt slag hade en koppling till metallvärdet vid återförsäljarens inköp. Genom lagändringen påverkas numera bedömningen av huruvida varan definitionsvis är begagnad eller ej inte av metallmarknadens fluktuationer.

Konstverk

Med konstverk förstås enligt 9 a kap. 5 § ML

- tavlor och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nr 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tull-taxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
- skulpturer enligt KN-nr 9703 00 00 och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
- handvävda tapisserier och väggbonader enligt KN-nr 5805 00 00 respektive 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Se avsnitt 34.5 om konstverk.

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV ansåg därvid att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

Samlarföremål

Med samlarföremål förstås enligt 9 a kap. 6 § ML

- frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nr 9704 00 00, och
- samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nr 9705 00 00.

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

Antikviteter

Med antikviteter förstås enligt 9 a kap. 7 § ML varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Varor som inte är konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt ovanstående definitioner kan trots det omfattas av bestämmelserna om VMB genom att de är sådana begagnade varor som avses i 9 a kap. 4 § ML.

34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

Beskattningsunderlaget kan beräknas antingen enligt bestämmelserna för normal VMB eller enligt bestämmelserna för förenklad VMB, som får tillämpas i vissa fall om normal VMB inte kan användas.

34.3.1 Normal VMB

Normal VMB

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 9 a kap. 9 § ML av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen. Vinstmarginalen utgörs vid normal VMB av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. I inköpspriset ska inräknas alla kostnadselement för inköpet utom eventuell ränta. Dock inräknas endast ersättning som erlagts till leverantören och således inte vad som erlagts till fristående fraktförare m.fl. På motsvarande sätt bestäms försäljningspriset. Kostnader för att t.ex. reparera en vara får inte inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget utgör 80 % av vinstmarginalen vid en skattesats på 25 %. Normal VMB innebär att marginalen och därmed beskattningen ska ske för varje enskild såld vara för sig.

Förlust

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer följaktligen ingen vinstmarginal. Försäljningen föranleder i ett sådant fall ingen beskattning. Den förlust som uppkommer får enligt 9 a kap. 10 § ML inte räknas av mot vinst vid annan försäljning.

34.3.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB

För vissa affärshändelser föreskrivs i 9 a kap. 11–12 §§ ML ett särskilt förfarande, s.k. förenklad VMB, för beräkning av beskattningsunderlaget. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen exklusive mervärdesskatt

för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsinkomster minskade med periodens sammanlagda inköpsutgifter för varor av här aktuellt slag.

Förenklad VMB får bara användas för situationer där det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara. Som exempel kan nämnas frimärkshandeln där varorna ofta köps i hela samlingar medan försäljningen kan ske styckevis och antikhandeln där dödsbon köps in och däri ingående varor sedan säljs var för sig utan att den enskilda varans inköpspris är känt. Även den omvända situationen kan grunda rätt till användning av förenklad VMB, dvs. när varor köps in styckevis men säljs som ett parti utan att den enskilda varans försäljningspris är känt.

Motorfordon – ej förenklad VMB

Beträffande motorfordon får förenklad VMB tillämpas bara om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Olika skattesatser

Om förenklad VMB omfattar varor som ska beskattas med olika skattesatser så måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje tillämplig skattesats. Det innebär att en skattskyldig återförsäljare för varje redovisningsperiod måste veta vilka belopp som försäljning och inköp uppgår till per skattesats.

Fördelning kan dock vid behov ske efter skälig grund. Enligt prop. 2001/02:45, s. 51 kan en skälighetsbedömning bli aktuell t.ex. vid fördelning av inköpspriset per skattesats vid förvärv av ett helt dödsbo. Det kan även uppkomma situationer då både inköps- och försäljningspris måste fördelas efter skälig grund.

Fördelning av beskattningsunderlaget på olika skattesatser kan t.ex. bli aktuellt då en skattskyldig återförsäljare förutom begagnade varor som beskattas enligt skattesatsen 25 % även tillhandahåller begagnade böcker och tidskrifter som sedan den 1 januari 2002 beskattas enligt skattesatsen 6 %.

Se vidare avsnitt 14 beträffande skattesatser.

Förlust

Vid förenklad VMB får kvittning ske mellan förlust vid försäljning av vissa varor och vinst vid försäljning av andra varor. Om värdet av en viss redovisningsperiods inköp överstiger värdet av försäljningar för samma period får det underskott som därmed uppkommer läggas till inköpen under en efterföljande period.

Underskott får dock endast avräknas mot överskott av försäljning av varor som beskattas enligt samma skattesats. Underskott får inte avräknas mot överskott avseende försäljning av varor som beskattas enligt normal VMB utan endast inom det förenklade systemet.

Exempel

Ett företag har en positiv vinstmarginal på + 10 000 kr för varor som ska beskattas med 25 % och en negativ vinstmarginal (underskott) på – 5 000 kr för varor som ska beskattas med 6 %. Underskottet kan inte avräknas mot redovisningsperiodens positiva vinstmarginal utan ska i stället läggas till följande månads inköp enligt skattesatsen 6 %.

34.3.3 Kombinationer

Av 9 a kap. 3 och 11 §§ ML framgår att möjlighet finns att kombinera olika metoder. En skattskyldig återförsäljare får alltid tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML utan hinder av bestämmelserna om VMB.

Huvudsaklig del - förenklad VMB

Om inköpen och försäljningen till huvudsaklig del under en viss redovisningsperiod medger att förenklad VMB används får återförsäljaren använda denna förenklade metod även avseende omsättning för vilken normal VMB annars skulle användas. Med huvudsaklig del förstås minst 75 %. För att genomgående få tillämpa förenklad VMB måste alltså minst 75 % av inköpen eller 75 % av försäljningen under redovisningsperioden ske på sådant sätt att vinstmarginalen för de enskilda varorna var för sig inte kan fastställas. Bedömningen sker varje redovisningsperiod för sig, varför rätten att tillämpa förenklad VMB inte automatiskt överförs till exempelvis perioden februari av det skälet att 75 % gränsen överskridits för perioden januari.

Det torde inte vara ovanligt att en skattskyldig återförsäljare använder alla tre metoderna, dvs. allmänna bestämmelser, normal VMB samt förenklad VMB.

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser belyses i följande exempel.

Korrigering av inköpskostnad

En återförsäljare som får tillämpa förenklad VMB hade under period 1 en total inköpssumma på 485 000 kr. Summan räknades av från periodens försäljning vid beräkning av vinstmarginalen. Under period 4 samma år säljer han till en annan

skattskyldig återförsäljare en av varorna som förvärvades under period 1. Vid försäljningen vill han tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Härigenom skapas en avdragsrätt för ingående skatt hos köparen. Eftersom detta strider mot principerna för VMB måste återförsäljaren därför göra en korrigering av den sammanlagda inköpssumman för period 1. Korrigeringen kan av praktiska skäl göras under en senare period, dock inte senare än den period när varuförsäljningen ska redovisas.

Korrigering av inköpskostnaden blir aktuell också i situationer där varan exporteras till en plats utanför EG förutsatt att förenklad VMB använts vid inköpet.

De möjligheter till kombinationer som finns innebär således att en vara som vid inköpstillfället hanterats enligt förenklad VMB, senare kan avyttras och hanteras enligt de allmänna bestämmelserna, men först måste en korrigering ske av inköpskostnaden.

I sakens natur ligger vid tillämpning av förenklad VMB normalt att det är svårt eller omöjligt att exakt räkna ut inköpskostnaden för den enskilda varan och därmed korrigeringsbeloppet för den vara som sålts enligt allmänna bestämmelser. Uppdelning av inköpskostnaden får då ske efter skälig grund, möjligen med hänsyn till normalt pålägg avseende den aktuella varutypen.

Exempel

En bilskrot köper under period 1 in en krockskadad bil för 10 000 kr. Eftersom syftet är att efter skrotning sälja delar från bilen får inköpsvärdet för förenklad VMB tillföras 10 000 kr för inköpsperioden. Två månader efter inköpet, dvs. under period 3, säljer bilskroten motorn från bilen för 5 000 kr till en bilverkstad. Eftersom bilverkstaden har avdragsrätt för ingående skatt överenskommer parterna att VMB ska frångås och bilskroten väljer att tillämpa allmänna bestämmelser vid försäljningen av motorn med mervärdesskattedebitering i fakturan. Bilskroten har normalt ett pålägg om 100 % vid försäljningen av begagnade bilmotorer och minskar därför förenklad VMB:s sammanlagda inköpsvärde för period 3 med (5 000 / 2 =) 2 500 kr.

34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

VMB är tillämpligt vid omsättning av begagnade varor, dvs. varor som varit i bruk. Se även avsnitt 34.6 när det gäller EG-handel, samt avsnitt 24 om bilar, bussar och motorcyklar.

Förenklad VMB ej tillåten

Som framgår av avsnitt 34.3.2 får förenklad VMB tillämpas vid omsättning av motorfordon endast om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Nya transport-medel

Fordon som varit i bruk i så ringa omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses vara nya transportmedel kan, vid omsättning inom landet, omfattas av bestämmelserna om VMB. En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km är således en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Enligt 9 a kap. 19 § ML är bestämmelserna om VMB dock inte tillämpliga då ett nytt transportmedel omsätts till annat EG-land. Sådan omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 10.4.2.2. Se även nedan samt avsnitt 34.6 angående tillämpningen av VMB vid handel med andra EG-länder.

Bevisbörda

Skatteverket har i skrivelse 2005-02-02, dnr 130 753322-04/111, givit sin syn på VMB och utländska begagnade bilar och motorcyklar. Skrivelsen ersätter RSV:s skrivelse 2002-12-19, dnr 10650-02/120. Av Skatteverkets skrivelse framgår vilken undersökning verket anser att en skattskyldig återförsäljare bör göra, bl.a. i fråga om leverantörens rätt att tillämpa VMB, innan denna metod tillämpas av honom själv vid omsättning i Sverige av begagnade bilar och motorcyklar.

Bevisbörda - inköp från annat EG-land

Enligt Skatteverkets skrivelse ska, när det gäller bilar som köps in från bilhandlare i annat EG-land, den svenske återförsäljaren kunna styrka att VMB får tillämpas av honom och därmed även att VMB tillämpats och kunnat tillämpas av leverantören. Genom att ta del av uppgifterna i bilens utländska registreringsbevis kan en återförsäljare ta reda på vem som tidigare varit innehavare av fordonet i leverantörslandet. Om det visar sig att det endast har varit företag som innehaft bilen kan normalt inte VMB tillämpas av den utländske bilhandlaren. Om den utländske leverantören i sin faktura till den svenske återförsäljaren trots detta uppgett att VMB tillämpats har inte den svenske återförsäljaren styrkt sin rätt att tillämpa VMB om inte ytterligare bevisning företes. En kontroll av leverantörens inköpsfaktura med avseende på för

VMB bedömningen relevanta uppgifter är en sådan ytterligare undersökning som är nödvändig att göra för att säkerställa att leverantören har köpt bilen på ett sådant sätt att leverantören har haft rätt att tillämpa VMB. Vad som ska visas av den svenske återförsäljaren är att den utländske leverantören tillämpat VMB och också haft rätt därtill genom att förvärvet verkligen skett från annan än en näringsidkare med avdragsrätt. Naturligtvis kan leverantören dölja inköpspriset i sitt underlag innan det uppvisas för köparen.

Vid inköp från en säljare i ett annat EG-land som inte agerar som bilhandlare och som inte fakturerar enligt VMB-bestämmelserna förutsätter tillämpning av VMB för den svenske återförsäljaren att leverantören inte är näringsidkare med avdragsrätt. Om den begagnade bilens sista innehavare enligt registreringsbeviset inte är samma person som bilen köps ifrån, bör leverantörens egenskap av privatperson ifrågasättas då han uppenbarligen inte innehaft bilen i egenskap av privatperson utan snarare anskaffat den för vidareförsäljning.

Ett fall där VMB kan vara tillämpligt, trots att enda innehavare enligt det utländska registreringsbeviset varit ett företag, är om fordonet varit föremål för s.k. privatleasing och privatpersonen (leasetagaren) efter leasingperiodens utgång köper bilen från leasingbolaget (innehavaren enligt registreringsbeviset) och sedan säljer den vidare till en bilhandlare. Det måste dock kunna dokumenteras att den utländske handlaren (leverantören) har köpt bilen från den privatperson som privat leasat bilen och att privatpersonen köpt bilen från leasingbolaget för att en svensk återförsäljare ska kunna använda VMB. Dokumentationen ska kunna återfinnas hos återförsäljaren.

Om en skattskyldig återförsäljare är osäker på om VMB kan tillämpas bör mervärdesskatt redovisas enligt ML:s allmänna bestämmelser. Transaktionen kan redovisas enligt VMB-reglerna om kreditfaktura och ny faktura utfärdas. Detta kan ske när återförsäljaren från sin leverantör erhållit underlag som visar att VMB har tillämpats och rätt därtill förelegat.

Undersöknings-plikt

KR i Jönköping har i dom 2005-05-30, mål nr 1604-04, 1605-04, 1606-04 och 1607-04, rörande ett större antal bilar, ansett att VMB varit tillämpligt avseende två bilar, trots att samtliga tidigare innehavare enligt de utländska registreringsbevisen varit företag. Domen har överklagats.

KR i Göteborg har i dom 2005-10-18, mål nr 890–892-04, funnit att VMB inte var tillämpligt avseende återförsäljningen

av bilar som införts från Tyskland trots att den svenske bilhandlaren i samtliga fall hade fakturor i sin bokföring som hänvisade till VMB. Enligt LR hade bilarna tidigare ägts av tyska näringsidkare, varför VMB inte i något aktuellt fall kunnat tillämpas. KR uttalar att som näringsidkare har den svenske handlaren haft att försäkra sig om att den undantagsreglering som VMB utgör varit tillämplig på de fordon han fört in. KR fastställde härvid LR:s dom som delar Skatteverkets synsätt i fråga om undersökningsplikt och VMB, bl.a. med hänvisning till EG-domstolens domar C-342/87, Genius Holding, och C-454/98, Schmeink & Cofreth. KR-domen har överklagats.

Bevisbörda - inköp i Sverige

Vid inköp från andra skattskyldiga återförsäljare i Sverige krävs också att leverantörsfakturan innehåller hänvisning till VMB för att den skattskyldige återförsäljaren i sin tur ska kunna tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen. Även i dessa fall ska, enligt vad som framgår av Skatteverkets ovan nämnda skrivelse, återförsäljaren kunna styrka att VMB får tillämpas av honom och därmed även att VMB tillämpats och kunnat tillämpas av leverantören. En kontroll av fordonets ägarhistorik är nödvändig att göra för att fordonet ska kunna infogas i detta beskattningssystem. Om exempelvis fordonet innan det hamnade i en bilhandlares ägo utgjort anläggningstillgång i en verksamhet där avdragsrätt för ingående skatt förelegat (exempelvis taxi, körskola eller biluthyrning) kan det inte säljas enligt reglerna om VMB.

Vid inköp från annan än näringsidkare med avdragsrätt, exempelvis en privatperson, kan som nämnts VMB tillämpas vid den efterföljande omsättningen. Om säljaren inte är registrerad ägare till fordonet eller om detta inte är inregistrerat i svenskt bilregister har återförsäljaren i normalfallet inte styrkt att leverantören inte är näringsidkare med avdragsrätt. Detsamma gäller om säljaren varit registrerad ägare till bilen endast under en kort tid, exempelvis ett fåtal dagar.

Om det föreligger osäkerhet om VMB kan tillämpas eller inte vid köp av begagnade bilar, som inte är registrerade i bilregistret, och säljaren uppger sig vara privatperson, bör det kontrolleras till vem och på vilket sätt den sista innehavaren enligt det utländska registreringsbeviset har sålt fordonet. Leverantörens inköpsfaktura måste undersökas med avseende på relevanta uppgifter för VMB-bedömningen.

Hävning av köp Återtag av vara, demobil

Om köpet återgår efter försäljning av en helt ny personbil, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återtagna bilen anses ny vid såväl återtagstillfället som vid nästa försäljning. Återtagandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning t.ex. använts som demonstrationsbil får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. VMB förutsätter nämligen att varan är begagnad även vid återförsäljarens förvärv och att förvärvet inte medfört avdragsrätt för ingående skatt (förvärvskriteriet).

Vid ett finansieringsföretags försäljning av en enligt avtal med säljaren återtagen vara får VMB tillämpas om bilen ursprungligen sålts enligt dessa bestämmelser, se även avsnitt 15.2.9 angående finansieringsföretags återtag av varor som sålts på avbetalning.

Reparationskostnad, skrotpremie och bilskatt

Vidare är det Skatteverkets uppfattning att

- reparationskostnad avseende begagnat fordon inte får inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen,
- övriga bilreparationer, dvs. tjänster avseende fordon, faller utanför VMB:s tillämpningsområde.

Eventuell ersättning till leverantören för skrotpremie och bilskatt bör för ett bilskrotningsföretag räknas in i inköpspriset.

34.4.1 Kundförlust

VMB inom t.ex. bilhandeln förutsätter att en enskild affärshändelse ger vinst. Uppkommer en kundförlust medför transaktionen inte någon beskattning. I allmänhet konstateras en kundförlust först efter det att varan sålts och mervärdesskatten har redovisats. Med stöd av 13 kap. 24 och 25 §§ ML får skatten i sådana fall rättas i efterhand i deklaration för den period då kundförlusten är konstaterad.

Återtagande med äganderätts-förbehåll – förlust

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel. Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderättsförbehåll. Mervärdesskatt har för varje försäljning redovisats med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

	Bil A	*Bil B*	*Bil C*	*Bil D*
Försäljningspris	110 000	110 000	110 000	110 000
Inköpspris	100 000	100 000	100 000	100 000
Tänkt marginal	10 000	10 000	10 000	10 000
Kunden betalar	50 000	50 000	50 000	50 000
Skuld	60 000	60 000	60 000	60 000
Bilens restvärde	90 000	50 000	60 000	52 000
Återbetalning till kunden	30 000	-10 000	0	-8 000

Om återförsäljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstaterats att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet, dock som mest med det belopp som tidigare redovisats som utgående skatt. Det är endast avseende bil B och D som förlust har uppkommit. I dessa fall kan skatten korrigeras med stöd av 13 kap. ML. För bil B med hela den redovisade skatten och för bil D med 1 600 kr.

Inköpspris vid nästa försäljning

Bilarna i exemplet är begagnade och kan vid kommande försäljning beskattas enligt bestämmelserna om VMB. Ett återtagande av vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) betraktas inte som en omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Inköpspriset vid den efterföljande försäljningen bör därför beräknas med utgångspunkt från det ursprungliga förvärvet men korrigeras till vad som återstår efter återtagandet. I det ovanstående exemplet kan inköpspriset vid nästa försäljning beräknas enligt följande

- ursprungligt inköpspris, 100 000 kr,
- minskat med vad kunden erlagt, 50 000 kr,
- ökat med eventuellt återbetalningsbelopp, 30 000 kr avseende bil A,
- ökat med den del av den tänkta marginalen som beskattats, 10 000 kr avseende bil A och C samt 2 000 kr avseende bil D.

De nya inköpspriserna uppgår till 90 000 kr, 50 000 kr, 60 000 kr respektive 52 000 kr.

34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

34.5.1 Konstverk

Gräns för skattskyldighet

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo var före den 1 november 1995 undantagen från skatteplikt. Samtidigt med slopandet av detta undantag infördes i 1 kap. 2 a § ML en bestämmelse som innebär att skattskyldigheten vid sådan omsättning inträder först om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till 300 000 kr eller mer. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning ska beskattas.

Frivillig skattskyldighet

Upphovsman eller dennes dödsbo kan hos Skatteverket begära frivillig skattskyldighet enligt 1 kap. 2 b § ML, om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kr för beskattningsåret. Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet gäller från dagen för beslutet eller från den tidpunkt som den skattskyldige begär och till utgången av andra året efter året för beslutet.

VMB inom konsthandeln

Återförsäljare som förvärvar konstverk från en upphovsman som inte är skattskyldig till mervärdesskatt får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående skatt beräknas på vinstmarginalen.

Upphovsman – konstnär

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättning. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 % i stället för 25 %. RR fastställde förhandsbeskedet, RÅ 2000 not. 65. I analogi med SRN:s ställningstagande kan inte heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe. Jfr avsnitt 30.3.2.2.

34.5.2 Samlarföremål och antikviteter – inköp före ikraftträdandet

Även samlarföremål och antikviteter kan bli föremål för VMB. Från och med den 1 november 1995 har införts skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt med karaktär av samlarföremål samt för omsättning av frimärken. Återförsäljare som före denna tidpunkt skattefritt förvärvat sådana varor får också för dessa tillämpa VMB. Vid beräkning av vinstmarginalen ska

som inköpspris i första hand användas det verkliga inköpspriset. Om återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris ska detta anses ha varit 50 % av priset vid försäljningen enligt övergångsbestämmelserna till lagändringen vid införandet av reglerna om VMB.

34.5.3 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter med skattedebitering

I fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, dvs. inköp från tredje land, finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 % av beskattningsunderlaget. Tullverket är beskattningsmyndighet och påför mervärdesskatt avseende inköp från tredje land. Det är Tullverket som gör bedömningen om en vara ska klassificeras som konstverk, samlarföremål eller antikvitet.

Särskilt beslut

VMB kan, enligt 9 a kap. 2 § ML, tillämpas beträffande omsättning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, samt beträffande konstverk, som återförsäljaren importerat. Import av samlarföremål och antikviteter medför samma rätt. För att få tillämpa VMB för sådan omsättning, som föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos Skatteverket. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret.

Ingående skatt

Förvärv av konstverk från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Debitering sker antingen av leverantören eller av Tullverket. Den debiterade mervärdesskatten är enligt 9 a kap. 13 § ML inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB avseende omsättningen och Skatteverket beslutat därom. Den av upphovsmannen eller Tullverket debiterade mervärdesskatten får dock enligt 9 a kap. 9 § ML inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import.

Förskjuten avdragsrätt

Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och Skatteverket beslutat om detta. Om återförsäljaren efter att beslut erhållits om att VMB får tillämpas vid inköp från upphovsman

eller efter import väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen eller Tullverket debiterad skatt. Avdragsrätten inträder i så fall enligt 9 a kap. 14 § ML först i den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren.

Exempel

En bilhandlare importerar från USA en begagnad bil som betraktas som samlarföremål. Tullverket debiterar importmoms med 12 % av beskattningsunderlaget.

1. Bilhandlaren får göra avdrag för importmomsen och måste redovisa utgående skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser vid försäljningen.

2. Om bilhandlaren enligt beslut från Skatteverket enligt 9 a kap. 2 § ML ska tillämpa VMB vid återförsäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som har förvärvats av upphovsmannen respektive importerats får, om handlaren enligt 9 a kap. 3 § ML valt att tillämpa de allmänna bestämmelserna, importmomsen dras av först i den redovisningsperiod då försäljningen sker. Om handlaren tillämpar VMB får importmomsen inte dras av såsom ingående skatt. Den ska i stället inräknas som en del av inköpspriset i vinstmarginalberäkningen.

34.6 EG-handel

VMB kan också tillämpas vid handel mellan EG-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML omsätta varor till köpare i annat EG-land och förvärva varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EG-land samt tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen i Sverige.

Se även avsnitt 34.4 när det gäller handel med begagnade bilar och motorcyklar.

Export

I fråga om export, dvs. försäljning till tredje land, tillämpas de allmänna bestämmelserna i 5 kap. 9 § ML. VMB enligt 9 a kap. 17 § ML inte kan tillämpas i dessa fall.

Nya transportmedel

Jämför även vad som sägs i avsnitt 34.4 angående försäljning av nya transportmedel till annat EG-land. VMB kan enligt 9 a kap. 19 § ML inte tillämpas vid sådan omsättning.

Försäljning till annat EG-land

Om en svensk återförsäljare säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EG-land och vid försäljningen tillämpar VMB, är omsättningen inte undantagen från skatteplikt, jfr 9 a kap. 18 § ML. Detta innebär att försäljningen inte ska redovisas i kvartalsredovisningen. Inte heller får mervärdesskatten anges i fakturan. På fakturan ska däremot anges att beskattning sker i enlighet med artikel 26a i sjätte direktivet, 9 a kap. ML eller en annan uppgift om att VMB-systemet tillämpas. I fakturan kan exempelvis noteras ”Second-hand goods”, ”Margin scheme” eller ”Differenzbesteuerung”.

Inköp från annat EG-land – säljaren tillämpar VMB

Beträffande den omvända situationen dvs. då en svensk skattskyldig återförsäljare förvärvar begagnade varor m.m. från en skattskyldig återförsäljare i annat EG-land, framgår av 9 a kap. 1 § 2 p. ML att VMB kan tillämpas vid den efterföljande försäljningen. Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid försäljningen till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet indikeras bl.a. genom att säljaren i sin faktura måste ange att han tillämpat vinstmarginalbeskattning. Härigenom undantas förvärvet (GIF) från beskattning i enlighet med 3 kap. 30 f § ML (motsvaras av artikel 26a D b i sjätte direktivet). Om det däremot inte av fakturan framgår att säljaren tillämpat VMB så ska köparen beskattas för förvärvet i Sverige eftersom leveransen i säljarlandet normalt undantas från skatteplikt vid handel mellan näringsidkare.

Det ankommer på köparen, om denne vill undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed kunna använda VMB vid sin återförsäljning, att styrka att förutsättningarna för skattefrihet för förvärvet enligt 3 kap. 30 f § ML är uppfyllda.

Leverantörens tillämpning av VMB innebär vidare att denne, utan skattedebitering i fakturan, tar ut mervärdesskatt på försäljningen med vinstmarginalen som grund. Den sålunda erlagda utländska mervärdesskatten utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

VMB ska alltid framgå av fakturan

Enligt direktiv 2001/115/EG ska samtliga medlemsstater i EG senast den 1 januari 2004 ha infört bestämmelser motsvarande dem i 11 kap. 8 § 13 p. ML, se avsnitt 34.7. Den svenske köparen måste alltså vid förvärvet se till att fakturan innehåller uppgifter om att försäljningen av varan i det andra EG-landet beskattats med tillämpning av VMB.

Rättspraxis - 3 kap. 30 f § ML

KR i Göteborg har i dom 2003-12-17, mål nr 3503–3505-02, instämt i Skatteverkets bedömning att en näringsidkare oaktat god eller ond tro har att visa sin rätt att tillämpa ML:s specialreglering i fråga om VMB.

RR har i ett mål, RÅ 2004 ref. 65, konstaterat att den skattskyldiges goda tro saknar betydelse för beskattningsfrågan. RR fastslog att avdragsrätt för ingående skatt vid felaktigt debiterad mervärdesskatt inte förelåg. Se även avsnitt 15.5.

Inköp från annat EG-land – svenskt VAT-nummer

En svensk återförsäljare som däremot åberopat sitt VAT-nummer för att härigenom förvärva en begagnad vara utan utländsk mervärdesskatt (skattepliktigt GIF), får inte tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning. Ett sådant förvärv, där leverantören inte debiterat utländsk mervärdesskatt, medför att den svenske återförsäljaren ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser dvs. förvärvsbeskattning avseende GIF i enlighet med bestämmelserna i 2 a kap. ML. Utgående skatt beräknas enligt allmänna bestämmelser med försäljningspriset som underlag vid vidareförsäljningen.

Utländsk mervärdesskatt debiterad

Förvärvsbeskattning och beskattning av vidareförsäljning enligt ML:s allmänna bestämmelser ska även ske i de fall en säljare i ett annat EG-land öppet debiterat sitt lands mervärdesskatt i fakturan, eller då någon öppen debitering av mervärdesskatt visserligen inte skett men där uppgift saknas i fakturan om att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB.

De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att bestämmelserna om VMB ska vara tillämpliga vid förvärv från andra EG-länder kommenteras även i avsnitt 24.4.

Inköp från privatperson i annat EG-land

Bestämmelserna om VMB är även tillämpliga då en svensk återförsäljare vidareförsäljer begagnade varor som förvärvats från en säljare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare med avdragsrätt, t.ex. från en privatperson.

När det gäller inköp av begagnade bilar från personer som inte är registrerade innehavare till bilen bör återförsäljaren ifrågasätta om inköpet verkligen sker från en privatperson, se vidare avsnitt 34.4 vid kantrubrik bevisbörda.

Distansförsäljning t.ex. postorder

En utländsk företagare i annat EG-land som säljer varor till svenska kunder som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, exempelvis postorderförsäljning, kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller före-

gående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, dvs. om fråga är om handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML inte tillämplig, jfr 9 a kap. 18 § 2 st. ML. Varorna anses således omsatta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, dvs. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB även om mottagarlandets omsättningströskel överskrids.

34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde

Mervärdesskattedebitering

För omsättning där återförsäljaren tillämpat VMB får enligt 9 a kap. 16 § ML skattens belopp eller underlag för beräkning av skatten inte anges i fakturan. Skälet till detta är att skatten inte är avdragsgill hos förvärvaren. Om skatten angivits innebär detta att återförsäljaren inte uppfyllt kraven för att få tillämpa VMB. I så fall ska skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som bestäms utifrån de allmänna bestämmelserna i ML.

Enligt 11 kap. 8 § 13 p. ML ska den skattskyldige i sin faktura vid tillämpning av VMB hänvisa till 9 a kap. ML, artikel 26 a i sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att VMB-systemet tillämpas. Se även vid kantrubriken Inköpsfaktura samt avsnitt 17.4.

Förenklad faktura

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, ansett att en förenklad faktura får användas vid försäljning där återförsäljaren tillämpar reglerna om VMB. En förklaring till utelämnad skattedebitering ska dock lämnas varvid hänvisning till VMB uttryckligen ska ske. Det förutsätts också att de allmänna förutsättningarna i 11 kap. 9 § 1 st. ML för att få utfärda förenklad faktura är uppfyllda, nämligen att fakturan är på mindre belopp eller att handelsbruk m.m. gör det svårt att följa alla de krav som normalt gäller för fakturor.

Av 11 kap. 9 § 2 st. ML framgår, såvitt nu är av intresse, att en förenklad faktura måste innehålla uppgifter om datum för utfärdandet, identifiering av säljaren, identifiering av vilken typ av varor som levererats. Mervärdesskatten och beskattningsunderlaget får inte anges vid tillämpning av VMB.

Höga krav på bevisning

Bestämmelserna om VMB är ett avsteg från de allmänna regler som gäller enligt ML. Det ställs därför höga krav på bevisning av att förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda.

Inköpsfaktura

9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköpskostnader samt att fråga är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Beviskraven bör därför ställas med utgångspunkt från bestämmelserna i 11 kap. 8 § ML och 14 kap. 2 § 1 st. SBL.

Av 14 kap. 2 § SBL framgår att en deklarationsskyldig ska ha ett underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten samt för kontroll av beskattningen.

Av inköpsfakturan ska, som tidigare nämnts, framgå om leverantören tillämpar bestämmelserna om VMB vid försäljningen.

Förskott

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis för beställd vara inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 3 § ML när betalningen mottas. Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

Exempel

Ett bilhandelsföretag säljer den 31 januari en begagnad personbil för 100 000 kr. Kunden erlägger 10 000 kr i förskott. Bilen levereras den 10 februari varvid återstoden 90 000 kr erläggs. Bilhandelsföretaget har beräknat vinstmarginalen till 20 000 kr. Utgående skatt med 20 % därav, utgör 4 000 kr. Av skatten bör 400 kr anses belöpa på perioden januari och 3 600 kr på perioden februari.

34.8 Räkenskaper

VMB särskiljs i räkenskaperna

Enligt vad som följer av 9 a kap. 15 § ML ska den som är skattskyldig återförsäljare, utöver vad som följer av bokföringslagens (1999:1078) redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare är skyldig att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed.

En återförsäljare kan vara skyldig att tillämpa tre olika metoder för inköp och försäljning av begagnade varor m.m. Han kan redovisa dels enligt ML:s allmänna bestämmelser och dels enligt

bestämmelserna om VMB varvid såväl VMB enligt normal metod som enligt den förenklade metoden kan bli aktuell.

RSV har i en PM 1995-12-13, dnr 8767-95/900, angivit metoder för bokföring av mervärdesskatt i samband med tillämpning av VMB.

Se även avsnitt 36.6 i handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555).

35 Finansiella tjänster

35.1 Allmänt

Inom den finansiella sektorn (finansmarknaden) verkar banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag, börser, auktoriserade marknadsplatser och clearingorganisationer samt försäkringsbolag, försäkringsmäklare och understödsföreningar.

Undantag för finansiella tjänster finns i 3 kap. 9 och 10 §§ ML, vilka motsvaras av artikel 13 B a och d i sjätte direktivet.

35.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel

Av 3 kap. 9 § 1 st. ML framgår att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Detta gäller bank- och kreditföretag, värdepappersbolag samt även andra typer av företag som tillhandahåller tjänster av nämnda slag. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen, (3 kap. 9 § 2 st. ML).

Enligt 10 kap. 11 § 2 st. och 12 § jämfört med 5 kap. 7 § 2 st. 6 p. och 3 st. 1 och 2 p. ML föreligger vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom 3 st. 2 p. ML, förvaltning av investeringsfonder enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG eller att den som förvärvar varan eller tjänsten är någon utanför EG.

35.2.1 Bank- och finansieringstjänster

Bank- och finansierings-tjänster

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

Exempel på vad som omfattas av skattefrihet är avgifter för

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

Upplåning och utlåning

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

SRN har i förhandsbesked 2005-10-11 ansett att lån enligt särskilt låneavtal som tillhandahålls av säljaren i samband med försäljning av vara får anses avskild från bolagets försäljningsverksamhet. Den avgift som betalas till långivaren för dennes kostnader för avisering om räntebetalning, amortering m.m. utgör en kostnad för lånet och en intäkt i den undantagna utlåningsverksamheten. Omsättningen är inte heller skattepliktig i de fall krediten tillhandahålls av ett annat bolag och lånet sedan amorteras varje månad under en period av sex månader. Kunden behöver i dessa fall inte betala någon ränta utan får i stället betala en högre aviseringsavgift.

Betalningsförmedling – drift- och utveckling av datasystem m.m.

Ett företag svarade för drift och utveckling av datasystem för en bank. Företaget hanterade dessutom system för betalningsförmedling och clearing för banken. Även bankens datasystem för internredovisning hanterades av företaget. RR ansåg att företaget tillhandahöll skattepliktiga tjänster, RÅ 1992 not. 210. Vid tillämpningen av detta rättsfall måste EG-domstolens dom C-2/95, SDC, beaktas. Av EG-domstolens dom framgår att tjänstens natur ska vara det avgörande och inte att tjänsten utförs av viss typ av företag eller att rättsförhållandet föreligger med slutlig kund.

Betalningsförmedling

SRN har prövat frågan om undantaget är tillämpligt för tjänster som tillhandahålls av Bankgirocentralen. I förhandsbesked 1997-11-13 har nämnden med hänvisning bl.a. till EG-dom C-

2/95, SDC, ansett att de tjänster som innefattar transfereringar av medel mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahålls i anslutning härtill utgör sådan banktjänst som omfattas av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kan utnyttja via sina terminaler. Uppdragsfakturering ansågs däremot som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation som inte kan anses som ett underordnat led i denna och vars omsättning därför inte omfattades av undantaget. Bankgirocentralen överklagade förhandsbeskedet avseende uppdragsfaktureringen. RR gjorde samma bedömning som SRN såvitt avsåg uppdragsfaktureringen (RÅ 1999 not. 46).

KR i Stockholm har 2004-06-15 i mål nr 4890-2000, 4891-2000, 4892-2000 och 4893-2000 ansett att moment som ingår som nödvändiga led vid överföring av medel mellan konton omfattas av undantaget. Tjänster hänförliga till framställning av uppdragsblanketter, vinnarkonto, bankstatistik och registrering av konto för överskjutande skatt är dock skattepliktiga.

Kassaservice-tjänster

I ett förhandsbesked 2004-06-15 har SRN ansett att ett bolag som på uppdrag av annat bolag utför s.k. kassaservicetjänster tillhandahåller banktjänster. Tjänsterna bestod i att förmedla insättningar och uttag på bankkonton, inlösen av checkar och postgiroutbetalningar, mottagning av dagskassor, förmedling av betalningar samt kontrollräkning av kontanter.

Förmedling av låneansökning

Fastighetsmäklares förmedling av låneansökningar, vilka föregåtts av viss kreditbedömning, till bank har i ett förhandsbesked inte ansetts utgöra en bank- eller finansieringstjänst enligt GML. Bolaget överklagade. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked, RÅ 1994 not. 13. Förhandsbeskedet är dock numera inte tillämpligt eftersom omsättning av tjänst som avser kreditförmedling är undantagen från skatteplikt. I EG-domstolens dom C-2/95, SDC, fastslog dessutom domstolen i fråga om tolkningen av artikel 13 B d punkterna 3–5 i sjätte direktivet (motsvarande 3 kap. 9 § ML) att undantaget från skatteplikt inte är beroende av att transaktionerna utförs av en viss typ av företag.

SRN har 2004-05-25 inte ansett att tjänster i samband med kreditansökningar som tillhandshålls av ett postorderföretag utgör kreditförmedling som är undantagen från skatteplikt. Postorderföretaget öppnade inkomna ansökningar, registrerade, diarieförde samt tog fram kompletterande uppgifter. Förhandsbeskedet fastställdes av RR, RÅ 2005 not. 61.

Förmedling av bostadslån

I ett förhandsbesked 1997-01-23 har SRN ansett att hanteringen av långfristiga bostadskrediter mellan en bank och ett kreditmarknadsbolag utgjorde kreditförmedling och omfattades av undantaget för finansiella tjänster. RR gjorde en delvis annan bedömning än SRN, RÅ 1998 not. 111. RR anförde att ansökningen och förhandsbeskedet fick anses avse dels tjänster som banken A utförde åt kreditmarknadsbolaget B fram till och med beviljat kreditbelopp betalades ut, dels tjänster vid omsättning av lån eller övertagande av kredit. RR fann, i likhet med SRN, att bankens tjänster vid omsättning av lån och övertagande av krediter för vilka kreditmarknadsbolaget B var kreditgivare utgjorde kreditförmedling. RR förklarade däremot att banken A:s omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter inte var undantagen från skatteplikt enligt ML. Vad som betecknats som banken A:s efterarbete ansågs inte kunna definieras, varför förhandsbesked i denna del inte kunde lämnas. RR ändrade således förhandsbeskedet vad avsåg arkivering av kreditakter, undanröjde förhandsbeskedet till den del det avsåg annat efterarbete än arkivering av kreditakter och fastställde i övrigt förhandsbeskedet.

Valutahandel

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-08 ansett att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML är tillämpligt på de växlingsvinster som uppstår vid växling av valuta. SRN anförde bl.a.: ”Det tilltänkta valutabolagets verksamhet avser valutatransaktioner och omsättningarna omfattas därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknar för bedömningen betydelse om valutabolaget vänder sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrivs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag.” Jfr EG-domstolens dom C-172/96, First National Bank of Chicago, vari bl.a. fråga om valutahandel på avistamarknad utgör undantagen omsättning av vara eller tjänst var föremål för bedömning.

Notariatverksamhet

Notariatverksamhet är inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att avgifter för depåer och för notariatförvar samt arvoden för tjänster av juridisk, ekonomisk eller teknisk karaktär, omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om tjänster avseende skattekonsultation, deklarationer, boutredning, privat rådgivning samt övrig juridisk och ekonomisk rådgivning.

Förvaltning av lånerevers

I RÅ 1996 not. 243 avseende ett överklagat förhandsbesked har RR uttryckt att ledning för tolkning av begreppet finansieringstjänst enligt ML och GML kan hämtas från lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag. Enligt den lagen anses

med finansieringsverksamhet näringsverksamhet som har till ändamål att lämna eller ställa garanti för kredit, förmedla kredit till konsumenter eller medverka till finansiering genom att förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande. I det aktuella förhandsbeskedet ansågs sökandebolagets förvaltning av säljarreverser i fastighetsaffärer som skattepliktig omsättning. Även om tjänsten innehöll inslag som kunde falla in under begreppet finansieringsverksamhet ansågs dessa moment som underordnade led i tillhandahållandet.

Indrivnings-tjänster

Skatteplikt föreligger vid utförande av inkassouppdrag för kunders räkning. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären (jfr avsnitt 7 och 12.2).

Indrivnings-tjänster och administrativa tjänster avseende factoring

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

I dom C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, har EG-domstolen funnit att direktivet ska tolkas så att när ett factoringföretag tillhandahåller factoringtjänster genom att köpa sin kunds fordringar tillhandahåller det kunden en tjänst som i huvudsak går ut på att avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken.

Domstolen konstaterade att factoring ska tolkas enligt sin objektiva karaktär oavsett form av factoring. Domstolen konstaterar också att factoring med hänsyn till sin objektiva karaktär har som huvudsakligt ändamål att driva in fordringar från tredje man. En ekonomisk verksamhet, varigenom en näringsidkare köper fordringar med den kreditrisk som följer med detta och i gengäld tar ut en avgift av sina kunder, utgör inkasso i den mening som avses i artikel 13 B d 3 i sjätte direktivet.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, kommenterat domen. Av skrivelsen framgår att om det huvudsakliga syftet med tjänsten är att tillhandahålla en administrativ tjänst samt avlasta kunden indrivning av

fordringarna och betalningsrisken så är omsättningen skattepliktig oavsett om det är fråga om fakturaköp eller fakturabelåning. Detta gäller oavsett om avlastningen av betalningsrisken för fordringarna är med eller utan regressrätt. Detta gäller även om ersättningen tas ut som en minskning vid betalningen avseende kundfordringen.

I vissa fall av fakturaköp finns dock inte något tillhandahållande av någon tjänst i form av avlastning av indrivningen. Det kan vara fallet om förfallna fakturor köps för endast en symbolisk del av nominella värdet. I dessa fall avser köpet i princip värdelösa fordringar och köparen kan inte anses tillhandahålla kunden någon tjänst i form avlastning av indrivningen och betalningsrisken.

Av skrivelsen framgår också att Skatteverket anser att om det vid fakturabelåning även föreligger en kreditgivning, som inte är underordnad administrations- och indrivningstjänsten, är denna undantagen från skatteplikt och den ränta som erhålls som ersättning ska inte beskattas. Detta gäller även om ränta tas ut som en minskning vid utbetalningen av det nominella kundfordringsbeloppet.

Förvaltning av fordringar (skuldsanering)

I ett förhandsbesked förvärvade ett bolag förfallna fordringar. Ett koncernbolags tjänster innebärande att för bolagets räkning föra förhandlingar med gäldenärer och även bevilja nya krediter hos bolaget har bedömts utgöra förvaltningstjänster som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Eventuella inslag som i mervärdesskattehänseende är att betrakta som finansiella tjänster framstår som underordnade led i förvaltningen (förhandsbesked 2001-12-05, som fastställts 2003-11-27 av RR, RÅ 2003 not. 194).

Bankfack

Uthyrning av bankfack och andra förvaringsutrymmen omfattas inte av skattefriheten.

Andra tjänster

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

Värdering av fastighet

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

Återtagna varor

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

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

35.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet

Värdepappers-handel

Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Vad som avses med sådan verksamhet framgår av 3 kap. 9 § 3 st. 1 och 2 p. ML. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt nämnda lagrum omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej. Förvaltning av investeringsfonder enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder utgör också värdepappershandel.

Transaktioner/ förhandlingar rörande aktier

Undantaget motsvarar undantagen i artikel 13 B d punkterna 3, 5 och 6 i sjätte direktivet. Innebörden av artikel 13 B d i dessa delar har tolkats i domarna C-2/95, SDC, och C-235/00, CSC Financial Services. Den analys som domstolen gjorde i SDC-domen avseende överföringar och betalningar gäller i princip även handeln med värdepapper. Värdepappershandel innefattar därmed handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning. Jfr SDC-domen, punkt 73, och CSC-domen, punkt 26–28. Av CSC-domen följer att uttrycket transaktioner rörande värdepapper avser transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper. Även uttrycket ”förhandlingar... rörande... värdepapper” har tolkats. Domstolens bedömning är att uttrycket inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa.

Omsättning och förmedling av värdepapper

Bestämmelsen innebär att vederlag för aktier och andra värdepapper samt courtage, avgifter och provisioner som tas ut av exempelvis banker och värdepappersbolag vid handel i kommission och förmedling av värdepapper är undantagna från skatteplikt.

SRN har i förhandsbesked 2005-12-21 prövat frågan om ett bolags verksamhet att köpa och sälja aktier för depåkunders räkning via Internet eller olika fondkommissionärer omfattas av

undantaget från skatteplikt. Köp och försäljning sker i bolagets namn. Bolaget är kontoförande institut hos VPC och har tillstånd att bedriva värdepappersrörelse i form av förmedling av värdepapper för annans räkning i eget namn. Nämnden fann att transaktioner avseende förvärv av aktier för depåkunders räkning mot ersättning i form av courtage utgör självständiga tjänster avseende sådan omsättning som utgör värdepappershandel och som därmed är undantagen från skatteplikt

Lagerbolag

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

Förmedling av aktie i samband med börs-introduktion/ nyemission

I ett förhandsbesked 1999-11-02 har SRN ansett att s.k. corporate financeverksamhet i den del den avser förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission utgör en enda tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. S.k. corporate financeverksamhet innefattar ett flertal olika tjänster, som anknyter till ett bolags finansiering. RR har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2001 not. 23.

Garantiprovision

Investmentbanker m.fl. erbjuder tjänster i samband med nyemission och kan då bl.a. åta sig – mot en garantiprovision – att förvärva aktier som eventuellt inte blivit tecknade vid en emission. I dom 2003-12-15, RÅ 2003 ref. 94 har RR funnit att detta åtagande är en tjänst som inte är underordnad någon huvudtjänst och att den separata tjänsten inte omfattas av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster. Inte heller är undantaget för värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet tillämpligt.

Likviditets-garantitjänst

SRN har i förhandsbesked 2004-03-05 inte ansett att ett åtagande att, i syfte att främja likviditeten i uppdragsgivarens aktie, fortlöpande och för egen räkning ställa köp- och säljkurser avseende aktien är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market makertjänster

I anslutning till uppdrag att förmedla räntebärande instrument från emittent till placerare, vilket omfattas av undantaget från skatteplikt (jfr RÅ 2001 not. 23), tillhandahålls även tjänster innebärande att fortlöpande ange köpräntor på andrahandsmarknaden och, när bolagets eget innehav gör det möjligt, även ange säljräntor samt ange dessa i Reutersystemet eller motsvarande informationssystem. RR konstaterade i dom 2004-11-29, RÅ 2004 ref. 100, att det förhållandet att en emittent är beredd att betala ersättning till bolaget för att bolaget upprätthåller en

andrahandsmarknad inte kan anses innebära att denna ersättning utgör vederlag för bolagets skattefria omsättning av värdepapper. Tillhandahållandet ansågs inte utgöra en tjänst avseende värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Inte heller ansågs åtagandet utgöra en bank- och finansieringstjänst.

Incitamentsprogram för anställda

I ett förhandsbesked 2002-01-09 har ett uppdrag avseende upprättande av incitamentsprogram baserat på teckningsoptioner för de anställda varit föremål för prövning. Uppdraget omfattar fyra olika delmoment rörande bl.a. utarbetande av villkor, genomgång av formalia, värdering av optionerna samt insamling och sammanställning av information. SRN ansåg inte att de avsedda tillhandahållandena kunde anses utgöra förmedlingstjänst avseende aktier och andra värdepapper och inte heller ett led i en sådan tjänst. Tjänsten kan därmed inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Företagsöverlåtelse – förmedling av aktier och andra andelar

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

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

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

Förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag har däremot ansetts utgöra omsättning av en enda tjänst som omfattas av undantaget (förhandsbesked 2001-06-18).

Även i ett förhandsbesked 2002-01-09 har SRN kommit fram till att ett företagsförsäljningsuppdrag som inkluderar att biträda vid försäljning av aktier eller andra andelar, genom att finna köpare till och genomföra försäljning av aktier/värdepapper för uppdragsgivarens räkning, omfattas av undantaget från skatteplikt. Vid utförandet av uppdraget upprättas normalt prospekt/försäljningsmemorandum samt utförs regelmässigt värdering, företagsanalys och affärsstrukturering.

KR i Stockholm har kommit fram till att ett värdepappersbolag som handhaft överlåtelsen av aktierna i ett bolag omfattas av

undantaget för förmedling av aktier. I tjänsten har ingått att ta fram ett informationsmemorandum över bolaget, att identifiera potentiella köpare och förhandla med dem samt att genomföra försäljningen. (KR i Stockholm 2002-08-29, mål nr 5796–5797-2000).

SRN har dock i förhandsbesked 2005-12-22 ansett att en tjänst avseende företagsöverlåtelse är skattepliktig oavsett om överlåtelse sker i form av en aktie- eller inkråmsöverlåtelse. Uppdraget är uppdelat i fyra etapper som består av planering, analys och beskrivning (etapp 1), marknadsbearbetning (etapp 2), intressentbearbetning (etapp 3) samt förhandlingar och avslut (etapp 4). Den huvudsakliga delen i uppdraget hänför sig till etapp 1 till 3. Nämnden ansåg att tjänsterna i allt väsentligt var av rådgivande karaktär och först i ett mycket sent skede beslutas om försäljningen ska avse aktierna och/eller samtliga eller vissa av tillgångarna i företaget. Förhandsbeskedet, som överensstämmer med Skatteverkets uppfattning, har överklagats av sökanden.

Tjänst utförd av elektronisk handelsplats (börs)

En tjänst avseende värdepapper som medför en rättslig och finansiell förändring avseende situationen mellan parterna omfattas av undantaget från skatteplikt. Om en elektronisk handelsplats tillhandahåller en tjänst som innebär att värdepapper omsätts och erhåller ersättning för denna specifika tjänst är tjänsten undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Undantaget omfattar dock inte tillhandahållande av information elektroniskt.

Tjänst avseende kontoföring av finansiella instrument

En central värdepappersförvarare, dvs. ett företag som har auktorisation att kontoföra finansiella instrument i avstämningsregister (jfr lag (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument), kan tillhandahålla tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Tjänster som tillhandahålls till emittent (dvs. avstämningsbolag) och som säkerställer att ägaromregistrering/överföring sker mellan vp-konton i avstämningsregister eller att registrering sker vid emission anses omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta eftersom tjänsten medför en rättslig och finansiell förändring avseende det aktuella värdepappret. Däremot omfattas inte tjänst avseende uppdatering av aktieägarbok av undantaget.

Undantaget omfattar även registreringstjänster som innebär att rättigheter eller skyldigheter avseende värdepapper skapas, förändras eller utsläcks.

Tjänster till s.k. kontoförande institut (dvs. den som av en central värdepappersförvarare medgetts rätt att vidta registreringsåtgärder i avstämningsregistret) omfattas också av undantaget när tjänsten omfattar ett ansvar för förändringen av den rättsliga och finansiella ställningen avseende värdepappret (jfr EG-domarna C-235/00, CSC Financial Services och C-2/95, SDC, samt RÅ 1999 not. 46 Bankgirocentralen).

Förmedling av köp och säljorder, courtagedelning

RR har i domar 2003-11-18, RÅ 2003 ref. 72 och RÅ not. 189-190, bedömt frågan om skatteplikt för s.k. courtagedelningstjänster, som går ut på att mot ersättning, vanligen i form av andel i courtage, förmedla kunders köp- och säljorder avseende värdepapper till ett värdepappersbolag (tidigare benämnda fondkommissionär) som därefter utan medverkan av förmedlaren genomför transaktionerna. RR fann att sådana förmedlingstjänster oavsett att åtagandet var förbundet med en viss kreditrisk inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML eller motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet. SRN har i ett förhandsbesked 2005-07-01 funnit att tjänster avseende courtagedelning omfattas av skatteplikt (överklagat av sökanden).

Förmedling av obligation

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

Tjänst avseende förmedling av fondandel och information

Ett bolags Internetbaserade tjänster till ett fondbolag, vilket är ett aktiebolag som fått tillstånd att utöva förvaltning av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, har bedömts i ett förhandsbesked 2000-12-21. Fråga var dels om tjänst rörande information skulle bedömas som en fristående tjänst, dels om tjänst rörande förmedling av fondsparares köp och försäljning (inlösen) av fondandelar skulle utgöra från skattplikt undantagen värdepappershandel enligt ML. SRN bedömde informationstjänsten som en fristående tjänst som inte omfattas av något av undantagen i ML och genomförandet av förmedling av fondandelar som en från skatteplikt undantagen tjänst.

Förvaltning av kapital

Ett överklagat förhandsbesked rörde frågan om ett bolag A bedrev värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Bolaget förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde A på eget initiativ och utan samråd med kunden göra ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade

värdepapper förvarades i depå hos bolaget B, systerbolag till A, som också verkställde köpen och försäljningarna. Kunden skulle till A eller annan utöver visst avtalat arvode – om ej annat avtalats – erlägga avgifter i form av courtage och andra transaktionskostnader. SRN ansåg inte att bolaget A:s tjänster var undantagna från skatteplikt. Att det i bolagets uppdrag ingår att utan vidare direktiv från kunden ge köp- och säljorder till fondkommissionären kan varken anses som omsättning eller förmedling av värdepapper i nu angiven bemärkelse. Enligt nämndens mening har de tjänster som bolaget tillhandahåller i stället närmast karaktär av analys- och rådgivningstjänster. Sådana tjänster är enligt vad som ovan anförts inte undantagna från skatteplikt. För denna bedömning saknar det betydelse hur provisionen beräknas. RR instämde i SRN:s bedömning och fastställde det överklagade förhandsbeskedet, RÅ 1993 not. 71.

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

Kapitalförvaltningsuppdrag har även varit föremål för prövning av RR i ett överklagat förhandsbesked 2001-05-08. Uppdraget i det aktuella fallet grundar sig på en uppdragsbeskrivning som kunden medverkar till att utforma. Vidare utformas bl.a. direktiv för kortsiktig handel och beslut om uppdragen avseende långsiktiga placeringar fattas av en kommitté. Avgiften bestäms i förhållande till förvaltat kapital. Enligt det av RR i dom 2003-11-04, RÅ 2003 not. 178, fastställda förhandsbeskedet ska uppdraget anses utgöra en enda tjänst som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

SRN har i två förhandsbesked 2005-03-14 (överklagat av sökanden) och 2005-10-04 funnit att ett åtagande att placera

och omplacera försäkringskapital i ett antal fonder som står till förfogande inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Förvaltning av investeringsfonder

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML innebär att förvaltningsarvoden som tas ut vid förvaltning av investeringsfonder är undantagna från mervärdesskatt.

Investeringsfond – administration

I dom 2003-11-05 av RR, RÅ 2003 not. 179, angående ett överklagat förhandsbesked från 2002-04-29 har ett bolags tjänster till fondbolag avseende administration avseende fondbolagets förmögenhetsförvaltning av värdepappersfonder inte ansetts omfattas av undantaget för förvaltning av investeringsfonder (då benämnda värdepappersfonder).

I ett förhandsbesked 2003-06-18 har SRN prövat ett liknande ärende. Tjänsterna avsåg här fondredovisning, finansiell information samt kvalitetssäkring och ansågs inte omfattas av undantaget för förvaltning av investeringsfonder (värdepappersfonder).

SRN har i förhandsbesked 2004-10-05 ansett att ett bolags åtagande enligt avtal om kapitalförvaltning och serviceavtal utgör två klart särskiljbara delar av bolagets prestation. Den del som omfattas av serviceavtalet ansågs inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML.

I ett förhandsbesked 2003-01-09 har SRN prövat en fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag betingade sig från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltar, var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

SRN beslutade att fondavgiften, som enligt ansökningen tas ut av fondbolaget med högst 1,25 % av fondens värde, avser en sådan förvaltningstjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML.

Försäljningsavgiften, som tas ut av kunden/fondandelsinnehavaren med högst 2 % av andelens värde vid försäljning, avser tjänster i form av försäljning av andelar i värdepappersfonder. Detta är sådan värdepappershandel som är omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 1 st. ML. Den extra avgift som tas ut av kunder/fondandelsinnehavare, enligt fondbolagets särskilda förvaltningsmodell tillämpad på önskemål om placeringsstrategi, omfattas däremot inte av undantaget enligt nämnden. Denna tjänst utgör en rådgivningstjänst, som inte omfattas av bolagets fondförvaltning, och som inte kan hänföras till sådan bank- och finansieringstjänster som avses i 3 kap. 9 § ML.

I ett annat förhandsbesked 2003-06-18 har ett svenskt fondbolags förvärv av förvaltartjänster från utländsk förvaltare bedömts utgöra omsättning och förvärv av en tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML.

35.3 Undantag för försäkringstjänster

Enligt 3 kap. 10 § ML undantas omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster från skatteplikt. Med försäkringstjänster förstås enligt 3 kap. 10 § ML även tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar. Försäkringsföretagen tillhandahåller även ett antal andra fristående tjänster, för vilka skatteplikten får bedömas från fall till fall. Det kan vara fråga om olika administrativa eller finansiella tjänster, databehandling, skadereglering m.m. Om en sådan tjänst skulle ingå som ett naturligt och underordnat led i en tillhandahållen försäkringstjänst omfattas den dock av undantaget från skatteplikt. I annat fall blir försäkringsbolaget skattskyldigt om det tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Detta kan vara fallet då ett försäkringsbolag tillhandahåller datatjänster, arbetskraft, administrativa tjänster, m.m.

Ett försäkringsbolags tillhandahållande av tjänster avseende grunddata och beräkningstjänster avseende pensionsförpliktelser till försäkrade företag har inte ansetts omfattas av undantaget, SRN 2005-03-14.

EG-domstolen har i mål C-472/03, Arthur Andersen, ansett att tjänster avseende backofficeverksamhet som tillhandahålls till ett försäkringsbolag, inte utgör sådana närstående tjänster till försäkringstransaktioner som utförs av försäkringsmäklare eller försäkringsagent och som undantas från skatteplikt.

Försäkringstransaktioner

I ett förhandsavgörande 1999-02-25 har EG-domstolen i målet C-349/96, Card Protection Plan, uttalat beträffande undantaget för försäkringstransaktioner att artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas så ”att en skattskyldig som inte är försäkringsgivare och som inom ramen för en kollektiv försäkring som han har tecknat, ger sina kunder, som utgör försäkringstagarna, ett försäkringsskydd genom att anlita en försäkringsgivare som svarar för försäkringsrisken, utför en försäkringstransaktion i den mening som avses i nämnda bestämmelse. Uttrycket försäkring i denna bestämmelse innefattar de verksamhetsklasser avseende räddningsservice som återges i bilagan till rådets första direktiv 73/239/EEG av den 24 juli 1973 om sam-

ordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direktförsäkring än livförsäkring, i dess lydelse enligt rådets direktiv 84/641/EEG av den 10 december 1984".

Domstolen uttalade vidare att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om transaktionen ska anses bestå av två fristående tjänster eller om den ena "utgör den huvudsakliga tjänsten i förhållande till vilken den andra tjänsten är underordnad, så att den senare skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten".

Slutligen uttalade domstolen att artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas så att "en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet".

Completion bonds

SRN har i ett förhandsbesked 1999-10-01 prövat huruvida en verksamhet att sälja s.k. completion bonds ("färdigställandegaranti") är en skattepliktig verksamhet enligt ML. Verksamheten beskrevs som en form av åtagande enligt vilket sökandebolaget garanterar sina kunder – filmproducenter m.fl. aktörer inom filmbranschen – att en viss film som åtagandet avser ska bli färdig inom en viss tid och till en viss, angiven kostnad. Bolaget följer inspelningen av filmen dagligen, genom olika rapporteringssystem, och kan självständigt fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla åtagandet. Fråga var huvudsakligen om sökanden kunde anses omsätta försäkringstjänster. SRN ansåg att verksamheten inte kunde hänföras till undantaget i 3 kap. 10 § ML och att omsättningen inte heller enligt någon annan bestämmelse i ML var undantagen från skatteplikt. SRN åberopade EG-domstolens dom C-349/96, Card Protection Plan, och hänvisade till vad man där anfört angående begreppet försäkringstransaktioner: att sådana enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.

Samarbetsavtal

SRN har i förhandsbesked 2005-02-15 funnit att ett samarbete mellan ett bilföretag och ett försäkringsbolag om tillhandahållande av s.k. märkesförsäkring i samband med försäljning av bilar inte medför att bilföretaget tillhandahåller en försäkringstjänst. I bilföretagets åtagande ingick bl.a. att marknadsföra försäkringen.

Kompensation för fordran i konkurs

RSV har i en skrivelse, 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörer, som hade fordran i en konkurs och erbjöds full kompensation av en tredje part (en intresseorganisation) mot villkor att leverantören överlät sin fordran för en krona och även ansökte om medlemskap i intresseorganisationen. Frågan var dels om det förelåg en konstaterad kundförlust för virkesleverantören, se vidare avsnitt 12.6, dels om betalningsströmmen skulle anses som en försäkringsersättning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 10 § ML. En försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML ansågs inte föreligga.

Drift- och administrativa tjänster

RR fastställde 1997-06-16, RÅ 1997 ref. 42, ett förhandsbesked. RR ansåg, i likhet med SRN, att ett försäkringsbolags åtagande att bedriva ett annat försäkringsbolags försäkringsrörelse var en tjänst avseende drift och administration av verksamhet och inte en försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML.

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

Annat försäkringsbolags verksamhet

Tjänst att bedriva ett annat försäkringsbolags verksamhet har också prövats av EG-domstolen i målet C-240/99, Skandia. Av domen framkommer att ett försäkringsbolags åtagande att, mot det vederlag som utgör en marknadsmässig ersättning, bedriva ett annat helägt försäkringsbolags verksamhet, vilket fortsätter att ingå försäkringsavtal i eget namn, inte utgör en försäkringstransaktion i den mening som avses i artikel 13 B a i sjätte direktivet.

Skadereglering m.m.

Ett företag som åtar sig att på uppdrag från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare, göra tekniska undersökningar, värderingsuppdrag eller skaderegleringar, tillhandahåller skattepliktiga tjänster. EG domstolen har i mål C-8/01, Taksatorringen, funnit att artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att värdering av motorfordonsskador som en dansk sammanslutning, Taksatorringen, vars medlemmar är försäkringsbolag, utför på medlemmarnas vägnar varken utgör försäkringstransaktioner eller närstående tjänster som utförs av en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent.

Varor som övertagits vid skadereglering

Ett försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. När försäkringsföretaget övertar varan utgör övertagandet ett led i skaderegleringen och är ingen omsättning av vara som medför skattskyldighet för den skadelidande. Försäkringsföretaget kan därför inte göra avdrag för någon ingående skatt vid övertagandet.

Underordnat led

Försäkringar som ingår som underordnat led i annat tillhandahållande, se avsnitt 12.4.

Förmedling

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

Försäkringstjänst resp. försäkringsförmedling

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

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

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

Administrationstjänster

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

Telefonförsäljning

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1999-06-18 att telefonförsäljning av försäkringar ska ses som en försäkringstjänst. Sökande-

bolaget skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. SRN gjorde följande bedömning. ”Syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar är att sluta försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare.”

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-23 bedömt frågan om skatteplikt för telemarketingförsäljning av livförsäkringar enligt uppdragsavtal med ett försäkringsbolag. RR undanröjde 2005-12-27, mål nr 2419-04, förhandsbeskedet och avvisade ansökningen. RR ansåg att sökandens roll i försäljningsverksamheten var oklar och med hänsyn till bristerna i underlaget borde något förhandsbesked inte ha meddelats.

Fondförsäkring

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

SRN har i ett förhandsbesked 2003-10-02 ansett att ett bolag som, i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt, anvisar placeringar respektive omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder inte utför omsättningar som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. RR gjorde, RÅ 2004 not. 234, samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

SRN har även i ett förhandsbesked 2004-10-05 ansett att tillhandahållande av en fondförsäkring i form av en fondportfölj inte omfattas av undantaget i 3 kap. 10 § ML. Genom att, mot en extra årlig avgift, välja en färdig fondportfölj uppdrar försäkringstagaren åt försäkringsbolaget att göra de placeringar och omplaceringar som bedöms lämpliga. Förhandsbeskedet fastställdes av RR 2005-09-30, mål nr 6333-04.

36 Överlåtelse av vissa tillgångar

36.1 Allmänt

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § 1 st. ML om inte annat angivits i kapitlet. Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som varken medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en särskild undantagsregel fanns för dessa transaktioner. En sådan undantagsregel finns därför i 3 kap. 24 § ML.

I sjätte direktivets artikel 13 B c finns bestämmelser om undantag från skatteplikt när avdragsrätt för ingående skatt inte har förelegat vid förvärvet av en vara.

36.2 Skattefrihetens omfattning

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML av ingående skatt när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

Annat än omsättningstillgångar

Undantaget är begränsat till omsättning av andra tillgångar än omsättningstillgångar. Härmed avses inte endast inventarier, material och avfallsprodukter utan också olika rättigheter till varor, goodwill m.m. (se prop. 1993/94:99 s. 157–158).

Ändrad karaktär

I en skrivelse 1995-09-08, dnr 4115-95/901, till Försvarets materielverk (FMV) har RSV ansett att en tillgång kan ändra karaktär till omsättningstillgång. Till stöd för detta hänvisar RSV till prop. 1993/94:99 s. 159 där det sägs att så länge varan behåller sin karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska mervärdesskatt inte tas ut. RSV ansåg att FMV:s försäljning av överskottsmateriel, som vid förvärvet i redovisningshänseende ansetts som anläggningstillgångar, vid

försäljning i en utåtriktad verksamhet ändrade karaktär och att skatteplikt förelåg för omsättningen.

Det här angivna synsättet med ändrad karaktär bör komma ifråga endast i de fall där verksamheten med försäljning av tillgångarna ordnats i form av permanent butiksförsäljning eller liknande som är helt jämförbar med motsvarande konkurrerande verksamheter av kommersiell natur.

Utköpta leasingbilar

Regeringsrätten har i ett fall, RÅ 2000 not. 98, ansett att avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger vid utköp av leasade personbilar från leasegivaren om förvärvet görs av någon som inte bedriver yrkesmässig bilhandel. I en skrivelse 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111, har Skatteverket ansett att undantaget i 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML i ett sådant fall är tillämpligt vid köparens vidareförsäljning av ifrågavarande personbilar. Det gäller även om köparen avyttrar bilarna redan en kort tid efter köpet.

Varken avdragsrätt eller rätt till återbetalning

En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är att varken avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärvet har förelegat. Bestämmelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller tjänster avseende sjukvård, överlåter ett inventarium som anskaffats till den från skatteplikt undantagna verksamheten.

När ett företag, som varken haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se avsnitt 37.1).

Staten har varken avdragsrätt för ingående skatt (jfr 8 kap. 8 § ML) eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Den kompensationsrätt för ingående skatt som statliga myndigheter kan ha enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt ska inte beaktas vid tillämpningen av 3 kap. 24 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär. RSV har i skrivelse 2002-12-13, dnr 9999-02/100, klargjort sin syn på vad som gäller

beträffande skattskyldighet för mervärdesskatt vid statliga myndigheters försäljning av vissa tillgångar.

Med hänsyn till att undantagen från skatteplikt kan ha ändrats genom åren kan rätt till avdrag ha förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång. Ett avdrag för s.k. fiktiv skatt, som kan ha erhållits före den 1 november 1995, ska tolkas som att avdragsrätt förelegat vid förvärvet vilket innebär att undantaget i 3 kap. 24 § ML inte kan bli tillämpligt.

Vinstmarginal-beskattad tillgång

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om vinstmarginalbeskattning saknar köparen avdragsrätt. Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML kan därför tillämpas vid försäljning av en vid inköpet vinstmarginalbeskattad tillgång när det är fråga om annan tillgång än en omsättningstillgång. Detta framgår av prop. 1994/95:202 s. 43.

Uttagsbeskattad tillgång

Enligt 3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML gäller undantag från skatteplikt vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

Förbrukningsmaterial

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet enligt 3 kap. 24 § 2 st. ML. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt förelegat eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial som förvärvats med avdragsrätt är undantagen från skatteplikt. Om förbrukningsmaterial förvärvats med återbetalningsrätt är överlåtelsen skattepliktig.

material i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t.ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför därför inte skattskyldighet.

36.3 Inskränkningar i skattefriheten

Tillgång tillförd betydande värde

Har en tillgång tillförts betydande värde innebär detta att omsättning av tillgången inte undantas från skatteplikt (3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML). Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt förelegat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket ”mera betydande förvärv” av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (se prop. 1993/94:99 s. 159).

Överlåtelse av verksamhet

När verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överlåts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer.

Jämknings-reglerna

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdragsrätt till någon del uppkommit inom korrigeringstiden (jfr 8 a kap. ML), ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men erhållet avdrag på grund av jämkningsreglerna hänför sig till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

36.4 Ej undantaget från skatteplikt

Försäkrings-företag

I samband med skadereglering förekommer att försäkringsföretag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2). Enligt 3 kap. 24 §

3 st. ML undantas inte ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången från skatteplikt.

Finansieringsföretag

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas enligt 3 kap. 24 § ML inte från skatteplikt finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång.

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad mervärdesskatt om återtagandet skett från någon som haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML (se avsnitt 15.2.9). Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML inte undantagen från skatteplikt.

Har återtagandet skett från någon som varken haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. Däremot har finansieringsföretaget, enligt den särskilda avdragsbestämmelsen i 8 kap. 11 § ML, i ett sådant fall rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet av varan. Denna avdragsrätt gäller under förutsättning att varan inte ursprungligen sålts med tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Om så är fallet kan dock även finansieringsföretaget i sin tur tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning vid sin försäljning av varan (se avsnitt 34).

Fartyg och luftfartyg

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg. Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt (se prop. 1993/94:225 s. 24–25). För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt blir därför försäljningen eller uttaget en skattepliktig transaktion, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML.

37 Överlåtelse av verksamhet

37.1 Allmänt

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas från beskattning verksamhetsöverlåtelse om vissa förutsättningar är uppfyllda. I sjätte direktivet artikel 5.8 finns en bestämmelse som uppnår samma resultat som 3 kap. 25 § ML.

Enligt EG-domstolen är syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående skatten (C-497/01, Zita Modes, punkt 39). Syftet med den svenska undantagsbestämmelsen är detsamma som syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet, dvs. att undanröja likviditetspåfrestningar hos den som förvärvar en verksamhet eller del därav för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).

Undantag från skatteplikt enligt ML

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av ”del” av verksamhet (se avsnitt 37.4).

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, föreligger skattskyldighet i vanlig ordning. Även vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av rörelse föreligger skattskyldighet.

Undantag från omsättning enligt sjätte direktivet

Artikel 5.8 i sjätte direktivet anger att medlemsstaterna kan anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig detta sker mot vederlag eller inte eller som tillskott till ett bolag. Vid behov får medlemsstaterna vidta åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut. Av artikel 6.5 i sjätte direktivet framgår att artikel 5.8 ska tillämpas på motsvarande sätt vid tillhandahållanden av tjänster (t.ex. hyresrätter, patent m.m.).

I det svenska undantaget talas om tillgångar som överlåts i samband med verksamhetsöverlåtelse. Begreppet tillgångar omfattar både varor och vissa tjänster såsom immateriella rättigheter vilket får anses innebära de tillhandahållanden som avses i sjätte direktivet även omfattas av ML:s bestämmelse.

Att den svenska bestämmelsen har utformats som ett undantag från skatteplikt medan bestämmelserna i sjätte direktivet innebär att aktuella överlåtelser inte ska anses utgöra varuomsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet, dvs. att transaktionen inte medför skattskyldighet, blir detsamma (SOU 1994:88 s. 183).

Tillämpning av undantaget

Av RÅ 2001 not. 99 framgår att med hänsyn till att bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör ett undantag från den generella skatteplikten för omsättning av varor bör iakttas att tolkningen ska göras restriktivt så att påförande av utgående skatt hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående skatt inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

RR anger dessutom i den här domen följande synsätt på överlåtarens skattskyldighet respektive förvärvarens avdragsrätt. Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om skattemyndigheten vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt

normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

Annat undantag tillämpligt på överlåtelsen

Om omsättningen undantas från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av tillgångarna i en läkarpraktik som normalt kan ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

37.2 Skattefrihetens omfattning

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML innehåller flera olika förutsättningar som måste vara uppfyllda för att undantaget ska gälla. Det ska vara fråga om

- en verksamhet (eller del därav) som överlåts (antingen genom vanlig överlåtelse eller vid fusion eller liknande),
- förvärvaren ska vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, och
- verksamheten ska fortsätta efter överlåtelsen (denna avsikt ska kunna styrkas).

Verksamhet – gemenskapsrättsligt begrepp

EG-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, angett att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag” är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Detta begrepp ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av varulager.

I RÅ 2001 not. 99 har RR uttalat följande allmänna slutsatser beträffande vad som förstås med överlåtelse av verksamhet. ”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag (”a going concern”).” RR anger vidare i domen att som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar

som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål. RR har gjort denna tolkning i ljuset av artikel 5.8 i sjätte direktivet. RR gör således den bedömningen att 3 kap. 25 § ML ska tolkas i enlighet med artikel 5.8 i sjätte direktivet vad gäller förutsättningarna för när undantaget är tillämpligt.

EG-domstolens avgörande C-497/01, Zita Modes, har meddelats efter RR:s dom RÅ 2001 not. 99. Eftersom EG-domstolen i nämnda mål har angivit att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller en del därav” är ett gemenskapsrättsligt begrepp bör tolkning av begreppen ”verksamhet” eller ”del därav” göras i enlighet med EG-domen. En sådan tolkning får i stort anses överensstämma med vad som framgår av RÅ 2001 not. 99.

I Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, har angetts att exempel på objektiva omständigheter som innebär att det är fråga om en verksamhet eller del därav som överlåts kan vara kundstock, uppdrag, lager, inventarier, hyresavtal avseende lokal, olika immateriella rättigheter etc. Det ska vara fråga om överlåtelse av hel affärsrörelse eller en del av sådan (inkluderat materiella och immateriella tillgångar). För det fall det endast är t.ex. ett varulager som överlåts kan svårigheter föreligga för överlåtaren att visa att verksamhetsöverlåtelse föreligger. Ofta föreligger ingen verksamhetsöverlåtelse när endast lager eller inventarier överlåts utan i normalfallet föreligger i dessa fall en affärstransaktion eller investering som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Det avgörande är, oavsett om hel verksamhet eller endast del överlåts, att det är en kombination av olika tillgångar som är tillräcklig för att det ska bli möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet. Det som binder samman dessa delar är den omständigheten att de tillsammans gör det möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet medan varje enskild del inte skulle vara tillräcklig för detta syfte.

Endast överlåtelse av tillgångar

SRN har i ett förhandsbesked från 2001-01-15 angivit att syftet med undantaget för verksamhetsöverlåtelse, enligt SOU 1987:45 s. 123, har varit att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med verksamhetsöverlåtelse eller del därav till annan person för fortsatt drift av verksamheten. Innebörden av det tilltänkta förfarandet är att bolaget A upphör med den del av bolagets

verksamhet som omfattar uthyrning av några maskiner till bolag B och avyttrar dessa tillgångar till sistnämnda bolag. Detta sistnämnda bolag kommer härefter att fortsätta att använda maskinerna i sin ordinarie verksamhet vilken är en annan än den som bolaget A använt maskinerna i. Den tilltänkta överlåtelsen kan med detta synsätt inte anses utgöra en sådan verksamhetsöverlåtelse som omfattas av undantaget. En sådan bedömning får enligt SRN också anses stå i överensstämmelse med innebörden av artikel 5.6 i sjätte direktivet.

Krav på förvärvaren

Undantaget från skatteplikt förutsätter att verksamhetsöverlåtelsen görs till någon som är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9−13 §§ ML. Detta krav överensstämmer med en sådan åtgärd som medlemsstaterna enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet får vidta för att hindra konkurrenssnedvridning.

Fortsatt drift

EG-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, framhållit att syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet är att de överföringar som avses i bestämmelsen är sådana där mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts vidare och inte omedelbart avveckla verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret. Domstolen konstaterar också att det i artikel 5.8 inte uppställs något krav på att förvärvaren före överlåtelsen ska ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren. Vidare konstateras att det inte finns något uttryckligt villkor i artikel 5.8 avseende mottagarens framtida användning. Det framgår dock av syftet med regeln att de överföringar som avses är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen vidare.

I RÅ 2001 not. 97 bedömdes att undantagsbestämmelsen var tillämplig trots att den övertagna verksamheten var avsedd att bedrivas endast under en kortare tid för att därefter av förvärvaren flyttas till annan ort och införlivas med en där sedan tidigare bedriven verksamhet.

Det föreligger således ett krav på att verksamheten ska drivas vidare (eller en avsikt om detta) för att undantaget ska vara tillämpligt. Det kan t.ex. inte vara fråga om en igångvarande verksamhet om den egentliga verksamheten avvecklats redan hos överlåtaren och därmed inte drivs vidare.

Avsikt – fortsatt drift

Problematiken med att det räcker med en avsikt om fortsatt drift har behandlats i Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111. Där anges följande. ”Vid verksamhetsöverlåtelser bedrivs verksamheten vanligtvis vidare hos

förvärvaren. EG-domstolens uttalande att det är tillräckligt med en avsikt att bedriva vidare verksamheten innebär att verksamhetsöverlåtelse kan föreligga även om det ändras efter överlåtelsen med hänsyn till exempelvis att ekonomisk lönsamhet inte föreligger. Avsikten mellan parterna var i samband med överlåtelsen att verksamheten skulle drivas vidare men pga. någon omständighet ändras detta. Vid ett sådant förhållande ska undantaget kunna tillämpas. Dock måste det finnas objektiva omständigheter som styrker att avsikten förelegat. Det är omständigheterna vid den faktiska överlåtelsen som ska avgöra om det är fråga om sådan verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt eller inte och inte senare uppkomna förhållanden."

Ej krav på samma verksamhet

Vidare framgår av samma skrivelse att det föreligger ett krav på att förvärvaren av en verksamhet eller del av en sådan ska fortsätta att bedriva eller ha för avsikt att fortsätta bedriva verksamheten för att undantaget från mervärdesskatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse ska bli tillämpligt. Även om det inte klart framgår att det ska vara fråga om samma verksamhet anser Skatteverket att det indirekt måste vara fråga om i stort sett samma verksamhet. EG-domstolen (C-497/01, Zita Modes) har ansett att medlemsstaterna inte har rätt att ha något uttalat krav om att samma verksamhet ska ha bedrivits av förvärvaren före överlåtelsen. I och med att domstolen i målet hänvisar till att det är affärsrörelsen i bestämd form som ska fortsätta kan detta inte anses innebära annat än att det ska vara fråga om i stort sett samma verksamhet som ska fortgå. Om det inte är fråga om samma verksamhet så måste den nya verksamhetsinriktningen innebära en användning av inventarier och/eller övriga tillgångar som i stort motsvarar den tidigare användningen i driften av en ekonomisk verksamhet. Detta för att förutsättningen, att det ska vara fråga om fortsatt drift (eller avsikt om detta), ska vara uppfylld.

Exempel

Ett företag överlåts och den nya ägaren kommer inte att bedriva verksamheten vidare utan det gör en tredje part som den nya ägaren hyr ut till. I detta fall bedriver således den nya ägaren en uthyrning av verksamheten i stället för att driva den själv. Undantaget i 3 kap. 25 § ML får anses vara tillämpligt i detta fall eftersom det trots allt är fråga om en igångvarande verksamhet som inte upphört. Det som avgör om det är fråga om verksamhetsöverlåtelse är om verksamheten i stort fort-

sätter utan uppehåll och inte om den nya ägaren bedriver samma verksamhet.

Ej verksamhets-överlåtelse

KR i Jönköping har i dom 1996-04-04, mål nr 2835-1993, gått emot SKM och ansett att det inte var fråga om verksamhets-överlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig. KR ansåg att den i målet avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det. RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i detta mål.

Verksamhets-överlåtelse

KR i Göteborg har i en dom 1997-03-21, mål nr 4897-1996, ej funnit anledning att frångå den bedömning som LR och SKM gjort att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar i oktober 1992 till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlåtit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen ”restaurang-rörelsen”, men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. SKM hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen.

KR i Stockholm har i en dom 1999-08-31, mål nr 8509-1998, ansett att överlåtelse av advokatverksamhet till flera förvärvare omfattas av undantaget. SKM var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Såväl LR som KR ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen.

Allmänna advokatbyråernas avveckling

I en skrivelse 1999-09-20, dnr 8326-99/120, har RSV behandlat frågan om undantagsregelns tillämplighet vid de allmänna advokatbyråernas avveckling. RSV anförde sammanfattnings-

vis. ”I detta aktuella fall när de allmänna advokatbyråerna avvecklas och en överlåtelse av tidlager sker till enskilda advokater i deras fortsatta verksamhet som privatpraktiserande, anser RSV att undantagsregeln kan bli tillämplig. RSV menar att varje advokat övertar en specifik och vital del av verksamheten nämligen främst sina egna pågående ärenden med upparbetade kostnader. Detta tillsammans med egen upparbetad goodwill och klientstock torde vara tillräckligt för att börja bedriva advokatrörelse. Härutöver kan inventarier, hyresrätt etc. övertas från fall till fall. RSV menar dock att i förevarande fall torde inte krävas att överlåtelsen även innefattar överlåtelse av inventarier etc. för att undantagsregeln ska bli tillämplig. I detta specifika fall får, enligt en samlad bedömning och enligt RSV:s uppfattning, den nedlagda tiden på klienterna anses utgöra själva advokatverksamheten, av vilken varje advokat får anses överta en specifik del.”

37.3 Överlåtelse i flera led

Det förekommer att verksamhet överlåts till person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiebolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna ska det ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiebolaget, som ska driva verksamheten vidare.

Vidareöverlåtelse – mellanled

I RÅ 2001 not. 98 ansågs undantagsbestämmelsen vara tillämplig vid ett bolags förvärv från en restaurangidkare av restauranginventarier och varulager som i anslutning till förvärvet såldes vidare till ett tredje företag. Utöver inventarier och varulager överläts vid vidareförsäljningen också den från fastighetsägaren förvärvade hyresrätten till restauranglokalen. RR motiverade sitt ställningstagande enligt följande. ”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då

inte för bolaget med anledning av förvärvet av restaurang-inventarierna."

I två olika KR-domar har undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML ansetts tillämpligt när det varit fråga om förhållanden med mellanled i likhet med RÅ 2001 not. 98, KR i Göteborg 2004-06-30, mål nr 803–804-02, och KR i Sundsvall 2004-08-03, mål nr 359-04. Således anser de svenska domstolarna att RR:s ställningstaganden i RÅ 2001 not. 98 även gäller nuvarande regel i 3 kap. 25 § ML.

Skatteverket anser att rekvisitet, att verksamheten ska vara igångvarande, kan föreligga även när det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan. Det viktiga är att verksamheten har kunnat fortgå och vid denna bedömning saknar det betydelse att mellanled förekommit. RR har i RÅ 2001 not. 99 ansett att det viktiga är att den igångvarande verksamheten fortsätter efter överlåtelsen hos mottagaren ("a going concern"). I denna dom har inte problematiken med mellanled behandlats. RR har dock angivit att verksamheten kan åter-upptas av förvärvaren vilket enligt Skatteverket bör innebära att mellanled kan förekomma.

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, framgår att när en verksamhet överlåts och det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan kan undantaget från skatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse vara tillämpligt under förutsättning att den ifrågavarande verksamheten fortsätter utan uppehåll i driften, dvs. en igångvarande verksamhet ("a going concern"). Ett sådant synsätt får enligt Skatteverkets mening anses överensstämma med domen C-497/01, Zita Modes, samt Regeringsrättens domar från 2001. EG-domstolen har i målet C-497/01 inte uttalat hur en situation med mellanled ska behandlas. EG-domstolen har däremot uttalat att verksamheten ska fortsätta (eller avsikten att göra detta) efter överlåtelsen. I och med att verksamheten är igångvarande, trots att mellanled funnits i överlåtelsekedjan, är undantaget från skatteplikt rörande verksamhetsöverlåtelse tillämpligt. Denna slutsats stämmer även med syftet med regeln dvs. att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta förvärvarens likviditet.

37.4 Del av verksamhet

I 1 kap. 7 § 1 st. ML framgår att med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således

även vid överlåtelse av del av verksamhet. När det är fråga om del av verksamhet ska det dock vara en sådan del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet.

Avgränsad del

I ett förhandsbesked från 1994-12-30 har SRN behandlat begreppet avgränsad del. Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. SRN ansåg att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningen avsedda överlåtelserna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelserna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare.

Del av verksamhet

KR i Göteborg har i dom 1996-11-14, mål nr 3964-1995, liksom LR och SKM ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten. Säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment.

KR i Göteborg har i en dom 1997-11-05, mål nr 8656-1995, med ändring av LR:s dom, fastställt SKM:s beslut att inte medge avdrag för ingående skatt för perioden januari–februari 1993 avseende förvärv av taxibil och tillhörande utrustning. Liksom SKM fann KR att övervägande skäl talade för att ett tillstånd att bedriva taxitrafik medföljt i samband med överlåtelsen av inventarierna. KR ansåg att det förelåg en sådan överlåtelse av del av verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

I en dom 1997-04-08, mål nr 6323-1994, har KR i Jönköping, liksom LR och SKM, ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfryst sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde inte rätt till avdrag för ingående skatt.

38 Lager

38.1 Allmänt

Bestämmelser om skattefrihet i vissa fall finns införda i 9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF.

Bestämmelserna motsvarar EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG) om skattefrihet i vissa fall från mervärdesskatt vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag (se artikel 16.1 i dess lydelse enligt artikel 28c E i sjätte direktivet). Syftet med bestämmelserna är framför allt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar, till exempel s.k. kedjetransaktioner, av vissa typer av varor så länge varorna är placerade i särskilt definierade upplag i något av medlemsländerna. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor. Vidare finns bestämmelser om skattefrihet från mervärdesskatt i vissa fall vid omsättning av en vara som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager och vid omsättning av tjänster avseende dessa varor.

Ej för slutlig konsumtion/ förbrukning

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget, lagret eller frizonen. En grundförutsättning för att skattefrihet över huvud taget ska kunna komma ifråga är dock att importen, omsättningen eller förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. varan ska vara avsedd att säljas vidare till t.ex. en grossist. Varan ska heller inte vara avsedd för användning och förbrukning inom upplaget, lagret eller frizonen. De skattefria omsättningarna får inte göras i detaljistledet. Varor avsedda för försäljning i detaljhandelsledet får alltså inte vara placerade i skatteupplag. Däremot kan en detaljist lagra sina varor i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Säljer han varan är dock omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller omsättningen av tjänster avseende varan.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvaror förstås varor, som är framställda inom EG, eller varor, som kommer från platser utanför EG, men som satts i fri omsättning (jfr prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning och fri förbrukning

Att en vara från tredjeland anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans tullstatus ändras därvid från att vara en icke-gemenskapsvara till att bli en gemenskapsvara som fritt kan förflyttas inom EG:s tullområde. Att en vara från tredjeland ”övergår till fri förbrukning” innebär att andra eventuella skatter och avgifter, t.ex. mervärdesskatt, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

Dokumentation

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML. Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

38.2 Skatteupplag

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. SRN har i förhandsbesked 1998-12-21 uttalat att ett fartyg, som transporterar bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av skattemyndighetens godkännande av upplaget. Förhandsbeskedet har fastställts av RR, RÅ 2000 not. 77.

Typ av varor

I ett skatteupplag får lagras såväl gemenskapsvaror som icke-gemenskapsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräkningen i 9 c kap. 9 § ML. Skatteupplag och upplagshavare godkänns av Skatteverket. Ansökan görs på av Skatteverket fastställd blankett (SKV 5937, vad gäller godkännande av upplagshavare och SKV 5938 om godkännande av skatteupplag). Upplagshavaren ska vara registrerad till mervärdesskatt för lagringsverksamheten (jfr 3 kap. 1 och 2 §§ SBL).

Upplagshavare

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 § och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Av prop. 1995/96:58 s. 52 f. framgår att bestämmelsen har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser inom punktskatteområdet för en upplagshavare av skatteupplag men anpassats till mervärdesskatteförhållanden. Angående uttrycket yrkesmässig verksamhet hänvisas till 4 kap. ML. Inom punktskatteområdet finns ett flertal KR-domar som ger vägledning i hur bedömningen av lämpligheten kan ske. Vid lämplighetsbedömningen ska det t.ex. kontrolleras att upplagshavaren är likvid och har en ekonomisk reserv samt att denne sköter redovisningar och betalningar till Skatteverket. Kraven på lämplighet ska även avse den eller de fysiska personer som har det bestämmande inflytandet i bolaget.

Vid bedömning av vad som är lagring i större omfattning ska ledning hämtas från reglerna om yrkesmässighet i 4 kap. ML. Det ska vara fråga om att upplagshavaren regelbundet och i större omfattning håller varor i lager. Det finns dock inget krav på att upplagshavaren måste lagra åt andra.

Angående de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 38.2.4.

Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av Skatteverket, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

Skattefrihet

Från skatteplikt undantas import, omsättning och GIF av i 9 c kap. 9 § ML uppräknade varor om dessa ska placeras i eller redan finns i skatteupplag. Detta innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EG-land (GIF) och avser att omgående placera varan i ett skatteupplag i Sverige kan göra detta utan att bli debiterad någon mervärdesskatt. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten. Undantaget är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger (jfr avsnitt 38.2.2).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag

När sådana varor, som anges i 9 c kap. 9 § ML, importeras för att placeras i ett skatteupplag ska mervärdesskatt inte tas ut vid importen.

Import för placering i skatteupplag

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska vid förtullning framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning (jfr avsnitt 38.1).

Skattefrihet

Någon mervärdesskatt tas inte ut vid importtillfället på grund av bestämmelserna om skattefrihet i 9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

Meddelande till Skatteverket

Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem, TDS) till Skatteverket som är beskattningsmyndighet.

38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster

Omsättning och GIF av en vara som är placerad i eller ska placeras i ett skatteupplag, är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende sådan vara, vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden.

Rätt till återbetalning

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående skatt, trots att utgående skatt inte redovisas. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 § 1 st. ML (se avsnitt 16).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag

Mervärdesskatt ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget. Från denna huvudregel görs undantag vid förflyttning mellan skatteupplag inom EG, gemenskapsintern försäljning till annat EG-land och vid export.

Till annat skatteupplag i Sverige/ annat EG-land

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt förflyttas till ett annat skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land. Detta gäller även när varan utan att omsättas flyttas mellan sådana skatteupplag.

Förflyttning till annat EG-land

När en vara tas ut för att levereras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Detta innebär att i de fall säljaren är registrerad till mervärdesskatt här och köparen åberopar ett -

registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa leveransen i sin skattedeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EG-länder, dvs. utan att den säljs, ska likställas med en gemenskapsintern försäljning.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.3.

Export

Om en vara tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.7). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Krav på registrering

Om den som tar ut varan inte är registrerad till mervärdesskatt här och varan ska transporteras direkt till plats utanför EG behöver någon registrering till mervärdesskatt inte ske. Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EG-land måste sådan registrering ske.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund. Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas

- lagerbevis (s.k. warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,
- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura med hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den placerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret,
- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning, och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera

- den skattskyldiges svenska registreringsnummer till mervärdesskatt,
- i de fall registreringsnummer till mervärdesskatt saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatte- och avgiftsanmälan inkommit till Skatteverket, eller
- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 9 § ML i de fall varan ska levereras till tredjeland.

38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

Icke-gemenskaps-varor

Gemensamt för tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager är att icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras där utan att tull eller mervärdesskatt tas ut (9 c kap. 2 § ML). Till skillnad mot vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

Tillfälligt lager

Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av Tullverket. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

Tullager

I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av Tullverket. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.

Frizon/frilager

Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon

Omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster avseende sådana varor är undantagna från skatteplikt under den tid varorna är placerade i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. En grundförutsättning för skattefrihet är dock att varuomsättningen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (se avsnitt 38.1).

38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”

Beskattnings-myndighet

När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till ”övergång till fri omsättning” (se avsnitt 38.2.1) tas tull och mervärdesskatt ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska mervärdesskatten i stället redovisas till Skatteverket (se avsnitt 38.4).

Uppgiftsskyldighet

För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut mervärdesskatt måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppge säljarens och köparens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt (18 b § MF). Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklarationen överförs i form av ett elektroniskt dokument. I de fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklaration (hemtagningsanmälan) lämnats gör Tullverket en anteckning i sitt datasystem, TDS, om köparens och säljarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt.

Uppgift till Skatteverket

Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem TDS, till Skatteverket.

Export

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.7). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Förflyttning till annat EG-land

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i de fall säljaren är registrerad till mervärdesskatt här och köparen åberopar ett registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Detta gäller oberoende av om vara omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa överflyttningen i sin skattedeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. I och med att varan anmälts till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ska dock eventuell tull tas ut.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.3.

Om en vara omsätts under lagringstiden och den som tar ut en vara inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, behöver

någon registrering till mervärdesskatt inte ske om varan ska transporteras direkt till tullager, frizon eller plats utanför EG.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”, t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och mervärdesskatt inte ut. I princip ska, om varan omsatts under lagringstiden, mervärdesskatt i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även mervärdesbeskattningen bör skjutas upp tills dess varan anmäls till ”övergång till fri omsättning”. Detta innebär att en vara kan föras mellan lager eller frizoner i Sverige eller från ett lager eller en frizon i Sverige till ett lager eller en frizon i ett annat EG-land utan att någon beskattning sker.

38.4 Beskattningsmyndighet

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är Skatteverket alltid beskattningsmyndighet (18 a § 1 st. MF). När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är Tullverket beskattningsmyndighet om varan inte omsatts under lagringstiden medan Skatteverket är beskattningsmyndighet om varan omsatts under lagringstiden.

38.5 Skattskyldighet m.m.

Ska mervärdesskatten betalas till Tullverket är det gäldenären som ska göra detta (1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML). Gäldenär är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle varit det om varan hade varit tullbelagd.

När skatten ska betalas till Skatteverket är den skattskyldig som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret (1 kap. 2 § 2 st. och 9 c kap. 5 § ML). Endast den köpare eller ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Detta innebär att

- köparen eller ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags- eller lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som upplags- eller lagerhavaren fakturerar för transporten, och
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

Beträffande skattskyldighetens inträde, redovisning av skatt och avdragsrätt se avsnitt 38.7 och 38.8.

38.6 Beskattningsunderlag

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är Skatteverket beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för mervärdesskatt. Beskattningen skjuts upp till dess varan tas ut från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML (se avsnitt 38.6.1). I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning eller överföring till annat EG-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag

Varan omsätts inte under lagringen

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller GIF som föranledde att varan placerades på upplaget, och
- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna (9 c kap. 6 § 1 p. ML).

Varan omsätts under lagringen

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

– den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret, och

– den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret (9 c kap. 6 § 2 p. ML).

38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Varan omsätts inte under lagringen

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

– den mervärdesskatt som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML, och

– den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna (9 c kap. 6 § 1 p. ML)

Beskattningsunderlaget vid import utgörs enligt 7 kap. 8 § ML och 13 b § MF av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utan mervärdesskatt. I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även transportkostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå. Se även avsnitt 10.8.4.

Exempel

Ett parti bly importeras från USA. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Blyet placeras i tullager. Under den tid varan finns i lagret utförs en rengöringstjänst avseende varan om 7 500 kr exkl. mervärdesskatt. För lagringstjänsten tar lagerhavaren ut 20 000 kr exkl. mervärdesskatt.

Den skatt som skulle ha beräknats, om importen inte undantagits från beskattning, uppgår till (100 000 x 0,25 =) 25 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av rengöringstjänsten och lagringstjänsten, om dessa inte undantagits, uppgår till (7 500 x 0,25 =) 1 875 kr respektive (20 000 x 0,25 =) 5 000 kr. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår

således till totalt 31 875 kr. Beloppet redovisas i den ordning som gäller för tull.

Hade blyet i stället placerats i ett skatteupplag skulle 31 875 kr redovisats i den ordning som gäller för mervärdesskatt, dvs. i den skattskyldiges skattedeklaration/ självdeklaration.

Varan omsätts under lagringen

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsatts under lagring i ett skatteupplag, 9 c kap. 6 § 2 p. ML (jfr avsnitt 38.6.1 ovan).

Exempel

Företaget A säljer ett parti amerikanska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exkl. mervärdesskatt. B säljer i sin tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inkl. mervärdesskatt för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exkl. mervärdesskatt för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till (200 000 x 0,25 =) 50 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till (8 000 x 0,25 =) 2 000 kr. Den skatt som ska redovisas till Skatteverket uppgår således till totalt 52 000 kr.

38.7 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget (9 c kap. 4 § ML). Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur skatteupplaget för att skattskyldigheten ska inträda. För vara i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inträder skattskyldigheten när den anmäls till övergång till fri omsättning. Först när utlämningsmedgivande erhållits från Tullverket får varan fysiskt förflyttas ut ur lagret eller frizonen. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EG-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig på grund av att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (jfr avsnitt 38.5) och ska redovisa skatten till Skatteverket redovisar denna som utgående skatt. Den som har full avdragsrätt får göra avdrag för ingående skatt med motsvarande belopp så som vid förvärvsbeskattning (8 kap. 2 § 2 st. ML).

Bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalningsrätt behandlas närmare i avsnitt 15 och 16.

38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser mineraloljor, alkohol och tobak. Oljorna är belagda med energiskatt, koldioxidskatt och, beroende på svavelinnehållet, svavelskatt. Bestämmelserna är EG-harmoniserade, dvs. gemensamma för samtliga EG-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Oljor kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Detta gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EG-land.

39 Utländska beskickningar, organisationer m.fl.

39.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlägga mervärdesskatt.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt: Genom undantag från beskattning av import och gemenskapsinterna förvärv av varor, genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster samt slutligen, och endast när det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan mervärdesskatt. Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska mervärdesskatt alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av Skatteverket. Beträffande skattefrihet vid omsättningar till beskickningar och diplomater i andra länder se vidare under avsnitt 39.2 och 39.3.

39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv

39.1.1.1 Import

Enligt 3 kap. 30 § 1 st. ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Tullverket har härigenom möjlighet att utöver vad som framgår av 3 kap. 1 § 2 st. ML från beskattning undanta viss import som görs av utländska beskickningar, diplomater m.fl. Se vidare avsnitt 10.8.3.

39.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder

Stationering i Sverige

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster mervärdesskattefritt i ett annat EG-land, dvs. det är fråga om en direkt skattefrihet. En förutsättning för att säljaren i det andra EG-landet ska kunna underlåta att ta ut mervärdesskatt är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet (4 a § förordningen [1994:224] om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

Intyg

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige (se avsnitt 39.1.2 nedan). Intyget motsvarar det formulär som fastställts enligt artikel 15.10 i sjätte direktivet. Intyget, som ofta benämns ”15.10-intyg”, ser exakt likadant ut i samtliga medlemsländer. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen SKV 5929 och finns intagen i bilaga 15.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EG–land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet

39.1.2.1 Beskickningar, organisationer

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har enligt 10 kap. 6 § ML på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,

- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,
- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,
- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna och det Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar har rätt till återbetalning enligt ovanstående.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrningen.

39.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, enligt 10 kap. 7 § ML, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
- kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
- hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
- skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,

- möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
- tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,
- tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt ovan,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående skatt i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 8 § ML endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kr.

39.1.2.3 Förfarande

Ansökan

Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML ska göras hos Skatteverket, skattekontoret Borlänge. Förfarandet vid ansökan och beslut regleras närmare i en särskild förordning (förordning 1994:224 om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon

39.1.3.1 Säljarens omsättning

Omsättning inom landet av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML. I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvärvas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan mervärdesskatt. Intyget ska vara utfärdat

av Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan till Skatteverket, skattekontoret Borlänge.

39.1.3.2 Köparens vidareförsäljning

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne enligt 3 kap. 26 b § ML till staten betala ett belopp som svarar mot den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för den omsättning varigenom bilen nu överlåts. Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den mervärdesskatt som denne skulle haft att betala vid sitt förvärv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överlåts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelsen.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överlåts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överlåts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist enligt 3 kap. 26 b § ML ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet.

Om ett fordon överlåts på grund av att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehaft fordonet minst sex månader.

Beslut om betalning

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet. Det är Skatteverket, skattekontoret Borlänge, som fattar beslut om betalning enligt 3 kap. 26 b § ML.

39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder

Varor

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska

transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG–land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Tjänster

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering (jfr avsnitt 39.1.1.2). Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se även avsnitt 6.17 samt 10.3.5 och 11.1.3.)

EU:s utrikesrepresentation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representationer i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktigare städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Intyg

Enligt 14 c § MF ska en säljare vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. eller 4 p. eller 3 st. eller 31 § ML i sina räkenskaper till styrkande av skattefriheten ha ett av köparen lämnat intyg av det slag som avses i 4 a § förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och som är utfärdat av behörig myndighet i det EG–land där köparen är stationerad. Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska (jfr avsnitt 39.1.1.2). Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. ML ska säljaren i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EG-land. Skattefrihet ska kunna ges direkt i samband med försäljningen. Om intyget måste kompletteras eller ställs

ut efter köpet kan säljaren med stöd av intyget betala tillbaka skatten till köparen.

Svensk beskickning i annat EG-land

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG–länder och svensk diplomatisk personal vid dem. Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ (se bilaga 10) samt andra internationella organisationer med säte i annat EG–land. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk mervärdesskatt ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

Andra internationella organisationer

För att en organisation med säte i annat EG-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. och 3 st. ML krävs att det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhandahållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller ej. Det är motsatsvis endast svensk myndighet som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. (Se avsnitt 39.1.1.2 ovan.) För att ur svensk synvinkel kunna betraktas som en sådan internationell organisation bör den omfattas av bestämmelserna i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Till nämnda lag finns bilagor med förteckningar över vissa internationella organisationer, som kan tjäna till vägledning vid de bedömningar som behöver göras.

RSV har 1998-08-24 upprättat en skrivelse om skattefrihet vid försäljning till personer anställda vid EG:s institutioner och organ eller vid internationella organisationer med säte i annat EG-land. Härav framgår att om en sådan person har med sig ett speciellt intyg, 15.10-intyg, utfärdat av behörig myndighet i det land där institutionen/organisationen har sitt säte (hemlandet), är han/hon berättigad att handla mervärdesskattefritt i Sverige. Skattefrihet ska kunna ges direkt i samband med försäljningen. Intyget som försäljaren får är normalt utfärdat på hemlandets språk. Om intyget måste kompletteras eller ställs ut efter köpet kan säljaren med stöd av intyget betala tillbaka skatten till köparen.

Vidare anges att anställda vid internationella organisationer, beskickningar, etc. med säte i Sverige, som vill handla

mervärdesskattefritt i andra EG-länder, ska vända sig till Utrikesdepartementet för utfärdande av motsvarande intyg.

Väpnade styrkor

Enligt en bestämmelse i 3 kap. 31 § ML, som trätt i kraft den 1 januari 2005, undantas omsättning av varor och tjänster till annat EG-land om omsättningen är avsedd för och ska användas av väpnade styrkor, åtföljande civilpersonal, samt i mässar och marketenterier tillhörande annan part i Nato än destinationslandet. Förutsättningar för undantaget är att styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna och att motsvarande skattefrihet medges i destinationslandet. Enligt 3 kap. 31 a § ML ska med verkan från den 1 maj 2004 motsvarande skattefrihet medges för omsättningar till Storbritanniens och Nordirlands styrkor på Cypern.

39.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska tillämpas. För att svensk mervärdesskatt inte ska tas ut krävs att omsättningen av varan eller tjänsten enligt dessa regler anses ha ägt rum utom landet. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Det innebär att frågor om när export av vara eller tjänst föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår under avsnitt 10.7 respektive 11.2-11.4. Leveranser av varor till utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG.

39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

Enligt 10 kap. 5 § ML ska ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning.

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning. Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export (se avsnitt 10.7).

Ansökan

Förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5 § ML regleras i enlighet med vad som gäller i fråga om återbetalningar enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se ovan under avsnitt 39.1.2.3.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till Skatteverket, skattekontoret Borlänge. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas faktura i original eller kopia. Fakturan ska innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML (se avsnitt 17.4).

39.5 Återbetalning i särskilda fall

Genom införandet av en bestämmelse i 18 kap. 4 b § SBL har medgivits en särskild möjlighet till återbetalning av mervärdesskatt efter ansökan. Det gäller den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt. Rätten till återbetalning gäller endast om inte det förfarande för rätt till återbetalning som gäller vid förvärv enligt 10 kap. 5–8 §§ ML är tillämpligt. Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid sådan återbetalning.

Om den åberopade rätten till återbetalning förutsätter att förvärvet uppgår till ett betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning enligt 3 a § förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. ske endast om den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 1 500 kr.

40 Utländska företagare – plats för etablering

40.1 Allmänt

Utländsk företagare

En näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här, anses vara en utländsk företagare enligt definitionen i ML.

Begreppen utländsk företagare och fast etableringsställe inom landet härleds i mervärdesskattehänseende ur sjätte direktivet. Innebörden av begreppen är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 och 8 §§ ML och vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet. Slutligen är de av betydelse för det sätt på vilket återbetalning av ingående skatt ska ske till en företagare från annat land.

I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML. I övrigt används benämningen företagare från annat land. I avsnitt 40.5.1 beskrivs en särskild beskattningsordning som får tillämpas av företagare från land utanför EG som tillhandahåller elektroniska tjänster till privatpersoner inom EG. För att kunna utnyttja denna möjlighet får inte företagaren ha något fast etableringsställe inom EG och inte heller vara bosatt eller stadigvarande vistas inom EG.

Definition

Begreppet utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML avser såväl fysiska som juridiska personer och överensstämmer med bestämmelserna i sjätte direktivet. Begreppet utländsk företagare i ML omfattar inte företagare som har ett fast etableringsställe inom landet. Avsikten är att begreppet ska motsvara uttrycket en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet i artikel 21.1 a och b i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG (prop. 2001/02:28 s. 43).

Juridisk person

Enligt 1 kap. 15 § ML avses med en utländsk företagare en näringsidkare som är en juridisk person och som inte har sätet

för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.

Fysisk person

Såvitt gäller fysiska personer omfattar begreppet utländsk företagare en näringsidkare som inte har ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Av prop. 1993/94:99 s. 133 framgår att begreppet ”utländsk” i ML har definierats i enlighet med 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) när fråga är om fysiska personer.

I 2 § SINK definieras två centrala uttryck, nämligen ”bosatt utomlands” och ”hemmahörande i utlandet”. Enligt definitionen avses med uttrycket ”bosatt utomlands” en fysisk person som inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Av denna definition samt den i 2 § SINK gjorda hänvisningen till IL följer att ”bosatt utomlands” ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. IL. Uttrycket ”hemmahörande i utlandet” syftar enligt definitionen på en fysisk person som är bosatt utomlands.

Företagets nationalitet eller medborgarskap saknar således betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Det avgörande är i stället om företagaren har ett fast etableringsställe här i landet eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Yrkesmässig verksamhet

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. För att besvara frågan om skatt ska betalas då en utländsk företagare i sin verksamhet omsätter en vara eller en tjänst inom landet måste således en prövning också göras av yrkesmässigheten enligt ML.

Av 4 kap. 5 § ML framgår att en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. IL. Se vidare avsnitt 8. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas inom landet finns inte.

Sjätte direktivet

Detta står i överensstämmelse med artikel 4 i sjätte direktivet vari framgår att med ”skattskyldig person” förstås envar som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, varhelst verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens ändamål eller resultat.

40.2 Fast etableringsställe

Fast etableringsställe

Frågan om en företagare har ett fast etableringsställe inom landet från respektive till vilket tjänster tillhandahålls har betydelse vid bestämning av omsättningsland för vissa tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML. Enligt vad som framgår på s. 180–181 i prop. 1993/94:99 är det motsvarande begrepp enligt gemenskapsrätten som ska vara avgörande för definitionen av fast etableringsställe.

Omsättningsland

Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet är en tjänst omsatt där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls. Motsvarande regel finns i 5 kap. 8 § ML som stadgar att vissa tjänster anses omsatta inom landet ”om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls”.

Enligt artikel 9.2 e i sjätte direktivet är vissa tjänster omsatta där kunden har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, vid avsaknad av någon sådan plats, den där kunden är bosatt eller stadigvarande vistas. Motsvarande regel finns i 5 kap. 7 § ML som stadgar att vissa tjänster är omsatta inom landet om de tillhandahålls en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, denne är bosatt eller stadigvarande vistas här. För redogörelse av bedömning av omsättningsland enligt 5 kap. 7 § ML hänvisas till avsnitt 11.3.5.

Den mot 5 kap. 8 § ML9 svarande direktivbestämmelsens begrepp (artikel 9.1 i sjätte direktivet) har bl.a. berörts i följande domar från EG-domstolen 168/84 Berkholz, C-231/94 Faaborg-Gelting-Linien, C-260/95 DFDS, C-190/95 ARO Lease och C-390/96 Lease Plan. Skatteverket gör följande tolkning av dessa begrepp.

Begreppet ”plats för etablering av verksamhet” enligt sjätte direktivet förutsätter i princip

- att det finns en affärsetablering som betjänas av människor, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning,

- att denna affärsetablering är stadigvarande, dvs. har en viss grad av varaktighet,
- att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas från eller till denna affärsetablering, samt
- att företagets rörelse ska, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

Se bl.a. den ovan nämnda domen 168/84, Berkholz, särskilt punkterna 18 och 19.

Fast etableringsställe i Sverige

KR i Stockholm har i dom 2003-12-15, mål nr 957-2002, i likhet med LR gjort bedömningen att ett tyskt företags filial i Sverige har tillhandahållit informationstjänster från filialen i Sverige till kunder i Sverige och att filialen därmed är skattskyldig för omsättningen av tjänster. I det aktuella målet gjordes den uppsökande verksamheten samt upptagandet av beställning genom filialens VD i Sverige. Genomförandet av avtalen, dvs. förhandling, upprättande, undertecknade och administration av avtalen, skedde från den svenska filialen samt en filial på Irland. Produktionen av informationen (musiktopplistor) gjordes genom en dator i Sverige medan leveransen gjordes från Irland. Även faktureringen gjordes från Irland.

Av LR-domen framgår att den svenska filialen har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna och därmed utgör ett fast etableringsställe. LR gjorde sin bedömning mot bakgrund av EG-domstolens domar 168/84 Berkholz, C-190/95 ARO Lease och C-390/96 Lease Plan. Av dessa domar framgår bl.a. att tillhandahållanden inte kan anses ske från ett fast etableringsställe om etableringsstället inte har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna. I de fall ett företag i en medlemsstat varken förfogar över egen personal eller över en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas och administrativa beslut fattas kan företaget inte anses ha fast etableringsställe i denna medlemsstat.

Frågan om en företagare från annat land har ett fast etableringsställe inom landet får således betydelse vid bedömning av om omsättningen kan anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML.

Av betydelse vid bedömning av rätt beskattningsland enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML är även om tjänsten har tillhandahållits till eller från det fasta etableringsstället. Om t.ex. en förvärvare av en informationstjänst har ett fast etableringsställe i Sverige och ett fast etableringsställe i annat land och tjänsten tillhandahålls det sistnämnda etableringsstället är tjänsten omsatt utomlands.

Eftersom reglerna om omvänd beskattning normalt är tillämpliga vid en utländsk företagares omsättning av varor eller tjänster inom landet får frågan om fast etableringsställe betydelse även här.

För att illustrera tillämpningen av ovanstående lämnas följande exempel.

Exempel 1

Ett tyskt tidskriftsföretag har en anställd journalist permanent stationerad i Sverige. Denne journalist tillhandahåller från sitt kontor reklam- och annonseringstjänster i tidskriften till svenska kunder. Dessa reklam- och annonseringstjänster är sådana tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Eftersom tjänsterna tillhandahålls från ett fast etableringsställe i Sverige till svenska företag är 5 kap. 7 § ML inte tillämplig. Bedömning av omsättningsland ska därför göras enligt 5 kap. 8 § ML. Eftersom det finns ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsterna tillhandahålls från denna etablering har omsättningen av dessa tjänster skett inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Då tidskriftsföretaget, på grund av det fasta etableringsstället, inte anses vara en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML blir reglerna om omvänd beskattning inte tillämpliga. Tidskriftsföretaget blir därför skattskyldigt för omsättningen enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 2

Det tyska tidskriftsföretagets ekonomiska expert hyrs in av en svensk nyhetstidning för en föreläsning. Tjänsten tillhandahålls från tidskriftsföretagets etableringsställe i Tyskland till svenska företag varför omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. jfr 2 st. 5 p. ML. Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML föreligger skattskyldighet för förvärvaren av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML i de fall den som omsätter tjänsten

är en utländsk företagare. I detta fall är dock den tyska tidskriften skattskyldig för omsättningen, enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, eftersom den tyska tidskriften inte är en utländsk företagare enligt definitionen i ML. Detta trots att tillhandahållandet skett från en etableringen i Tyskland. För att kunna bedöma omsättningsland enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML ska en bedömning således göras utifrån vilken etablering som tillhandahåller respektive förvärvar en tjänst. Ett tillhandahållande kan t.ex. anses ha skett från en etablering i annat land trots att tillhandahållaren har ett fast etableringsställe i Sverige. Den omständigheten att tillhandahållaren har ett fast etableringsställe i Sverige kan dock få betydelse i nästa steg vid bedömning av vem som är skattskyldig vid en omsättning inom landet.

För att kunna bedöma vem som är skattskyldig enligt reglerna i 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 och 4 b p. ML måste avgöras om företagaren har sätet för sin verksamhet i landet eller ett fast etableringsställe här eller är bosatt eller stadigvarande vistas här och således inte att anse som en utländsk företagare. Om företagaren är att se som en utländsk företagare enligt ML tillämpas normalt omvänd beskattning, se avsnitt 40.3 nedan.

40.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet.

Omvänd skattskyldighet

En utländsk företagare, dvs. en företagare utan fast etableringsställe i Sverige, är dock inte alltid skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det i vissa fall vid s.k. omvänd skattskyldighet är förvärvaren som är skattskyldig, se 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 p. samt 4 a och 4 b p. ML (se avsnitt 4.3 och 4.4). Den omvända skattskyldigheten i 4 b p. får inte tillämpas avseende personbefordran, tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML t.ex. kulturella aktiviteter och idrott och inte heller på uthyrning av fastighet med frivillig skattskyldighet. Om den utländske företagaren begär att själv få vara skattskyldig för omsättning som avses i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska detta

gälla alla omsättningar som avses i denna punkt (1 kap. 2 d § ML).

Sjätte direktivet

Betalningsskyldig för mervärdesskatten är enligt artikel 21.1 a i sjätte direktivet den som tillhandahåller en vara eller en tjänst, om det inte är fråga om omsättning – här bortses från reglerna om gemenskapsinterna förvärv av varor – för vilka kunden ska vara betalningsskyldig. En förutsättning för köparens betalningsskyldighet är bl.a. att den som tillhandahåller tjänsten är en skattskyldig person som inte är etablerad inom det egna landets territorium.

40.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Om en företagare från annat land för över en vara från sitt utländska huvudkontor till t.ex. ett fast etableringsställe i Sverige utgör detta inte någon omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1–2 p. ML. Äganderätten till varorna har inte övergått till ”annan person”. På motsvarande sätt innebär tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning. Se vidare avsnitt 11.1.2.

Beträffande varuöverföring till eller från huvudkontor i annat EG-land gäller dock att överföringen i vissa fall är att jämställa med en omsättning och ett däremot svarande GIF (2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 7 § ML). Ett GIF på grund av en utländsk företagares överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger. En utländsk företagare, dvs. en företagare som inte har fast etableringsställe i Sverige, som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL registreras till mervärdesskatt och lämna skattedeklaration, trots att överföringen inte beskattas.

Överföringar av varor från områden utanför EG kan bli föremål för hantering av tullmyndighet.

40.5 Registrering till mervärdesskatt och identifiering enligt särskild beskattningsordning

40.5.1 Registrering till mervärdesskatt

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 2 p. SBL ska registrering till mervärdesskatt ske av den som är skattskyldig enligt ML. En företagare från annat land som är skattskyldig för mervärdesskatt här i landet ska registreras vid Skatteverkets utlandsenheter. Detta gäller oavsett om ett fast etableringsställe finns här i landet eller inte.

Krav på ombud

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare ska företagaren företrädas av ett av Skatteverket godkänt ombud, se 23 kap. 4 § SBL. Ombudet ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, svara för redovisningen av mervärdesskatt och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Som ombud godtas person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast driftställe i Sverige.

Ej krav på ombud

Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar även Norge och Åland.

En utländsk företagare har alltid rätt att utse ett ombud oavsett om krav på detta föreligger eller ej.

Varor till och från annat EG-land

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL ska registrering till mervärdesskatt i Sverige ske vid utländsk företagares undantagna omsättning av varor till annat EG-land. Detta eftersom sådan omsättning medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML. Se t.ex. exempel 6 i avsnitt 10.10.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL ska registrering till mervärdesskatt i Sverige också ske vid utländsk företagares överföring av varor. Detta gäller trots att överföringarna som utgör GIF inte

ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML. Se t.ex. exempel 1 och 25 i avsnitt 11.

Import för omsättning till annat EG-land

Utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML ska registreras enligt 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL. Genom ett särskilt stadgande i 6 § SBF får registrering ske på det sättet att ett sådant ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren, registrerar sig i eget namn för dennes räkning. Ombudet, vilken oftast är en svensk speditör som handhar import och vidare transport av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare. Kopplingen till undantagen från skatteplikt för omsättning enligt 3 kap. 30 a § ML medför även att den utländske företagaren enligt 10 kap. 11 § ML har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende sådan omsättning.

Registreringsort

Registrering till mervärdesskatt av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller ej.

40.5.2 Särskild beskattningsordning - elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG

För redovisning och betalning av mervärdesskatt finns en särskild ordning som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till privatpersoner inom EG tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML. Bestämmelserna motsvarar rådets direktiv 2002/38/EG om ändring för begränsad tid av sjätte direktivet vad gäller beskattningsordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

En företagare från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG kan följa de allmänna reglerna och bli skattskyldig på samma sätt som idag. Det innebär att han ska registreras, deklarera och betala skatt i varje EG-land där han omsätter elektroniska tjänster.

Alternativt kan företagaren identifiera sig enligt den nya särskilda ordningen. Denna är avsedd att underlätta för skattskyldiga företagare i tredje land att fullgöra sina åtaganden inom EG. Ordningen innebär att även om företagaren omsatt tjänster i

flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG. Deklaration och betalning av mervärdesskatt för alla försäljningar till EG lämnas då till myndigheten i det landet. Denna myndighet vidarebefordrar därefter deklarationsupplysningar och betalning av mervärdesskatten till respektive omsättningsland, dvs. det eller de EG-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Om företagaren väljer Sverige som kontaktland sker handläggningen hos Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm. För att kunna utnyttja denna möjlighet får inte företagaren ha något fast etableringsställe inom EG och inte vara bosatt eller stadigvarande vistas inom EG. Om den utländske företagaren redan är registrerad eller av annan anledning är skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EG får denne inte tillämpa den särskilda beskattningsordningen.

En företagare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående skatt i deklarationen. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Beträffande förfarandet vid identifieringen m.m. hänvisas till handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 31. Se även rådets förordning (EG) nr 1777/2005 artikel 20 samt Skatteverkets skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

40.6 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare

Utländska företagare som inte är skattskyldiga eller berättigade till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11-12 §§ ML i Sverige kan få tillbaka mervärdesskatt på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 1–4 §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

Åttonde och trettonde direktivet

Bestämmelserna i 10 kap. 1–4 §§ ML om återbetalning av ingående skatt till utländska företag motsvaras inom EG-rätten av reglerna om återbetalning till icke etablerade skattskyldiga enligt åttonde och trettonde direktiven (79/1072/EEG och 86/560/EEG).

40.6.1 Rätten till återbetalning

10 kap. 1 § ML

I fråga om rätten till återbetalning gäller följande:

En utländsk företagare som inte är skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 och 12 §§ ML har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § ML av mervärdesskatt under förutsättning att

- mervärdesskatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utom landet,
- omsättningen i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML om omsättningen hade gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för mervärdesskatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3, 4 eller 4 b p. ML.

Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar mervärdesskatt för ett i Sverige verksamt företag. Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms. EG-domstolen har i målen C-302/93, Debouche och C-136/99, Monte dei Pascha di Siena, bedömt förutsättningarna för rätt till återbetalning enligt åttonde direktivet.

Uthyrning av fastighet

Frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning av verksamhetslokaler åt utländsk företagare som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Återbetalningsrätten för en utländsk företagare kan därmed även omfatta mervärdesskatt på lokalhyra. När en utländsk företagare hyr ut lokaler kan omvänd skattskyldighet inte tillämpas på uthyrningen.

Förmedling

Förmedling av vara eller tjänst medför alltid skattskyldighet, oberoende av om den förmedlade omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Detta gäller om inte annat uttryckligen anges i ML. Enligt 10 kap. 2 § 1 st. ML kan en förmedlare få mervärdesskatten återbetald endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänster utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, ska det nu ställda kravet gälla såväl

samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt.

Import och förvärv för omsättning inom landet

Mervärdesskatt vid import eller förvärv för omsättning inom landet ger rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML endast om importen eller förvärvet hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 eller 4 b p. ML. Om den utländske företagaren själv är skattskyldig för omsättningen och redovisar denna i skattedeklaration har han i stället avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

Resebyråer

Enligt reglerna om beskattning av viss resebyråverksamhet finns begränsningar i rätten till återbetalning av mervärdesskatt, se avsnitt 33.5.

Rätt till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i Sverige eller när en tjänst har utförts. Vid förskottsbetalning av vara eller tjänst inträder rätt till återbetalning när förskottet har betalats.

40.6.2 Ansökan m.m.

Ansökan om återbetalning görs skriftligen på en särskild blankett. Företagare från Danmark, Färöarna, Island, Grönland, Polen, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike ska använda blankett SKV 5811. Utländska företagare från andra länder ska använda SKV 5801.

Skatteverkets utlandsenheter

Ansökan om återbetalning ska göras till Skatteverkets utlandsenheter.

För information om motsvarande återbetalningsmyndigheter i andra EG-länder, se bilaga 6.

För ytterligare information om ansökningsförfarandet m.m. se handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 28.

19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländsk företagare som är registrerad till mervärdesskatt och skyldig att lämna skattedeklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 § ML i stället för att göra en ansökan om återbetalning.

41 Konkurs och ackord

41.1 Allmänt om konkurs

Beträffande allmänna frågor och administrativa regler, som gäller konkurs, hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 (SKV 555) avsnitt 21. Ytterligare information finns i Skatteverkets publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900). Där behandlas bl.a. frågor om gäldenärens rådighetsförlust, egendom som ingår i ett konkursbo, gäldenärens skyldigheter, förvaltning, konkursfordringar och massafordringar och hur en konkurs avslutas.

41.2 Rättsverkningar av konkurs

Konkursförvaltare

Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart och gäldenären får sedan beslutet har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet. Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare.

41.3 Mervärdesskatteregler om konkurs

Skattskyldighet, avdragsrätt, redovisningsskyldighet för konkursbo

Om en skattskyldig försatts i konkurs är enligt 6 kap. 3 § ML konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Regler om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML.

Bestämmelserna innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av gäldenären. Härav bör följa att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i gäldenärens ställe bör ha rätt till avdrag för ingående skatt i den omfattning som skulle

ha tillkommit gäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig gäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har haft egen skattepliktig omsättning. KR i Stockholm har i domar 1998-06-03 i mål nr 5175–5177-1997 ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till mervärdesskatt avseende omsättning hänförlig till avtal i leasingverksamhet som gäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen. Prövningstillstånd medgavs ej.

41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde

Special-bestämmelser för gäldenär

Redovisnings-skyldighet

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären enligt 13 kap. 10 § ML för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka gäldenärens mervärdesskatteredovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta gäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdhändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Om betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Avdragsrätt

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder enligt 13 kap. 21 § ML senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-likvid före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

Sammanfattning	Konkurs-gäldenären	Konkurs-boet
Redovisningsskyldighet		
– för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
– för affärshändelser som inträffar efter konkurs- före kon utbrottet.		X
Avdragsrätt för förvärv import eller förskotts- och a conto-likvid		
– före konkursutbrottet,	X	
– efter konkursutbrottet.		X

41.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en levererad vara senare återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller enligt 7 kap. 6 § 3 st. ML under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den inköpta varan eller motsvarande rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 15.3.2.

Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget på grund av avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML ska enligt 13 kap. 25 § 2 st. ML göras i konkursgäldenärens redo-

visning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades.

41.3.3 Försäljning av utmätt gods

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs vederlaget av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmätningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående skatt redovisa den mervärdesskatt som belöper på hela försäljningsbeloppet.

Försäljning efter ett konkursutbrott

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmätta egendomen har skett, försätts i konkurs och beslutet om konkurs inte medför att utmätningens förmånsrätt ska gå åter blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets mervärdesskatteredovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen.

Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981) innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av mervärdesskatt. Detta innebär att priset, mervärdesskattebeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och registreringsnummer till mervärdesskatt (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är registrerad till mervärdesskatt) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för mervärdesskatt, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om mervärdesskatt tillkommer på utropspriset.

41.3.4 Kvarstad

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i

princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,
- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borgenärerna egendom, och
- att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på KFM. KFM som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § Konkursförordningen). Har KFM tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska KFM på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om KFM förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i Skatteverkets publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 900, i avsnittet ”Skedet mellan konkursansökan och konkursbeslut”.

41.3.5 Överlåtelse av verksamhet

Enligt 3 kap. 25 § ML ska omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överlåts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av denna. Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 6.13.

41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m.

Av 7 kap. 6 § 1 st. ML framgår att beskattningsunderlaget ska minskas med rabatter och andra prisnedsättningar. Det påverkar även köparens redovisning av ingående skatt. En

köpare som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML och som får prisnedsättning, ska återföra mervärdesskattedelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående skatt tidigare tillgodoräknats (jfr avsnitt 12.5). När det gäller prisnedsättningar som ges efter tillhandahållandet, t.ex. återbäring, bonus och andra rabatter utom s.k. kassarabatter får säljare och köpare, enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML, komma överens om att beskattningsunderlaget inte ska ändras. I så fall ska varken säljaren eller köparen ändra sin mervärdesskatteredovisning.

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott och beskattningsunderlaget ska ändras bör följande gälla. En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Mervärdesskatten på rabatten bör således, om det inte har gjorts någon överenskommelse enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditfaktura som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditfakturan bokföras hos konkursgäldenären på sådant sätt att mervärdesskattebeloppet enligt kreditfakturan minskar tidigare avdragen ingående skatt. Detta redovisas liksom mervärdesskatt på t.ex. efterhandsrabatter i deklarationen för den redovisningsperiod då gäldenären försattes i konkurs.

41.3.7 Förlust på fordringar

Förlusten konstateras efter ett konkursutbrott

Om en gäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående skatt, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Avdraget ska göras i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.

För att avdrag ska medges ska det i första hand vara fråga om en konstaterad kundförlust. I vissa fall kan avdrag även medges om det med stor sannolikhet kan antas att en definitiv förlust har uppstått. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar medges inte.

Om betalning inflyter sedan avdrag har gjorts på grund av förlust på fordran ska mervärdesskatt redovisas på nytt av gäldenären. Redovisning ska ske i deklarationen för den period då gäldenären försattes i konkurs.

Se även vad som sägs om kundförluster i avsnitt 12.6 och 18.4.5.

Byggentreprenad Beställare i konkurs

Om en byggnadsentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. I sådana fall bör entreprenören utfärda en faktura med mervärdesskatt i samband med att arbetena upphör. Den mervärdesskatt som upptagits i fakturan ska av entreprenören deklareras som utgående skatt. I en dom av RR, RÅ 1999 ref. 31, har denna fråga närmare belysts (se avsnitt 19.4.2).

Efter konkursutbrottet kan entreprenören erhålla betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte betalas får ett mot mervärdesskattens andel av förlusten svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten är konstaterad. Avdrag får göras endast med mervärdesskatten på de belopp som inte har flutit in. Det innebär att förlusten ska proportioneras på beloppen av mervärdesskattefordran och fordran exklusive mervärdesskatt. Detta gäller även om mervärdesskatt ej har tagits ut på a conto-fakturor. Nedanstående exempel visar hur mervärdesskatteförlustens storlek beräknas.

SLUTFAKTURA 2002-12-13

Utförda entreprenadarbeten	110 000 kr
Tillkommer mervärdesskatt 25 % på 110 000 kr	27 500 kr
	137 500 kr
Avgår a conto-betalningar	100 000 kr
Rest att betala	37 500 kr

BERÄKNING AV FÖRLUSTENS STORLEK

Debiterad mervärdesskatt	27 500 kr
Avgår beräknad mervärdesskatt på erhållna a conton 20 % x 100 000 kr	20 000 kr
Rest = förlust att dra av i deklarationen	7 500 kr

Förlusten 7 500 kr kan i det fall någon utdelning inte erhållits i konkursen dras av i deklarationen för den period då förlusten konstaterats. Resterande belopp 30 000 kr utgör i inkomsthänseende en förlust. Ovanstående kan också uttryckas på följande sätt: Av en total fordran på 137 500 kr har influtit 100 000 kr. Förlusten 37 500 kr ska proportioneras så att av fordran exklusive mervärdesskatt, 110 000 kr, anses ha influtit 80 000 kr och av fordran på mervärdesskatt, 27 500 kr anses ha erhållits 20 000 kr, vilket motsvarar 25 % mervärdesskatt på 80 000 kr.
Ovanstående gäller även i de fall då endast mervärdesskatt på erhållna a conton återstår att ta upp i en slutfaktura.

41.3.8 Byggnadsföretags konkurs

Byggentreprenad
Entreprenör i konkurs

För a conto-betalningar, som har skett i en pågående byggnadsentreprenad, har skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet inträtt. Om entreprenören försätts i konkurs ska mervärdesskatten redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Mervärdesskatten ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a conto-betalningarna. I fakturan ska vidare anges mervärdesskatten på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto. De ytterligare krav det kan vara fråga om är t.ex. nedlagda kostnader efter den senaste a conto-betalningen före konkursen. Den mervärdesskatt som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs.

Entreprenören får dra av den ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskott och a conto-likvid före konkursutbrottet.

Om konkursboet fortsätter entreprenaden kommer boet genom konkursförvaltaren att bli redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således mervärdesskattebelagda a conton och förskott erhållna efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i mervärdesskattehänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon mervärdesskatt ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen. Om däremot

maskiner, inventarier eller andra varor överlåts ska mervärdesskatt som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontrakt även andra skattepliktiga varor eller tjänster, exempelvis maskiner, tillgångar och skulder, kan det emellertid ifrågasättas om det inte är en skattefri överlåtelse av verksamheten (3 kap. 25 § ML).

Se närmare om vad som gäller vid överlåtelse av byggnadsentreprenad i allmänhet i avsnitt 19.

Egen regi

När en byggnadsentreprenör, som även utför byggnadsarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir han redovisningsskyldig för mervärdesskatt som avser kostnader som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för mervärdesskatt på ränta på eget kapital och i förekommande fall för mervärdesskatt på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för mervärdesskatteredovisningen bör gäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den mervärdesskatt som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsvärdet beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitt 12 och 20.

41.3.9 Avverkningsrätt som betalas under flera år

Special-bestämmelser

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år (jfr 21 kap. 2 § IL). Själva upplåtelsen utlöser då enligt specialbestämmelse i 1 kap. 4 § ML ingen skattskyldighet. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot.

Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalts. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på mervärdesskatten för dessa likvider blir då en massafordran. Om den skattskyldige följer huvudregeln vid inkomsttaxeringen, att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder, inträder skattskyldighet till mervärdesskatt redan då avverkningsrätten upplåts enligt avtal. Det gäller även om betalning erhålls under flera år.

Avdragsrätt

Den som förvärvar en avverkningsrätt har enligt 13 kap. 22 § ML i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för mervärdesskatt endast i takt med att han betalar. Om

förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande mervärdesskatten.

41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

Ett konkursbo kan medges frivilligt inträde som skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler enligt 3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § ML även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av sådant beslut övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten enligt 6 kap. 3 § ML (se avsnitt 21.3.3).

Jämkning av avdrag

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående skatt ske enligt 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML under förutsättning att avdrag gjorts för mervärdesskatt på kostnader avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. 2 § 1 st. 2, 3 eller 4 p. ML. Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningsskyldighet m.m. vid uthyrning av fastighet framgår av avsnitten 23.9, 21.3.3 och 23.5.

Fordran på grund av jämkning får enligt en särskild bestämmelse i 8 a kap. 4 § 2 st. ML göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten. (Se vidare avsnitt 21.3.3, 23.5 och 23.9.)

41.3.11 Konkursförvaltararvode

En konkursförvaltares arvode utgör ersättning för skattepliktig omsättning av tjänster i och med utförandet av förvaltningsuppdraget. Förvaltaren ska efter avslutat uppdrag ge in en arvodesräkning till domstolen, men får dock inte lyfta sitt arvode förrän han har avgett slutredovisningen för sin förvaltning. Detta har medfört problem när redovisningsskyldighet till mervärdesskatt på arvodet enligt 13 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML har inträffat före utbetalningen av detta. Enligt en ny bestämmelse i 14 kap. 11 § KonkL, som har trätt i kraft den 1 januari 2004, får förvaltaren ta ut den del av det begärda arvodet som motsvarar den mervärdesskatt som beräknats för arvodet när arvodesframställningen lämnats in till rätten. Härigenom får förvaltaren medel att betala den utgående skatten på arvodet innan arvodet i dess helhet har utbetalats till honom. Se vidare avsnitt 18 i fråga om redovisningsskyldighetens inträde.

Avdragsrättens omfattning

Konkursboet får om gäldenären har varit skattskyldig eller har haft rätt till återbetalning av ingående skatt göra avdrag för mervärdesskatt på förvaltararvodet. Därvid måste beaktas eventuella begränsningar av avdragsrätten som förelegat i gäldenärens och boets verksamhet. Exempel härpå är att gäldenären bedrivit s.k. blandad verksamhet där viss del av omsättningen varit undantagen från skatteplikt utan rätt till återbetalning av skatt. Av RSV skrivelse 2000-07-14, dnr 1803-00/100, framgår att konkursbon bör ha avdragsrätt i samma omfattning som gäldenären. Boet kan därmed göra avdrag för ingående skatt på förvaltararvode fastän det i konkursboet inte uppstått någon mervärdesskattepliktig transaktion. Skatteverket har i skrivelse 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111 ytterligare redogjort för konkursbos avdragsrätt. Av skrivelsen framgår att om den verksamhet som en konkursgäldenär bedrivit medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska konkursboet till följd av att det inträtt som skattskyldig i gäldenärens ställe ha rätt till avdrag för ingående skatt för kostnaderna för att avveckla verksamheten. Även för vissa åtgärder som enbart blir aktuella när verksamheten avvecklas i en konkurssituation kan kopplingen till den tidigare bedrivna verksamheten vara sådan att avdragsrätt föreligger eftersom kostnaderna som belöper på åtgärderna anses utgöra allmänna omkostnader i verksamheten. Avdragsrätt föreligger i sådant fall för mervärdesskatten på konkursförvaltararvodet i den mån verksamheten medfört skattskyldighet till mervärdesskatt. Hänsyn måste dock tas till att avdragsrätten inte omfattar förvärv för sådan skattefri omsättning som inte berättigar till återbetalning av mervärdesskatt. Se vidare vad som anförs i inledningen till avsnitt 41.3.1 ovan.

41.4 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Frågor om ackord behandlas i RSV:s skrivelse 1999-05-10, dnr 4806-99/113, Riktlinjer för hanteringen av ackord.

Offentligt ackord eller underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt

ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas.

Ackordsförlust

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl, har han rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående skatt i motsvarande mån. Har däremot en borgenär skrivit ned sin fordran på en gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap och kan det antas att detta har haft sin grund i intressegemenskapen, får inte något avdrag för förlusten ske. Ett sådant förhållande kan föreligga om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte har gjort motsvarande nedskrivning eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd.

Om borgenären redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid mervärdesskatteredovisningen för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

Ackordsvinst

Den vinst som gäldenären gör när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående skatt, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963: 48).

I sammanhanget bör uppmärksammas att nedskrivning av fordringar på grund av fel i levererad vara, bristande kvalitet i utförd tjänst eller allmän prisnedsättning inte är att anse som ackord utan som sådan prisjustering som grundas på kreditnota eller motsvarande handling enligt 11 kap. 10 § ML.

Har gäldenären erhållit en sådan handling från borgenären ska gäldenären minska sin tidigare bokförda ingående skatt med den i kreditfakturan angivna mervärdesskatten.

Underhandsackord med kreditering

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 102 hade en bilåterförsäljare två huvudleverantörer som genom ett underhandsackord satte ned sina varufordringar på återförsäljaren. Leverantörerna hade i samband med underhandsackordet tillställt återförsäljaren kreditnotor. Deras fordringar motsvarade 94 % av samtliga oprioriterade fordringar. Återförsäljaren ansågs skyldig att

återföra tidigare avdragen ingående skatt på de avskrivna beloppen.

Efterskänkt fordran

Av ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1985:3) framgår att en fordran som en leverantör efterskänkt är att likna vid ett finansiellt tillskott som ej medför någon korrigering av säljarens tidigare redovisade utgående skatt. Bakgrunden till förhandsbeskedet var följande. En mekanisk verkstad som tillverkade konsumentkapitalvaror, marknadsförde sina produkter via självständiga återförsäljare. Av deras produktsortiment utgjorde verkstadsföretagets produkter den dominerande andelen. En av återförsäljarna kom i ekonomiska svårigheter. Återförsäljarens ekonomiska läge var så prekärt att ett offentligt ackord inte kunde genomföras av tidsskäl, varför verkstadsföretaget beslöt tillskjuta ett visst belopp till återförsäljaren genom att skriva ned sina fordringar med samma belopp.

Historik – skattesatser enligt ML

Nedan återges skattesatser, pålägg och omräkningstal alltsedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattnings-värde - % av vederlaget, mervärdesskatt inräknad	Mervärdesskatt i % av skatte-pliktig omsätt-ning, mervär-desskatt inräk-nad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
1969-01-01--1970-12-31	100	10	11,11	9,00
(OBS! höjning av mervärdesskatt	60	6	6,38	15,67
1970-02-09--12-31 se nedan)	20	2	2,04	49,02
1970-02-09--10-31	100	14	16,28	16,14
(personbilar, TV, MC, m.m.) SFS 1970:4, RSV Im 1970:11				
1970-11-01--12-31	100	15	17,65	5,67
(personbilar, TV, MC, hushålls-kapitalvaror, m.m.) SFS 1970:569, RSV Im 1970:77				
1971-01-01--1974-03-31	100	15	17,65	5,67
RSV Im 1971:1	60	9	9,89	10,11
	20	3	3,09	32,34
Den tillfälliga nedsättningen av	100	12	13,64	7,33
mervärdeskatt	60	7,2	7,76	12,89
1974-04-01--09-15	20	2,4	2,46	40,67
SFS 1974:89, RSV Im 1974:13				
Återgång till tidigare gällande	100	15	17,65	5,67
skattesatser	60	9	9,89	10,11
1974-09-16--1977-05-31	20	3	3,09	32,34
RSV Im 1974:24				
1977-06-01--1980-09-07	100	17,1	20,63	4,85
RSV Im 1977:3	60	10,26	11,43	8,75
	20	3,42	3,54	28,25
1980-09-08--1981-11-15	100	19	23,46	4,26
RSV Im 1980:5	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32
1981-11-16--1982-12-31	100	17,7	21,51	4,65
RSV Im 1981:8	60	10,62	11,88	8,42
	20	3,54	3,67	27,25

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattnings-värde - % av vederlaget, mervärdesskatt inräknad	Mervärdesskatt i % av skatte-pliktig omsätt-ning, mervär-desskatt inräk-nad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
1983-01-01--1990-06-30	100	19	23,46	4,26
RSV Im 1982:5	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32
1990-07-01--1990-12-31	100	20	25	4
	60	12	13,64	7,33
	20	4	4,17	23,98
1991-01-01--1991-12-31		20	25	4
1992-01-01--1992-12-31		20	25	4
RSV Im 1992:1		15,25	18	5,56
1993-01-01--1993-06-30		20	25	4
RSV Im 1993:2		17,36	21	4,76
1993-07-01--1995-12-31		20	25	4
		17,36	21	4,76
		10,71	12	8,34
1996-01-01--1996-06-30		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,67	6	16,67
1996-07-01--		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,66	6	16,67

* Fr.o.m. den 1 januari 1992 har bestämmelserna ändrats så att skattesatsen är densamma som ett pålägg.

** Omräkningstalen multipliceras med deklarerad utgående respektive ingående skatt. På så sätt framräknas den skattepliktiga omsättningen respektive de med mervärdesskatt belagda inköpen exklusive mervärdesskatt.

Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde

Land	**Undantag**
Belgien	
Cypern, *medräknat Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia*	De områden i Republiken Cypern där Republiken Cyperns regering inte utövar den faktiska kontrollen.
Danmark	
Estland	
Finland	Åland.
Frankrike, *medräknat furstendömet Monaco*	De franska utomeuropeiska departementen (Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion).
Grekland	Agion Oros (Berget Athos).
Irland	
Italien	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön.
Lettland	
Litauen	
Luxemburg	
Malta	
Nederländerna	
Polen	
Portugal, *medräknat Azorerna och Madeira*	

Land	**Undantag**
Slovakien	
Slovenien	
Spanien, *medräknat Balearerna (Mallorca, Ibiza, Menorca och Formentera)*	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro).
Storbritannien, *medräknat Isle of Man*	Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark och Herm) och Gibraltar.
Sverige	
Tjeckien	
Tyskland	Ön Helgoland och territoriet Büsingen.
Ungern	
Österrike	

I den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde ingår inte:

- Färöarna och Grönland,
- Andorra,
- San Marino,
- Vatikanstaten,
- Aruba och Nederländska Antillerna (Bonaire, Curaçao, Saba, Sint-Eustatius och Sint-Maarten),
- De franska utomeuropeiska territorierna (bl.a. Nya Kaledonien och Franska Polynesien, samt de franska territoriella kollektiven [öarna Mayotte och Saint-Pierre-et Miquelon]).

Mervärdesskattesatser inom EG

I förteckningen nedan anges tillämpliga mervärdesskattesatser inom EG per den 1 juli 2005. Förteckningen innehåller även uppgifter om tillämpliga skattesatser inom Norge och Schweiz. Uppgifterna har hämtats i januari 2006 från följande webbplatser: www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index_en.htm, www.estv.admin.ch och www.skatteetaten.no.

Land	**Reducerad skattesats**	**Standard skattesats**
Belgien	6 %, 12 %	21 %
Cypern	5 %	15 %
Danmark	-	25 %
Estland	5 %	18 %
Finland	8 %, 17 %	22 %
Frankrike	2,1 %, 5,5 %	19,6 %
Grekland	4,5 %, 9 %	19 %
Irland	4,4 %, 13,5 %	21 %
Italien	4 %, 10 %	20 %
Lettland	5 %	18 %
Litauen	5 %, 9 %	18 %
Luxemburg	3 %, 6 %, 12 %	15 %
Malta	5 %	18 %
Nederländerna	6 %	19 %
Polen	3 %, 7 %	22 %
Portugal	5 %, 12 %	21 %
Slovakien	-	19 %
Slovenien	8,5 %	20 %
Spanien	4 %, 7 %	16 %
Storbritannien	5 %	17,5 %
Sverige	6 %, 12 %	25 %

Land	**Reducerad skattesats**	**Standard skattesats**
Tjeckien	5 %	19 %
Tyskland	7 %	16 %
Ungern	5 %, 15 %	25 %
Österrike	10 %, 12 %	20 %
Norge*	8 %, 13 %	25 %
Schweiz	2,4 %, 3,6 %	7,6 %

* De angivna reducerade skattesatserna gäller fr.o.m. den 1 januari 2006.

Tröskelvärden inom EG – undantag för små företag

Av artikel 24.2 i sjätte direktivet framgår att medlemsstaterna får befria skattskyldiga personer med liten omsättning från mervärdesbeskattning. Eftersom regler om befrielse från mervärdesbeskattning kan leda till minskade skatteintäkter föreskriver direktivet att befrielsen endast får gälla upp till ett visst tröskelvärde. Nedan angivna uppgifter har hämtats i januari 2006 från EG-kommissionens webbplats: www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index_en.htm.

Land	**Undantag för små företag**	
	Nationell valuta	**Värde i euro**
Belgien	5 580 EUR	
Cypern	9 000 CYP	15 600 EUR
Danmark	50 000 DKK	6 667 EUR
Estland		16 000 EUR
Finland	8 500 EUR	
Frankrike	76 300 EUR eller 27 000 EUR	
Grekland	9 000 EUR eller 4 000 EUR	
Irland	51 000 EUR eller 25 500 EUR	
Italien	Inget	
Lettland		17 200 EUR
Litauen		29 000 EUR
Luxemburg	10 000 EUR	
Malta		37 000 EUR 24 300 EUR 14 600 EUR
Nederländerna	Inget	

Land	**Undantag för små företag**	
	Nationell valuta	**Värde i euro**
Polen		10 000 EUR
Portugal	9 976 EUR eller 12 470 EUR	
Slovakien	1 500 000 SKK	36 946 EUR
Slovenien		25 000 EUR
Spanien	Inget	
Storbritannien	60 000 GBP	87 145 EUR
Sverige *	Inget	
Tjeckien	1 000 000 CZK	30 731 EUR
Tyskland	17 500 EUR	
Ungern	4 000 000 HUF	15 860 EUR
Österrike	22 000 EUR	

* Enligt anslutningsfördraget får Sverige vid tillämpningen av artikel 24.2-24.6 i sjätte direktivet bl.a. befria skattskyldiga personer vars årliga omsättning understiger ett belopp motsvarande 10 000 ECU från mervärdesbeskattning. Betänkandet SOU 2002:74 innehåller ett förslag om att införa en sådan befrielse.

Tröskelvärden inom EG – förvärv och distansförsäljning

I förteckningen nedan anges tröskelvärden avseende de särskilda beskattningsreglerna för vissa gemenskapsinterna förvärv och distansförsäljning inom EG. Uppgifterna har hämtats i januari 2006 från EG-kommissionens webbplats: www. europa.eu.int/comm/ taxation_customs/taxation/index_en.htm.

Land	**Förvärvströskel ***		**Omsättningströskel ****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Belgien	11 200 EUR		35 000 EUR	
Cypern	6 000 CYP	10 000 EUR	20 000 CYP	35 000 EUR
Danmark	80 000 DKK	10 722 EUR	280 000 DKK	37 528 EUR
Estland	160 000 EEK	10 226 EUR	550 000 EEK	35 151 EUR
Finland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Frankrike	10 000 EUR		100 000 EUR	
Grekland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Irland	41 000 EUR		35 000 EUR	
Italien	8 263 EUR		27 889 EUR	
Lettland	7 000 LVL	10 778 EUR	24 000 LVL	36 952 EUR
Litauen	35 000 LTL	10 138 EUR	125 000 LTL	36 207 EUR
Luxemburg	10 000 EUR		100 000 EUR	
Malta		10 000 EUR		35 000 EUR
Nederländerna	10 000 EUR		100 000 EUR	
Polen		10 000 EUR		35 000 EUR
Portugal	10 000 EUR		35 000 EUR	
Slovakien	420 000 SKK	10 345 EUR	1 500 000 SKK	36 946 EUR
Slovenien		10 000 EUR		35 000 EUR

Land	**Förvärvströskel ***		**Omsättningströskel ****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Spanien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Storbritannien	60 000 GBP	87 145 EUR	70 000 GBP	105 089 EUR
Sverige	90 000 SEK	10 071 EUR	320 000 SEK	35 809 EUR
Tjeckien	326 000 CZK	10 018 EUR	1 140 000 CZK	35 034 EUR
Tyskland	12 500 EUR		100 000 EUR	
Ungern	2 500 000 HUF	10 000 EUR	8 800 000 HUF	35 000 EUR
Österrike	11 000 EUR		100 000 EUR	

* 2 a kap. 3 § ML (artikel 28a 1a i sjätte direktivet)

** 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (artikel 28b B.2 i sjätte direktivet)

Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl.

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EG som handlägger frågor om återbetalning till utländska företagare. Förteckningen innehåller även adresser till myndigheterna i Norge. Uppgifterna har hämtats i januari 2006 från följande webbplatser: www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index_en.htm och www.skatteetaten.no.

Belgien

Bureau Central de TVA pour assujettis étrangers – Remboursement
Tour Sablon - 25ème étage
Rue Joseph Stevens, 7
B-1000 Bruxelles
Telefon: + 32-2 552 59 77 eller 552 59 82
Telefax: + 32-2 552 55 42

Cypern

VAT Service
Dep. of Customs and Excise
Corner of M.Karaoli and G.Afxentiou
1096 Nicosia
Postadress: VAT Service, 1471 Nicosia
Telefon: + 357 226 018 34
Telefax: + 357 226 604 84

Danmark

Told- og Skatteregion Sønderborg
Hilmar Finsens Gade 18
DK-6400 Sønderborg
Telefon: + 45-72 37 50 00
Telefax: + 45-72 37 50 03
e-post: soenderborg@toldskat.dk

Estland

Northern Rgional Tax Center
Endla 8
151 77 Tallinn
Kontaktperson: Mr Lauri Plutus
Telefon: + 372 693 41 94
Telefax: + 372 693 41 11
e-post: lauri.plutus@ma.emta.se

Finland

Uudenmaan verovirasto
Yritsverotoimisto
PL 34
00052 VERO
Telefon: + 358 9 731 120
Telefax: + 358 9 7311 4392

Frankrike

Direction Générale des Impôts
Service de remboursements de la TVA aux assujettis établis a l'étranger
Centre des Non-Résidents
10, Rue d'Uzès
75080 Paris Cedex 02
Telefon: + 33-1 448 225 40 / 448 225 41
Telefax: + 33 1 404 105 36

Grekland

Ministry of Finance
14th Directorate of VAT and Indirect Taxes
Sina 2–4
10672 Athens
Telefon: + 30-1 0364 72 03
Telefax: + 30-1 0364 54 13

Irland

VAT Repayments (Unregistered) Section
Office of the Accountant General
Government Buildings
Kilrush Road
Ennis - County Clare
Telefon: + 353-65 684 12 00

Telefax: + 353 65 684 92 48
e-post: unregvat@revenue.ie

Italien

Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara
Team rimborsi IVA ai non residenti
Via Rio Sparto No 21
65100 Pescara
Telefon: + 3985 577 2359 / 2318 / 2380
Telefax: + 3985 577 2325
e-post:
centrooperativo.pescara.ivanonresidenti@agenziaentrate.it

Lettland

Valsts ienemumu dienesta Lielo nodoklu maksataju parvalde
(Large Taxpayers Board of the State Revenue Service)
Smilsu Street 12
Riga LV 1050
Telefon: + 371 70 28 803

Litauen

Vilniaus apskrities valstybine mokesciu inspekcija
Sermukonio g. 4
2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 261 66 35
Telefax: + 370 5 268 76 89

Luxemburg

Administration de l'Enregistrement et des Domaines
Bureau d'imposition XI
67-69, rue Verte
BP 31
2010 Luxembourg
Telefon: + 352 44 90 54 55 (Bureau XI) eller
+ 352 44 90 51 (växel)
Telefax: + 352 25 07 96
e-post: lux.impll@en.etat.lu

Malta

VAT Department
Centre Point Building
Ta' Paris Road
Birkirkara BKR 13
Telefon: + 356 21 49 47 84 eller + 356 22 79 92 30
Telefax: + 356 21 49 93 65

Nederländerna

Belastingdienst Limburg/Kantoor Buitenland
Postbus 2865
6401 DJ Heerlen
Telefon: + 31 45 577 95 00
Telefax: + 31 45 577 96 34

Polen

Drugi Urzad Skarbowy Warszawa-Srodmiescie
Second Tax Office for Warszawa-Srodmiescie
ul.Lindleya 14
02-013 Warszawa Srodmiescie
Telefon: + 48 22 621 72 49
Telefax: + 48 22 625 50 06

Portugal

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos
Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA
Avenida João XXI
Apartado 8220
1802 Lisboa Codex
Telefon: + 351 217 610 582 / 3 / 5
Telefax: + 351 21 793 81 33

Slovakien

Daňový úrad Bratislava I
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
Telefon: + 421 2 57 37 83 52
Telefax: + 421 2 57 37 89 00
e-post: du.ba1@ba.drsr.sk

Slovenien

Davcni Urad Ljubljana, Tax office Ljubljana
Dunajska c.22
1000 Ljubljana
Telefon: + 386 1 474 46 02 eller + 386 1 474 42 97
Telefax: + 386 1 474 43 71

Spanien

Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Aministración Tributaria
Dependencia Regional de Gestión Sección de Regimenes Especiales
C/. Guzmán el Bueno, 139, Planta 1a
28071 Madrid
Telefon: + 34-91 582 67 39
Telefax: + 34-91 582 67 57

Storbritannien

HM Customs and Excise - VAT Overseas Repayment Unit
Custom House
PO Box 34
Londonderry BT48 7AE
Northern Ireland
Telefon: + 44 (0) 2871 37 62 00
Telefax: + 44 (0) 2871 37 25 20
e-post: enq.oru.ni@hmce.gsi.gov.uk

Sverige

Utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö.

Skatteverket
Skattekontor 1 Malmö
Utlandsenheten
SE-205 31 Malmö
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 40 14 62 03
e-post: skattekontor1.malmo@skatteverket.se

Övriga utländska företag kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm.

Skatteverket
Skattekontor 1 Stockholm
Utlandsenheten
SE-106 61 Stockholm
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 8 694 18 11
e-post: stockholm@skatteverket.se

Tjeckien

Finanční úřad pro Prahu 1
Štěpánská 28
112 33 Praha 1
Telefon: + 420 2 2404 2153 eller 1154
Telefax: + 420 2 2404 1920

Tyskland

Bundesamt für Finanzen
Friedhofstrasse 1
53225 Bonn
Telefon: + 49 228 40 60
Telefax: + 49 228 406 26 61
Webbplats: www.bff-online.de

Ungern

APEH Észak-budapesti Igazgatósága
Külföldiek Ügyeit Intézö Föosztály
Postacim: H-1387 Budapest Pf. 45
Webbplats: www.apeh.hu/english/contents.htm
e-post: ugyfelszolgalat.apeh@matavnet.hu

Österrike

Finanzamt Graz-Stadt
Referat für ausländische Unternehmer
Conrad von Hotzendorfstrasse 14–18
8018 Graz
Telefon: + 43-316 88 10
Telefax: + 43-316 81 76 08

Norge

Østfold fylkesskattekontor
Postboks 430
1502 Moss

Telefon: + 47 815 817 48
Telefax: + 47 69 24 71 51
e-post: ostfold.fsk@skatteetaten.no
Webbplats: www.skatteetaten.no

Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EG till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem. Förteckningen innehåller även adress till myndigheten i Norge. Uppgifterna har hämtats i januari 2006 från följande webbplatser: www. europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index_en.htm och www.skatteetaten.no.

Belgien

Bureau central de TVA pour assujettis étrangers
Tour Sablon – 24th floor
Rue Stevens, 7
B-1000 Bruxelles
Telefon: + 32 2 552 593 34
Telefax: + 32 2 552 55 41
Webbplats: http://minfin.fgov.be

Cypern

Ministry of Finance
VAT Service-Headquarters
Corner of Karaoli and Afxentiou
1096, Nicosia
Telefax: + 357-226 604 84
e-post: headquarters@vat.mof.gov.cy

Postadress: VAT Service, Headquarters
1471, Nicosia
Webbplats: www.mof.gov.cy/ce

Danmark

Told- og Skatteregion Sønderborg
Hilmar Finsens Gade 18
DK-6400 Sønderborg
Telefon: + 45 74 12 73 00
Telefax: + 45 74 42 28 09
e-post: Soenderborg@toldskat.dk
Webbplats: www.toldskat.dk

Estland

Estonian Tax and Customs Board
Narva mnt 9j
Tallinn 15176
Telefax: + 372 683 57 09
e-post: maksuamet@ma.ee
toll@customs.ee
Webbplats: www.ma.ee

Finland

Uusimaa Regional Tax Office
Corporate Tax Office
Opastinsilta 12, P.O. Box 30
00052 Verotus
Telefon: + 358 20 46 60 17
Telefax: + 358 9 731 143 92
Webbplats: www.vero.fi

Frankrike

Utländska företag som är etablerade i Frankrike kan vända sig till det skattekontor som ansvarar för den ort där han är etablerad.

Utländska företag från gemenskapen som inte är etablerade i Frankrike kan erhålla information från följande myndighet:

Centre des impôts des non-résidents (CINR)
Inspection TVA
9 Rue d'Uzès
TSA 39203
75094 Paris cedex 02
Telefon: + 33 1 44 76 19 07, + 33 1 44 76 19 08,
+ 33 1 44 76 19 09
Fax: + 33 1 44 76 19 43
e-post: cinr@dresg.net

Utländska företag som är etablerade utomlands bör vända sig till följande myndighet:

Direction Générale des Impôts
Département de la Communication
86–92, allée de Bercy
F-75012 Paris
Telefon: + 33 1 53 18 11 34

Webbplats: www.finances.gouv.fr

Information om nyligen införda skatteregler (under rubriken ”professionnels”): www.impots.gouv.fr

Grekland

Ministry of Economic Affairs and Finance
Directorate-General for Taxation
Directorate 14 – VAT
Sina 2–4
GR-10672 Athens
Telefon: + 30 210 364 72 03-5
Telefax: + 30 210 364 413
e-post: elvies@otenet.gr
Webbplats: www.gsis.gov.gr

Irland

VAT Interpretation Branch
Office of the Revenue Commissioners
Stamping Building
Dublin Castle
Dublin 2
Telefon: + 353 1 647 50 00
Telefax: + 353 1 679 52 36
e-post: vat@revenue.ie
Webbplats: www.revenue.ie

Italien

Ministero delle Finanze
Segretariato Generale
Ufficio Relazioni Internazionali
Viale dell'Aeronautica, 122
00144 Roma
Telefon: + 39 6 592 59 67, + 39 6 543 942 56
Telefax: + 39 6 591 29 83
Webbplats: www.Finanze.it

Lettland

State Revenue Service
National Tax Board
1 Smilsu Street
Riga, LV-1978
Telefax: + 371 702 88 14
Webbplats: www.vid.gov.lv

Litauen

State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance
Vasario 16 – osios str. 15
LT-2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 268 78 00
Telefax: + 370 5 212 56 04
e-post: vmi@vmi.lt
Webbplats: www.vmi.lt

Luxemburg

Bureau d'imposition X de l'Administration de l'Enregistrement
et des Domaines
7, Rue de Plébiscite
Boîte postale 31
L-2010 Luxembourg-Ville
Telefon: + 352 449 05-1
Telefax: + 352 29 11 93
Webbplats: http://saturn.etat.lu/etva/index.do

Malta

VAT Department
Centre Point Building
Ta' Paris Road
Birkirkara BKR 13
Telefon: + 356-21 49 93 30, + 356-21 49 93 34,
+ 356-21 49 93 35, + 356-21 49 93 36
Telefax: + 356-21 49 93 65
e-post: vat@gov.mt
Webbplats: http://www.vat.gov.mt/

Nederländerna

Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland
Postbus 2865
NL-6401 DJ Heerlen

Telefon: + 31 45 577 95 00
Telefax: + 31 45 577 96 34
Webbplats: www.belastingdienst.nl

Polen

Webbplats: www.mf.gov.pl

Portugal

Direcção-Geral dos impostos
Direcção de Serviços do IVA
Avenida João XXI, 76
P-1049-065 Lisbon
Telefon: + 351 21 761 00 00 (växel)
+ 351 21 761 03 37 (direkt)
+ 351 21 761 03 38 (direkt)
Telefax: + 351 21 793 65 08
e-post: dsiva@dgci.min-financas.pt
Webbplats: www.dgci.min-financas.pt

Slovakien

Tax Office Bratislava I
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
Telefon: + 421 2 573 781 11, + 421 2 573 783 53
Telefax: + 421 2 573 789 00
e-post: du.bal@ba.drsr.sk

Tax Directorate of the Slovak Republic
Department of Tax Legislation
Indirect Taxes Unit
Nová str. 13
975 04 Banská Bystrica
Telefon: + 421 48 439 31 11
Telefax: + 421 48 413 60 15

Webbplats: (Ministry of finance) www.finance.gov.sk
(Tax Directorate) www.drsr.sk

Slovenien

Tax Administration of the Republic of Slovenia
Tax Division
Šmartinska 55

Ljubljana
Telefon: + 386 1 478 27 84
Telefax: + 386 1 478 27 43
Webbplats: http://www.sigov.si/durs

Spanien

Utländska företagare som önskar få allmän information om mervärdesskatt kan skicka sina frågor till någon av nedanstående adresser.

Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria
del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
c/ Infanta Mercedes, 37
E-28071 Madrid
Telefon: + 34 1 583 89 76

Apartado de Correos 993
E-28080 Madrid

Det finns även ett mer formellt förfarande för att få information om beskattning av en transaktion eller en grupp av transaktioner, nämligen att den skattskyldiga personen (inte ett advokatkontor eller en juridisk rådgivningsbyrå, utom om de företräder den skattskyldiga personen) lämnar sin förfrågan till följande adress:

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo
Dirección General de Tributos
c/ Alcalá, 5
E-28014 Madrid

Webbplats: www.aeat.es

Storbritannien

Om en företagare inte är etablerad i Storbritannien eller inte har utnämnt ett skatteombud eller en skatteagent, ska han vända sig till följande enhet:

Aberdeen Non-established Taxable Persons Unit (NETPU)
Custom House
28 Guild Street
Aberdeen AB9 2DY
Telefon: + 44 1224 84 46 51 / 84 46 55 / 84 46 64
Telefax: + 44 1224 84 46 11
e-post: netpu@hmce.gsi.gov.uk

För alla andra allmänna frågor (samt tryckta exemplar av alla blanketter och meddelanden) rörande mervärdesskatt och andra avgifter och skatter för vilka H.M. Customs and Excise ansvarar, kan man kontakta National Advice Service (NAS) på telefonnummer + 44 208 929 01 52. Tjänsten är tillgänglig måndag–fredag, 8.00–20.00 lokal tid.

Webbplats: www.hmce.gov.uk

Sverige

Utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Malmö.

Skatteverket
Skattekontor 1 Malmö
Utlandsenheten
SE-205 31 Malmö
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 40 14 62 03
e-post: skattekontor1.malmo@skatteverket.se

Övriga utländska företag kan vända sig till Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm.

Skatteverket
Skattekontor 1 Stockholm
Utlandsenheten
SE-106 61 Stockholm
Tel: + 46 771 778 778
Fax: + 46 8 694 18 11
e-post: stockholm@skatteverket.se

Tjeckien

Ministry of Finance
Central Financial and Tax Directorate
VAT Department
Letenská 15
115 00 Praha 1
Telefon: + 420 257 043 225
Telefax: + 420 257 042 788
e-post: podatelna@mfcr.cz
Webbplats: www.mfcr.cz

Tyskland

Bundesministerium der Finanzen
Referat Presse und Information
11016 Berlin
Telefax: + 49 30 22 42 - 32 60
Webbplats: www.bundesfinanzministerium.de
För mer detaljerade uppgifter: www.bff-online.de

Ungern

Hungarian Tax and Financial Control Administration (General Department)
H-1390 Budapest
Pf. 156
Telefon: + 36 1 412 73 02
Telefax: + 36 1 412 72 58
Webbplats: http://www.apeh.hu

Österrike

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung IV/4, UID-Büro
Erdbergstraβe 192-196
A-1034 Vienna
Telefon: + 43 1 799 64 99 – 0
Telefax: + 43 1 799 64 99 – 29

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung IV/9
Himmelpfortgasse 4–8
A-1010 Vienna
Telefon: + 43 1 514 33/1561
Telefax: + 43 1 513 98 61

Webbplats: www.bmf.gv.at/index.htm

Norge

Rogaland fylkesskattekontor
Postboks 1132 Hillevåg
N-4095 Stavanger
Telefon: + 47 51 82 58 00
e-post: rogaland.fsk@skatteetaten.no
Webbplats: www.skatteetaten.no

Uttrycket mervärdesskatteregistrerings-nummer inom EG

Nedan anges uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk. Uppgifterna har hämtats i januari 2006 från EG-kommissionens webbplats: www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/index_en.htm.

Belgien	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTW-identificatienummer
Cypern	Arithmos Egrafis FPA
Danmark	momsregistreringsnummer
Estland	käibemaksukohustuslasena registreerimise number
Finland	arvonlisäverorekisteröintinumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Frankrike	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Grekland	Arithmos Forologikou Mitroou FPA
Irland	value added tax identification no.
Italien	il numero di registrazione IVA
Lettland	pievienotās vērtības nodokļa (PVN) reģistrācijas numurs
Litauen	PVM mokėtojo kodas
Luxembourg	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Malta	numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miújud value added tax identification number
Nederländerna	BTW-identificatienummer
Polen	
Portugal	o número de identificação para efeitos do

	imposto sobre o valor acrescentado
Slovakien	identifikačné číslo pre daň (IČ DPH)
Slovenien	identifikacijska številka za DDV
Spanien	el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
Storbritannien	value added tax (VAT) registration no.
Sverige	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Tjeckien	daňové identifikační čislo (DIČ)
Tyskland	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer
Ungern	közösségi adószám
Österrike	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer

Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG

I förteckningen nedan anges hur mervärdesskatteregistreringsnumret är utformat i respektive medlemsland. Mervärdesskatteregistreringsnumret är utformat på följande sätt: ISO-landskod följd av alfanumeriskt identifikationsnummer.

Land	**VAT-nummer med landskod** *1)*	**Antal tecken utöver landskoden**
Belgien	BE999999999 BE9999999999	9 siffror 10 siffror *11)*
Cypern	CY99999999X	8 siffror + 1 bokstav
Danmark	DK99999999	8 siffror
Estland	EE999999999	9 siffror
Finland	FI99999999	8 siffror
Frankrike	FR99999999999	11 siffror *2)*
Grekland	EL999999999	9 siffror *3)*
Irland	IE9X99999X	8 tecken *4)*
Italien	IT99999999999	11 siffror
Lettland	LV99999999999	11 siffror
Litauen	LT999999999 LT999999999999	9 siffror 12 siffror
Luxemburg	LU99999999	8 siffror
Malta	MT99999999	8 siffror
Nederländerna	NL999999999B99	12 tecken
Polen	PL9999999999	10 siffror
Portugal	PT999999999	9 siffror
Slovakien	SK9999999999	10 siffror
Slovenien	SI99999999	8 siffror
Spanien	ESX9999999X	9 tecken *5)*

Land	**VAT-nummer med landskod** ***1)***	**Antal tecken utöver landskoden**
Storbritannien	GB999999999 GB999999999999 GBGD999 GBHA999	9 siffror 12 siffror *6)* 5 tecken *7)* 5 tecken *8)*
Sverige	SE999999999999	12 siffror
Tjeckien	CZ99999999 CZ999999999 CZ9999999999	8 siffror 9 siffror 10 siffror
Tyskland	DE999999999	9 siffror *9)*
Ungern	HU99999999	8 siffror
Österrike	ATU99999999	9 tecken *10)*

Förklaringar

1. 9 = tecknet ska vara en siffra
   X = tecknet ska vara en siffra eller en bokstav
   Andra tecken = tecknet är en fast del av numret
2. Första och/eller andra tecknet efter landskoden kan undantagsvis i stället vara en bokstav (inte I eller O).
3. Landskoden är inte enligt ISO 3166; undantag i artikel 22.1 d i sjätte direktivet. Sedan 1999 är tidigare 8-siffriga nummer ändrade till 9-siffriga genom tillägg av en inledande nolla (t.ex. EL92001050 blev EL092001050).
4. Andra tecknet efter landskoden är en siffra eller en bokstav, det sista tecknet är alltid en bokstav (OBS! skillnaden mellan 1 och I samt mellan 0 och O).
5. Första tecknet efter landskoden, eller i vissa fall det sista tecknet eller både dessa tecken kan vara en bokstav.
6. Avser ”Branches” (Divisional registration).
7. Avser myndigheter ("Governmental Departments").
8. Avser "health care institutions", numera normalt utbytta mot 9-siffriga nummer som inleds med siffrorna 654.
9. Betecknas "Umsatzsteuer-Identifikationsnummer" ("USt-IdNr.").
10. Första tecknet efter landskoden är alltid bokstaven U. Betecknas "UID Nr".
11. Uppgiften gäller fr.o.m. den 1 april 2005. Äldre 9-siffriga nummer kompletteras med en inledande nolla.

EU:s institutioner och organ

Nedanstående uppgifter har hämtats i januari 2006 från följande webbplats: www.europa.eu.int/index_sv.htm.

Institutioner

- Europaparlamentet
- Europeiska unionens råd (ministerrådet eller rådet)
- Europeiska kommissionen
- EG-domstolen
- Europeiska revisionsrätten
- Europeiska ombudsmannen
- Europeiska datatillsynsmannen

Finansiella organ

- Europeiska centralbanken
- Europeiska investeringsbanken

Rådgivande organ

- Europeiska ekonomiska och sociala kommittén
- Regionkommittén

Interinstitutionella organ

- Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer
- Europeiska gemenskapernas byrå för uttagningsprov för rekrytering av personal

Decentraliserade organ (kontor och byråer)

- Europeiska gemenskapens organ (för närvarande finns 15 specialiserade kontor och byråer)
- Gemensam utrikes- och säkerhetspolitik (Europeiska unionens institut för säkerhetsstudier och Europeiska unions satellitcentrum)

– Polissamarbete och straffrättsligt samarbete (Europol och Eurojust)

Leveransklausuler

Nedanstående leveransvillkor har hämtats dels från KöpL:s bestämmelser, dels från INCOTERMS 2000. Enligt INCOTERMS 2000 finns det 13 gällande leveransbestämmelser. Det förekommer att leveransvillkor enligt INCOTERMS 1980 och INCOTERMS 1990 fortfarande används. Dessa klausuler har dock inte tagits med i nedanstående uppräkning.

Leveransvillkor enligt KöpL

”Fritt”, ”Levererad”, ”Fritt levererad”

Har en vara sålts ”fritt”, ”levererad” eller ”fritt levererad” med angivande av viss bestämmelseort, anses varan enligt 7 § 3 st. KöpL avlämnad först när den kommit fram till bestämmelseorten. Dessa leveransvillkor är de enda vars innebörd anges i KöpL.

Fraktfritt

De ovan angivna leveransvillkoren ska inte förväxlas med klausulen ”fraktfritt”. Är det i leveransklausulen angivet ”fraktfritt” anses varan, civilrättsligt sett, avlämnad redan då den överlämnas för transport (jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp).

Leveransvillkor enligt INCOTERMS 2000

Uppställningen följer INCOTERMS indelning i fyra grupper; grupp E, F, C och D.

Grupp E; säljaren gör varorna tillgängliga för köparen vid säljarens fabrik, lager etc. (EXW).

Grupp F; säljaren levererar varorna till en transportör angiven av köparen. Huvudtransporten betalas av köparen. (FCA, FAS och FOB).

Grupp C; säljaren står för transporten men köparen står risken för godset. (CFR, CIF, CPT och CIP).

Grupp D; säljaren ansvarar för kostnader och står risken för godset under transporten till destinationslandet. (DAF, DES, DEQ, DDU och DDP).

Ex Works (EXW)

Klausulen EXW (med angiven anläggning och ort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande vid nämnd anläggning på angiven ort (från fabrik, från lager). Även termen Ex Factory (EXF) förekommer och betyder detsamma som EXW.

Free Carrier (FCA)	Klausulen FCA (med angiven plats) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till fraktföraren på överenskommen plats (fritt fraktförare).
Free Alongside Ship (FAS)	Klausulen FAS (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset levereras vid fartygets sida i den angivna inlastningshamnen (fritt fartygs sida).
Free on Board (FOB)	Klausulen FOB (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerar fartygets reling i den angivna inlastningshamnen (fritt ombord).
Cost and Freight (CFR)	Klausulen CFR (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerat fartygets reling i inlastningshamnen.
Cost, Insurance and Freight (CIF)	Klausulen CIF (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset effektivt passerar fartygets reling i inlastningshamnen. Försäkring tecknas av säljaren för köparens räkning till destinationshamnen.
Carriage Paid To (CPT)	Klausulen CPT (fraktfritt med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till förste fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)
Carriage and Insurance (CIP)	Klausulen CIP (fraktfritt inklusive försäkring med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till första fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)
Delivered at Frontier (DAF)	Klausulen DAF (med angiven bestämmelseort vid gränsen) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven gränsort (levererat gränsen).
Delivered ex Ship (DES)	Klausulen DES (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande ombord på fartyget i destinationshamnen (lossningshamnen) i utlandet (fritt från fartyg).
Delivered ex Quay (DEQ)	Klausulen DEQ (tull betald, med angiven hamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på kajen i angiven hamn (lossningshamn) i utlandet (fritt på kaj).
Delivered Duty Unpaid (DDU)	Klausulen DDU (levererat, oförtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår

(leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Jfr nedan beträffande DDP. Köparen betalar tull.

Delivered Duty Paid (DDP)

Klausulen DDP (levererat, förtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Det är således säljaren som står faran för godset under hela transporten. Jfr 7 § 3 st. KöpL. Säljaren betalar tull.

Vägtrafikregistrets karosserikoder för bussar och lastbilar

Buss för personbefordran

Koderna 01-04: Olika definierade karosstyper.

Kod 98: Annat karosseri.

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML.

Totalvikt över 3 500 kg = *Ej* personbil enligt ML.

Lastbil

Koderna 09-19: Olika flaktyper. Flaklastbil oberoende av totalvikt = *Ej* personbil enligt ML.

Skåplastbil (koderna 20-30 nedan)

20: Skåp - lastutrymme med fasta sidor och tak utan speciell inredning

21: Skåp - hyllor, fack

22: Skåp - bostadsinredning

23: Skåp - butiksinredning

24: Skåp - kontorsinredning

25: Skåp - sjukvårdsinredning

26: Skåp - verkstadsinredning

27: Skåp - kylaggregat

28: Skåp - frysaggregat

29: Skåp - övrigt

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML.

Totalvikt över 3 500 kg = *Ej* personbil enligt ML.

Observera! Det kan förekomma äldre skåplastbilar med separat förarhytt (= kod 30 nedan) som har åsatts någon av karosserikoderna 20-29. De ska då inte hänföras till personbil enligt ML.

Kod 30: Skåp, separat karosserienhet.

Anges för lastbil med totalvikt högst 3 500 kg där förarhytten utgör en separat karosserienhet i förhållande till skåpkarosseriet. Denna karosserikod infördes 1994-10-01. Ej personbil enligt ML.

Lastbil, övrigt

Koderna 40-98: Lastbilar försedda med t.ex. tank eller växelflak samt släpvagnar. *Ej* personbil enligt ML.

Karosserikoder för EG-typgodkända personbilar

Kod	*Karosseri*
AA	Sedan
AB	Halvkombi
AC	Stationsvagn (kombivagn)
AD	Kupé
AE	Cabriolet
AF	Fordon avsett för flera ändamål
SA	Campingbil
SB	Pansarfordon
SC	Ambulanser
SD	Likvagnar

Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund

Korpen Svenska Motionsidrottsförbundet
Sveriges Akademiska Idrottsförbund
Sveriges Amerikanska Fotbollförbund
Svenska Badmintonförbundet
Svenska Bandyförbundet
Svenska Bangolfförbundet
Svenska Baseboll och Softbollförbundet
Svenska Basketbollförbundet
Svenska Biljardförbundet
Svenska Bilsportförbundet
Svenska Bob & Rodelförbundet
Svenska Bordtennisförbundet
Svenska Bouleförbundet
Svenska Bowlingförbundet
Svenska Boxningsförbundet
Svenska Brottningsförbundet
Svenska Budoförbundet & Kampsportförbundet
Svenska Bågskytteförbundet
Svenska Castingförbundet
Svenska Curlingförbundet
Svenska Cykelförbundet
Svenska Danssportförbundet
Svenska Draghundsportförbundet
Sveriges Dövas Idrottsförbund
Svenska Dragkampförbundet
Svenska Flygsportförbundet
Svenska Fotbollförbundet
Svenska Friidrottsförbundet
Svenska Frisbeesportförbundet
Svenska Fäktförbundet
Svenska Golfförbundet
Svenska Gymnastikförbundet
Svenska Gång- och Vandrarförbundet
Svenska Handbollförbundet
Svenska Handikappidrottsförbundet
Svenska Innebandyförbundet
Svenska Ishockeyförbundet
Svenska Isseglarförbundet
Svenska Judoförbundet
Svenska Kanotförbundet
Svenska Klätterförbundet
Svenska Konståkningsförbundet
Svenska Landhockeyförbundet
Svenska Mångkampsförbundet
Svenska Motorcykel- och Snöskoterförbundet
Svenska Orienteringsförbundet
Svenska Racerbåtförbundet
Svenska Ridsportförbundet
Svenska Ringetteförbundet
Svenska Roddförbundet
Svenska Rugbyförbundet
Svenska Seglarförbundet
Svenska Simförbundet
Svenska Skidförbundet
Svenska Skidskytteförbundet
Svenska Skolidrottsförbundet
Svenska Skridskoförbundet
Svenska Sportdykarförbundet
Svenska Sportskytteförbundet
Svenska Squashförbundet
Svenska Styrkelyftförbundet
Svenska Taekwondoförbundet
Svenska Tennisförbundet
Svenska Triathlonförbundet
Svenska Tyngdlyftningsförbundet
Svenska Varpaförbundet
Svenska Vattenskidförbundet
Svenska Volleybollförbundet

Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet

I denna bilaga återfinns en mycket översiktlig sammanfattning av mervärdesskatteregler på kulturområdet. För utförlig information avseende gällande regler för respektive aktivitet, se hänvisning till respektive rubrik i avsnitt 30.

Aktivitet	**Mervärdesskatte-plikt**	**Skattesats**	**Se av-snitt**
Utövande konstnärs framförande inför publik av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL.	Nej		30.2.1
Biblioteksverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej b) Ja	 b) 6 %	30.2.2
Arkivverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.3
Museiverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej b) Ja	 b) 6 %	30.2.4
Folkbildningsverksamhet a) av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund b) kommersiell utbildning	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.5
Kulturbildningsverksamhet a) bedriven av kommun b) bedriven t.ex. genom aktiebolag	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.6
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende litterära verk t.ex. – skönlitterära verk – beskrivande verk – kartor – datorprogram – översättningar – bearbetningar	Ja	 - 6 % - 6 % - 6 % - 25 % - 6 % - 6 %	30.3.2.1
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende konstnärliga verk t.ex. – musikaliska verk – sceniska verk – filmverk – bildkonstverk	Ja	6 %	30.3.2.2

Aktivitet	**Mervärdesskatte-plikt**	**Skattesats**	**Se av-snitt**
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende fotografier m.m. – fotografier – reklamalster – system för program för ADB – informationsfilm	Ja	25 %	30.3.2.3
Filmproduktion – vid skapandet medverkar bl.a. yrkeskategorier varav vissa har upphovsrättsligt skydd, vissa agerar som utövande konstnärer, en bedömning måste därför göras för respektive enskild aktivitet.	Se avsnitt 30.3.2.4	Se avsnitt 30.3.2.4	30.3.2.4
Tillträde till konserter m.m. – konserter, – cirkus-, – biograf-, – teater-, – opera- – balett-, – eller andra jämförliga föreställningar	Ja	6 %	30.3.3
Ljud- och bildupptagning – överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av den utövande konstnärens framförande.	Ja	6 %	30.3.4
Film – framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.	Ja	25 %	30.3.5
Djurparker – tillträde och förevisning	Ja	6 %	30.3.6
Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.	Ja	6 %	30.3.7
Avdragsbegränsningar avseende: – förvärv eller import som görs i verksamhet som består i anordnande av konserter, cirkus, biograf, teater, opera, balett eller andra jämförliga föreställningar – avdrag får inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna			30.3.3.2
Försäljning av konstverk: – kan vara skattefri, frivilligt inträde, beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden.			30.1 4.4 34

Riktlinjer från EG:s mervärdesskatte-kommitté

EG:s mervärdesskattekommitté utgör bl.a. ett forum för utbyte av åsikter mellan medlemsstaterna om tolkningen av sjätte direktivet i syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av bestämmelserna. Mervärdesskattekommittén har alltsedan 1977 utfärdat en rad icke-bindande riktlinjer (s.k. guidelines). Riktlinjer utfärdas när en uppfattning avseende en specifik fråga omfattas av en absolut majoritet (dvs. mer än hälften av medlemsstaterna). Röstfördelningen, som anges för varje riktlinje, uttrycks efter EU utvidgningen den 1 maj 2004 på följande sätt (eller med ord med samma innebörd):

- enhälligt – 25 medlemsstater,
- nästan enhälligt – 22−4 medlemsstater,
- en stor majoritet – 17−2 medlemsstater.

Genom rådets förordning (EG) nr 1777/2005 har vissa av de enhälliga riktlinjerna givits rättsligt bindande form.

Hittills har riktlinjer från 1996–1999 samt vissa från 2002 och 2003 översatts till svenska.

Riktlinjer godkända 1996

Från 47:e mötet den 11-12 mars

1. Artikel 16 – Uttag från skatteupplag och betalningsskyldig person

En stor majoritet av delegationerna bekräftade de slutsatser som arbetsgrupp nr 1 enades om vid sitt möte den 18 och 19 maj 1992, och menade att uttag av varor från skatteupplag i sig inte utgör en beskattningsbar transaktion. När varor tas ut från skatteupplag bör det emellertid kontrolleras att den mervärdesskatt som skall betalas för de lagrade varorna är densamma som om undantaget inte var tillämpligt.

Om varorna successivt säljs vidare från skatteupplaget omfattas leveransen, som innebär att varorna tas ut från skatteupplaget, inte längre av något undantag enligt artikel 16. Tillämpningen av normala beskattnings- eller undantagsbestämmelser för denna leverans gör andra rättelseåtgärder överflödiga.

I de fall då uttag från skatteupplag inte har något samband med leveransen av de lagrade varorna bör rättelseåtgärder genomföras om varorna stannar kvar på den medlemsstats territorium som godkände skatteupplaget. Under förutsättning att rådgivande kommittén för mervärdesskatt rådfrågas är medlemsstaterna behöriga att vidta lämpliga åtgärder, vilka enligt en stor majoritet av delegationerna emellertid inte under några omständigheter får innebära att uttag av varor från skatteupplag görs till en skattepliktig transaktion i sig.

2. Artikel 16.1 B e – Varor som kan behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullager

Samtliga delegationer ansåg att punktskattepliktiga varor inte kan föranleda särskild behandling inom ramen för skatteupplagsförfarandena enligt artikel 16.1 B e. Medlemsstaterna var emellertid eniga om att platser som är godkända som upplag enligt direktiv 92/12/EEG om punktskatter samtidigt skulle kunna erkännas som skatteupplag.

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

3. Artikel 16.1 B e – Varor för vilka andra lagringsförfaranden än tullagring är tillämpliga

UNDANTAG FÖR VAROR SOM ÄR AVSEDDA ATT LEVERERAS TILL DETALJHANDELSLEDET

Kommittén anser nästan enhälligt att för att bevara den generella mervärdesskatteprincipen om beskattning i varje tillverknings- och försäljningsled bör andra lagringsförfaranden än tullagring inte användas automatiskt.

I detta hänseende bör villkoret i punkt 1 e rörande varor som inte är ”avsedda att levereras till detaljhandelsledet” tolkas inte bara med hänsyn till varornas beskaffenhet utan även med hänsyn till varornas olika ändamål, exempelvis om de är avsedda för export eller användning i en produktionsprocess i motsats till distribution via detaljhandelsförsäljning. Följden är att varornas beskaffenhet i sig inte räcker som kriterium för att besluta om skatteupplag, men varor avsedda för detaljhandelsförsäljning får under inga omständigheter förvaras i skatteupplag.

4. Artikel 28a 5 och 28b F – Konsoliderat dokument om andra transaktioner än bilaterala transaktioner rörande arbete på lös egendom

Kommittén noterar enhälligt uppdateringsarbetet avseende förenklingen av ett antal transaktioner rörande beställningsarbete, vilken redan godkänts av arbetsgrupp nr 1 vid dess möte den 25 och 26 maj 1993. Ändringarna är nödvändiga till följd av (i) borttagandet av termen ”beställningsarbete” (strykning av artikel 5.5 a och ändring av artikel 28a 5, och (ii) införandet av ett nytt avsnitt F i artikel 28b i samband med antagandet av rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.

Delegationerna godkände enhälligt att

1. Samtliga förenklingsåtgärder har följande gemensamma inslag:

– Den godkända förenklingen av beskattningen innebär att transaktioner som är likartade från beskattnings- och ekonomisk synpunkt behandlas på likvärdigt sätt.

– Villkoren för tillämpning av avsnitt F i artikel 28b är uppfyllda när de varor som skall bearbetas skickas eller transporteras utanför den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes.

– Om uppehåll görs under transporten av de varor som skall bearbetas eller om varorna i strikt mening inte skickas eller återsänds till den huvudansvarige, har de färdiga produkterna från början en känd slutlig destination; de är endast avsedda för kunden/den huvudansvarige.

2. Samtliga förenklingar grundar sig på samma tolkning: kravet att de färdiga produkterna återsänds till den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes, i enlighet med artikel 28a.5 b femte strecksatsen, anses vara uppfyllt även när tillfälliga uppehåll inträffar. Detta förutsätter att de enskilda platser där arbetet utförs inte betraktas som ankomstorter för de varor som skall bearbetas.

De beskrivna exemplen på förenklingsåtgärder utgör typiska fall för vilka exakta villkor har fastställts för att möjliggöra förenklingar. Förutsatt att annan gemenskapslagstiftning inte påverkas och att de fastställda villkoren iakttas, kan var och en av de planerade förenklingarna i praktiken kombineras med vilken som helst av de övriga förenklingarna.

Kommittén anser enhälligt att dokument XXI/2118/95 Rev.2 kan offentliggöras för att göra denna information tillgänglig för operatörerna och för att göra genomförandet av dessa förenklingsåtgärder i unionen mer enhetligt.

5. Artikel 15.2 – Metod för beräkning av värdegränsen 175 ecu

Delegationerna anser enhälligt att för tillämpningen av undantaget enligt artikel 15.2 kan värdegränsen på 175 ecu (eller det lägre värde som anges av den medlemsstat i vilken leveransen anses äga rum) bestyrkas genom en faktura, vilket innebär att undantaget kan omfatta leverans av flera varor som anges på en enda faktura, vilken ställts ut av samma skattskyldiga person till samma kund. Den nämnda värdegränsen kan inte hänföra sig till olika fakturor som ställts ut av en eller flera skattskyldiga personer rörande leveranser som utförts för en eller flera kunder.

Från 49:e mötet den 8-9 oktober

6. Artikel 15.10 – Gemensamt formulär för tillämpning av undantaget enligt artikeln

För tillämpning av artikel 15.10 i direktivet godkände samtliga delegationer det gemensamma intyget för undantag från mervärdesskatt och punktskatt såsom det ändrats till följd av språksynpunkter från delegationerna.

Från 50:e mötet den 7 november

7. Artikel 18.1 b – Tulldokument gällande import. Uppgifter som krävs för att utnyttja rätten till avdrag av den mervärdesskatt som skall betalas på import

Kommittén menar enhälligt att artikel 18.1 b i sjätte direktivet måste tolkas på så sätt att importhandlingen som anger mottagaren eller importören av varorna och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget inte nödvändigtvis måste vara en originalkopia i pappersform av ett intyg, utan kan utgöras av elektroniska data i den mån som den importerande medlemsstaten har infört system som gör det möjligt att hantera tullformaliteter med hjälp av dator.

I detta fall åligger det den importerande medlemsstaten, som fastställer reglerna för mervärdesskattedeklarationer och betalning av mervärdesskatt, att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att importdeklarationssystemet gör det möjligt att kontrollera utövandet av avdragsrätten, t.ex. på elektronisk väg.

En klar majoritet av kommittéledamöterna anser att i enlighet med artikel 3a i åttonde direktivet är den nuvarande rättsliga situationen sådan att en skattskyldig person inte erhåller någon återbetalning av mervärdesskatt om originalkopiorna i pappersform av importhandlingarna inte är bifogade ansökningshandlingen. Detta hindrar emellertid inte att tullförvaltningen intygar att en utskrift av data som överförts elektroniskt utgör en originalhandling.

Beträffande tillämpningen av det åttonde direktivet måste hänsyn tas till att den person som ansöker om återbetalning i den återbetalande medlemsstaten inte har någon bokföring som innefattar originalhandlingarna och som skulle möjliggöra kontroller vid en senare tidpunkt.

Riktlinjer godkända 1997

Från 52:a mötet den 28–29 maj

1. Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader

Nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor.

När uppförandet av byggnader klassificeras som leverans av varor ansåg nästan alla delegationer att platsen för denna leverans styrs av kriterierna i artikel 8.1 b, vilket innebär att leveransen bör beskattas där arbetet utförs. De var ense om att byggföretagets sändning eller transport av material från en medlemsstat för att användas vid uppförandet av en byggnad i en annan medlemsstat utgör en överföring som åtföljs av ett förvärv av varor. I detta hänseende måste det ej etablerade företaget enligt tredje strecksatsen i artikel 22.1 c registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där förvärvet sker och fullgöra de fastställda skyldigheterna. Enligt artikel 21.1 d får medlemsstaterna anta bestämmelser varigenom skatten skall betalas av en annan person, t.ex. ett skatteombud.

2. Artikel 13 A 1 q – Verksamheter av offentliga radio- och televisionsorgan

Nästan alla delegationer ansåg att det viktigaste kriteriet för att identifiera ett televisionsorgan som ett offentligt televisionsorgan är offentlig finansiering (offentliga bidrag eller licensavgifter). Bland övriga kännetecken finns emellertid särskilda skyldigheter, exempelvis täckning av ett visst territorium eller ett språkområde.

Nästan alla delegationer ansåg att sändning av program för vilket radio- eller televisionsorganet erhåller finansiering genom licensavgifter och bidrag utgör radio- och televisionsorganens enda icke kommersiella verksamhet. De ansåg å andra sidan att försäljning av televisionsprogram alltid måste beskattas även om transaktionen sker mellan offentliga organ.

3. Artikel 9 – Paket av tjänster som tillhandahålls i samband med mässor och liknande utställningar

Kommittén anser enhälligt att när ett företag i samband med en mässa eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, skall hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningsort.

När det gäller bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen.

4. Artikel 9.2 e – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna bekräftar den ursprungliga riktlinjen som godkändes av kommittén vid dess trettiofjärde möte, dvs. att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahålls.

5. Artikel 13 A 1 a – Räckvidd för det undantag som är tillämpligt på leveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet

Delegationerna beslutade enhälligt att en medlemsstats ”offentliga” postväsende endast kan behandlas som sådant när det verkar inom det landet. Ett offentligt postväsende som verkar i ett annat land än sitt eget bör förlora sin ställning som samhällstjänst och därmed rätten till undantag enligt artikel 13 A 1 a.

Från 53:e mötet den 4–5 november

6. Artikel 4 –Tjänster som tillhandahålls av styrelseledamöter

Alla delegationerna var ense om att tjänster vilka tillhandhålls av en juridisk person som medlem av företagets styrelse bör betraktas som ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 och att tjänsterna därför bör vara momspliktiga.

7. Artikel 9 – Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar uppspårandet av arvingar

Kommittén har enhälligt beslutat att uppspårandet av arvingar skall omfattas av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, antingen som en tjänst liknande någon av de verksamheter som avses i den artikeln eller som tillhandahållande av information.

8. Artikel 6 – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna ansåg att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp utgör ett momspliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren.

Riktlinjer godkända 1998

Från 54:e mötet den 16–18 februari

1. Artikel 12.3 och bilaga H kategori 4 – Reducerad skattesats

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på produkter som är specifikt utformade för personer med funktionsnedsättning (medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra liknande apparater) som normalt endast köps eller används, stadigvarande eller tillfälligt, av personer med funktionsnedsättning för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra syften (t.ex. sladdlösa telefoner) är undantagna från bestämmelsen, liksom medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmän användning och inte specifikt för personer med funktionsnedsättning (t.ex. röntgenutrustning).

2. Artikel 4 – Tilldelning av sändningsrättigheter avseende internationella fotbollsmatcher av organisationer som är etablerade utomlands

Kommittén har enhälligt beslutat att tilldelning av rättigheter till TV-sändningar av fotbollsmatcher från organ som är etablerade i tredje land utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig hos kunden på grundval av artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet.

3. Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och 28b F – Tillämpning vid total- eller delunderentreprenad

Kommittén har enhälligt beslutat att total- eller delunderentreprenad av arbete på materiell lös egendom inte ändrar den egentliga karaktären av den tjänst som tillhandahålls av huvudparten i dennes förhållande till sin avtalspart, och som därför fortfarande betraktas som arbete på materiell lös egendom, även om arbetet inte ”fysiskt” utförs av den huvudpart som åtagit sig att utföra arbetet, för vilket denne har fullt avtalsenligt ansvar gentemot kunden.

När det gäller delunderentreprenad ansåg en stor majoritet av delegationerna, förutsatt att villkoren enligt artikel 28b F inte är uppfyllda rörande förhållandet mellan huvudparten och slutkunden, att enligt fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c är platsen för huvudpartens tillhandahållande av tjänsten i sin helhet (inbegripet det arbete som utförs av underentreprenören eller underentreprenörerna) platsen där hans egen del av arbetet fysiskt utförs.

4. Artikel 28b B – Distansförsäljning

Kommittén har nästan enhälligt beslutat att artikel 28b B, enligt vilken beskattning i destinationslandet av distansförsäljning inte är tillämplig på utförda leveranser före den tidpunkt då det belopp som fastställts av destinationsmedlemsstaten överskridits inom loppet av ett kalenderår (med undantag för situationer som omfattas av andra strecksatsen i punkt 2 eller där den skattskyldiga personen har utnyttjat valmöjligheten enligt punkt 3).

Beskattning i destinationslandet kan endast gälla för leveranser av varor som medför att tröskelvärdet överskrids, samt påföljande leveranser och all försäljning som sker året efter det år då tröskelvärdet överskreds.

5. Artikel 28a – Köp av ny bil före flytt till en annan medlemsstat

Kommittén har enhälligt beslutat att överförandet av ett fordon som fortfarande uppfyller definitionen för ”nytt transportmedel” enligt artikel 28a 1a b andra stycket inte är någon beskattningsbar transaktion när den utförs av en privatperson i samband med flyttning. Kommittén är även enig om att återförandet av ett fordon som ursprungligen levererats enligt undantaget i artikel 28c A på motsvarande sätt inte kan betraktas som en skattepliktig transaktion som innebär att medlemsstaterna tillåts kräva att ägaren betalar den mervärdesskatt som inte uppbars när den ursprungliga leveransen undantogs från skatteplikt.

Kommittén har även enhälligt beslutat att endast den ursprungliga leveransen skall kontrolleras för att säkerställa om villkoren för undantag på grundval av transport utanför avgångsmedlemsstaten är uppfyllda. För detta ändamål kan registrering av fordonet med normala skyltar vara tillräckligt som kriterium för att definitivt utesluta ett undantag i den medlemsstat där förvärvet skett. Registrering av fordonet med ”transitskyltar” kan däremot tyda på att leveransen faktiskt rör ett nytt transportmedel som skickats eller transporterats till köparen utanför avgångsmedlemsstatens territorium men inom gemenskapen.

6. Artikel 28a 1a b – Överskridande av tröskelvärdet för förvärv av varor

När bestämmelserna om platsen där de skattepliktiga transaktionerna utförs har tillämpats på felaktigt sätt, har kommittén enhälligt beslutat följande:

Varje medlemsstat måste utöva sin beskattningsrätt, oberoende av händelser någon annanstans (medlemsstat eller tredje land).

Den medlemsstat som uppbar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten måste återbetala den till den skattskyldiga personen (leverantören av varor eller tjänster) i enlighet med sina egna inhemska bestämmelser. Återbetalningen av det på så sätt återvunna beloppet till slutkunden är helt beroende av de avtalsenliga förhållandena mellan leverantören och hans kund.

Från 56:e mötet den 13–14 oktober

7. Artikel 28c B a – Undantagets räckvidd

En stor majoritet av delegationerna ansåg att undantagen från rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som nämns i artikel 13 i sjätte momsdirektivet fortfarande gäller när varorna skickas eller transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och är föremål för ett förvärv inom gemenskapen enligt artikel 28a i destinationsmedlemsstaten.

Detta förvärv inom gemenskapen skall undantas i enlighet med artikel 28c B a i sjätte momsdirektivet.

8. Artikel 9.2 e – Begreppet agent

Alla delegationer var ense om att artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i sjätte momsdirektivet täcker leveranser från agenter som agerar i köparens namn och för dennes räkning såväl som i tillhandahållarens namn och för dennes räkning när det gäller tjänster som avses i artikel 9.2 e.

9. Artikel 9.1 och 9.2 e sista strecksatsen – Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel

Alla delegationer var ense om att släpfordon och påhängsvagnar bör betraktas som transportmedel vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i sjätte momsdirektivet.

Från 57:e mötet den 16–17 december

10. Artikel 8.1 c – Mervärdesskatteregler som är tillämpliga på försäljning av varor ombord på internationella transportmedel efter avskaffandet av skattefri försäljning

När det gäller leveranser ombord på flygplan av varor som skall medföras har kommittén enhälligt beslutat att om det i den ”del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen”, vilken det hänvisas till i artikel 8.1 c, ingår uppehåll mellan avreseorten och ankomstorten, skall transporten betraktas som en enda resa förutsatt att det använda transportmedlet och numret på flygningen, utom i händelse av force majeur, är detsamma under hela resan och att varje uppehåll är kortvarigt.

11. Frågor rörande tillämpningen av rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (Särskilda regler för investeringsguld)

Definitioner (Punkt A i artikel 26b)

Alla delegationer är ense om att för tillämpningen av definitionen i artikel 26b A i skall bland vikter som godtas av guldmarknaderna åtminstone följande ingå:

Enhet	*Vikter som det handlas med*
Kg	12,5/1
Gram	500/250/100/50/20/10/5/2,5/2/(1)
Ounce (1oz = 31,1035 g)	100/10/5/1/1/2/1/4
Tael (1 tael = 1,913oz.)*	10/5/1
Tola (10 tolas = 3,75oz.)**	10

* Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. I Hongkong är den nominella finheten 990 för en tacka på en tael, medan tackor på 5 och 10 tael kan ha en finhet av 999,9 i Taiwan.

** Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den mest populära storleken för en tacka är 10 tola, med en finhet av 999.

Alla delegationerna är ense om att använda marknadsvärdet för guldmynt och för guldinnehållet i mynten den 1 april varje år för att kontrollera efterlevnaden av villkoret i fjärde strecksatsen i artikel 26b A ii.

Särskild ordning för transaktioner med investeringsguld (punkt B i artikel 26b)

En stor majoritet av delegationerna är ense om att undantaget enligt artikel 26b B första stycket är begränsat till leveranser av varor och inte omfattar transaktioner som kan betecknas som tillhandahållande av tjänster. I artikel 8.1 fastställs platsen för de leveranser av investeringsguld som undantas från mervärdesskatt enligt 26b B.

När investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld fysiskt befinner sig i en annan medlemsstat än den medlemsstat där certifikatet överlämnas till köparen, anser nästan alla delegationer att medlemsstaterna enligt artikel 22.9 a tredje strecksatsen får befria leverantören från dennes skyldigheter i den medlemsstat där guldet fysiskt befinner sig, förutsatt att han i den

medlemsstaten inte utför någon av de transaktioner som det hänvisas till i artikel 22.4 c.

Riktlinjer godkända 1999

Från 58:e mötet den 23 juni

1. Artiklarna 8.1 a och 28b F i sjätte momsdirektivet – Avtal mellan två skattskyldiga personer i gemenskapen utan leverans av varor från kunden

Alla delegationerna har enhälligt beslutat att leverans av en maskin, även om den satts samman efter kundens särskilda krav, bör betraktas som leverans av en vara. Vilka delar den tillverkade maskinen består av påverkar inte beteckningen av maskinen som en materiell tillgång.

Om varorna skickas eller transporteras fastställs beskattningsorten för denna transaktion i artikel 8.1 a, och om varorna inte skickas eller transporteras fastställs den i artikel 8.1 b.

När leverantören tillverkar maskinen och installerar eller sätter samman den på den plats som hans kund begärt, bör transaktionen betecknas som leverans av varor med installation eller sammansättning, varigenom beskattningsorten är den plats där varorna installeras eller sätts samman i enlighet med artikel 8.1 a i sjätte momsdirektivet.

Transaktionen anses emellertid vara en leverans av en tjänst om leverantören endast sätter samman de olika maskindelar som hans kund tillhandahållit åt honom. I det fallet omfattas beskattningsorten av artikel 9.2 c eller artikel 28b F i sjätte momsdirektivet.

Riktlinjer godkända 2002

Från 65:e mötet den 19 juni

Artiklarna 8 och 9 – Platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster från begravningsentreprenörer

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst, även om detta alltjämt måste avgöras från fall till fall.

Delegationerna beslutade vidare enhälligt att platsen för tillhandahållande av denna enda tjänst i enlighet med artikel 9.1 i sjätte momsdirektivet skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

Riktlinjer godkända 2003

Från 67:e mötet den 8 januari

Artikel 9 och bilaga L – E-handel. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

1. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

2. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att distansundervisning utgör en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e när undervisningen är automatiserad och beroende av Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk för att fungera och när dess tillhandahållande inte kräver mänsklig inblandning eller endast gör det i liten utsträckning. Om Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och studenten (t.ex. e-post) kommer detta inte att anses vara en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att icke-etablerade beskattningsbara personer som är beskattningsbara enligt den särskilda ordningen i artikel 26c kan upphöra att omfattas av den särskilda ordningen enligt den artikeln vid vilken tidpunkt som helst under ett kalenderkvartal, om något av kriterierna för uteslutning uppfylls. Den icke-etablerade beskattningsbara personen måste inge alla resterande deklarationer fram till utgången av det kalenderkvartal under vilket han uteslutits. Kravet på att inge denna deklaration inverkar inte på det eventuellt förekommande kravet för icke-etablerade beskattningsbara personer att registrera sig enligt de normala förfarandena i en medlemsstat så fort som de uteslutits från den särskilda ordningen.

4. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person deklarerar och betalar ett belopp för mervärdesskatt till registreringsmedlemsstaten, som i sin tur distribuerar beloppet till konsumtionsmedlemsstaten, och den senare medlemsstaten sedermera fastställer att beloppet är för högt, skall konsumtionsmedlemsstaten under-

rätta registreringsmedlemsstaten om justeringen och betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen. Delegationerna har även enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person till registreringsmedlemsstaten betalar ett belopp för mervärdesskatt som är för högt i förhållande till deklarationen skall registreringsmedlemsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen.

5. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att varje rapporteringsperiod för en icke-etablerad beskattningsbar person avseende deklarationer som skall inges till registreringsmedlemsstaten i enlighet med den särskilda ordningen i artikel 26c skall behandlas som en separat och sluten rapporteringsperiod.

6. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i fråga om deklarationer som inges enligt den särskilda ordningen i artikel 26c tillåter direktivet inte att belopp avrundas till närmaste heltal i den berörda valutan (t.ex. euro) och om att det exakta beloppet för mervärdesskatt måste rapporteras och betalas i enlighet med sjätte direktivet.

7. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall potentiella säljare får rätten att saluföra en vara på en webbplats (t.ex. på en direktansluten marknadsplats) i utbyte mot en avgift (t.ex. en avgift för att varan blir uppförd eller en avgift för gjorda försäljningar), potentiella köpare lämnar bud på varan på webbplatsen via en automatiserad process, parterna underrättas om en utförd försäljning med hjälp av automatiskt datorgenererad e-post och köparen och säljaren slutligen fullföljer försäljningen, skall den tjänst som tillhandahålls av webbplatsleverantören (t.ex. leverantören av den direktanslutna marknadsplatsen) anses utgöra en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e. Ett sådant tillhandahållande kan mycket väl, åtminstone delvis, utgöra en tjänst för härbärgering av webbplatser.

8. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att den bifogade tolkningsvägledningen och de åtföljande tabellerna* skall utgöra en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” vid tillämpningen av den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bilaga

Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg – Tolkningsvägledning

Inledning

I detta dokument ges en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Det kommer att vara till hjälp för företagen när de skall avgöra huruvida deras tjänster omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande avseende sådana tjänster (enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta dokument behandlas endast frågan om platsen för tillhandahållande.

I de medföljande tabellerna* ges exempel på transaktioner som antingen omfattas av eller inte omfattas av definitionen på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av definitionen skall behandlas i enlighet med andra regler avseende platsen för tillhandahållande.

Vad är en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”?

En ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” är en tjänst

- som först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk (dvs. stöder sig på Internet eller ett liknande nätverk för att kunna tillhandahållas), och
- vars beskaffenhet till stor del är beroende av informationsteknik för att kunna tillhandahållas (dvs. tjänsten är i huvudsak automatiserad, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och kan inte utföras i avsaknad av informationsteknik).

Med utgångspunkt i dessa två villkor ingår följaktligen följande typer av tjänster i begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”:

- *Digitala produkter* i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar eller uppdateringar av programvara.
- *En tjänst* som tillhandahåller eller stöder en affärsverksamhet eller en personlig närvaro på ett elektroniskt nätverk (t.ex. en webbplats eller en webbsida).
- *En tjänst som genereras automatiskt från en dator*, via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk, när en kund matar in vissa specifika uppgifter.

– *Tjänster, andra än de som uttryckligen nämns i bilaga L, som är automatiserade och beroende av Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kunna tillhandahållas.*

Telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, vilka avses i den nionde respektive den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, anses inte utgöra tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg vid tillämpningen av detta direktiv.

I allmänhet innebär inte det faktum att parter använder Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kommunicera med varandra i fråga om transaktioner eller för att underlätta handeln att de normala mervärdesskattereglerna inte är tillämpliga, lika litet som användningen av telefon eller telefax skulle göra det. Om exempelvis parter helt enkelt använder Internet för att skicka information under loppet av en affärstransaktion (t.ex. e-post) innebär detta inte att transaktionens beskaffenhet ändras. Detta skiljer sig från ett tillhandahållande som är fullständigt beroende av Internet för att kunna ske (t.ex. sökning och nedladdning av uppgifter från en databas utan mänsklig inblandning).

I samtliga fall kommer tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt den normalskattesats som fastställts av medlemsstaten i fråga (enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet), såvida inte ett undantag är tillämpligt i den medlemsstaten. Ett tillhandahållande av t.ex. hasardspel kommer, om dess tillhandahållande på det traditionella sättet är befriat i en medlemsstat, även att vara befriat om det tillhandahålls på elektronisk väg.

I de följande tabellerna* illustreras det ovanstående genom en klassificering av en rad olika typer av tillhandahållanden i syfte att ge tydliga exempel på vilka tjänster som anses tillhandahållas på elektronisk väg och vilka tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg. Denna vägledning är inte uttömmande.

De tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg skall behandlas i enlighet med andra regler om platsen för tillhandahållande. Man bör vara särskilt försiktig när det rör sig om en tjänst som innehåller både elektroniska inslag och andra inslag. Sådana sammansatta transaktioner måste i allmänhet bedömas från fall till fall.

* Tabellerna återges inte i detta sammanhang, se i stället RSV skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet

I denna bilaga finns en översiktlig sammanfattning av undantagen från skatteplikt vid omsättning m.m. av vissa publikationer. För utförlig information avseende gällande regler, se avsnitt 31.

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag**	**Se avsnitt**
Periodiska * – medlemsblad – personaltidningar – dito radio- och kassettidningar	**Överlåtelse** – gratis – mot ersättning till - utgivaren - medlemmar - anställda **Införsel**, om publikationen ska överlåtas på sätt som framgår ovan.	3 kap. 13 §, 17 §	Nej	31.1.1
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § 1 st. 1 p.	Nej	31.1.4
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § 1 st. 2 p.	Ja	31.1.3

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag**	**Se avsnitt**
Periodiska * – organisationstid-skrifter** – dito radio- och kassettidningar	**Omsättning** **Införsel**	3 kap. 14 §, 17 §	Nej	31.1.2
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § 1 st. 1 p.	Nej	31.1.4
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § 1 st. 2 p.	Ja	31.1.3
Program och kataloger	**Omsättning** för egen verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §	3 kap. 18 §	Nej	31.2
	Införande av annonser	3 kap. 19 § 2 st.	Nej	31.2

***** Periodisk publikation är en publikation som enligt utgivningsplan normalt utkommer med minst fyra nummer/år (3 kap. 16 § ML)

** Med organisationstidskrift förstås enligt 3 kap. 14 § ML en publikation

- som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
- som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda medlemmar med funktionshinder.

Byggnads- och verksamhetstillbehör

Byggnadstillbehör

Skatteverket anser att förteckningen nedan är exempel på sådana utrustningar och inredningar, som för stadigvarande bruk har anskaffats för byggnaden och regelmässigt bör anses som byggnadstillbehör enligt JB. De utgör därmed fastighet enligt ML.

- vägg-, golv- och takbeklädnad, t.ex. vid golvet fästade heltäckningsmattor,
- dörrar, oavsett konstruktion och med eventuell automatik,
- fönster, mellanglaspersienner och markiser,
- väggar, även s.k. vikväggar och flyttbara väggar,
- ledningar som för stadigvarande bruk fast anbragts i byggnad,
- installationer för vatten och avlopp, sanitet, uppvärmning eller luftväxling av byggnad eller lokal, inräknat fläktar och dylikt,
- hissar, tillåtna för personbefordran,
- rulltrappor,
- fasta fundament, inbyggda bjälkar och liknande konstruktioner,
- armatur för allmänbelysning, fast monterad på vägg eller i tak,
- spis, kyl- och frysskåp, diskbänkar, väggfasta skåp och dylikt,
- fast inredning och utrustning i andra lokaler än egentliga verksamhetslokaler, t.ex. väggfasta skåp och hyllor, inredning och utrustning i bad- och toalettrum och dylikt,
- rullande trottoarer,
- trygghetslarm i servicehus,
- kylmaskin för luftkonditionering,
- anläggning för reglering av värme och fuktighet,

- brandvarnare,
- klädskåp och klädhylla,
- kabel-TV-anläggning,
- fast installerad svagströmskabel eller datanät i kontors- eller bostadshus eller liknande,
- elektroniskt portlås,
- fundament till utomhus monterade, för stadigvarande bruk avsedda pariserhjul, karuseller och liknande,
- vattenrutschbana utomhus,
- fryspaneler som kan användas antingen i kombination med en vanlig vägg (de utgör då isolering och invändig beklädnad) eller fristående (de utgör då hela väggen), RÅ 1986 ref. 169,
- sopförvaringsutrustning,
- flytbryggor (RSV/FB Im 1980:3),
- demonterbart parkeringsdäck (RSV/FB Im 1983:4),
- anläggning för central distribution av eldningsolja, bestående av bl.a. lagringscistern, pumpstation och rörledningar (RSV/FB Im 1983:6),
- värmepumpanläggning med ändamål att åstadkomma en sådan uppvärmning av den aktuella byggnaden som erfordras för att människor ska kunna vistas där (RSV/FB Im 1983:26), samt
- vattenreningsanläggning till en utomhuspool.

Verksamhetstillbehör

Nedan anges exempel på sådana utrustningar som, enligt Skatteverkets mening, är byggnadstillbehör enligt JB, men utgör verksamhetstillbehör och anses som fastighet enligt ML

- turbin i kraftverk,
- pump i reningsverk,
- hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal,
- bänkar i samlingslokal,
- orgel i kyrka,

- utrustning i storkök av annat slag än ”hushållstyp”,
- automatspärrar i biljetthallar och biljettautomater,
- luftbehandlingsaggregat för operationsrum i sjukhus,
- gas- och tryckluftsanläggning i sjukhus,
- inredning i laboratorier (bänkar och dragskåp),
- passagekontrollanläggning,
- montrar, utrustning i konferensrum,
- centralradio,
- bokhyllor i bibliotek,
- prefabricerat frys- eller kylrum (RÅ 1986 ref. 169),
- jalusiskydd för arbetsgropar i bilverkstäder,
- avfuktningsanläggning för simhallar, lagerlokaler och liknande (RSV/FB Im 1982:18),
- kylaggregat, elfördelningssystem och speciella golv, väggar och tak i datorhallar (RSV/FB Im 1982:23),
- värdevalvdörr (RSV Dt 1975:21),
- speciella portar till industribyggnad (RSV/FB Dt 1980:11),
- maskineri, medbringare, upphängningsarmar, linklämmor och ankare till släpliftar (RSV/FB Im 1983:1),
- reservelverk i sjukhus, industrier och liknande,
- vattenreningsanläggning, vattenrutschbana m.m. i badhus,
- rörpostanläggning,
- brandsläckningsanläggning i särskilda verksamhetsutrymmen, t.ex. maskinrum, datacentraler, museer m.m., (RSV/FB Im 1984:20),
- pariserhjul, karuseller och liknande inkl maskinell utrustning,
- krossanläggning till kolkraftverk inkl väggar och tak (RK 1987:5),
- specialbelysning, ej allmänbelysning,
- hiss och lyftanordning för varubefordran, ej personhiss,
- handbollsmål, basketställningar och ribbstolar, samt
- reklamskyltar.

Översikt – fastighetsbegreppet

En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastigheten hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten av fastighetsägaren. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av en byggnad där det finns.

Egendomsslag	**JB**	**IL**	**ML**
1. Marken	Fastighet	= JB	= JB
2. Byggnader, ledningar, stängsel o.d.			
- på egen mark	Fastighet	= JB	= JB
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets indelning	Fastighet	= JB	= JB
- på annans mark i annat fall (1)	Ej fastighet	Byggnader: fastighet	Fastighet
3. Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör i byggnad			
- på egen mark	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets-indelning	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet
- på annans mark	Ej fastighet	Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet
4. Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad			
- på egen mark	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet*
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets-indelning	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet*
- på annans mark	Ej fastighet	Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet*
5. Industritillbehör	Fastighet i vissa fall (2)	Samma som bygg-nadstillbehör	Ej fastighet
6. Växtlighet	Fastighet	= JB	= JB*
Naturlig gödsel	Fastighet	= JB	= JB*

* Dock sker beskattning som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark och vid tillämpning av 8 a kap. ML.

Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning o.d. (2 kap. 1 § 2 st. JB) är fastighet enligt JB, IL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm: 2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.

Lagar och förarbeten

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1968:580	1968:137	BeU 62
1969:70	1969:18	BeU 25
1969:237	1969:51	BeU 39
1970:166	1970:70	BeU 40
1970:183	1970:123	BeU 39
1970:917	1970:191	BeU 67
1971:71	1971:10	SkU 16
1971:254	1971:73	SkU 34
1971:400	1971:60	SkU 35
1972:82	1972:15	SkU 12
1972:558	1972:119	SkU 60
1973:928	1973:163	SkU 62
1973:985	1973:187	SkU 69
1974:90		FiU 1974:1
1974:885	1974:169	SkU 62
1974:888	1974:171	SkU 61
1974:986	1974:180	SkU 63
1975:725	1975:78	JuU 22
1975:1400	1975/76:29	SkU 1975/76:15
1976:928	1975/76:107	SkU 1976/77:2
1977:61	1976/77:68	SkU 22
1977:291	1976/77:144	SkU 48
1978:73	1977/78:78	SkU 21
1978:197	1977/78:136	SkU 50
1978:322	1977/78:181	SkU 55
1978:920	1978/79:44	SkU 21
1979:181	1978/79:86	JuU 27
1979:304	1978/79:141	SkU 52
1979:1190	1979/80:57	SkU 19
1979:1191	1979/80:57	SkU 19
1980:204	1979/80:80	Ku 45

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1980:676	1980 U:1	SkU U:2
1980:1090	1980/81:70	SkU19
1981:843	1980/81:84	LU24
1981:992	1981/82:30	SkU8
1981:1276	1981/82:59	SkU18
1982:190	1981/82:96	SkU38
1982:288	1981/82:201	SkU63
1982:449	1981/82:214	SkU71
1982:1184	1982/83:55	SkU14
1982:1211	1982/83:53	SkU11
1983:76	1982/83:84	SkU20
1983:144	1982/83:83	SkU29
1983:1006	1983/84:28	SkU9
1983:1006	1983/84:37	SkU9
1983:1052	1983/84:75	SkU19
1984:357	1983/84:189	SkU44
1984:1085	1984/85:70	SkU23
1985:110	1984/85:47	JuU14
1985:147	1984/85:108	SkU40
1985:1116	1985/86:47	SkU17
1986:490	1985/86:150 (bil 1)	SkU50
1986:1289	1986/87:47	SkU11
1986:1382	1986/87:44	SkU8
1987:1218	1987/88:55	SkU12
1987:1236	1987/88:42	SkU16
1988:705	1987/88:150 (bil 3)	SkU40
1988:1152	1988/89:21	SkU1
1989:1027	1988/89:50	SkU10
1990:29	1989/90:73	SkU21
1990:330	1989/90:74	SkU32
1990:576	1989/90:111	SkU31
1990:1153	1990/91:37	SkU5
1990:1319	1990/91:46	SkU7
1991:178	1990/91:89	SkU21
1991:696	1990/91:166	SkU29
1991:1755	1991/92:50	SkU5
1991:1905	1991/92:43	SkU17
1992:190	1991/92:122	SkU24
1992:494	1991/92:129	SkU32
1992:627	1991/92:93	SkU19

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1992:832	1991/92:93	LU28
1992:843		SkU35
1992:878	1991/92:140	KrU28
1992:885	1991/92:150	FiU30
1992:1184	1992/93:96	SkU9
1992:1477	1992/93:50	FiU1, SkU18
1993:772	1992/93:150 (bil 6)	FiU30
1993:642	1992/93:190	SkU26
1993:479	1992/93:196	SkU28
1993:898	1992/93:198	FiU27
1993:1553	1993/94:50	SkU15
1993:1647	1993/94:75	SOU14
1993:1705	1993/94:38	TU11
1994:41	1993/94:105	SkU21

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1968:431)

SFS
1971:995
1976:724
1978:324
1978:625
1979:499
1982:1163
1983:915
1985:176
1986:1357
1990:1254
1991:227
1993:1234

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1994:473	1993/94:151	1993/94:SkU31
1994:496	1993/94:152	1993/94:SkU32
1994:498	1993/94:225	1993/94:SkU30
1994:1798	1994/95:57	1994/95:SkU7
1994:1893	1994/95:91	1994/95:SkU11
1995:581	1994/95:209	1994/95:SkU42
1995:700	1994/95:202	1994/95:SkU27
1995:931	1994/95:150 (bil 7)	1994/95:FiU20
1995:1207	1995/96:19	1995/96:SkU11
1995:1286	1995/96:19	1995/96:SkU13
	1995/96:45	1995/96:SkU13
	1995/96:58	1995/96:SkU13
1995:1364	1995/96:45	1995/96:SkU12
1995:1365	1995/96:45	1995/96:SkU12
1996:536	1995/96:191	1995/96:SkU28
1996:661	1995/96:170	1995/96:JuU23
1996:713	1995/96:198	1995/96:SkU31
1996:794	1995/96:176	1995/96:SoU18
1996:965	1995/96:224	1996/97:BoU4
1996:1174	1996/97:1	1996/97:FiU1
1996:1320	1995/96:232	1996/97:SkU5
1996:1327	1996/97:10	1996/97:SkU6
1996:1406	1996/97:12	1996/97:SkU7
1997:220		1996/97:SkU25
1997:331	1996/97:81	1996/97:SkU22
1997:502	1996/97:100	1996/97:SkU23
1997:1036	1997/98:33	1997/98:SkU9
1998:193	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:255	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:300	1997/98:141	1997/98:FiU22
1998:346	1997/98:134/148	1997/98:SkU29
1998:500	1997/98:63	1997/98:TU9
1998:542	1997/98:109	1997/98:SoU22
1998:586	1997/98:153	1997/98:FiU28
1998:1675	1998/99:1	1998/99:SkU1
1999:310	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:422	1998/99:79	1998/99:SkU19
1999:450	1998/99:86	1998/99:SkU21
1999:640	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:959	1998/99:124	1999/2000:KU5

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1999:1103	1998/99:130	1999/2000:LU2
1999:1130	1998/99:142	1999/2000:FiU8
1999:1283	1999/2000:2	1999/2000:SkU2
1999:1406	1999/2000:10	1999/2000:UbU7
2000:54	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:143	1999/2000:58	1999/2000:SkU19
2000:478	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:500*	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:1291	1999/2000:126	2000/01:SkU3
2000:1357	2000/01:1	2000/01:SkU7
	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1358	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1427	1999/2000:126	2000/01:SkU11
	2000/01:31	2000/01:SkU13
2001:524	2000/01:121	2000/01:SkU25
2001:568	2000/01:95	2000/01:TU15
2001:971	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1169	2001/02:45	2001/02:SkU12
2002:263	2001/02:94	2001/02:SkU22
2002:392	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:1004	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:220	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:659	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:1131	2003/04:24	2003/04:SkU14
2003:1134	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1137		2003/04:SkU15
2004:61	2002/03:150	2003/04:FiU14
2004:118	2003/04:41	2003/04:SkU19
2004:280	2003/04:76	2003/04:SkU29
2004:1155	2004/05:15	2004/05:SkU10
2005:808	2005/06:7	2005/06:FiU13
2005:1198	2005/06:1	2005/06:AU1

* Omtryck genom SFS 2000:500

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

SFS

1994:1800
1994:1974
1995:955
1995:1287
1996:582
1996:1325
1997:128
1997:709
1997:751
1998:349
1999:521
1999:650
2000:505
2000:1113
2003:221
2003:966
2003:1138
2004:1158

Skatteverkets föreskrifter och allmänna råd m.m.

Skatteverket inrättades den 1 januari 2004. Den nya myndigheten ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. I regler och information som beslutats eller publicerats av Riksskatteverket behölls det tidigare myndighetsnamnet.

Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer m.m. som berör mervärdesskatt och som har beslutats av Skatteverket eller en av dess föregångare, Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift, allmänt råd eller rekommendation är inaktuell till vissa delar.

Skatteverket beslutar om föreskrifter enligt särskilda bemyndiganden. Dessa är liksom lagar och förordningar bindande. De kungörs i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Skatteverket beslutar också om allmänna råd. De ges ut i en enda serie i publikationen Skatteverkets allmänna råd (SKV A). Till skillnad mot föreskrifterna är de allmänna råden enbart vägledande, inte bindande. Före år 2001 benämndes de allmänna råden Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och gavs ut i flera serier. Skatteverket publicerar meddelanden som ges ut i publikationen Skatteverkets meddelanden (SKV M). I meddelanden tas bl.a. in redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna.

På Skatteverkets webbplats finns samtliga föreskrifter, allmänna råd och meddelanden under Rättsinformation.

Föreskrifter

RSFS 1999:12	Föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.
RSFS 2001:7	Föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen 1999:445 om exportbutiker.

RSFS 2002:33	Föreskrifter om revision m.m.
RSFS 2003:5	Föreskrifter om att preliminär självdeklaration och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.
RSFS 2003:6	Föreskrifter om att en anmälan för registrering och en ansökan om F-skattsedel får lämnas i form av ett elektroniskt dokument
SKVFS 2004:1	Föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av enskilds åtkomst
SKVFS 2004:4	Föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument
SKVFS 2004:17	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:4)
SKVFS 2004:18	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:1)
SKVFS 2004:19	Föreskrifter om vilka guldmynt som är att anse som investeringsguld
SKVFS 2004:21	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:1)
SKVFS 2004:22	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:4)
SKVFS 2005:1	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:1)
SKVFS 2005:8	Föreskrifter om skatte- och avgiftsanmälan som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument samt vilka uppgifter i beskattningsdatabasen som får omfattas av enskilds direktåtkomst
SKVFS 2005:9	Föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:1)
SKVFS 2005:14	Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen (1994: 200)

Allmänna råd

RSV S 1998:13	Rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.
RSV S 1998:33	Ändring i rekommendationer m.m. (RSV:s 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.
RSV S 1998:34	Rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt skattebetalningslagen.
RSV S 2000:9	Rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen.
SKV A 2004:5	Allmänna råd om avdrag för utgifter för representation m.m.
SKV A 2004:28	Allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer
SKV A 2005:38	Allmänna råd om värdering av bilförmån att tillämpas vid beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter m.m. fr.o.m. beskattningsåret 2006 samt fr.o.m. 2007 års taxering

Meddelanden

SKV M 2004:4	Information om avdrag för utgifter för representation m.m.
SKV M 2004:18	Information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer

SKV M 2005:28	Information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2006 samt vid 2007 års taxering
SKV M 2005:31	Information om värdering av bilförmån att tillämpas vid beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2006 samt vid 2007 års taxering

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 25 § ABL, 167
2 kap. 26 § ABL, 167

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 155
9 § AvgF, 155
15 § AvgF, 155

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 95
2 kap. 2 a § begravningslag, 95
2 kap. 13 § begravningslag, 95

Bokföringslagen

1 kap. 2 § BFL, 509
3 kap. 1 § BFL, 24
4 kap. 2 § BFL, 511
5 kap. 2 § BFL, 509
7 kap. 1 § BFL, 487

EG-fördraget

Artikel 226 EG-fördraget, 48
Artikel 227 EG-fördraget, 48
Artikel 234 EG-fördraget, 48

Inkomstskattelagen

2 kap. 8 § IL, 150
2 kap. 13 § IL, 149
2 kap. 17 § IL, 149, 151
7 kap. 4 § IL, 162
7 kap. 7 § IL, 88, 161, 163, 165
7 kap. 7 eller 14 § IL, 160
7 kap. 8 § IL, 162
7 kap. 14 § IL, 161
7 kap. 15 § IL, 160
7 kap. 21 § IL, 165
11 kap. 11 § IL, 931
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 434
13 kap. 1 § IL, 140, 152
16 kap. 2 § IL, 100, 932
16 kap. 13 § IL, 437
18 kap. 17 a § IL, 722
19 kap. 14 § IL, 722
21 kap. 2 § IL, 74, 525, 1061
36 kap. IL, 179
36 kap. 3 § IL, 176, 486
45 kap. 8 § IL, 149

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 600
2 kap. 1 § JB, 600
2 kap. 2 § JB, 602
2 kap. 3 § JB, 603

Köplagen

6 § KöpL, 69
7 § 1 st. KöpL, 69
7 § 2 st. KöpL, 69

Mervärdesskatteförordningen

1 a § MF, 25
13 b § MF, 250
14 § MF, 242
14 b § MF, 208
14 c § MF, 209, 210, 285, 1036
18 a § 1 st. MF, 1026
18 b § MF, 1025

Mervärdesskattelag

1 kap. 1 § ML, 58, 63
1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 30
1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 216
1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 248
1 kap. 2 § ML, 30, 64
1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 289
1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 199
1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 83
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 65, 67, 188, 190, 265, 274, 289, 291, 293
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 219
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1026
1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 246
1 kap. 2 a § ML, 66, 275, 403, 860, 977
1 kap. 2 b § ML, 66, 403, 860, 977
1 kap. 2 d § ML, 65, 67, 188, 265, 290, 291, 294, 313, 315
1 kap. 3 § ML, 68, 71, 610, 627
1 kap. 3 § 1 st. ML, 73
1 kap. 3 § 3 st. ML, 73
1 kap. 4 § ML, 525
1 kap. 4 a § ML, 228, 503
1 kap. 6 § ML, 23, 30, 31, 76, 184, 197
1 kap. 8 § ML, 27, 31
1 kap. 10 § ML, 26, 183, 233
1 kap. 10 a § ML, 25, 183
1 kap. 11 § ML, 26, 75, 599, 651, 661, 667
1 kap. 12 § ML, 32, 75, 599, 603
1 kap. 13 § ML, 28, 761
1 kap. 13 a § ML, 207, 779, 972
1 kap. 13 b § ML, 206, 219
1 kap. 14 § ML, 24
1 kap. 15 § ML, 31, 469, 1041
1 kap. 16 § ML, 151, 180
1 kap. 17 § ML, 482, 487
1 kap. 17 a § ML, 487
1 kap. 18 § ML, 67, 80

2 kap. 1 § ML, 105, 129
2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 106, 186
2 kap. 1 § 2 st. ML, 186, 211, 255, 283
2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 108, 109, 113
2 kap. 1 a § ML, 27, 183, 245
2 kap. 2 § ML, 130
2 kap. 2 § 1–2 p. ML, 130
2 kap. 2 § 3 p. ML, 131
2 kap. 3 § 1 st. ML, 130
2 kap. 3 § 2 st. ML, 130
2 kap. 5 § ML, 775, 856, 931
2 kap. 5 § 1 st. ML, 130
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 132, 605
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 133, 427, 766
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 134, 766, 768
2 kap. 5 § 2 st. ML, 134
2 kap. 7 § ML, 135, 597, 605, 619, 620, 622
2 kap. 7 § 1 st. ML, 621
2 kap. 7 § 3 st. ML, 620, 621
2 kap. 8 § ML, 135, 160, 165, 598, 605, 622, 632

2 a kap. 2 § ML, 251
2 a kap. 2 § 1 p. ML, 218, 220, 272
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 224, 261, 268
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 212, 225
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 220
2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML, 68
2 a kap. 4 § ML, 68
2 a kap. 5 § ML, 223, 262
2 a kap. 6 § ML, 224
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 231
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 225, 276
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 190, 265
2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML, 276
2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 276
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 227
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 194
2 a kap. 9 § ML, 226

3 kap. 1 § ML, 75
3 kap. 1 § 2 st. ML, 1031
3 kap. 1 § 3 st. ML, 216
3 kap. 2 § 1 st. ML, 643, 717
3 kap. 2 § 2 st. ML, 642
3 kap. 2 § ML, 75, 641, 665

3 kap. 2 och 3 §§ ML, 78
3 kap. 3 § ML, 75, 604, 641, 661
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 651
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 651
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 651
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 652
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 656
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 660
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 662
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 662
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 662
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 662
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 663, 839
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 663
3 kap. 3 § 2 st. ML, 653, 670
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 664
3 kap. 3 § 3 st. 1-2 p. ML, 670
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 670
3 kap. 4 § ML, 78, 793, 808, 810
3 kap. 5 § ML, 794
3 kap. 5–7 §§ ML, 78
3 kap. 6 § ML, 808
3 kap. 7 § ML, 810
3 kap. 8 § ML, 79, 821, 824
3 kap. 8 § 2 st. ML, 828
3 kap. 8 § 3 st. ML, 825
3 kap. 9 § ML, 79, 113
3 kap. 9 § 1 st. ML, 985
3 kap. 9 § 2 st. ML, 662
3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML, 997
3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, 998
3 kap. 10 § ML, 79, 998
3 kap. 10 a § ML, 67, 80
3 kap. 10 b-10 c §§ ML, 67, 82
3 kap. 11 § ML, 88
3 kap. 11 § 1 p. ML, 318, 861, 897
3 kap. 11 § 2 p. ML, 869
3 kap. 11 § 3 p. ML, 871
3 kap. 11 § 4 p. ML, 871, 875, 905
3 kap. 11 § 5 p. ML, 876
3 kap. 11 § 6 p. ML, 875, 877
3 kap. 11 a § ML, 88, 663, 831, 850
3 kap. 13 § ML, 914
3 kap. 13–19 §§ ML, 88
3 kap. 14 § ML, 918
3 kap. 16 § ML, 913
3 kap. 17 § ML, 914
3 kap. 18 § ML, 870, 876, 922
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 920, 922
3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 919
3 kap. 19 § 2 st. ML, 922
3 kap. 20 § ML, 89, 923
3 kap. 21 § ML, 89, 254, 785
3 kap. 21 a § ML, 89, 791
3 kap. 22 § ML, 89, 792
3 kap. 23 § 1 p. ML, 90
3 kap. 23 § 2 p. ML, 90
3 kap. 23 § 3 p. ML, 92
3 kap. 23 § 4 p. ML, 92
3 kap. 23 § 5 p. ML, 92, 173
3 kap. 23 § 6 p. ML, 95, 160
3 kap. 23 § 7 p. ML, 95
3 kap. 23 a § ML, 96
3 kap. 24 § ML, 99, 766, 1003
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1003
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1005
3 kap. 24 § 2 st. ML, 1005
3 kap. 24 § 3 st. ML, 1007
3 kap. 25 § ML, 99, 387, 522, 1009, 1057
3 kap. 26 a § ML, 99, 774, 1034
3 kap. 26 a–c §§ ML, 473
3 kap. 26 b § ML, 99, 1035
3 kap. 26 c § ML, 99
3 kap. 27 § ML, 100, 131
3 kap. 29 § ML, 100
3 kap. 30 § ML, 100, 221
3 kap. 30 § 1 st. ML, 248, 1031
3 kap. 30 § 2 st. ML, 191, 279
3 kap. 30 § 3 st. ML, 249
3 kap. 30 a § ML, 101, 191, 200, 253, 267
3 kap. 30 a § 1 st. ML, 212
3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 202, 231
3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 205
3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML, 209, 1035
3 kap. 30 a § 2 st. ML, 206, 258

3 kap. 30 a § 3 st. ML, 284, 1036
3 kap. 30 a § 4 st. ML, 211
3 kap. 30 b § ML, 102, 232, 268
3 kap. 30 d § ML, 102, 274, 276
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 230, 1047
3 kap. 30 e § ML, 102, 285
3 kap. 30 f § ML, 102, 230
3 kap. 30 g § ML, 102, 285
3 kap. 31 § ML, 102, 210, 284, 1038
3 kap. 31 a § ML, 102, 210, 284, 1038
3 kap. 32 § ML, 102, 285

4 kap. 1 § 1 p. ML, 140, 163, 164, 846
4 kap. 1 § 2 p. ML, 141, 846
4 kap. 1–8 §§ ML, 137
4 kap. 2 § ML, 158, 444
4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 149
4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 149
4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 151
4 kap. 5 § ML, 151, 1042
4 kap. 6-7 §§ ML, 152
4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 177
4 kap. 8 § ML, 158, 160, 161, 163, 164

5 kap. 1 § ML, 281
5 kap. 1 § 1 st. ML, 285, 304
5 kap. 1 § 2 st. ML, 285
5 kap. 1 § 3 st. ML, 238, 285
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 188, 205, 221, 231, 254
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 189, 264
5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 190
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 192, 266, 981
5 kap. 2 § 2 st. ML, 193
5 kap. 2 § 3 st. ML, 193
5 kap. 2–3 §§ ML, 233
5 kap. 2 a § ML, 188, 194, 205
5 kap. 2 b § ML, 195
5 kap. 2 c § 1 st. ML, 197
5 kap. 2 c § 2 st. ML, 197
5 kap. 2 d § ML, 198
5 kap. 3 § ML, 195, 221
5 kap. 4 § ML, 288, 292, 667
5 kap. 4 § 1 st. ML, 289
5 kap. 4 § 2 st. ML, 349, 353
5 kap. 5 § ML, 297
5 kap. 5 § 2 st. ML, 298
5 kap. 5 § 3 st. ML, 349
5 kap. 5 a § ML, 350
5 kap. 5 a § 1 st. ML, 302
5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML, 303
5 kap. 6 § ML, 114, 120, 331, 824, 957
5 kap. 6 § 1 p. ML, 317, 847, 848, 851, 856
5 kap. 6 § 2 p. ML, 298
5 kap. 6 § 3 p. ML, 309
5 kap. 6 § 4 p. ML, 309, 312, 329, 856
5 kap. 6 a § ML, 305, 351
5 kap. 6 b § 1 st. ML, 309
5 kap. 7 § ML, 23, 354, 825, 1043
5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 323
5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML, 323
5 kap. 7 § 2 st. ML, 321, 335
5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML, 325
5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML, 326
5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 328
5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 331
5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 332
5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML, 333
5 kap. 7 § 2 st. 10 p. ML, 324
5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, 324, 335
5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, 334, 1049
5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML, 335
5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML, 351
5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML, 324
5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML, 324
5 kap. 7 a § ML, 347, 349, 352
5 kap. 7 a § 1 p. ML, 354, 957
5 kap. 7 a § 2 p. ML, 353, 355
5 kap. 8 § ML, 324, 340, 1043
5 kap. 8 § 1 st. ML, 286, 339, 344
5 kap. 8 § 2 st. ML, 343
5 kap. 9 § ML, 188, 233, 277
5 kap. 9 § 1 st. 1-2 p. ML, 254
5 kap. 9 § 1 st. 1-3 p. ML, 234
5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 278
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 236, 278
5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML, 239

5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML, 240
5 kap. 9 § 1 st. 6-6 a p. ML, 241
5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, 242, 779
5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML, 242
5 kap. 9 § 3 st. ML, 240
5 kap. 11 § ML, 339
5 kap. 11 § 1 p. ML, 355, 662
5 kap. 11 § 2 a p. ML, 356
5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML, 307
5 kap. 11 § 2 b p. ML, 302, 356
5 kap. 11 § 3 p. ML, 357

6 kap. 1 § ML, 169
6 kap. 2 § ML, 173
6 kap. 3 § ML, 175, 1053
6 kap. 4 § ML, 175
6 kap. 7 § ML, 105, 176, 348, 506, 860
6 kap. 8 § ML, 177

6 a kap. ML, 178
6 a kap. 2 § 3 st. ML, 116

7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 401
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 402
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 402, 977
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 403, 895
7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML, 403
7 kap. 1 § 3 st. ML, 865, 905
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 407
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 412, 871, 876, 903, 912, 928
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 413
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 414, 912
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 414, 902, 905
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 415, 870, 872
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 419, 910
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 415, 888, 889, 896, 898
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 416, 867, 897, 910
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 416, 850
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 416
7 kap. 2 § ML, 607
7 kap. 2 § 1 st. ML, 368
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, 361, 388
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 b p. ML, 369
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 368
7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML, 229
7 kap. 3 a § ML, 129, 361
7 kap. 3 a § 1 st. ML, 906
7 kap. 4 § ML, 372
7 kap. 5 § ML, 372, 607, 622, 625
7 kap. 5 § 1 st. ML, 636
7 kap. 5 § 2 st. ML, 637
7 kap. 5 § 3 st. ML, 241
7 kap. 6 § 1 st. ML, 1057
7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 378
7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 378
7 kap. 6 § 2 st. ML, 378, 1058
7 kap. 6 § 3 st. ML, 384, 386, 1055
7 kap. 6 § 4 st. ML, 383
7 kap. 7 § ML, 373, 648
7 kap. 8 § ML, 250, 389
7 kap. 9 § ML, 389
7 kap. 11 § ML, 389

8 kap. 2 § ML, 421
8 kap. 2 § 1 st. ML, 467
8 kap. 2 § 2 st. ML, 251
8 kap. 3 § ML, 23, 422, 460
8 kap. 3 § 2 st. ML, 445
8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 440
8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 398, 440
8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 398, 441
8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 442, 504
8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 443, 712, 729
8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 444, 629
8 kap. 5 § ML, 463
8 kap. 8 § ML, 435
8 kap. 9 § ML, 934
8 kap. 9 § 1 st. 1 p. och 10 § ML, 447
8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 241, 455
8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 455
8 kap. 11 § ML, 445, 1007
8 kap. 13–14 §§ ML, 437, 459
8 kap. 13 a § ML, 458, 905
8 kap. 15 § ML, 765, 772

8 kap. 15–16 §§ ML, 447, 768
8 kap. 16 § ML, 770, 773
8 kap. 16 § 1 p. ML, 777
8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML, 463
8 kap. 19 § ML, 504, 505, 680
8 kap. 19 § 1 st. ML, 629
8 kap. 19 § 2 st. ML, 629
8 kap. 20 § ML, 744

8 a kap. 2 § ML, 723
8 a kap. 3 § ML, 726, 729
8 a kap. 4 § ML, 730
8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 696
8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 697
8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 743
8 a kap. 5 § ML, 732
8 a kap. 6 § ML, 734
8 a kap. 7 § ML, 736
8 a kap. 7 § 2 st. ML, 697
8 a kap. 7 § 3 st. ML, 735
8 a kap. 7 § 4 st. ML, 737
8 a kap. 8 § ML, 738
8 a kap. 9 § ML, 739
8 a kap. 10 § ML, 736
8 a kap. 11 § ML, 739
8 a kap. 12 § ML, 701, 740
8 a kap. 12 § 1 st. ML, 697
8 a kap. 13 § ML, 732, 743
8 a kap. 14 § ML, 729
8 a kap. 15 § ML, 745
8 a kap. 15-17 §§ ML, 505, 698
8 a kap. 16 § ML, 745
8 a kap. 17 § ML, 745

9 kap. 1 § ML, 150, 670, 710
9 kap. 2 § ML, 670, 674, 711, 741
9 kap. 3 § ML, 689
9 kap. 4 § 1 st. ML, 677
9 kap. 4 § 2 st. ML, 678
9 kap. 4-5 §§ ML, 677
9 kap. 5 § ML, 678, 711
9 kap. 6 § ML, 693
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 693, 698
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 693, 699
9 kap. 6 § 2 st. ML, 677, 694
9 kap. 6 § 3 st. ML, 695
9 kap. 7 § 1 st. ML, 678, 695, 712
9 kap. 7 § 2 st. ML, 693, 712
9 kap. 8 § ML, 422, 685
9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 689
9 kap. 9–13 §§ ML, 698
9 kap. 10 § ML, 698
9 kap. 10 § 2 p. ML, 701
9 kap. 11 § ML, 700
9 kap. 12 § ML, 701
9 kap. 13 § ML, 702

9 a kap. 1 § ML, 963
9 a kap. 1 § 2 p. ML, 980
9 a kap. 2 § ML, 962, 978
9 a kap. 3 § ML, 962, 979
9 a kap. 4 § ML, 965
9 a kap. 5 § ML, 967
9 a kap. 7 § ML, 968
9 a kap. 8 § ML, 963
9 a kap. 9 § ML, 968, 978
9 a kap. 10 § ML, 968
9 a kap. 11–12 §§ ML, 968
9 a kap. 13 § ML, 978
9 a kap. 14 § ML, 979
9 a kap. 15 § ML, 983
9 a kap. 16 § ML, 493, 982
9 a kap. 19 § ML, 972, 979

9 b kap. 1 § ML, 937
9 b kap. 3 § ML, 952
9 b kap. 5 § ML, 958
9 b kap. 5 § 1 st. ML, 493
9 b kap. 6 § ML, 958

9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1022
9 c kap. 2 § ML, 1024
9 c kap. 4 § ML, 1029
9 c kap. 5 § ML, 66, 1026
9 c kap. 6 § ML, 1027
9 c kap. 7 § ML, 1020
9 c kap. 9 § ML, 1020

10 kap. 1 § ML, 470, 1051
10 kap. 1–4 §§ ML, 953, 1050
10 kap. 2 § ML, 471
10 kap. 2 § 1 st. ML, 1051
10 kap. 3 § ML, 471
10 kap. 4 § ML, 471
10 kap. 4 a § ML, 471
10 kap. 5 § ML, 472, 1038
10 kap. 5–8 §§ ML, 472
10 kap. 6 § ML, 1033
10 kap. 6–8 §§ ML, 472
10 kap. 7 § ML, 1033
10 kap. 8 § ML, 1034
10 kap. 9 § ML, 473
10 kap. 11 § ML, 250, 476
10 kap. 11 § 1 st. ML, 92
10 kap. 11 § 3 st. ML, 251
10 kap. 11 a § ML, 478
10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 84
10 kap. 12 § ML, 85, 478

11 kap. 1 § ML, 482, 486, 615
11 kap. 1 och 8 §§ ML, 680
11 kap. 2 § ML, 483, 484
11 kap. 3 § ML, 484
11 kap. 4 § ML, 485
11 kap. 5 § ML, 486
11 kap. 6 § ML, 487
11 kap. 7 § 1 st. ML, 482
11 kap. 7 § 2 st. ML, 487
11 kap. 8 § ML, 465, 488, 499
11 kap. 8 § 11 p. ML, 86
11 kap. 8 § 12 p. ML, 208
11 kap. 8 § 13 p. ML, 958, 982
11 kap. 9 § ML, 494, 680, 982
11 kap. 10 § ML, 378, 497, 499
11 kap. 11 § 1 st. ML, 501
11 kap. 11 § 2 st. ML, 501
11 kap. 11 § 3 st. ML, 501

13 kap. 6 § ML, 511, 516, 615
13 kap. 6 och 13 §§ ML, 627
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 683
13 kap. 7 § ML, 528
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 509
13 kap. 8 § ML, 521
13 kap. 9 § ML, 525
13 kap. 10 § ML, 1054
13 kap. 10 § 1 st. ML, 613
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 523
13 kap. 11 § ML, 522
13 kap. 12 § ML, 628, 632
13 kap. 14 § ML, 611, 612
13 kap. 16 § ML, 24, 511, 516
13 kap. 16 § 1 p. ML, 526
13 kap. 17 § ML, 524, 528
13 kap. 19 § ML, 525
13 kap. 20 § ML, 610
13 kap. 21 § ML, 527, 1054
13 kap. 22 § ML, 526, 1061
13 kap. 23 § ML, 526
13 kap. 24 § ML, 378, 385
13 kap. 24 § 2 st. ML, 523
13 kap. 24 och 26 §§ ML, 383
13 kap. 25 § ML, 523, 525
13 kap. 25 § 2 st. ML, 1055
13 kap. 28 a § ML, 744, 747
13 kap. 28 a § 1 st. ML, 701
13 kap. 28 b § ML, 684

19 kap. 1 § 2 st. ML, 1052
19 kap. 1–10 §§ ML, 470, 1050
19 kap. 12 § ML, 478, 516

Rådets förordning (1777/2005)

Artikel 3.1 rådsförordning, 113
Artikel 3.2 rådsförordning, 108
Artikel 4 rådsförordning, 342
Artikel 5 rådsförordning, 312
Artikel 6 rådsförordning, 330
Artikel 7 rådsförordning, 325
Artikel 8 rådsförordning, 330
Artikel 9 rådsförordning, 351
Artikel 10 rådsförordning, 333, 343
Artikel 11 rådsförordning, 334
Artikel 12 rådsförordning, 334
Artikel 14 rådsförordning, 824
Artikel 15 rådsförordning, 82

Artikel 18 rådsförordning, 464
Artikel 19.1 rådsförordning, 81
Artikel 19.2 rådsförordning, 82
Artikel 20 rådsförordning, 1050

Sjätte direktivet

Artikel 2, 105, 129, 931
Artikel 2.1, 106, 108, 109, 112, 430

Artikel 4, 151, 474, 846
Artikel 4.1, 137, 141, 144, 148, 164
Artikel 4.2, 142, 148
Artikel 4.3 a, 597
Artikel 4.4, 138, 144
Artikel 4.5, 95, 152, 156, 723

Artikel 5, 106
Artikel 5.1, 106, 108
Artikel 5.6, 129, 370, 931
Artikel 5.8, 1009

Artikel 6, 106
Artikel 6.1, 108, 109, 113, 115
Artikel 6.2, 129, 134, 427, 931
Artikel 6.2 a, 133, 427
Artikel 6.2 b, 129, 370
Artikel 6.3, 620
Artikel 6.5, 1010

Artikel 8.1 a, 188, 189
Artikel 8.1 b, 195
Artikel 8.1 d, 198
Artikel 8.1 e, 198
Artikel 8.2, 191

Artikel 9.1, 282, 322, 340, 342, 1043
Artikel 9.2, 282
Artikel 9.2 a, 288
Artikel 9.2 b, 297
Artikel 9.2 c, 307, 309, 312, 318, 848, 851, 856
Artikel 9.2 e, 322, 330, 333, 343, 348, 351, 1043

Artikel 10.2, 514

Artikel 11 A 1, 129
Artikel 11 A 1 a, 129, 362
Artikel 11 A 1 c, 427, 857
Artikel 11 A 3 a, 378
Artikel 11 A 3 b, 381
Artikel 11 A 3 c, 394
Artikel 11 B, 249
Artikel 11 C 1, 381
Artikel 11 C 2, 391, 502

Artikel 12, 400
Artikel 12.3 a, 400, 859, 910

Artikel 13 A 1, 824
Artikel 13 A 1 b, 794, 803
Artikel 13 A 1 c, 796
Artikel 13 A 1 d, 92
Artikel 13 A 1 f, 96
Artikel 13 A 1 i, 821
Artikel 13 A 1 j, 821
Artikel 13 A 1 m, 831
Artikel 13 A 1 n, 859
Artikel 13 B a, 985, 998
Artikel 13 B b, 642
Artikel 13 B b 2, 656, 660
Artikel 13 B c, 780, 1003
Artikel 13 B d, 987, 989
Artikel 13 B d 4, 82, 90
Artikel 13 B d 5, 430
Artikel 13 B f, 93
Artikel 13 B g, 597
Artikel 13 B och C, 666
Artikel 13 C, 666

Artikel 14.1, 249
Artikel 14.1 k, 249

Artikel 15, 340, 355
Artikel 15.1, 235
Artikel 15.2, 235
Artikel 15.3, 357
Artikel 15.10, 209

Artikel 15.11, 96

Artikel 16.1, 1019
Artikel 16.1 A, 248

Artikel 17, 456, 515
Artikel 17.2, 423, 428
Artikel 17.2 a, 467
Artikel 17.3 a, 252
Artikel 17.3 b, 251
Artikel 17.5, 460

Artikel 20, 734
Artikel 20.2, 722

Artikel 21.1 a, 1041, 1047
Artikel 21.1 b, 1041

Artikel 22.3, 504
Artikel 22.3 a, 482
Artikel 22.3 b, 232, 488
Artikel 22.3 e, 487
Artikel 22.9, 494

Artikel 26, 935

Artikel 26a, 961
Artikel 26a A e, 964

Artikel 26b, 80
Artikel 26b A, 81
Artikel 26b B, 87
Artikel 26b F, 86

Artikel 28.3 b, 831

Artikel 28a 1, 215
Artikel 28a 1 a, 220
Artikel 28a 1 b, 218
Artikel 28a 1 c, 219
Artikel 28a 2, 207
Artikel 28a 3, 215, 224
Artikel 28a 5 b, 212, 226
Artikel 28a 7, 212, 226

Artikel 28b A 2, 224, 232
Artikel 28b B, 192
Artikel 28b C, 297
Artikel 28b C 1, 300
Artikel 28b F, 312

Artikel 28c A, 215
Artikel 28c A a, 202
Artikel 28c A b, 206
Artikel 28c A c, 206
Artikel 28c B c, 230
Artikel 28c D, 249
Artikel 28c E, 1019
Artikel 28c E 2, 232

Artikel 28d 1, 228

Artikel 28e 1, 230
Artikel 28e 2, 230

Skattebetalningsförordningen

6 § SBF, 191, 248, 1049
7 § SBF, 699

Skattebetalningslagen

1 kap. 7 § SBL, 503

3 kap. 1 § 2 p. SBL, 1048
3 kap. 1 § 2–5 p. SBL, 83
3 kap. 1 § 4 p. SBL, 257, 1048
3 kap. 1 § 5 p. SBL, 230, 291, 313, 1048
3 kap. 2 § SBL, 59, 710

10 kap. 9 § 4 p. SBL, 60
10 kap. 9 § 7 p. SBL, 291, 313
10 kap. 11 § SBL, 60
10 kap. 14 § SBL, 60
10 kap. 15 § SBL, 60
10 kap. 16 § SBL, 60
10 kap. 31 § SBL, 60
10 kap. 32 § SBL, 60
10 kap. 33 § SBL, 61

10 a kap. SBL, 61

14 kap. 1 a § SBL, 87
14 kap. 2 § SBL, 463, 735
18 kap. 4 b § SBL, 472

23 kap. 1 § SBL, 504
23 kap. 3 § SBL, 173, 711
23 kap. 4 § SBL, 1048

Upphovsrättslagen

1 kap. 1 § URL, 877, 890
1 kap. 2 § URL, 878
1 kap. 4 § URL, 879, 883, 885, 890
1 kap. 5 § URL, 879, 885, 890
1 kap. 7 § 1 st. URL, 879
1 kap. 9 § URL, 886
1 kap. 9 § 1 st. URL, 884

2 kap. 12 § URL, 893
2 kap. 20 § URL, 889
2 kap. 26 a § URL, 886
2 kap. 26 b § URL, 887

2 a kap. 26 j § URL, 890

Övriga författningar

2 kap. 11 § KonkL, 1056
14 kap. 11 § KonkL, 524, 1062
2 kap. 13 § lag om kulturminnen, 156
4 § lag (2005:807), 100
15 § lag om omräkningsförfarande, 503
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 180
2 § lotterilag, 93
3 § lotterilag, 92
4 kap. LYHS, 800
2 § SINK, 1042
1 kap. 2 § sjölag, 785
1 kap. 8 § skollag, 823
5 kap. 13 § tullagen, 442

Rättsfallsregister

EG-domstolen

26/62, van Gend & Loos, 53

6/64, Costa v. ENEL, 54

51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, 724

154/80, Aardappelenbewaarplaats, 110

8/81, Becker, 54
89/81, Hong Kong Trade, 50, 106, 139, 457

14/83, von Colson, 54
170/83, Hydrotherm, 194
268/83, Rompelman, 138, 424, 473

168/84, Berkholz, 1043, 1044

215/85, Balm, 51
235/85, kommissionen mot Nederländerna, 144, 152
353/85, kommissionen mot Storbritannien, 798

102/86 Apple and Pear, 110, 127

203/87, kommissionen mot Italien, 52
231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, 156
C-342/87, Genius Holding, 468, 974
348/87, SUFA, 96

50/88, Kühne, 129

173/88, Morten Henriksen, 656, 658, 660, 661
C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 68, 106, 107

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 156
C-106/89, Marleasing, 54
C-185/89, Velker, 235, 239
C-186/89, Van Tiem, 138

C-60/90 Polysar, 139, 149
C-97/90, Lennartz, 140, 424, 426, 722, 723, 855
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, 144, 157

C-163/91, Van Ginkel, 941
C-193/91, Mohsche, 129, 133, 371
C-333/91, Sofitam, 112, 140, 457

C-10/92, Balocchi, 54
C-63/92, Lubbock Fine, 645
C-68/92, kommissionen mot Frankrike, 326
C-111/92, Lange, 236
C-291/92, Armbrecht, 52, 426, 855

C-16/93, Tolsma, 110, 127, 926
C-62/93, BP Soupergaz, 54
C-302/93, Debouche, 1051

C-4/94, BLP Group, 425, 431
C-110/94, Inzo, 51, 140, 474
C-155/94, Wellcome Trust, 52, 139, 149, 430
C-215/94, Mohr, 123

C-230/94, Enkler, 129, 138, 371, 424, 474
C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, 925, 1043
C-286/94, Garage Molenheide, 51
C-306/94, Régie dauphinoise, 430
C-317/94, Elida Gibbs, 379
C-327/94, Dudda, 282, 318, 320

C-2/95, SDC, 986, 987, 991, 995
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 475
C-80/95, Harnas & Helm, 140, 430
C-167/95, Linthorst, 282, 323, 341
C-190/95, ARO Lease, 1043, 1044
C-258/95, Fillibeck, 106, 132, 133
C-260/95, DFDS, 953
C-283/95, Fischer, 52, 93
C-296/95, Man in Black, 194
C-346/95, Blasi, 652, 653, 655
C-384/95, Landboden-Agrardienste, 123

C-60/96, kommissionen mot Frankrike, 52
C-63/96, Skripalle, 369
C-145/96, Hoffmann, 323, 341
C-172/96, First National Bank of Chicago, 113, 127, 988
C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, 943
C-349/96, Card Protection Plan, 52, 373, 866, 868, 998
C-390/96, Lease Plan, 1043, 1044

C-48/97, Kuwait Petroleum, 129, 130, 131
C-134/97, Victoria Film, 48
C-149/97, The Institute of the Motor Industry, 146
C-216/97, Gregg, 51, 816
C-276/97, kommissionen mot Frankrike, 154, 157, 663
C-358/97, kommissionen mot Irland, 154, 663
C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, 154, 642, 662
C-381/97, Belgocodex, 666
C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, 154, 663
C-429/97, kommissionen mot Frankrike, 343

C-12/98, Far, 666
C-23/98, Heerma, 172
C-98/98, Midland Bank, 423, 425
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa, 140, 475
C-260/98, kommissionen mot Grekland, 154, 663
C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, 772
C-384/98, D, 796, 801
C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse, 140, 475
C-400/98, Breitsohl, 140, 474
C-408/98, Abbey National, 423, 522
C-409/98, Mirror Group, 644
C-415/98, Bakcsi, 129, 424, 426
C-427/98, kommissionen mot Tyskland, 380
C-446/98, Fazenda Pública, 153
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 467, 468, 974
C-455/98, Kaupo Salumets, 52, 236, 248
C-481/98, kommissionen mot Frankrike, 51

C-34/99, Primback, 365
C-76/99, kommissionen mot Frankrike, 798
C-83/99, kommissionen mot Spanien, 662
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 645
C-136/99, Monte dei Pascha di Siena, 1051

C-142/99 Floridienne och Berginvest, 112, 140, 457
C-150/99, Lindöpark, 55
C-240/99, Skandia, 1000
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 129, 369
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 642
C-380/99, Bertelsmann, 365
C-398/99, Yorkshire, 380
C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 364, 926
C-498/99, Town & County Factors, 113

C-16/00, Cibo, 112, 424, 429
C-108/00, SPI, 326
C-141/00, Kügler, 799, 813, 816
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 110
C-184/00, Office de produits wallons, 362
C-235/00, CSC Financial Services, 991, 995
C-269/00, Seeling, 132, 371, 426, 646
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 822
C-315/00, Maierhofer, 601, 667
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 362, 363

C-8/01, Taksatorringen, 96, 1000
C-45/01, Dornier, 798
C-77/01, EDM, 112, 117, 140, 424, 430
C-149/01, First Choice Holidays, 946
C-185/01, Auto Lease Holland, 107, 109
C-212/01, Unterpertinger, 796, 801
C-275/01, Sinclair Collis, 289, 645, 649, 650
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 989
C-307/01, d'Ambrumenil, 796, 801
C-438/01, Design Concept, 326
C-442/01, KapHag, 112
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, 734
C-497/01, Zita Modes, 1009, 1011, 1013, 1014, 1017

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 400
C-137/02, Faxworld, 424
C-152/02, Terra Baubedarf, 515
C-173/02, Faxworld, 168, 475
C-320/02, Stenholmen, 966
C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, 723
C-382/02, Cimber Air, 238
C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, 657, 660
C-453/02 och C-462/02, Linneweber, 94
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 363

C-8/03, BBL, 140
C-25/03, HE, 427
C-32/03, I/S Fini H, 138
C-68/03, Lipjes, 352
C-204/03, kommissionen mot Spanien, 907
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 666
C-284/03, Temco Europe, 642
C-291/03, MyTravel, 943
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 129, 370, 931
C-435/03, BATI och Newman, 108
C-452/03, RAL, 319
C-465/03, Kretztechnik, 112
C-472/03, Arthur Andersen, 998
C-498/03, Kingcrest, 813

C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, 322, 331, 374
C-58/04, Köhler, 196
C-200/04, iSt, 937

C-280/04, Jyske Finans, 964
C-394/04, Ygeia, 803

Hovrätterna

HR 1998-01-29, Ö 679/97, 688

Högsta domstolen

NJA 1949:39, 717
HD 2002-06-14, Ö182-01, 688

Kammarrätterna

KR 1972-06-05, 6278–6279-1971, 167
KR 1982-08-06, 786
KR 1986-12-30, 2499–2502-1985, 791
KR 1988-10-12, 631-1987, 175
KR 1994-12-14, 1503-1993, 787
KR 1995-05-19, 258-1994, 791
KR 1996-02-29, 10875–79-1994, 933
KR 1996-03-20, 5401-1994, 904
KR 1996-04-04, 2835-1993, 1015
KR 1996-10-09, 1007-1995, 856
KR 1996-11-14, 3964-1995, 1018
KR 1997-03-10, 2446-1995, 873
KR 1997-03-12, 8376-8377/94, 94
KR 1997-03-21, 4897-1996, 1015
KR 1997-04-08, 6323-1994, 1018
KR 1997-09-08 2927-1996, 467
KR 1997-09-26, 4980-1996, 869
KR 1997-10-17, 7705-1996, 718
KR 1997-11-05, 8656-1995, 1018
KR 1997-11-20, 813–814-1996, 932
KR 1998-06-03, 5175–5177-1997, 1054
KR 1998-07-02, 2525-2526-1995, 612
KR 1998-10-02, 2889-1997, 798
KR 1998-10-02, 5057–5060-1997, 798
KR 1998-10-02, 5061–5064-1997, 798
KR 1999-02-02, 2818–2819-1998, 417
KR 1999-03-09, 4620-1997, 763
KR 1999-05-06, 4197-1998, 819, 929
KR 1999-05-06, 6136–6139-1998, 819, 929
KR 1999-06-23, 8162-1998, 384
KR 1999-08-31, 8509-1998, 1015
KR 1999-09-02, 1476-1998, 418
KR 1999-10-19, 4854-1998, 107
KR 1999-10-19, 4945-1998, 107
KR 2000-03-02, 6326–6327-1998, 468
KR 2000-03-16, 1146-1999, 900
KR 2000-03-22, 1410- och 1417-1997, 634
KR 2000-04-20, 3253-1997, 847
KR 2000-10-17, 6450–6451-1998, 107
KR 2001-02-01, 3982–3984-1999, 119
KR 2001-06-07, 2356-1999, 612
KR 2001-06-11, 8366-1998, 456
KR 2001-09-28, 5052-2000, 901
KR 2001-10-18, 634-2000, 452
KR 2001-10-18, 6711–6714-2000, 455
KR 2001-10-30, 1214-2000, 905
KR 2001-12-19, 2979-2000, 901
KR 2002-01-14, 3744–3745-1999, 616
KR 2002-03-05, 4885-2000, 619
KR 2002-04-18, 4629–4635-2001, 802
KR 2002-08-29, 5796–5797-2000, 994
KR 2002-09-02, 6485-2001, 855
KR 2002-09-11, 3561–3563-1999, 818
KR 2002-10-11, 540-1999, 452
KR 2002-11-01, 3522-2001, 807
KR 2002-12-05, 4064-2001, 432
KR 2002-12-10, 240–241-2002, 432
KR 2003-01-08, 2811-2000, 607
KR 2003-04-07, 1743-2002, 610
KR 2003-04-07, 6649-2001, 768
KR 2003-06-03, 1591-02, 147, 475
KR 2003-10-01, 261-2001, 789
KR 2003-10-08, 5817–5825-01, 147
KR 2003-10-28, 8096–8097-00, 462
KR 2003-11-25, 250-02, 933
KR 2003-12-11, 147-03, 431
KR 2003-12-15, 957-2002, 1044
KR 2003-12-17, 3503–3505-02, 981
KR 2003-12-23, 7582-01, 192
KR 2004-01-08, 6867-02, 432
KR 2004-01-14, 6896-02, 841
KR 2004-01-27, 2039-01, 855
KR 2004-06-15, 4890-2000, 987

KR 2004-06-15, 4891-2000, 987
KR 2004-06-15, 4892-2000, 987
KR 2004-06-15, 4893-2000, 987
KR 2004-06-30, 803–804-02, 1017
KR 2004-07-08, 7188–7194-03, 147
KR 2004-08-03, 359-04, 1017
KR 2004-08-10, 1183-03, 402
KR 2004-09-01, 2651-02, 841
KR 2004-09-09, 3824-04, 450
KR 2004-09-09, 4062-03, 56
KR 2004-10-27, 1110-03, 450
KR 2004-11-15, 411-03, 902
KR 2004-11-15, 413-03, 902
KR 2004-11-15, 735-03, 899
KR 2004-11-15, 737-03, 899
KR 2004-11-15, 739–740-03, 900
KR 2004-11-15, 743-03, 899
KR 2004-11-15, 744-03, 896
KR 2004-11-15, 863-03, 896
KR 2004-11-15, 866-03, 896
KR 2004-11-15, 928–929-03, 896
KR 2004-11-15, 2293-03, 896
KR 2004-11-15, 3932–3933-03, 896
KR 2004-12-02, 157-158-02, 634
KR 2004-12-30, 1120-02, 123
KR 2004-12-30, 121–123-03, 325, 841
KR 2005-04-12, 4790-04, 56
KR 2005-04-12, 4792-04, 56
KR 2005-05-30, 1604-04, 1605-04, 1606-04 och 1607-04, 973
KR 2005-05-30, 2592-04, 451
KR 2005-06-10, 5828-04, 834
KR 2005-06-23, 1340−1341-04, 770
KR 2005-07-07, 2606-04, 119
KR 2005-07-07, 2608-04, 119
KR 2005-07-08, 4313-04, 118
KR 2005-08-11, 707−708-05, 965
KR 2005-09-02, 7079-03, 451
KR 2005-09-09, 3247–3248-04, 282, 333
KR 2005-09-16, 2638-05, 147, 425
KR 2005-10-18, 890–892-04, 973
KR 2005-11-22, 1914−1915-04, 56
KR 2005-11-23, 4787-04, 669
KR 2005-12-22, 4072-03, 382
KR 2005-12-22, 4074-03, 382

RK 1987:5, 1133

Länsrätterna

LR 2001-09-26, 1879–1880-00, 616

Regeringsrätten

RÅ 79 1:15, 159
RÅ 83 1:26, 159
RÅ 84 Aa 132, 919
RÅ 85 1:37, 145
RÅ 86 not. 675, 159
RÅ 1963: 48, 1064
RÅ 1970 Fi 1465, 159
RÅ 1973 not. A13, 456
RÅ 1975 Aa 639, 365
RÅ 1986 ref. 45, 391
RÅ 1986 ref. 86, 386
RÅ 1986 ref. 125, 616
RÅ 1986 ref. 169, 1132, 1133
RÅ 1986 ref. 178, 890
RÅ 1987 not. 186, 882
RÅ 1987 not. 603, 786
RÅ 1987 ref. 163, 145
RÅ 1988 not. 642, 653, 655
RÅ 1988 ref. 102, 385, 1064
RÅ 1988 ref. 144, 441
RÅ 1989 not. 278, 915
RÅ 1991 not. 82, 653, 655
RÅ 1991 ref. 105, 367
RÅ 1992 not. 209, 990
RÅ 1992 not. 210, 986
RÅ 1992 ref. 62, 145
RÅ 1992 ref. 66, 874
RÅ 1993 not. 71, 996
RÅ 1993 ref. 30, 451
RÅ 1993 ref. 38, 156
RÅ 1993 ref. 45, 873, 874
RÅ 1993 ref. 57, 798
RÅ 1993 ref. 75, 873, 874
RÅ 1993 ref. 95, 526

RÅ 1994 not. 13, 987
RÅ 1994 not. 302, 145, 630
RÅ 1994 not. 422, 993
RÅ 1995 not. 105, 1001
RÅ 1995 not. 392, 921
RÅ 1995 not. 393, 921
RÅ 1995 ref. 9, 816
RÅ 1995 ref. 60, 634
RÅ 1996 not. 84, 993
RÅ 1996 not. 168, 145
RÅ 1996 not. 243, 988
RÅ 1996 not. 281, 438, 659
RÅ 1996 ref. 10, 642
RÅ 1996 ref. 74, 803
RÅ 1997 not. 71, 801, 803
RÅ 1997 not. 82, 331, 941
RÅ 1997 not. 180, 109, 382
RÅ 1997 not. 245, 451
RÅ 1997 ref. 16, 146
RÅ 1997 ref. 42, 1000
RÅ 1998 not. 111, 988
RÅ 1998 not. 172, 438
RÅ 1998 not. 249, 996
RÅ 1998 ref. 40, 812
RÅ 1999 not. 46, 374, 987
RÅ 1999 not. 105, 891
RÅ 1999 not. 158, 196
RÅ 1999 not. 176, 426, 435
RÅ 1999 not. 245, 252, 477
RÅ 1999 not. 282, 125, 127, 423, 456
RÅ 1999 not. 293, 769
RÅ 1999 ref. 9, 899
RÅ 1999 ref. 16, 512
RÅ 1999 ref. 31, 524, 613, 1059
RÅ 1999 ref. 33, 122, 126, 132
RÅ 1999 ref. 37, 426, 435
RÅ 2000 not. 11, 196
RÅ 2000 not. 61, 114
RÅ 2000 not. 65, 895, 977
RÅ 2000 not. 77, 1020
RÅ 2000 not. 98, 766, 1004
RÅ 2000 not. 172, 115, 644
RÅ 2000 not. 196, 965
RÅ 2000 ref. 63, 384
RÅ 2001 not. 18, 920
RÅ 2001 not. 23, 992
RÅ 2001 not. 34, 146
RÅ 2001 not. 40, 91, 804
RÅ 2001 not. 51, 146
RÅ 2001 not. 66, 956
RÅ 2001 not. 69, 431, 432
RÅ 2001 not. 70, 431, 432
RÅ 2001 not. 97, 1013
RÅ 2001 not. 98, 1016, 1017
RÅ 2001 not. 99, 1010, 1011, 1012, 1017
RÅ 2001 not. 153, 874
RÅ 2001 not. 154, 874
RÅ 2001 not. 161, 875, 877
RÅ 2001 ref. 15, 146
RÅ 2001 ref. 28, 121
RÅ 2001 ref. 34, 97, 395
RÅ 2001 ref. 41, 218
RÅ 2001 ref. 60, 115
RÅ 2001 ref. 64, 875
RÅ 2001 ref. 69, 654, 929
RÅ 2002 not. 26, 473
RÅ 2002 not. 101, 161
RÅ 2002 not. 107, 196
RÅ 2002 not. 108, 196
RÅ 2002 not. 174, 454, 673, 692
RÅ 2002 not. 175, 454
RÅ 2002 not. 200, 439
RÅ 2002 ref. 9, 861, 864, 866, 867, 868
RÅ 2002 ref. 13, 159, 178
RÅ 2002 ref. 41, 384
RÅ 2002 ref. 51, 411
RÅ 2002 ref. 67, 454
RÅ 2002 ref. 110, 740, 741
RÅ 2002 ref. 112, 365
RÅ 2002 ref. 113, 176
RÅ 2003 not. 3, 438
RÅ 2003 not. 128, 236
RÅ 2003 not. 179, 997
RÅ 2003 not. 189-190, 995
RÅ 2003 not. 194, 990
RÅ 2003 not. 215, 918

RÅ 2003 ref. 5, 798
RÅ 2003 ref. 21, 806, 813, 816
RÅ 2003 ref. 24, 904
RÅ 2003 ref. 25, 127
RÅ 2003 ref. 29, 91
RÅ 2003 ref. 32, 941
RÅ 2003 ref. 36, 430
RÅ 2003 ref. 39, 176, 860
RÅ 2003 ref. 72, 995
RÅ 2003 ref. 80, 145, 658
RÅ 2003 ref. 90, 374
RÅ 2003 ref. 94, 992
RÅ 2003 ref. 99, 153, 158, 657
RÅ 2003 ref. 100, 448, 622
RÅ 2003 ref. 102, 391, 392, 502
RÅ 2004 not. 6, 116, 433, 457
RÅ 2004 not. 46, 375
RÅ 2004 not. 60, 432
RÅ 2004 not. 64, 865
RÅ 2004 not. 94, 635
RÅ 2004 not. 116, 632
RÅ 2004 not. 196, 442
RÅ 2004 not. 234, 1002
RÅ 2004 ref. 7, 407
RÅ 2004 ref. 26, 213, 245
RÅ 2004 ref. 34, 179
RÅ 2004 ref. 36, 632
RÅ 2004 ref. 45, 966
RÅ 2004 ref. 65, 467, 981
RÅ 2004 ref. 100, 992
RÅ 2004 ref. 112, 424, 428, 435
RÅ 2005 not. 51, 370, 927, 931
RÅ 2005 not. 61, 987
RÅ 2005 ref. 6, 410
RÅ 2005 ref. 11, 837
RÅ 2005 ref. 19, 631
RÅ 2005 ref. 20, 133
RÅ 2005 ref. 23, 763
RÅ 2005 ref. 34, 455

RR 1977 Ba 42, 168
RR 1999-03-25, 1035-1997, 512
RR 1999-03-25, 3572-1997, 512
RR 1999-03-25, 3618-1997, 512
RR 2001-11-16, 4453-2000, 171
RR 2004-10-08, 3368-04, 814
RR 2005-02-17, 7395-03, 116, 171
RR 2005-06-07, 4209-04, 650, 719
RR 2005-06-17, 4129-04, 454, 601, 644
RR 2005-09-07, 2129-2004, 179
RR 2005-09-30, 6333-04, 1002
RR 2005-11-21, 2201-05, 335
RR 2005-11-23, 8584-03, 866
RR 2005-11-25, 7922-03, 218, 780
RR 2005-12-07, 835-05, 864
RR 2005-12-21, 3784-05, 112
RR 2005-12-27, 4010-03, 74, 499, 678
RR 2005-12-27, 2419-04, 1002
RR 2006-02-23, 2124-05, 116

Skatterättsnämnden m.fl.

RSN II 1970:10.7, 239
RSV 1972:32.2, 916
RSV 1972:41.4, 916
RSV Dt 1975:21, 1133
RSV Im 1973:28, 609
RSV Im 1973:30, 610
RSV Im 1974:30a, 919
RSV Im 1974:30 b, 919
RSV Im 1974:31, 770
RSV Im 1974:33, 528
RSV Im 1976:24, 916
RSV/FB Dt 1980:11, 1133
RSV/FB Im 1977:2, 390
RSV/FB Im 1977:3, 378
RSV/FB Im 1977:4, 379
RSV/FB Im 1980:2, 661
RSV/FB Im 1980:3, 1132
RSV/FB Im 1980:7, 916
RSV/FB Im 1981:2, 124
RSV/FB Im 1982:2, 1006
RSV/FB Im 1982:5, 368
RSV/FB Im 1982:8, 882
RSV/FB Im 1982:10, 365
RSV/FB Im 1982:18, 1133
RSV/FB Im 1983:1, 1133
RSV/FB Im 1983:6, 1132

RSV/FB Im 1983:11, 769
RSV/FB Im 1983:14, 379
RSV/FB Im 1983:26, 1132
RSV/FB Im 1984:4, 379
RSV/FB Im 1984:20, 1133
RSV/FB Im 1985:3, 385, 1065
RSV/FB Im 1985:4, 894
RSV/FB Im 1985:5, 447
RSV/FB Im 1985:8, 169
RSV/FB Im 1986:1, 656
RSV/FB Im 1986:5, 655
RSV/FB Im 1986:7, 426

SRN 1992-07-10, 649, 718
SRN 1993-04-15, 873
SRN 1994-01-27, 816
SRN 1994-06-03, 114
SRN 1994-06-23, 929
SRN 1994-11-17, 648, 718
SRN 1994-12-30, 1018
SRN 1995-04-28, 865
SRN 1995-05-12, 904
SRN 1995-06-08, 417
SRN 1995-06-09, 94, 173
SRN 1995-06-12, 869
SRN 1995-10-16, 395, 803
SRN 1995-12-14, 774, 1006
SRN 1996-03-15, 126
SRN 1996-05-14, 114, 1001
SRN 1996-06-13, 379
SRN 1996-08-29, 235
SRN 1996-08-30, 866
SRN 1996-10-04, 814
SRN 1997-02-24, 331, 827
SRN 1997-02-25, 799
SRN 1997-03-05, 790
SRN 1997-04-30, 826
SRN 1997-05-12, 290
SRN 1997-06-19, 126, 365, 366, 898
SRN 1997-10-08, 865
SRN 1997-10-21, 827, 837, 873, 917
SRN 1997-11-17, 125
SRN 1997-12-16, 917, 986
SRN 1998-01-29, 840
SRN 1998-02-25, 833
SRN 1998-04-20, 326
SRN 1998-05-14, 1002
SRN 1998-06-15, 652
SRN 1998-06-18, 874
SRN 1998-10-09, 812
SRN 1998-11-13, 977
SRN 1998-12-21, 1020
SRN 1998-12-22, 364
SRN 1999-02-16, 868
SRN 1999-03-02, 518
SRN 1999-04-08, 988
SRN 1999-04-16, 828
SRN 1999-06-18, 401, 1001
SRN 1999-09-28, 759
SRN 1999-10-01, 999
SRN 1999-10-12, 170
SRN 1999-11-16, 673
SRN 1999-11-24, 917
SRN 1999-12-22, 759
SRN 2000-01-17, 170
SRN 2000-02-10, 815
SRN 2000-03-07, 959
SRN 2000-03-28, 917
SRN 2000-05-16, 814
SRN 2000-05-18, 816
SRN 2000-05-25, 832
SRN 2000-05-26, 836, 874
SRN 2000-10-04, 298, 453, 652, 672
SRN 2000-12-21, 995
SRN 2001-01-05, 773
SRN 2001-01-15, 1012
SRN 2001-03-05, 132
SRN 2001-04-26, 418
SRN 2001-04-27, 381
SRN 2001-06-18, 388, 687
SRN 2001-06-28, 741
SRN 2001-09-27, 93
SRN 2001-10-09, 834
SRN 2001-11-21, 653
SRN 2001-12-14, 118, 383
SRN 2001-12-19, 658
SRN 2002-01-08, 647, 719
SRN 2002-01-09, 993

SRN 2002-03-05, 411
SRN 2002-03-18, 765
SRN 2002-04-12, 116
SRN 2002-04-17, 127, 829
SRN 2002-05-03, 408
SRN 2002-06-10, 370, 927, 930
SRN 2002-06-14, 802
SRN 2002-11-19, 332
SRN 2003-01-23, 171
SRN 2003-02-27, 927
SRN 2003-04-24, 171
SRN 2003-04-25, 644
SRN 2003-06-13, 343
SRN 2003-06-18, 119, 997, 998
SRN 2003-06-19, 906
SRN 2003-09-29, 171
SRN 2003-12-12, 866
SRN 2004-02-05, 410
SRN 2004-02-09, 203
SRN 2004-02-10, 171
SRN 2004-03-05, 992
SRN 2004-03-11, 163
SRN 2004-03-23, 1002
SRN 2004-04-27, 921
SRN 2004-05-11, 453
SRN 2004-05-25, 987
SRN 2004-06-15, 649, 719, 987
SRN 2004-06-18, 454, 601, 644
SRN 2004-06-22, 837
SRN 2004-06-24, 439
SRN 2004-10-05, 374, 418, 454, 997, 1002
SRN 2004-11-16, 376, 801
SRN 2004-11-23, 677, 741
SRN 2004-12-23, 922
SRN 2005-01-13, 865
SRN 2005-02-03, 332, 376
SRN 2005-02-15, 999
SRN 2005-02-17, 819
SRN 2005-03-11, 116
SRN 2005-03-14, 996, 998
SRN 2005-03-16, 335
SRN 2005-04-26, 118
SRN 2005-05-16, 117, 173, 179, 334
SRN 2005-05-31, 111
SRN 2005-06-16, 367, 658, 915
SRN 2005-06-17, 408
SRN 2005-06-23, 116, 172, 329, 631
SRN 2005-06-28, 826
SRN 2005-07-01, 995
SRN 2005-09-29, 392
SRN 2005-10-04, 996
SRN 2005-10-11, 986
SRN 2005-10-14, 814
SRN 2005-11-16, 117, 171
SRN 2005-12-01, 327
SRN 2005-12-21, 118, 146, 991
SRN 2005-12-22, 994

Register - skrivelser m.m.

Föreskrifter, rekommendationer m.m.

RSFS 1999:12, 27, 229, 253, 503
RSV Dt 1983:2, 625
RSV Dt 1991:25, 615
RSV S 1999:43, 150
SKV A 2004:38, 434
SKV A 2005:38, 764
SKV M 2005:28, 434
SKV M 2005:31, 765
SKVFS 2004:19, 81
SKVFS 2005:14, 494

Skrivelser

RSV 1991-06-17, dnr D29-1644-90, 608
RSV 1991-06-19, dnr 6604-91/D29, 608
RSV 1991-09-30, dnr 23105-91/D37, 366
RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, 634
RSV 1992-09-29, dnr 36309-92/212, 396
RSV 1992-09-30, dnr 14404-92/212, 613
RSV 1993-08-06, dnr 21856-93/901, 401
RSV 1993-11-26, dnr 24127-93/901, 802
RSV 1994-05-30, dnr 3810-94/900, 404
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 510
RSV 1995-09-08, dnr 4115-95/901, 1003
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900, 965
RSV 1995-12-13, dnr 8767-95/900, 984
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900, 789
RSV 1995-12-21, dnr 9085-95/902, 260
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901, 356, 788
RSV 1996-02-28, dnr 1354-96/900, 405
RSV 1997-07-05, dnr 4297-97/901, 867, 902
RSV 1997-12-19, 824
RSV 1997-12-19, dnr 7944-97/901, 867
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212, 905
RSV 1998-02-03, dnr 875-98/900, 434
RSV 1998-05-19, dnr 4743-98/900, 194
RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901, 895, 967
RSV 1998-07-06, dnr 6219-98/900, 146
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900, 435
RSV 1998-08-24, 1037
RSV 1998-09-09, dnr 7746-98/900, 380
RSV 1998-10-15, dnr 9115–98/900, 179
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901, 841
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901, 655
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900, 433
RSV 1998-12-02, dnr 10632-98/900, 799
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 434
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120, 110, 926
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110, 512
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, 511
RSV 1999-05-10, dnr 4806-99/113, 1063
RSV 1999-05-26, dnr 4361-99/110, 234
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100, 240, 241
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120, 871
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110, 241

RSV 1999-06-30, dnr 6432-99/100, 157
RSV 1999-09-01, dnr 7606-99/120, 385, 1000
RSV 1999-09-20, dnr 8326-99/120, 1015
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100, 155
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901, 636
RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, 812
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, 210, 237, 242
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900, 154
RSV 1999-12-06, dnr 11796-99/100, 87
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120, 375
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100, 648, 650
RSV 1999-12-13, dnr 12012-99/100, 899
RSV 1999-12-13, dnr 12013-99/100, 872
RSV 1999-12-15, dnr 10405-98/901, 900
RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 416, 892, 910
RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 995
RSV 2000-01-04, dnr 1261-99/120, 87
RSV 2000-01-27, dnr 1026-00/100, 87
RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 790
RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 415, 888
RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120, 375, 799
RSV 2000-03-03, dnr 2327-00/120, 892
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 94, 174
RSV 2000-05-04, dnr 4824-00/100, 85
RSV 2000-05-05, dnr 5056-00/110, 456
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 809
RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100, 437, 1063
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 240
RSV 2000-10-25, dnr 2627-00/100, 85
RSV 2000-12-22, dnr 1120-00/100, 713, 748
RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 416
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100, 240
RSV 2001-02-28, dnr 2758-01/120, 122, 458
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 425
RSV 2001-06-11, dnr 4866-01/100, 956
RSV 2001-08-10, dnr 8325-01/100, 437, 686
RSV 2001-10-29, dnr 8930-01/120, 397
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 429
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 121
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 105, 394
RSV 2002-01-11, dnr 12413-01/120, 397
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 55
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 439
RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 242
RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100, 502
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 436
RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100, 823
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 124, 888
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 409
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 438
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 375
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 395
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 357, 783
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 1004
RSV 2002-12-19, dnr 10651-01/110, 862
RSV 2002-12-19, dnr 10650-02/120, 972
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 864, 869
RSV 2002-12-20, dnr 4818-02/120, 863, 867

RSV 2003-01-24, dnr 2907-02/120, 411
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 184, 283, 1050
RSV 2003-05-26, dnr 536-01/120, 713
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 128, 375
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 512
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 125, 363
RSV 2003-11-13, dnr 8448-02/120, 148

Skatteverket 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 482
Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 148, 482
Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, 156
Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, 394, 464, 465, 491
Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, 342, 374, 398
Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, 123, 364, 496
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 229280-04/1152, 927
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, 482
Skatteverket 2004-04-22, dnr 130 312808-04/1152, 81
Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113, 73
Skatteverket 2004-06-02, dnr 130 219117-04/1152, 357
Skatteverket 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113, 485
Skatteverket 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, 168
Skatteverket 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, 499
Skatteverket 2004-07-01, dnr 123 330506-04/1152, 834
Skatteverket 2004-07-05, dnr 130 439981-04/1152, 508
Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, 833
Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, 498
Skatteverket 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153, 482
Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, 834
Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, 690
Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, 657
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, 501
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, 499
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, 515
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, 137, 139, 145, 475, 846
Skatteverket 2004-10-04, dnr 130 573672-04/111, 687
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, 111
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, 433
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, 450
Skatteverket 2004-10-22, dnr 130 606129-04/111, 816
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, 1012, 1013, 1017
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, 658, 671
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, 152, 157
Skatteverket 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, 493
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, 437, 686
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, 329, 343

Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, 137, 141, 142, 846, 853
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, 989
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 649122-04/111, 320, 326
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, 657
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111, 619
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, 203, 227, 310
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, 843, 846, 853
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, 700, 743
Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, 834
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, 454, 655, 672
Skatteverket 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111, 715, 749
Skatteverket 2005-02-02, dnr 130 753322-04/111, 972
Skatteverket 2005-02-08, dnr 130 715636-04/111, 411
Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111, 125
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, 327, 342
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, 453, 656
Skatteverket 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, 502
Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, 496, 982
Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, 133, 371, 776
Skatteverket 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, 323, 325
Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111, 112
Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, 214
Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, 119, 161
Skatteverket 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111, 434
Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111, 520
Skatteverket 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111, 440, 1063
Skatteverket 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111, 86
Skatteverket 2005-05-23, dnr 130 299787-05/111, 430
Skatteverket 2005-06-02, dnr 130 304122-05/111, 426
Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111, 648
Skatteverket 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111, 443
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111, 797
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, 319, 341, 848, 856
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111, 660
Skatteverket 2005-06-21, dnr 130 318867-05/111, 285, 789
Skatteverket 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, 153
Skatteverket 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, 145, 319, 835, 851, 856
Skatteverket 2005-07-08, dnr 130 649158-04/111, 361
Skatteverket 2005-08-30, dnr 130 383808-05/111, 831
Skatteverket 2005-08-31, dnr 130 377585-05/111, 325
Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, 127, 458
Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111, 393, 397

Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111, 766, 1004
Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, 499
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111, 401, 654
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111, 55
Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, 235, 236, 237
Skatteverket 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111, 325
Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111, 731, 767, 775
Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111, 797
Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111, 684, 691
Skatteverket 2005-11-25, dnr 131 624795-05/111, 60, 711
Skatteverket 2005-11-30, dnr 131 580049-05/111, 330
Skatteverket 2005-12-06, dnr 131 377592-05/111, 347
Skatteverket 2005-12-06, dnr 131 580052-05/111, 319, 329, 341
Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111, 600
Skatteverket 2005-12-21, dnr 131 621372-05/111, 332
Skatteverket 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, 490
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, 318, 866, 897
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111, 763
Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111, 517
Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, 486
Skatteverket 2006-02-15, dnr 131 81324-06/111, 494

Övrigt

BFNAR 2000:5, 507, 508
LVFS 1997:10, 90
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, 490
SABO-rekommendation, 636

Sakregister

A

A conto
- byggnads- eller anläggningsentreprenad, 611
- faktureringsskyldighet, 484
- konkurs, 1060
- omsättningsland, 188
- redovisningsskyldighet, 517, 524, 611
- retroaktivt avdrag, 691
- skattskyldighet, 73, 610

Ackord, 1063
- ackordsförlust, 1064
- ackordsvinst, 1064
- kundförlust, 385, 1064

Ackordskontroll, 630
Ackvisition, 922
ADB-tjänst, 331
Aktie, 76, 991
Aktiebolag, 167
Aktiv förädling, 26
Akupunktur, 796
Allmänna rättsgrundsatser, 51
Almanacka
- periodisk medlemsblad, 917
- skattesats, 411

Alternativvård, 800
Ambulanstransport, 799
Analystjänst, 313, 329
Annonsering, 88, 126, 662, 922
Anslutningstransport, 302, 956
Antikvitet, 968, 977
Arbete på vara, 309
- analystjänst, 313
- arbetsbeting, 310
- betäckningstjänst, 313
- installation, 311
- montering, 311
- omsättningsland, 309
- reparation, 314, 357
- tryckeritjänst, 313
- veterinärtjänst, 313

Arbetsbeting
- arbete på vara, 310
- beskattningsland, 310, 316
- definition, 23
- omsättning, 120
- varuöverföring, 212, 227

Arbetskraft, 790
- definition, 333
- fartygspersonal, 790
- omsättningsland, 321, 354
- sjukvårdspersonal, 793
- skatteplikt, 76

Arbetsplatsuthyrning
- frisörstol, 719
- inspelningsstudio, 719
- kontorshotell, 647
- kontorsrum, 718
- sidewalk workstation, 649, 719
- särskild utrustning, 719

Arkeologisk undersökning, 156
Arkivverksamhet, 871
Auktion
- avdragsrätt, 466
- beskattningsland, 260, 354
- djurskinn, 260
- exekutiv, 1056
- fakturering, 506
- förrättare, 177

– försäkringsavgift, 376
– kundförlust, 385
– producent, 177
– redovisningsskyldighet, 520, 521
– tjänst, 72
– vara, 71
Avbeställningsskydd, 945
Avbetalningsköp, 386, 525, 1055
Avbokningsavgift, 945
Avdragsförbud
– bostad, 447
– personbil, 447
– representation, 455
Avdragsrätt, 421
– bidrag, 456
– blandad verksamhet, 459
– bostad, 447
– definition, 23, 421
– delvis för verksamheten, 426
– EG-försäljning, 250
– endast avdragsrätt?, 56
– faktura utställd på anställd, 465
– friskvård, 434
– försäljning av aktier, 430
– förvaltararvode, 440
– förvärv av dotterbolag, 429
– förvärv i verksamheten, 424
– GIF, 251, 421
– god tro, 467
– hemdator, 434
– hemtjänst, 433
– importmoms, 441, 526
– kommun, 436, 479
– koncern, 443, 712, 729
– kost åt personal, 444
– kostnadsersättning, 465
– kultur, 458
– leverans till fartyg, 455
– motion, 434
– myndighetsutövning, 438
– mäklararvode, 437, 686
– nyemission, 431
– personalvårdskostnad, 434
– personbil, 447
– privat bruk, 425
– processkostnad, 438
– representation, 455
– reservregel, 251
– resetjänst, 952
– retroaktivt avdrag, 422, 688
– rättegångskostnad, 438
– skada, 445
– slussningsregel, 443, 712, 729
– speditör, 441
– statlig myndighet, 435, 479
– tidigare ägarens förvärv, 440
– underlag, 463
– utlägg, 439, 441, 466
– utländsk leverantör, 441
– uttagsbeskattad byggtjänst, 422, 444, 629
– verksamhetsöverlåtelse, 437
– VMB, 952, 961
Avhysning, 397
Avhämtningsköp
– avlämnande, 69
– dokumentation, 244
– omsättningsland, 195
– till annat EG-land, 202
– till tredjeland, 236
Avkopplingsavgift, 128
Avrundning, 504
Avträdesersättning, 120, 652
Avverkningsrätt
– konkurs, 1061
– redovisningsskyldighet, 525
– skattskyldighet, 74
– yrkesmässighet, 149

B

Balett, 902
Bank- och finansieringstjänst, 332, 985
Barnomsorg, 811

Bearbetning, 892
Bed & breakfast, 655
Begagnad vara, 961
– anteckning vid handel, 507
– antikvitet, 968, 977
– beskattningsunderlag, 968
– bevisbörda, 972
– bokföring, 962, 983
– djur, 965
– EG-handel, 979
– export, 979
– fakturering, 982
– frivillig VMB, 962
– förenklad faktura, 496
– förenklad VMB, 968
– förlust, 968, 969
– förmedling, 964
– förutsättning för VMB, 962
– förvärvskriteriet, 963
– guld, 966
– kombination, 970
– konstverk, 967, 977
– motorfordon, 779, 972
– normal VMB, 968
– olika skattesatser, 969
– samlarföremål, 967, 977
– undantag, 966
– undersökningsplikt, 973
– varukriteriet, 965
– återförsäljarkriteriet, 963
Begravning
– beskattningsunderlag, 374
– bil, 772
– bårtransport, 419
– gravskötsel, 95, 160
– kyrklig verksamhet, 159
– omsättningsland, 342
– utlägg, 397
Beskattningsbar händelse, 24, 182
Beskattningsland
– EG-principer, 57
– tjänst, 281
– vara, 181
Beskattningsunderlag, 359
– begagnad vara, 968
– beräkning av, 359
– bidrag, 362
– byggtjänst, 372, 607
– byte, 389
– definition, 24
– egen regi, 622
– EG-förvärv, 229, 388
– ersättning, 361
– faktura, 492
– förenklad VMB, 968
– försäljning, 361
– import, 249, 389
– kundförlust, 383
– lager, 1027
– rabatt, 378
– resetjänst, 944
– ränta, 367
– uppdelning, 373
– uttag, 368
– varuretur, 386
– verksamhetslokal, 679
– växlingsvinst, 391
Beskrivande verk, 891
Bevisbörda
– avdragsrätt, 424
– begagnade bilar, 972
– EG-handel, vara, 213
– export, vara, 244
– utomlands, tjänst, 282, 311
Biblioteksverksamhet
– biblioteksersättning, 124, 888
– skattesats, 415
– tillhandahållande i, 869
Bidrag
– avdragsrätt, 456
– bostadsanpassningsbidrag, 455
– EU-bidrag, 457
– EU:s strukturfond, 122
– kopplat till priset, 121, 362, 496

- KULM, 124, 364
- kultur, 905
- omsättning, 120
- persontrafik, 125, 363
- reklambidrag, 379
- samaktivitetsbidrag, 379
- studiestöd, 824

Bil, 761
Bildkonstverk, 894
Bildupptagning, 909
Bilförmån, 764, 771, 777
Bilhandel, 765, 772
Biljett, 76
Bilskrotning, 783
Biluthyrning, 772
Biograf, 902
Blandad verksamhet
- avdragsrätt, 459
- frivillig skattskyldighet, 670, 679, 685, 691
- kulturområdet, 908
- trav- och galoppverksamhet, 849

Blod
- blodprov, 796
- skatteplikt, 92

Bok, 407
- bibliotek, 415
- digitaliserad, 408
- jubileumsbok, 917
- kursmaterial, 828
- normal skattesats, 410
- reducerad skattesats, 409
- skolfotokatalog, 410
- stick- och virkbeskrivning, 411
- talbok, 413
- tryckeritjänst, 411

Bokslutsmetod, 521
Bonus
- beskattningsunderlag, 378, 381
- byggtjänst, 617
- efter konkurs, 1057

Bostadsanpassningsbidrag, 455, 818
Bredbandsutbyggnad, 125
Bro
- omsättningsland, 290
- skatteplikt, 662
- Öresundsbron, 458

Brukskonst, 882, 895
Buss, 761
Byggnads- och anläggningsentreprenad, 606
- beskattningsunderlag, 607
- bonusbelopp, 617
- byte av beställare, 613
- etapp, 616
- indexreglering, 617
- konkurs, 613, 1059
- redovisningsskyldighet, 610
- skadestånd, 609
- skattskyldighet, 610
- slutbesiktning, 610
- slutredovisning, 615
- tilläggsarbete, 617
- utlägg, 608
- överlåtelse av entreprenad, 613

Byggnadskonst, 882, 895
Byggnadstillbehör, 602, 1131
Byggnadsverksamhet, 597
- byggnads- och anläggningsentreprenad, 606
- byggnadsrörelse, 606
- byggtjänst, 605
- egen regi, 618
- egen regi eller entreprenad, 618
- exempel, 637
- fastighet enligt JB, 600
- fastighet enligt ML, 599
- fastighetsförvaltning, 630

Byte
- beskattningsunderlag, 389
- guld, 86
- tjänst, 110
- vara, 108

Båt
- definition, 785
- hamn, 660
- undantag från skatteplikt, 785
- uppläggningsplats, 660, 661
- utrikes trafik, 238

C

Camping
- giltighetsmärke, 401, 655
- led i upplåtelse, 654
- skatteplikt, 652
- skattesats, 400

CD-skiva
- skattesats, 408, 414
- vara, 184

Cirkus, 902
Corporate financeverksamhet, 992

D

Datorprogram, 891
Deklaration, 60
Delningsprincipen, 373
Dentalteknisk produkt, 809
Destinationsprincipen, 24, 57, 182
Destruktionstjänst, 310, 357
Direkt effekt, 53, 137, 141, 163
Direkt samband, 110, 304
Distansförsäljning, 192
- definition, 24
- exempel, 265
- från Sverige, 194
- omsättningströskel, 193, 1075
- till Sverige, 192
- VMB, 981

Distansundervisning, 825
Djur
- arbete på vara, 309
- byggnad för, 662
- råvara, 405
- VMB, 965

Djurpark
- definition, 910
- katalog, 912
- program, 912
- skattesats, 419, 910

Dricks, 110, 926
Droit de suite, 364, 890

E

EEIG, 25, 172
EG-domstolen, 48
EG-konform tolkning, 54
Egen regi, 618
- ackordskontroll, 630
- avdragsrätt, 629
- beskattningsunderlag, 622
- definition, 605
- eget arbete, 626
- etapp, 628
- fastighet, 620
- handling, 504, 629
- konkurs, 629, 1061
- kunna tas i bruk, 628
- redovisningsskyldighet, 627
- skattskyldighet, 627
- uttagsbeskattning, 620
- visningshus, 622
- ändrad användning, 629

Ekonomisk verksamhet, 137
El
- avgift för energi, 128
- frikraft, 642
- led i nyttjanderätt till fastighet, 642
- omsättning, 197
- transport, 335, 339

Elcertifikat, 325, 375
Elektronisk fakturering
- fakturering, 487
- redovisningsskyldighet, 512

Elektronisk handel
- beskattningsland, tjänst, 282, 334

– beskattningsland, vara, 183
Elektronisk handelsplats, 994
Elektronisk tjänst, 25
– avdragsrätt, 471
– definition, 25
– omsättningsland, 323
– skattesats, 408
– särskild beskattningsordning, 61, 1049
Elevhem, 452
Energi
– fastighet, 642
– omsättning, 128
Engångsavgift, 128
Enkelt bolag, 173, 516
EU-bidrag, 457
– avdragsrätt, 457
– beskattningsunderlag, 362
– omsättning, 122
Europeisk ekonomisk intressegruppering, 25, 172
Export, 233
– bil, 779
– definition, 26, 233
– direkt utförsel, 234
– dokumentation, 244
– exempel, 277
– exportbutik, 241
– lager, 1025
– leverans utanför EG, 234
– olaglig, 236
– skatteupplag, 1023
– tjänst, 281
– turist, 242, 243
– utrikes trafik, 238
– vara, 233
– VMB, 962, 979
– återbetalningsrätt, 478

F

Factoring, 989
Faktisk marginal, 945
Faktura, 481
– ej faktura, 504
– följesedel, 508
– förenklad, 494
– hyresavi, 508
– innehåll, 488
– kreditnota, 378, 497
– löpnummer, 489
– purchasingavräkning, 507
– samlingsfaktura, 482, 492
– speditörsfaktura, 527
– underlag för avdragsrätt, 464
Fakturaservice, 332
Fakturering, 481
– a conto, 484
– auktion, 506
– avrundning, 504
– begagnad vara, 980, 982
– bidrag, 496
– byggnadsarbeten, 505
– detaljhandel, 496
– egen och annans försäljning, 486
– elektronisk, 487
– faktureringsskyldighet, 482, 680
– förskott, 484
– handelsbruk, 495
– investeringsguld, 87
– mindre belopp, 494
– resetjänst, 958
– självfakturering, 485
– skattefri omsättning, 483
– till privatperson, 483
– utläggning av, 486
– utländsk valuta, 501
– verksamhetslokal, 680
Faktureringsmetod, 515, 519
Farledsavgift, 789
Fartyg, 785
– definition, 785
– drivmedel, 788
– förmedling, 791
– försäljning, 787

- hamn, 660
- hamnavgift, 789
- livräddning, 792
- omsättning ombord, 195
- sjöcontainer, 356, 788
- tillbehör, 787
- tjänst, 355, 788
- undantag från skatteplikt, 785
- undersökningsplikt, 791
- uthyrning, 343, 789
- utrikes trafik, 238
- uttagsbeskattning, 792
- återbetalningsrätt, 791

Fast etableringsställe, 234, 1043
Fastighet, 604
- definition, 26, 75
- exempel, 1131
- JB:s fastighetsbegrepp, 600
- lagertillgång, 620
- ML:s fastighetsbegrepp, 599
- omsättningsland, 288
- skatteplikt, 75
- tredimensionell, 600
- visningshus, 622
- översikt, 1135

Fastighetsförvaltning, 630
- eget arbete, 637
- lönekostnad, 634
- metod I, 636
- metod II, 637
- SABO-rekommendation, 636

Fastighetsskötsel, 630
Fastighetstillbehör, 600
Fastighetstjänst, 288
- arkitekttjänst, 292
- byggtjänst, 292
- hotelltjänst, 296
- montering, 290
- omsättningsland, 288
- skogsavverkning, 296
- uthyrning, 297

Fastighetsupplåtelse, 641
- arbetsplats, 649
- bro, 662
- bussterminal, 663
- byggnad för djur, 662
- elevhem, 656
- ersättning till hyresgäst, 644
- fastighet, 643
- festival, 650
- flygplats, 660
- förvaringsbox, 662
- hamn, 660
- hangar, 661
- idrottslokal, 838
- jordbruksarrende, 651
- konferenslokal, 647
- kontorshotell, 647
- marknadsplats, 648
- obestämd lokalyta, 645
- parkeringsplats, 656
- reklam, 662
- rumsuthyrning, 652
- rörelse, 647
- tunnel, 662
- uppläggningsplats för båt, 660
- utrymme för spel, 650
- verksamhetslokal, 664
- verksamhetstillbehör, 651
- vårdlokal, 648
- väg, 662
- växande skog, 651

Feldebiterad skatt, 74, 467, 678, 692
Festival, 650, 904
Filial, 234, 283
Film, 910
Filminspelning, 897
Filmproduktion, 897
Filmstöd, 124
Filmverk, 894
Finansiell tjänst, 985
- bank- och finansieringstjänst, 985
- försäkringstjänst, 998

  – värdepappershandel, 991
Fiskelag, 174
Flygbränsle, 92
Flygplan, 786
Flygplats, 660
Flygutbildning, 837
Flyktingförläggning, 655
Folkbildningsverksamhet, 876
Forsfärd, 417
Forskningsbidrag, 124
Fotbollsgolf, 834
Fotografi, 896
Fotvård, 799
Framställningstjänst, 919
Franchising, 717
  – franchiseavgift, 649, 679, 718
  – frivillig skattskyldighet, 680
  – skatteplikt, 718
Frikraft, 642
Frilager, 1024
Frivillig skattskyldighet
  – gemenskapsinterna förvärv, 67, 223
  – investeringsguld, 67, 82
  – konstnär, 66, 403, 860, 977
  – utländsk företagare, 67
  – verksamhetslokal, 66, 663, 665
Frizon, 1024
Fyrhjuling, 765
Färdtjänst, 819
Följesedel, 508
Förarhytt, 762
Förenklad faktura, 494, 982
Förenklad VMB, 968
Förmedling
  – annans namn, 89, 347
  – eget namn, 176, 348
  – fakturering, 506
  – fartyg, 791
  – finansiell tjänst, 986
  – försäkring, 998
  – kommission, 176, 964
  – konstverk, 860
  – omsättningsland, 347
  – produktionsbolag, 862
  – resetjänst, 956
  – värdepapper, 991
Förseningsavgift, 119
Förskott
  – byggnads- eller anläggningsentreprenad, 611
  – faktureringsskyldighet, 484
  – GIF, 228
  – hyra, 517, 683
  – importmoms, 526
  – konkurs, 613, 1060
  – omsättningsland, 188
  – redovisningsskyldighet, 517, 524, 611
  – skattskyldighet, 73, 610
  – VMB, 983
Försäkring
  – avdragsrätt, 446
  – försäkringsavgift, 376
  – kundförlust, 385
  – självrisk, 365
  – vitvaruförsäkring, 375
Försäkringsersättning, 109
Försäkringstjänst, 998
  – definition, 332
  – förmedling, 998
  – omsättningsland, 321
  – skadereglering, 1000, 1006
  – skatteplikt, 998
Förutsebarhet, 51
Förvaltningsarvode, 115, 170, 997
Förvaringsbox, 662
Förvärvsbeskattning, 26, 218
Förvärvströskel, 67, 222, 262, 1075

G

Gas
  – avgift för energi, 128
  – led i nyttjanderätt till fastighet, 642

– omsättning, 197
– transport, 335
Gemenskapsinternt förvärv, 215
– avdragsrätt, 251
– definition, 26
– exempel, 261
– förvärv, 217
– omräkning, 503
– skattskyldighet, 67
– undantag från skatteplikt, 102
– utländsk beskickning, 1032
– överföring, 225
God redovisningssed, 511
God tro, 213, 245, 282, 467
Grafisk formgivning, 892
Gravskötsel, 95
Gruppregistrering, 178
Guidning, 331, 419, 912
Guld
– investeringsguld, 80
– Sveriges Riksbank, 95
– VMB, 966

H

Hamn
– gästhamn, 401, 655
– hamnutrustning, 661
– upplåtelse, 660
Handelsbolag, 169
Hemdator, 434
Hemtjänst, 814
Hjälporganisation, 472, 1038
Hjälpsändning, 236
Hobby, 142
Holdingbolag, 149
Hotellverksamhet
– beskattningsland, 296
– frukost, 654, 928
– skatteplikt, 652
– skattesats, 400
Hundspannsåkning, 417
Husvagn, 660
Huvudsaklighetsbedömning, 373
Hyra
– avskiljbar prestation, 377
– leasingavtal, 72
– leasingbil, 768, 773
– redovisningsskyldighet, 517, 683
Hårstylist, 327
Hämtningsköp
– avlämnande, 69
– dokumentation, 244
– i Sverige, 195
– omsättningsland, 195
– till annat EG-land, 202
– till tredjeland, 236
Häst, 843
– hålla och äga, 843
– kusk/jockey, 848
– omsättningsland, 341, 848, 851, 856
– redovisning, 849
– ridlektion, 836
– ridläger, 656
– ridsport, 853
– trav- och galoppverksamhet, 845
– tränare, 848
– uppfödning, 853
– uttagsbeskattning, 856

I

Ideell förening
– skattesubjekt, 180
– yrkesmässig verksamhet, 161
Identitetskontroll, 87
Idrott, 319, 831
– flygutbildning, 837
– fotbollsgolf, 834
– golfbana, 840
– golflektion, 837
– idrottsutbildning, 827
– kundaliniyoga, 833
– omsättningsland, 319, 329, 341
– prispengar, 319, 835
– qigong, 834

– ridlektion, 836
– Riksidrottsförbundet, 833, 1105
– rytmik och dans, 834
– styrketräning, 832
– turkiskt bad, 834
– underentreprenör, 835
– upplåtelse av lokal, 839
– utbildning, 827, 835
– uthyrning av redskap, 838
– äventyrsbana, 834
– övergångsersättning, 841
Immateriell rättighet, 877
– industriellt rättsskydd, 887
– upphovsrätt, 877, 888
Import, 245
– antikvitet, 978
– beskattningsunderlag, 389
– bil, 780
– definition, 27, 183
– exempel, 278
– gas och el, 199
– importmoms, 398, 441, 526
– konstverk, 403, 978
– olaglig, 248
– omsättningsland, 190
– placering i skatteupplag, 1021
– redovisningsskyldighet, 526
– samlarföremål, 978
– skattefrihet, 248
– skatteplikt, 246
– skattskyldig, 65
– speditör, 398
– temporär import, 248
– tjänst i samband med, 103, 285
– tullager, 248
– tullklarering, 247
– tullskyldig, 247
– undantag från skatteplikt, 100
– utlägg, 398
– utländsk beskickning, 1031
– utländsk företagare, 1049, 1052
– via annat EG-land, 223, 262
– VMB, 962
Incitamentsprogram, 993
INCOTERMS, 70, 186, 1099
Individuell visningsrätt, 888
Industriellt rättsskydd, 887
Industritillbehör, 603
Information, 827
Informationstjänst, 331, 338
Inkassoavgift, 128, 366
Inkassotjänst, 339
Inre marknad, 56
Insatskapital, 112
Installation
– tjänst, 290, 311
– vara, 189, 263
Internationell organisation, 1032
Investeringsfond, 997
Investeringsguld, 80
– byte, 86
– definition, 80
– dentalguld, 86
– faktura, 86
– frivillig skattskyldighet, 67, 82
– guldmynt, 81
– identitetskontroll, 87
– omvänd skattskyldighet, 83
– platinum nobles, 82
– skattskyldighet, 67
– återbetalning, 84
Investeringsvara, 723

J

Jack Vegas, 94
Jordbruksarrende, 651
Jubileumsbok, 917
Juristtjänst, 330, 337, 341
Jämkning, 721
– exempel, 750
– fastighetsöverlåtelse, 740
– frivillig skattskyldighet, 696
– förutsättning för, 722
– handling, 505, 744
– investeringsvara, 723

– jämkningsbelopp, 738
– jämkningsorsak, 730
– konkurs, 743, 1062
– korrigeringstid, 734
– lokalvis, 737
– offentligrättsligt organ, 723
– personbil, 767
– redovisning, 747
– slussningsregel, 729
– uppförandeskede, 741, 743
– verksamhetsöverlåtelse, 739
– vid ett tillfälle, 737
– årlig jämkning, 736

K

Kapitalförvaltning
– beskattningsunderlag, 374
– ekonomisk verksamhet, 139
– skattskyldig, 139
– värdepappershandel, 995
Karosserikod, 763, 1103
Karta, 410, 891
Kassarabatt, 378, 498
Kassettidning
– skattesats, 413
– undantag från skatteplikt, 914
Katalog
– bibliotek, 870
– djurpark, 912
– konsert, 903
– museum, 876
– reducerad skattesats, 412
– undantag från skatteplikt, 922
Kommanditbolag, 169
Kommissionär, 176, 964
Kommun
– avdragsrätt, 436
– skattesubjekt, 179
– yrkesmässig verksamhet, 151
– återbetalningsrätt, 479
Koncern
– avdragsrätt, 443
– koncerngemensam tjänst, 328
– samordnade inköp, 395
– skattesubjekt, 168
– uthyrning av fastighet, 712
Konferenslokal, 647
Konkurs, 1053
– avdragsrätt, 1054
– avverkningsrätt, 1061
– bonus, efterhandsrabatt, 1057
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 613, 1059
– egen regi, 1061
– förvaltararvode, 440, 523, 1062
– jämkning, 743, 748, 1062
– kundförlust, 1058
– kvarstad, 1056
– redovisningsskyldighet, 523, 1054
– uthyrning av verksamhetslokal, 1062
– utmätt gods, 1056
– äganderättsförbehåll, 1055
– överlåtelse av verksamhet, 1057
Konsert, 320, 902
Konsortium, 117, 174
Konstnär
– droit de suite, 364, 890
– framförande, 861
– individuell visningsrätt, 888
– skattskyldighet, 66
– utövande, 318, 861
Konstnärligt verk
– filmverk, 894
– konstverk, 894
– musikaliskt verk, 892
– sceniskt verk, 893
– skattesats, 415
– upphovsrättsligt skydd, 879
– upplåtelse, överlåtelse, 892
Konstverk
– bildkonstverk, 882, 894

– brukskonst, 882, 895
– byggnadskonst, 882, 895
– definition, 967
– droit de suite, 364, 890
– förmedling, 860
– skattesats, 402
– upphovsman, 66, 402, 860
– VMB, 977
Konsulttjänst, 328
Konsumtion ombord, 240
Kontokort, 507
Kontorshotell, 647
Korrigeringstid, 734
Kost åt personal, 930
– 30 000 kr-gräns, 930
– avdragsrätt, 444
– egen regi, 930
– entreprenör, 932
– måltidskupong, 931, 932
– personalvårdsförmån, 931
– representation, 932, 934
– subventionerad kost, 930
– uttagsbeskattning, 930
– yrkesmässighet, 158
Kostnadsersättning, 465
Kostnadsfördelning, 394
Kreditnota
– faktura, 497
– innehåll, 499
– prisnedsättning, 378
– redovisningsskyldighet, 517
Kultur, 859
– arkivverksamhet, 871
– artistiskt framträdande, 318
– avdragsbegränsning, 458, 905
– balettföreställning, 902
– biblioteksverksamhet, 869
– bildupptagning, 909
– biografföreställning, 902
– cirkusföreställning, 902
– djurpark, 910
– film, 910
– filmproduktion, 897
– folkbildningsverksamhet, 876
– fotografi, 896
– industriellt rättsskydd, 887
– konserte, 902
– konstnärligt verk, 879, 892
– konstnärs framförande, 861
– kulturutbildningsverksamhet, 877
– litterärt verk, 879, 891
– ljudupptagning, 909
– museiverksamhet, 871
– omsättningsland, 317
– operaföreställning, 902
– teaterföreställning, 902
– TV-produktion, 897
– upphovsrätt, 877, 888
– översikt, 1107
Kundaliniyoga, 833
Kundförlust, 383
– ackord, 385, 1064
– konkurs, 1058
– konstaterad kundförlust, 383
– redovisningsskyldighet, 525
– VMB, 975
Kuponghäfte, 114
Kurs
– kursförlust, 391
– kursvinst, 391
Kvalificerade undantag, 476
Kvarstad, 1056
Kvartalsredovisning, 61
Kyrklig verksamhet
– gravskötsel, 95
– prästlönetillgångar, 161
– yrkesmässighet, 159
Körkortsutbildning, 827

L

Lager, 1019
– beskattningsmyndighet, 1026
– beskattningsunderlag, 1027
– frilager, 1024

– frizon, 1024
– skatteupplag, 1020
– skattskyldighet, 1026
– skattskyldighetens inträde, 1029
– tillfälligt lager, 1024
– tullager, 1024
Lagring, 298, 340
Lastbil
– definition, 761
– karosserikod, 763, 1103
– omregistrering, 762
– separat förarhytt, 762
– uttagsbeskattning, 766, 776
Leasing
– köp eller hyra, 72
– lease-leaseback, 114
– leasingstock, 445
– personbil, 447, 768, 773
– sale- and leaseback, 107
Leverans
– begrepp, 68, 106
– bruk ombord, 239
– delleverans, 215
– i Sverige, 203
– köplagen, 69
– leveransklausul, 70, 186, 1099
– leveransvillkor, 71, 186, 1099
– on-line, 184
– till annat EG-land, 200
– utanför EG, 234
Liftkort, 402
Likabehandlingsprincipen, 51
Litteraturstöd, 124
Litterärt verk
– bearbetning, 892
– beskrivande verk, 891
– datorprogram, 891
– grafisk formgivning, 892
– skattesats, 415
– skönlitterärt verk, 891
– upphovsrättsligt skydd, 879
– upplåtelse, överlåtelse, 891
– översättning, 891
Livsmedel
– definition, 403
– försäljning ombord, 239
– servering, 926
– serveringsvara, 925
– skattesats, 403
Ljudupptagning, 909
Lotteri, 92
Lottsedel, 76
Luftfartyg, 786
– flygbränsle, 788
– flygplatsavgift, 789
– försäljning, 787
– omsättning ombord, 195
– tillbehör, 787
– tjänst, 355, 788
– undantag från skatteplikt, 785
– undersökningsplikt, 791
– uthyrning, 343, 790
– utrikes trafik, 238
– yrkesmässig befordran, 786
– återbetalningsrätt, 791
Lunchkupong, 931, 932
Lägenhet, 454
Läkemedel, 90, 404
Löpnummer, 489

M

Marginalbeskattning
– begagnad vara, 961
– resetjänst, 935
Marketmakertjänst, 992
Marknadsplats, 648
Markupplåtelse, 647
Massage, 802
Massmedia, 913
– katalog, 922
– periodisk publikation, 913
– program, 922
– radio och TV, 923
– översikt, 1129

Medelsinsamling, 126
Medicinsk åtgärd, 796
Medlemsavgift, 110, 379
Medlemsblad, 914
Mervärde, 58
Mervärdesskattegrupp
– fakturering, 486
– frivillig skattskyldighet, 674
– jämkning, 740
– skattesubjekt, 178
Metallkonto, 85
Miljöstöd, 123
Mjölkkvot, 520
Modelluppdrag, 327, 342
Montering
– tjänst, 290, 311
– vara, 189, 263
Moped, 765
Motorcykel, 761, 765
Museiverksamhet
– museum, 872
– utställning, 871
Musik on-line, 893
Musikaliskt verk, 892
Musikskola, 877
Myndighetsutövning, 153
Måltidskupong, 931, 932
Mäklararvode, 437, 686
Mässa, 320, 326

N

Neutralitetsprincipen, 50
Notarius publicus, 157
Nya transportmedel
– distansförsäljning, 192
– förvärvsbeskattning, 218
– stadigvarande användning, 218
– transport till annat EG-land, 206, 258, 780
– VMB, 972, 979
– återbetalningsrätt, 478
Nyemission, 112, 431, 992
Näringsidkare, 148
Näringsverksamhet, 141

O

Objektiv omständighet, 138, 143
Ombildning, 168
Ombud, 1048
Omlastning, 235
Omsättning, 105
– bidrag, 120
– definition, 28, 105, 186
– inom landet, 186
– ombord, 195, 239
– tjänst, 109
– utomlands, 187
– uttag, 129
– vara, 106
Omsättningströskel, 193, 1075
Omvänd skattskyldighet
– definition, 28
– GIF, 65
– guld, 83
– tjänst, 64
– utländsk företagare, 188, 1046
– valfrihet, 65
– vara, 64
– återbetalning, 470
Opera, 902
Option, 113, 993
Organ
– mänskligt, 92
– offentligrättsligt, 156
Organisationstidskrift, 918

P

Pant
– fakturering, 506
– returenhet, 118, 382
– skattskyldig, 177
Parkering
– felparkeringsavgift, 659
– frivillig skattskyldighet, 671
– förvaltning, 659

– myndighetsutövning, 153
– upplåtelse, 656
Passiv förädling, 26, 204, 221, 227
Patent, 72
– immateriell rättighet, 887
– skattskyldighet, 72
– årsavgift, 396
Periodisk publikation, 913
– annonsering, 922
– framställning, 919
– medlemsblad, 914
– organisationstidskrift, 918
– personaltidning, 914
– serviceorgan, 914
Periodisk sammanställning, 61
Personaltidning, 914
Personbil, 761
– avdragsförbud, 765, 772
– avdragsrätt, 447, 768, 770, 772, 773
– bilförmån, 764, 771, 777
– definition, 28, 761
– driftkostnad, 770
– drivmedel, 771, 777
– egen bil i tjänsten, 772
– EG-förvärv, 780
– EG–handel, 779
– export, 779
– extrautrustning, 771
– försäljning, 766, 774
– import, 780
– jämkning, 767
– leasing, 768, 773
– nytt transportmedel, 780
– omregistrering, 762
– reparation, 782
– till annat EG-land, 779
– tillfällig registrering, 781
– tävlingsutrustad, 763
– uttagsbeskattning, 766, 775
– VMB, 780, 972
Persontransport
– omsättningsland, 297
– skattesats, 416
Pick-up bil, 763
Presentkort
– bensin, 381
– inlösen, 379
– redovisningsskyldighet, 517
– skatteplikt, 76
Producentauktion, 177
Produktionsbolag, 861
Program
– bibliotek, 870
– djurpark, 912
– konsert, 903
– museum, 876
– reducerad skattesats, 412
– undantag från skatteplikt, 922
Programmeringstjänst, 337
Proportionalitetsprincipen, 51
Prästlönetillgång, 119, 161
Punktskattepliktig vara
– distansförsäljning, 193
– förvärvsbeskattning, 219
– till annat EG-land, 205
Punktskrift, 414
Påminnelseavgift, 128

Q

Qigong, 798, 834

R

Rabatt, 378
– efter konkurs, 1057
– kassarabatt, 497
– rabattkupong, 114, 379
– åt anställd, 131
Radio- och TV-sändning
– nätutrustning, 642
– omsättningsland, 324
– undantag från skatteplikt, 923
Radiotidning

– skattesats, 413
– undantag från skatteplikt, 914
Recept, 90
Reciprocitet, 50
Redovisningsmetod, 28, 515
– bokslutsmetod, 516, 521
– faktureringsmetod, 516, 519
Redovisningsperiod, 60
Redovisningsskyldighet, 509
– a conto, 611
– avbetalningsköp, 525
– avverkningssrätt, 525
– bokföringsskyldiga, 509
– bokslutsmetod, 515, 521
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 610
– byggnadsföretag, 524
– egen regi, 627
– ej bokföringsskyldiga, 509
– faktureringsmetod, 515, 519
– förskott, 611
– GIF, 228
– god redovisningssed, 511
– hyra, 517
– importmoms, 526
– konkurs, 523, 1054
– kreditnota, 517
– kundförlust, 525
– mjölkkvot, 520
– presentkort, 517
– årsbokslut, 510
– överlåtelse av verksamhet, 522
Registrering, 59
Rehabilitering, 808
Reklam
– på fastighet, 662
– reklamalster, 896
– reklambidrag, 379
– reklamplats, 327
– reklamtjänst, 325, 337
Representant, 173, 517
Representation, 932
– avdragsrätt, 455
– i personalservering, 934
– personalvårdsförmån, 931
– uttag, 100, 131
Reseförsäkring, 945
Reservregel
– avdragsrätt, 251
– definition, 29
– exempel, 261
– förvärvsbeskattning, 224
Resetjänst, 935
– anslutningstransport, 956
– avdragsrätt, 952
– beskattningsunderlag, 944
– faktisk marginal, 945
– fakturering, 958
– förenklad faktura, 496
– förmedling, 956
– omsättningsland, 341, 953
– schablonmarginal, 949
– seat only, 941
– skattesats, 958
– återbetalningsrätt, 953
Retroaktivt avdrag, 680, 684, 688
Returemballage, 406
Returenhet, 118, 383
Ridlektion, 836
Ridläger, 656
Ridsport, 853
Riktlinjer från EG, 1113
Rotpost, 74
Royalty, 415, 888
Rådgivning, 329
Råvara, 404
Ränta, 367, 378, 625
Rätt till återbetalning, 469
Rättssäkerhet, 51
Rörelsearrende, 647, 717

S

Samfällighet
– avdragsrätt, 440

– förening, 178
– skattesubjekt, 177
– yrkesmässighet, 159
Samlarföremål, 967, 977
Samlingsfaktura, 482, 492
Sammanträdesrum, 646
Samtalsterapi, 806, 815
Sceniskt verk, 893
Schablonmarginal, 949
Sedlar, 90, 977
Servering, 925
– kost åt personal, 930
– ombord, 239
– serveringslokal, 925
– serveringsvara, 925
Serveringsavgift, 110, 364, 926
Sjuktransport, 799
Sjukvård, 793
– alternativvård, 802
– analys av prov, 806
– definition, 794
– fotvård, 799
– företagshälsovård, 807
– intyg, 797
– led i sjukvård, 803
– legitimation, 805
– medicinsk åtgärd, 796
– patienthotell, 806
– rehabilitering, 808
– samtalsterapi, 806
– sjukhus, 804
– sjuktransport, 799
– synundersökning, 798
Självfakturering, 485, 490
Självtjänst, 132
Sjöcontainer, 345, 356
Skadereglering
– försäkringstjänst, 998
– omsättning, 109
– omsättningsland, 330
– skatteplikt, 1000
– övertagande av vara, 1001, 1006
Skadestånd
– byggnadsverksamhet, 609
– EG-rätt, 55
– hyreskontrakt, 680
Skattedeklaration, 60
Skatteneutralitetsprincipen, 51
Skatteplikt, 75
– definition, 29
– GIF, 230
– import, 246
– tjänst, 75
– undantag, 77
– vara, 75
Skattesats, 399
– 6 %, 407
– 12 %, 400
– 25 %, 400
– historik, 1067
– inom EG, 1071
– normal skattesats, 400
– resetjänst, 958
Skattesubjekt, 167
Skatteupplag, 1020
Skattskyldig, 30, 64
Skattskyldighet, 63
– frivillig, 66
– inträde, 30, 68
– omfattning, 63
– omvänd, 28, 64, 1046
– skattskyldig, 30, 64
Skattskyldighetens inträde
– avverkningsrätt, 74
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 610
– egen regi, 627
– förskott och a conto, 73, 610
– GIF, 228
– lager, 1029
– tjänst, 71
– vara, 68
Skepp, 785
– definition, 785

- försäljning, 254
- undantag från skatteplikt, 785
- utrikes trafik, 238
- yrkesmässig sjöfart, 785
- yrkesmässigt fiske, 786

Skidlift, 402
Skog
- avverkningsrätt, 74, 149, 525, 651
- växande, 651

Skogsavverkningsrätt, 652
Skolfotokatalog, 410
Skrotning, 783
Skönlitterärt verk, 891
Slussning, 419, 789
Slussningsregel
- avdragsrätt, 443
- jämkning, 729
- uthyrning av fastighet, 712

Slutbesiktning, 610
Snöskoter, 765
Social omsorg, 810
- barnomsorg, 811
- definition, 810
- färdtjänst, 819
- hemtjänst, 814
- individuell behovsprövning, 813
- kontraktsvård, 814
- led i omsorg, 817
- samtalsterapi, 815
- servicehus, 819
- äldreomsorg, 812

Spel, 92, 849
Spelarrättighet, 325, 841
Spelautomat, 93, 319
Sponsring, 126, 326
Sprit, 405
Språkresa, 937
Stadigvarande bostad
- avdragsförbud, 447
- rumsuthyrning, 652
- äldreboende, 451, 818

Staten
- avdragsrätt, 435
- skattesubjekt, 179
- yrkesmässig verksamhet, 151
- återbetalningsrätt, 479

STCC-bil, 763
Stilleståndsersättning, 118, 146
Studiecirkel, 876
Styrketräning, 832
Stödtjänst
- inom EG, 306
- omsättningsland, 298, 320
- utomlands, 356

Stöld, 108
Subjektivt värde, 106, 110
Synundersökning, 798

T

Talbok, 413
Tandvård, 808
- definition, 808
- dentalteknisk produkt, 809
- led i tandvård, 809
- vårdgivare, 809

Taxi, 772
Teater, 902
Teckenspråk, 414
Telefonkort, 333
Telekommunikation, 324, 333, 343
Terrängskoter, 765
Textredigering, 330, 892
Textöversättning, 330
Tidning
- jultidning, 145
- matchtidning, 916
- medföljande vara, 409
- organisationstidskrift, 918
- personaltidning, 914
- skattesats, 407
- utgivningsbevis, 114

Tillfälligt lager, 1024
Tilläggsavgift, 119, 128
Tjänst
- beskattningsland, 281
- definition, 76

- skatteplikt, 75
- skattskyldighetens inträde, 71
- utsträckning i tiden, 72

Tobak, 405
Torplats, 648
Trafikförsäkring, 111
Trafikskola, 772, 827
Transiteringsavgift, 128
Transport
- av avliden, 419
- persontransport, 416
- skidlift, 402

Transporthjälpmedel, 343
Transportköp, 711
Transportmedel, 343
Transporttjänst, 297
- befordran av brev, 298
- omsättningsland, 297
- persontransport, 297
- stödtjänst, 298
- varutransport, 299

Trav- och galoppbana, 849
Trav- och galoppverksamhet, 844
Trepartshandel, 230, 267
Trossamfund
- skattesubjekt, 180
- yrkesmässig verksamhet, 161

Tryckeritjänst
- omsättningsland, 313, 330
- periodisk publikation, 919
- skattesats, 411

Trängselskatt, 663
Tröskelboende, 454
Tröskelvärde
- definition, 30
- distansförsäljning, 192, 1075
- förvärv, 67, 222, 1075
- små företag, 1073

Tullager, 1024
Tunnel
- omsättningsland, 290
- skatteplikt, 662

Turist, 242
TV-produktion, 897
TV-sändning, 325, 335, 642
Tävlingsavgift, 114
Tävlingsbil, 763

U

Uppbyggnadsskede, 473
Uppförandeskede
- ansökan, 711
- avdrag, 676
- förutsättning, 674
- jämkning, 699, 741, 743
- retroaktivt avdrag, 689
- skattskyldighetens inträde, 678
- skattskyldighetens upphörande, 693
- återbetalning, 699
- överlåtelse, 677

Upphovsrätt, 877
- konstnärligt verk, 879, 892
- litterärt verk, 879, 891
- upplåtelse, 888
- överlåtelse, 888

Uppläggningsplats för båt, 660, 661
Uppställningsplats för husvagn, 660
Ursprungsprincipen, 31, 57, 182
Utbildning, 821
- arbetsmarknadsutbildning, 827
- distansundervisning, 825
- erkänd utbildningsanordnare, 822
- flygutbildning, 837
- folkbildningsverksamhet, 876
- idrottsutbildning, 827, 835
- kursmaterial, 828
- körkortsutbildning, 827
- led i utbildning, 828
- musikskola, 877
- offentliga skolväsendet, 822
- omsättningsland, 319, 320, 824
- skollunch, 828
- studiecirkel, 876
- studiestöd, 824

– underentreprenör, 825
– uppdragsutbildning, 826
– yrkesutbildning, 824
Utdelning, 112
Utgivningsbevis, 114
Uthyrning
– arbetskraft, 76, 333, 793
– arbetsplats, 718
– byggnad för djur, 662
– elevhem, 656
– fartyg, 789
– fartygspersonal, 790
– fastighet, 641
– frisörstol, 719
– förvaringsbox, 662
– hangar, 661
– inspelningsstudio, 719
– jordbruksarrende, 651
– konferenslokal, 647
– kontorshotell, 647
– kontorsrum, 719
– luftfartyg, 790
– lös egendom, 333
– marknadsplats, 648
– obestämd lokalyta, 645
– parkeringsplats, 656
– personbil, 768, 773
– rum, 401, 652
– rörelse, 647, 717
– sjukvårdspersonal, 793
– sportanordning, 838
– transporthjälpmedel, 343
– transportmedel, 343
– uppläggningsplats för båt, 660
– utrymme för spel, 650
– verksamhetslokal, 665
– vårdlokal, 648
Uthyrning av verksamhetslokal, 665
– anmälningsskyldighet, 711
– ansökan, 710
– avdragsrätt, 685
– avdragsrätt, hyresgäst, 692
– beskattningsunderlag, 679
– brand, 693
– exempel, 704
– faktureringsskyldighet, 680
– handling, 505
– inkomstbeskattning, 692, 704
– jämkning, 696, 738, 740
– konkurs, 1062
– mäklararvode, 686
– omsättningsland, 666
– outhyrd lokal, 693
– parkeringsplats, 671
– redovisning i skattedeklaration, 711
– redovisningstidpunkt, 683
– registrering, 710
– retroaktivt avdrag, 680, 684, 688
– rivning, 693, 699
– skattskyldighetens början, 677
– skattskyldighetens upphörande, 693
– stadigvarande användning, 668
– uppförandeskede, 674, 694
– vad kan omfattas, 667
– vem kan medges, 670
– vidareuthyrning, 672
– yrkesmässighet, 150
– ändrad användning, 693
– överlåtelse, 672, 678, 694
Utlägg, 393
– anställd, 465, 772
– avdragsrätt, 439
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 608
– definition, 393
Utländsk beskickning, 472, 1031
Utländsk företagare, 1041
– definition, 31, 1041
– ombud, 1048
– redovisningsskyldighet, 528
– registrering, 1048
– skattskyldighet, 67, 1046

- särskild beskattningsordning, 1049
- yrkesmässig verksamhet, 151
- återbetalningsrätt, 330, 469, 1050

Utredningsskyldighet, 282, 791
Utrikes trafik, 238
Utsläppsrätt, 325
Uttagsbeskattning, 129
- avdragsrätt byggtjänst, 422, 444
- beskattningsunderlag, 368
- byggtjänst, 620
- fartyg och luftfartyg, 792
- fastighetsförvaltning, 632
- kommun, 100
- kost åt personal, 930
- kyrkobyggnad, 160
- lastbil, 776
- personbil, 764, 775
- representation, 100, 131
- tjänst, 132
- vara, 130

V

VA (vatten och avlopp)
- fastighet, 642
- omsättning, 128

Valuta
- deklaration, 503
- fakturering, 501
- omräkning, 501
- omräkning vid GIF, 229, 503
- växlingsvinst, 391

Valutahandel, 988
Vara
- beskattningsland, 181
- definition, 75
- leverans, 68
- skatteplikt, 75
- skattskyldighetens inträde, 68

Varuomsättning
- dokumentation, 212, 244
- transport från annat EG-land, 217
- transport från tredjeland, 245
- transport påbörjas här, 188
- transport till annat EG-land, 200
- transport till tredjeland, 234

Varuretur
- beskattningsunderlag, 386
- efter konkurs, 1055
- VMB, 975

Varutransport, 299
- bareboat, 300
- bilbärgning, 300
- färjetransport, 299
- inhemsk, 302
- inom EG, 300
- linjefart, 300
- resebefraktning, 300
- resgods, 300
- slotcharter, 300
- timcharter, 300
- utomlands, 356

Vatten, 406
Vattenförbund, 175
Verksamhetslokal, 665
Verksamhetstillbehör, 599, 603, 651
Verksamhetsöverlåtelse, 739, 1009
Veterinärtjänst, 341
Vidarefakturering, 394
Vildmarksritt, 418
Vinstandel, 115, 170
Vinstmarginalbeskattning
- begagnad vara, 961
- resetjänst, 935

Visningshus, 622
Vägtull, 154, 663
Värdepappershandel, 991
Värdering av vara, 309
Växling
- omsättning, 113
- valutahandel, 988
- växlingsvinst, 391

Y

Yrkesmässig verksamhet, 137
- direkt effekt, 137, 141
- enligt ML, 140
- enligt sjätte direktivet, 137
- fackförbund, 97, 146
- hobby, 142
- ideell förening, 158, 161
- idrottsutövare, 145
- kyrklig verksamhet, 159
- näringsliknande former, 141
- privatbostadsfastighet, 149
- samfällighet, 159
- självständighet, 144
- stat och kommun, 151
- trossamfund, 158, 161
- utländsk företagare, 1042

Yrkesutbildning, 824

Å

Årsbokslut, 510
Återbetalningsrätt, 469
- export, 478
- hjälporganisation, 472
- internationell organisation, 1032
- kommun, 479
- kvalificerade undantag, 476
- nya transportmedel, 478
- resetjänst, 953
- statlig myndighet, 479
- uppbyggnadsskede, 473
- utländsk beskickning, 472, 1032
- utländsk diplomat, 1033
- utländsk företagare, 330, 470, 1050

Återbäring, 528
Återförsäkringstjänst, 79, 332
Återimport, 389
Återkopplingsavgift, 128
Återtagande av vara
- beskattningsunderlag, 386
- efter konkurs, 1055
- redovisningsskyldighet, 525
- VMB, 975

Ä

Äganderättsförbehåll, 525, 975, 1055
Äldreboende, 451, 818
Äldreomsorg, 812
Äventyrsbana, 834

Ö

Öresavrundning, 504
Överföring av vara
- arbete på vara, 227
- definition, 32
- exempel, 273
- inom samma företag, 1047
- monteringsleverans, 190
- till annat EG-land, 211
- till Sverige, 225
- till Sverige ej GIF, 194
- uttagsbeskattning, 131

Övergångsersättning, 841
Övergångsordning, 57
Överlåtelse av verksamhet, 1009
- byggnads- och anläggningsentreprenad, 613
- del av verksamhet, 1017
- förmedlning av aktie, 993
- i flera led, 1016
- jämkning, 739
- konkurs, 1057
- redovisningsskyldighet, 522

Överlåtelse av vissa tillgångar, 1003
Överskotts el, 198
Översättning, 330, 883, 891