Handledning för mervärdesskatt 2007

Del 1

Fritzes
ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32376-2
SKV 553 utgåva 18

STC i Avesta AB 2007

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2007.

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.europa.eu/sv/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 (SKV 555).

Solna i mars 2007

Vilhelm Andersson

Innehåll

Del I

Förord **3**

Förkortningslista **19**

1 Definitioner och begrepp **23**

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994 ..... **37**

3 Allmänt om mervärdesskatt **49**
3.1 Historik **49**
3.2 Mervärdesskatten och EG **50**
3.2.1 Allmänt 50
3.2.2 EU:s organisation 51
3.2.3 Rättskällor 53
3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt 55
3.2.5 Gemenskapsrättsliga begrepp 57
3.2.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt 58
3.2.7 Den inre marknaden 61
3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt 62
3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad **63**
3.4 Registrering m.m. **64**
3.4.1 Allmänt 64
3.4.2 Registrering 64
3.4.3 Deklaration 65
3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster 66
3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad **66**

4 Skattskyldighet **69**
4.1 Allmänt **69**

4.2 Beskattningens omfattning ... 69
4.3 Skattskyldig ... 70
4.3.1 Den omvända skattskyldigheten ... 70
4.3.2 Skattskyldighet vid import och uttag ur skatteupplag ... 74
4.4 Frivillig skattskyldighet ... 74
4.5 Skattskyldighetens inträde ... 77
4.5.1 Vara ... 77
4.5.2 Tjänst ... 80
4.5.3 Förskott och a conto-betalningar ... 81
4.5.4 Avverkningsrätt till skog ... 84
4.5.5 Belopp som inte utgör mervärdesskatt ... 85

5 Skatteplikt ... 87
5.1 Allmänt ... 87
5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster ... 87

6 Undantag från skatteplikt ... 89
6.1 Allmänt ... 89
6.2 Undantag på fastighetsområdet ... 90
6.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg ... 90
6.4 Undantag för utbildning ... 91
6.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel ... 91
6.6 Undantag för försäkringstjänster ... 91
6.7 Undantag för investeringsguld ... 92
6.8 Undantag inom kulturområdet ... 99
6.9 Undantag inom idrottsområdet ... 100
6.10 Undantag inom massmedieområdet ... 100
6.11 Undantag för fartyg och luftfartyg ... 101
6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster ... 102
6.12.1 Sedlar och mynt ... 102
6.12.2 Läkemedel ... 102
6.12.3 Organ, blod m.m. ... 104
6.12.4 Flygbränsle ... 104
6.12.5 Lotterier, spel m.m. ... 105
6.12.6 Gravskötsel ... 107
6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank ... 108
6.13 Undantag för vissa interna tjänster ... 108

6.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar ... 111
6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet ... 111
6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar ... 111
6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster ... 112
6.18 Undantag för viss import ... 112
6.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder ... 113
6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import ... 115

7 Omsättning ... 117
7.1 Allmänt ... 117
7.2 Omsättning av vara ... 119
7.3 Omsättning av tjänst ... 122
7.4 Bidragsfinansierad verksamhet ... 134
7.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp) ... 142
7.6 Uttag av varor och tjänster ... 143
7.6.1 Uttag av varor ... 144
7.6.2 Uttag av tjänster ... 147
7.6.2.1 Tjänster i allmänhet ... 147
7.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet ... 151

8 Yrkesmässig verksamhet ... 153
8.1 Allmänt ... 153
8.2 Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet ... 153
8.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML ... 157
8.3.1 Huvudregeln enligt ML ... 157
8.3.2 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet ... 158
8.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande ... 160
8.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet ... 162
8.3.5 Näringsidkare ... 164
8.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet ... 165
8.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet ... 165
8.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter ... 165
8.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet ... 166
8.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal ... 167
8.4.2 Utländsk företagare ... 167
8.4.3 Stat och kommun ... 168
8.4.3.1 Myndighetsutövning ... 169

8.4.3.2 Offentligrättsliga organ 173
8.4.3.3 Konkurrensbegränsningskrav enligt mervärdesskattedirektivet 175
8.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten 175
8.5.1 Kost åt personal 175
8.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund 176
8.6 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet 176
8.6.1 Samfällighet 176
8.6.2 Kyrklig verksamhet 177
8.6.3 Ideella föreningar och registrerade trossamfund 179
8.6.3.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten 179
8.6.3.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse 180
8.6.3.3 EG-rätt 181
8.6.3.4 Innehav av näringsfastighet 182

9 Skattesubjekt 185
9.1 Allmänt 185
9.2 Aktiebolag 185
9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar 188
9.4 Enkla bolag 192
9.4.1 Konsortier 193
9.4.2 Fiskelag och vattenförbund 193
9.5 Konkursbon 194
9.6 Dödsbon 195
9.7 Förmedling i eget namn 195
9.8 Panthavare 196
9.9 Samfällighet 197
9.10 Mervärdesskattegrupp 198
9.11 Stat och kommun 199
9.12 Ideella föreningar och trossamfund 199

10 Beskattningsland – varor 201
10.1 Allmänt om internationell handel med varor 201
10.1.1 Inledning 201
10.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner 203
10.1.3 Vara eller tjänst 204
10.1.4 Metod att läsa bestämmelserna 205
10.1.5 Disposition av avsnitt 10 205

10.2 Omsättningsland 206
10.2.1 Inledning 206
10.2.2 Varor som ska transporteras till köparen 209
10.2.2.1 Huvudregel 209
10.2.2.2 Monteringsleveranser 210
10.2.2.3 Import av vara för omsättning 211
10.2.2.4 Distansförsäljning 213
10.2.3 Varor som inte transporteras till köparen 216
10.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder 216
10.2.5 Gas och el 218
10.2.6 Export 221
10.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land 221
10.3.1 Inledning 221
10.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land 223
10.3.3 Punktskattepliktiga varor 227
10.3.4 Nya transportmedel 228
10.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land 231
10.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor 232
10.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EG-land 232
10.3.8 Dokumentationskrav 234
10.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF 237
10.4.1 Inledning 237
10.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land 239
10.4.2.1 Inledning 239
10.4.2.2 Nya transportmedel 240
10.4.2.3 Punktskattepliktiga varor 242
10.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor 243
10.4.2.5 GIF vid import via annat EG-land 247
10.4.2.6 Reservregeln 247
10.4.3 Överföring av varor från annat EG-land till Sverige 248
10.4.4 Redovisning av GIF 251
10.4.4.1 Skattskyldighetens inträde 251
10.4.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde 251
10.4.4.3 Valutadag 252
10.4.4.4 Beskattningsunderlaget 252
10.4.5 GIF – undantag från skatteplikt 252
10.5 Trepartshandel inom EG 253
10.5.1 Inledning 253
10.5.2 Första ledet i kedjan 254
10.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen) 254

10.5.4 Tredje ledet i kedjan 255
10.5.5 ”Oäkta” trepartshandel 255
10.6 Handel med fler än tre parter inom EG 256
10.7 Export 256
10.7.1 Inledning 256
10.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EG 257
10.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik 260
10.7.4 Exportbutiker 264
10.7.5 Personbilar och motorcyklar 264
10.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland 265
10.7.7 Dokumentation 267
10.8 Import 268
10.8.1 Inledning 268
10.8.2 Skatteplikt vid import 269
10.8.3 Undantag från skatteplikt 271
10.8.4 Beskattningsunderlag 273
10.9 Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt 274
10.9.1 Inledning 274
10.9.2 EG-leverans som är undantagen från skatteplikt 274
10.9.3 GIF 274
10.9.4 Reservregeln 275
10.9.5 Omsättning i annat EG-land 275
10.9.6 Export 275
10.9.7 Import 275
10.10 Exempel 275
10.10.1 Inledning 275
10.10.2 Handel med varor inom EG 276
10.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige 276
10.10.2.2 Försäljning av varor till Sverige 285
10.10.2.3 Monteringsleveranser 287
10.10.2.4 Distansförsäljning 289
10.10.2.5 Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder 291
10.10.2.6 Trepartshandel 291
10.10.2.7 Handel med fler än tre parter 293
10.10.2.8 Överföring av varor 298
10.10.3 Handel med ett tredjeland 301
10.10.3.1 Export 301
10.10.3.2 Import 303

11 Beskattningsland – tjänster 307
11.1 Allmänt 307
11.1.1 Beskattningsland 307

11.1.2 Fast etableringsställe samt dotterbolag....310
11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG....310
11.1.4 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster....311

11.2 Inom landet eller utomlands....312
11.2.1 Allmänt....312
11.2.2 Omsättningsland för tjänster....312

11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML....314
11.3.1 Fastighetstjänster....314
11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster....318
11.3.2.1 Bestämning av omsättningsland....318
11.3.2.2 Begreppet varutransport....319
11.3.2.3 Varutransport mellan EG-länder enligt mervärdesskattedirektivet....320
11.3.2.4 Varutransport mellan EG-länder och inhemsk varutransport enligt svensk rätt....321
11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport mellan EG-länder och inhemsk varutransport som utgör led där i....322
11.3.3 Värdering av samt arbete på lös egendom....322
11.3.4 Kulturella aktiviteter....326
11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)....330
11.3.6 8 §-tjänster....345
11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel....349
11.3.8 Förmedling....351
11.3.8.1 Allmänt....351
11.3.8.2 Förmedling som avser en vara....353
11.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst....353

11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML....356

11.5 Exempel....360
11.5.1 Fastighetstjänster....360
11.5.2 Varutransport....365
11.5.3 Stödtjänster....369
11.5.4 Värdering av samt arbete på lös egendom....370
11.5.5 Kulturella aktiviteter....375
11.5.6 Diverse tjänster (7 §-tjänster)....375
11.5.7 Uthyrning av transportmedel....378
11.5.8 Förmedling....379
11.5.9 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML....383

12 Beskattningsunderlag....385

12.1 Allmänt....385

12.2 Beskattningsunderlag vid försäljning....387

12.3 Beskattningsunderlag vid uttag 394
12.3.1 Allmänt 394
12.3.2 Uttag av varor 395
12.3.3 Uttag av tjänster 396
12.3.3.1 Utfört arbete 396
12.3.3.2 Användning av rörelsetillgång 397
12.3.3.3 Privat användning av personbil 398
12.3.3.4 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning 399
12.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget 400
12.4.1 Exempel på delningsprincipen 401
12.4.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning 403
12.5 Rabatter m.m. 405
12.6 Kundförlust 409
12.7 Varureturer 412
12.7.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning 412
12.7.2 Varuretur 414
12.8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import 414
12.9 Speciella transaktioner 416
12.9.1 Byten 416
12.9.2 Växlingsvinster 417

13 Utlägg och vidarefakturering av kostnader 419
13.1 Allmänt 419
13.2 Utlägg 419
13.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning 420
13.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement 421

14 Skattesatser 425
14.1 Allmänt 425
14.2 Normalskattesats 25 % 426
14.3 Skattesats 12 % 427
14.3.1 Hotell- och campingverksamhet 427
14.3.2 Konstverk 428
14.3.3 Livsmedel 429
14.4 Skattesats 6 % 433
14.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m. 433
14.4.1.1 Allmänt 433
14.4.1.2 Böcker, tidningar m.m. 434
14.4.1.3 Program och kataloger 438

14.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker 439
14.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m. 440
14.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar 441
14.4.3 Biblioteksverksamhet 441
14.4.4 Museiverksamhet 441
14.4.5 Djurparker 441
14.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk 442
14.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning 442
14.4.8 Idrottsområdet 443
14.4.9 Persontransporter 443

15 Avdragsrätt 447
15.1 Allmänt 447
15.1.1 Definition av ingående skatt 447
15.1.2 Generell avdragsrätt 448
15.2 Särskilda avdragsregler 467
15.2.1 Övertagen verksamhet 467
15.2.2 Delägare i samfällighet 467
15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning 467
15.2.4 Avdragsrätt för importmoms (varuimport) 468
15.2.5 Köp av fastighet 469
15.2.6 Koncerner 469
15.2.7 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse 471
15.2.8 Avdragsrätt i samband med kost åt personal 471
15.2.9 Finansieringsföretag 472
15.2.10 Avdragsrätt vid skada 472
15.2.11 Avdragsförbud 474
15.2.11.1 Personbilar 474
15.2.11.2 Stadigvarande bostad 475
15.2.11.3 Representationskostnader 482
15.2.11.4 Vissa varuleveranser till fartyg 482
15.2.12 Bidragsfinansierade verksamheter 483
15.2.13 Avdragsbegränsning inom kulturområdet 485
15.2.14 Broavgiften vid Öresundsbron 485
15.3 Korrigering 486
15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring 486
15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning 486
15.3.3 Kundförlust 486
15.4 Blandad verksamhet m.m. 486
15.4.1 Allmänt 486
15.4.2 Avdragsrätten 487
15.5 Underlag för avdragsrätt 490

16 Rätt till återbetalning av ingående skatt 497
16.1 Allmänt 497
16.2 Utländska företagare 498
16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar 500
16.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede 501
16.5 S.k. kvalificerade undantag 504
16.6 Nya transportmedel 507
16.7 Export 507
16.8 Staten och kommuner 508

17 Fakturering 511
17.1 Allmänt 511
17.2 Faktureringsskyldighet 512
17.3 Elektronisk fakturering 516
17.4 Fakturans innehåll 517
17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll 519
17.4.2 Förenklad faktura 524
17.4.3 Bidrag kopplat till priset 527
17.5 Kreditnota 528
17.5.1 Allmänt 528
17.5.2 Kreditnotans innehåll 530
17.6 Utländsk valuta 532
17.7 Öresavrundning 534
17.8 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs 535
17.9 Auktionsförsäljning 535
17.10 Anteckningar vid handel med begagnade varor 536
17.11 Kontokort 537
17.12 Följesedlar 537
17.13 Lokalhyror i verksamhetsfastighet 538

18 Tidpunkt för redovisningsskyldighet 539
18.1 Allmänt 539
18.2 Bokföringslagens redovisningsregler 540
18.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler 542
18.3.1 Faktureringsmetoden 547
18.3.2 Bokslutsmetoden 552
18.3.3 Byte av redovisningsmetod 554

18.4 Specialregler 554
18.4.1 Överlåtelse av verksamhet 554
18.4.2 Konkurs 555
18.4.3 Byggnadsföretag 556
18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll 557
18.4.5 Kundförlust 557
18.4.6 Avverkningsrätt till skog 558
18.4.7 Import 558
18.4.8 Återbäring 560
18.4.9 Utländska företagare 561
18.4.10 EG-handel 561

Lagrumsregister 563

Rättsfallsregister 573

Register - skrivelser m.m. 583

Sakregister 589

Del II

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning 635

20 Fastighetsområdet 683

21 Uthyrning av verksamhetslokal 709

22 Rörelsearrende, franchising m.m. 763

23 Jämkning av ingående skatt 767

24 Bilar, bussar och motorcyklar 807

25 Fartyg och luftfartyg 835

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg 845

27 Utbildning 875

28 Idrott 885

29 Hästar 897

30 Kultur 913

31 Massmedieområdet 967

32 Serveringstjänster 979

33 Vinstmarginalbeskattning – Resetjänster 989

34 Vinstmarginalbeskattning– Begagnade varor m.m. 1015

35 Finansiella tjänster 1039

36 Överlåtelse av vissa tillgångar 1061

37 Överlåtelse av verksamhet 1067

38 Lager 1079

39 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. 1091

40 Utländska företagare – plats för etablering 1101

41 Konkurs och ackord 1117

Bilaga 1: Historik – skattesatser enligt ML 1131
Bilaga 2: Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde 1133
Bilaga 3: Mervärdesskattesatser inom EG 1135
Bilaga 4: Tröskelvärden inom EG – undantag för små företag 1137
Bilaga 5: Tröskelvärden inom EG – förvärv och distansförsäljning 1139
Bilaga 6: Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl. 1141
Bilaga 7: Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem 1148
Bilaga 8: Utttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG 1157
Bilaga 9: Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EG 1159
Bilaga 10: EU:s institutioner och organ 1161
Bilaga 11: Leveransklausuler 1163
Bilaga 12: Vägtrafikregistrets karosserikoder 1166
Bilaga 13: Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund 1169
Bilaga 14: Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet 1170
Bilaga 15: Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt . 1172
Bilaga 16: Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté 1175
Bilaga 17: Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet 1191
Bilaga 18: Byggnads- och verksamhetstillbehör 1193
Bilaga 19: Översikt – fastighetsbegreppet 1196
Bilaga 20: SNI 2002 avseende byggverksamhet 1197

Förteckning − Lagar och förarbeten 1205

Förteckning – Föreskrifter och allmänna råd m.m. 1211

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
dnr	Diarienummer
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeiska 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
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)
INCOTERM	International Comercial Trade Terms
IV	Individuell visningsrätt

JB	Jordabalk
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)
LIF	Lag (2004:46) om investeringsfonder
LO	Landsorganisationen i Sverige
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
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
SNI	Standard för svensk näringsgrensindelning
SoL	Socialtjänstlag (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation
TDS	Tullverkets datasystem
TFÖRO	Trafikförsäkringsförordning (1976:359)
TSL	Trafikskadelag (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

1 Definitioner och begrepp

Tillämpningen av bestämmelserna i ML torde i praktiken kräva att vissa förenklade begrepp används för att åskådliggöra vissa händelser och situationer. I det följande förklaras innebörden av vissa sådana begrepp och andra grundläggande begrepp.

ADB-program

Huruvida en programvara eller system utgör vara eller tjänst kan ha betydelse för i vilket land beskattning ska ske och avgöra vem som är skattskyldig.

Program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion utgör normalt vara. Till denna kategori hör program som används i persondatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. När det gäller program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne och som närmast kan betecknas som s.k. skräddarsydda program bör bedömningen bli en annan. Även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. CD-skiva, bör hela tillhandahållandet anses utgöra en tjänst. Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls ett standardprogram för ADB via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar det sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande ”on-line” av sådan s.k. digitaliserad produkt anses som tillhandahållande av en tjänst och beskattas enligt reglerna i 5 kap. 7 § ML (se även definition avseende vara, tjänst, och elektroniska tjänster).

Arbetsbeting

Med arbetsbeting avses det fall att en köpare beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Arbetsbeting behandlas som omsättning av tjänst.

Avdragsrätt

Avdragsrätt utgör en rätt för den som är skattskyldig att dra av ingående skatt på förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Se även återbetalningsrätt.

Avdragsrättens inträde Med avdragsrättens inträde förstås den tidpunkt när avdrag för ingående skatt får göras (13 kap. 16 § ML).

Beskattningsbar händelse/transaktion Med beskattningsbar händelse eller beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra mervärdesskatt är uppfyllda. Om den beskattningsbara händelsen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara förvärvaren. Om den beskattningsbara händelsen utgörs av ett förvärv är det förvärvaren som är skattskyldig.

Beskattningsordningen Med beskattningsordningen avses ett system för mervärdesbeskattning vid handel mellan EG-länder.

Beskattningsunderlag Den utgående skatten beräknas på ett beskattningsunderlag. Detta utgörs normalt av ersättning för såld vara eller tjänst med undantag för den mervärdesskatt som ingår i ersättningen. (Vid uttag av vara eller tjänst beräknas beskattningsunderlaget på annat sätt). När det är fråga om förvärvsbeskattning, vid förvärv av varor från annat EG-land, utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EG-land. När överföring mellan EG-länder ska beskattas utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan (7 kap. ML).

Beskattningsår Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL, förstås med beskattningsår kalenderåret, eller räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. BFL (1 kap. 14 § ML).

Bokslutsmetod Se under redovisningsmetod.

Destinationsprincipen Destinationsprincipen innebär att skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet (jfr ursprungsprincipen). Det innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EG-land säljer utan mervärdesskatt till en köpare i ett annat EG-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EG, måste i stället köparen redovisa mervärdesskatten. Det sker inom ramen för hans ordinarie redovisning av mervärdesskatt. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning, är det inte köparen utan säljaren som är skattskyldig.

Distansförsäljning Med distansförsäljning menas omsättning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett EG-land till ett annat och som inte föranleder beskattning hos förvärvaren. Exempel på distansförsäljning är post-

orderförsäljning och s.k. teleshopping (5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 a § ML).

EEIG Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är en associationsform skapad med syfte att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta samarbete över gränserna. I allt väsentligt ska sådana grupperingar vid beskattning behandlas som ett handelsbolag.

EG eller EG-land Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 2 återfinns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

EG och EU EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt och har normgivningsmakt. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I handledningen används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

Ej EG-land Se tredjeland.

EG-transport Med en EG-transport förstås sådan varutransport där avgångsplatsen och ankomstplatsen är belägna i olika EG-länder (5 kap. 5 a § ML).

Ekonomisk verksamhet Ekonomisk verksamhet är ett av de centrala begreppen i mervärdesskattedirektivet. Med detta avses sådana aktiviteter en person ska bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person.

Elektroniska tjänster På elektronisk väg levererade produkter såsom t.ex. tillhandahållande av programvara, databaser, film och musik ska anses som tillhandahållande av tjänster och beskattas enligt reglerna i 5 kap. 7 § ML. Beskattning sker enligt normalskattesatsen 25 %.

EU:s institutioner och organ Se bilaga 10.

Export Med export avses sådan omsättning utanför EG:s mervärdesskatteområde av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML).

Ersättning Med ersättning avses allt säljaren erhåller från köparen eller en tredje part, inklusive bidrag som är direkt kopplat till priset (7 kap. 3 a § ML).

Faktura Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML (1 kap. 17 § ML).

Faktureringsmetod Se Redovisningsmetod.

Faktureringsskyldighet Med faktureringsskyldighet avses skyldighet för näringsidkare att säkerställa att faktura utfärdas för affärshändelsen (11 kap. 1 § ML). I de fall det inte föreligger någon faktureringsskyldighet enligt ML, måste en näringsidkare ändå uppfylla det verifikationskrav som BFL innehåller.

Fastighet Med fastighet förstås vad som utgör eller tillhör fastighet enligt jordabalken (JB), dock inte industritillbehör, även om egendomen tillhör någon annan än ägaren till jorden eller byggnaden (1 kap. 11 § ML).

Förvärvsbeskattning Den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över till köparen. Begreppet används synonymt med begreppet omvänd skattskyldighet.

Förvärvströskel Se tröskelvärde.

Förädling Aktiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs in i EG för att bearbetas och därefter reexporteras utan att tull och andra importavgifter som tillämpas inom EG påförs. Normalt krävs tillstånd från tullmyndigheten innan förfarandet används.

Passiv förädling är ett tullförfarande som innebär att varor tillfälligt förs ut från ett EG-land till tredjeland för bearbetning, reparation eller liknande åtgärd och därefter återinförs (till samma eller annat EG-land) med total eller partiell tullbefrielse. Normalt krävs tillstånd från tullmyndigheten innan förfarandet används.

Gemenskapsinternt förvärv (GIF) Med gemenskapsinternt förvärv (GIF) avses sådant förvärv av en vara från ett EG-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda beskattning hos förvärvaren. GIF föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att

äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.

Identifieringsnummer

Ett identifieringsnummer (t.ex. EU123456789) tilldelas företag från ett tredjeland som väljer att tillämpa den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster. Denna beskattningsordning innebär att företaget redovisar och betalar skatt till ett EG-land för all sådan omsättning till icke skattskyldiga inom EG. Detta EG-land skickar sedan redovisning och betalning vidare till det eller de andra EG-länder där de elektroniska tjänsterna konsumerats. Se bilaga i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Import

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG:s mervärdesskatteområde (2 kap. 1 a § ML).

Införsel

Med införsel förstås att en vara förs till Sverige från ett annat land (EG-land eller tredjeland).

Ingående skatt

Med ingående skatt avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § 2 st. ML).

Intrastat

Intrastat är ett system för att direkt från företagen samla in uppgifter om omfattningen och arten av handeln mellan EG-länderna. Till viss del fullgörs uppgiftsskyldigheten genom de uppgifter som lämnas i skattedeklarationerna. För större företag gäller dock även att de ska lämna särskilda uppgifter. SCB är insamlingsmyndighet för uppgifterna.

Investeringsguld

Med investeringsguld förstås;

1. guld i form av tacka eller platta med en vikt som godtas på någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, oavsett om guldet representeras av värdepapper eller inte,
2. guldmynt som
   - har en finhalt av minst 900 tusendelar,
   - är präglade efter 1800,
   - är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och
   - normalt säljs till ett pris som inte överstiger det öppna marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

	Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av definitionen under punkten 1.
	Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna för guldmynt under punkten 2 under hela det år förteckningen gäller.
	Guldmynt som utgör investeringsguld ska inte anses omsatta på grund av sitt numismatiska värde (1 kap. 18 § ML).
Kreditnota	Kreditnota är en av säljaren (kan också utfärdas av köparen eller en tredje person) utfärdad handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (11 kap. 10 § ML)
Kvalificerade undantag	Med kvalificerade undantag avses vissa från skatteplikt undantagna omsättningar som medför rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 § ML).
Kvartalsredovisning (KVR)	Den som omsätter varor med leverans till annat EG-land, som föranleder beskattning för GIF hos köparen, ska lämna en periodisk sammanställning, kvartalsredovisning (KVR). I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens registreringsnummer till mervärdesskatt. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33–36 a §§ SBL samt RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15).
Landskod	Registreringsnumret till mervärdesskatt (VAT-numret) inleds alltid med en landskod (se bilaga 9).
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Direktivet trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte direktiv 67/227/EEG och direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet). Hänvisningar till de upphörda direktiven ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Hänvisningarna ska läsas i enlighet med en jämförelsetabell som bifogats direktivet (bilaga XII).
	I denna publikation har hänvisningar genomgående gjorts till mervärdesskattedirektivet.
Moms	I denna publikation används företrädesvis ordet mervärdesskatt i stället för moms.

Nya transportmedel

Nya transportmedel utgörs av

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 km,
2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och
3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kg, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar. (1 kap. 13 a § ML)

Näringsidkare

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 första och andra styckena i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person på ställen motsvarande dem där näringsidkare används i ML. Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som anges i artikel 9.1 andra stycket, oberoende av syfte eller resultat. Se vidare avsnitt 8.3.5.

Omsättning

Omsättning av vara föreligger när vara överlåts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Med omsättning av tjänst förstås att tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § 2 st. 1–2 p. ML).

Omvänd skattskyldighet

Med omvänd skattskyldighet menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över från säljaren till köparen (1 kap. 2 § 2–5 p. ML). Den används, under vissa förutsättningar, både vid förvärv av varor och tjänster.

Periodisk publikation

En publikation i form av medlemsblad eller personaltidning samt organisationstidskrift anses som periodisk om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året (3 kap. 16 § ML).

Personbil

Enligt 1 kap. 13 § ML förstås med personbil även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt och

skåpet utgör separata karosserienheter. Med separata karosserienheter förstås att bilens konstruktion är sådan att det uppkommer en luftspalt, oavsett längden på denna, mellan förarhyttens bakre och skåpets främre vägg. Vidare ska grundfordonet (chassiet) vara funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras.

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av vägtrafikregistret. Vägtrafikregistrets uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovningsklassificering.

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.

Se vidare avsnitt 24 och bilaga 12.

Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktiga varor förstås sådana alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Redovisningsmetod

Vid mervärdesskatteredovisningen tillämpas faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden. Beträffande innebörden av dessa begrepp se avsnitt 18.3.

Redovisningsperiod

Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklaration ska omfatta. Redovisningsperioden utgörs normalt av en kalendermånad men kan i vissa fall vara beskattningsår. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Redovisningsskyldighetens inträde

Med redovisningsskyldighetens inträde förstås den tidpunkt då skattskyldig ska ta upp den utgående respektive ingående skatten i sin skattedeklaration, eller i förekommande fall självdeklaration. Jfr skattskyldighetens inträde.

Registrering till mervärdesskatt

Alla som redovisar mervärdesskatt, oavsett om redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i mervärdesskatteregistret. Från och med den 1 juli 2002 omfattar registreringsskyldigheten även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Reservregeln Med reservregeln avses en bestämmelse som innebär att GIF under vissa förutsättningar kan beskattas i det land där förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt, i stället för i varans destinationsland (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML).

Reverse charge Se omvänd skattskyldighet.

Sjätte direktivet Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund. Direktivet upphörde att gälla den 1 januari 2007 då det ersattes av mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG). Hänvisningar till sjätte direktivet ska enligt artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet anses som hänvisningar till detta direktiv. Se mervärdesskattedirektivet.

Skatteplikt Omsättning, förvärv och import av varor och tjänster är skattepliktiga om inte undantag från skatteplikt föreligger enligt bestämmelserna i 3 kap. ML.

Skattesats Med skattesats avses den procentsats som används för att beräkna den utgående skatten vid omsättning, förvärv och import. En tablå över skattesatserna inom EG finns i bilaga 3.

Skatteverket, skattekontor 1 Linköping Vid Skatteverket, skattekontor 1 Linköping, handläggs ärenden om återbetalning till statliga myndigheter.

Skatteverket, skattekontoret Falun Vid Skatteverket, skattekontoret Falun handläggs ärenden om återbetalning av mervärdesskatt till kommuner, ambassader och hjälporganisationer. Dessutom handläggs ärenden avseende mervärdesskatt på nya transportmedel.

Skatteverket, storföretags-skattekontorets Ludvikaenhet Vid Skatteverket, storföretagsskattekontoret Ludvikaenheten, handläggs ärenden om punktskatter.

Skatteverkets utlandsenheter Vid Skatteverkets utlandsenheter i Stockholm och Malmö handläggs ärenden rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige, samt ärenden om återbetalning till utländska företagare. Utlandsenheten i Malmö hanterar utländska företag från Danmark, Island, Grönland, Färöarna, Tyskland, Österrike, Polen, Tjeckien, Slovakien och Slovenien. Företag från samtliga övriga länder hanteras i Stockholm.

Vid utlandsenheten i Stockholm handläggs dessutom företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt

privatpersoner inom EG och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel.

I bilaga 6 och 7 finns adress och telefonnummer till utlandsenheterna. Se även utländsk företagare.

Skattskyldig

Skattskyldig är den som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Det kan vara antingen den som omsätter (säljer m.m.) en vara eller en tjänst, eller vilket är vanligt vid EG-handel, den som förvärvar en vara eller en tjänst. Även den som importerar en vara kan vara skattskyldig. Vem som är skattskyldig anges i 1 kap. 2 § ML.

En säljare av en vara eller en tjänst kan vara skattskyldig i Sverige även om han har endast en enstaka omsättning här i landet och hans verksamhet bedrivs utomlands (1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML).

Med skattskyldig avses i denna handledning som regel även den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–12 §§ ML.

Skattskyldighetens inträde

Med skattskyldighetens inträde menas när den skattskyldiges skyldighet gentemot staten att betala skatt inträder (1 kap. 3–5 §§ ML). Jämför redovisningsskyldighetens inträde.

Skepp

Skepp är ett fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter (1 kap. 2 § sjölagen, 1994:1009).

Tjänst

Som tjänst betecknas allt som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet och som inte utgör vara (1 kap. 6 § ML). Se även ADB-program.

Tredimensionell fastighet

En tredimensionell fastighet (3D-fastighet) är en fastighet som är avgränsad både horisontellt och vertikalt (1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB) Fastigheten kan bildas genom fastighetsbildning av redan uppförda byggnader och anläggningar såväl som planerade men ännu inte uppförda byggnader och anläggningar. På detta sätt skapas separata fastigheter t.ex. på en befintlig byggnads tak eller i en källare. 3D-fastigheter och traditionella fastigheter kan ingå i olika delar av samma byggnadskropp vilket innebär att 3D-fastigheter inte behöver ha del i mark.

Tredjeland

Med ett tredjeland förstås ett land som inte utgör ett EG-land. Vissa områden inom EG har undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas också som tredjeland. Se vidare bilaga 2.

Trepartshandel

Med trepartshandel avses en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder med tre till mervärdesskatt registrerade parter i transaktionen vilka finns i var sitt EG-land, och där varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. Den som förvärvar varan för direkt vidareförsäljning benämns i detta sammanhang mellanman.

Trettonde direktivet

Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.

Tröskelvärde

Med tröskelvärde avses ett gränsbelopp exklusive mervärdesskatt. Vid EG-handel gäller dels en förvärvströskel på 90 000 kr, dels en omsättningströskel på 320 000 kr. Registrering till mervärdesskatt ska ske när tröskelvärdena överskrids.

En tablå över motsvarande tröskelvärden inom EG finns i bilaga 5.

I bilaga 4 finns en tablå över tröskelvärden inom EG avseende undantag för små företag.

Ursprungsprincipen

Med ursprungsprincipen avses att skatten tas ut i och tillfaller det land där varorna är tillhandahållna eller varifrån de sänds eller transporteras (jfr destinationsprincipen).

Utgående skatt

Med utgående skatt förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § 1 st. ML).

Utländsk företagare

Med utländsk företagare förstås 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 (1 kap. 15 § ML). Enbart en registrering till mervärdesskatt i Sverige innebär inte att en utländsk företagare ska betraktas som svensk. Skatteverkets utlandsenheter i Stockholm och Malmö handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige. Dessa utlandsenheter handlägger även återbetalning till utländska företagare. Vid Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm handläggs företagare från tredjeland som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG och som valt att identifiera sig i Sverige enligt den särskilda beskattningsordningen för e-handel. Se vidare Skatteverkets utlandsenheter.

Utomlands När begreppet utomlands används avses allt utanför Sverige, alltså såväl EG-land som tredjeland.

Vara Med vara avses materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft (1 kap. 6 § ML). Tillhandahålls böcker, tidningar och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Se även ADB-program.

VAT-nummer VAT utgör förkortning för den engelska beteckningen Value Added Tax (mervärdesskatt). Med VAT-nummer förstås - registreringsnumret till mervärdesskatt så som det ska skrivas vid EG-handel.

Verksamhets-tillbehör Med verksamhetstillbehör förstås annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten (1 kap. 12 § ML).

Vinstmarginal-beskattning Vinstmarginalbeskattning är en särskild form av teknik för att beräkna mervärdesskatten och kan bli tillämplig vid omsättning av resetjänster och handel med begagnade varor. Den bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från priset. Se vidare avsnitt 33 respektive 34.

Yrkesmässig verksamhet Verksamhet anses enligt huvudregeln som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt IL (4 kap. 1 § ML). Se även ekonomisk verksamhet.

Återbetalningsrätt Med återbetalningsrätt avses rätt för vissa inte skattskyldiga att återfå ingående skatt (10 kap. ML). Se även avdragsrätt och skattskyldig.

Åttonde direktivet Rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG) av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdeskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium. Detta direktiv reglerar återbetalningar till företag som är etablerade i ett annat EG-land.

Överföring Med överföring förstås gränsöverskridande transport inom EG av vara utan att varan byter ägare.

Övergångsordning Enligt artikel 402.1 i mervärdesskattedirektivet ska den ordning för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna

som fastställts i direktivet vara en övergångsordning och ersättas av en slutlig ordning som i princip grundar sig på att beskattning ska ske i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster har sitt ursprung.

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994

Lagstiftningen inom mervärdesskatteområdet har varit föremål för genomgripande förändringar. Här redovisas de viktigaste ändringarna i kronologisk ordning med början från mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), ML. Vissa av ändringarna är numera inaktuella och ersatta av nya bestämmelser.

1 juli 1994

Den nya mervärdesskattelagen infördes. ML har en helt annan uppbyggnad och systematik än GML. Avsikten med ändringarna var att skapa en så överskådlig lag som möjligt. Vissa centrala begrepp fick ändrad innebörd, t.ex. skattskyldig. I GML innebar begreppet även en rättighet att få återbetalning av ingående skatt för de s.k. tekniskt skattskyldiga. Omsättningsbegreppet blev anpassat till EG:s direktiv. Vidare skedde en anpassning till vad som gäller inom EG, t.ex. i fråga om var ett tillhandahållande av varor och tjänster ska anses ha skett, i bestämmelserna om omsättningsland. (Prop. 1993/94:99, SFS 1994:200.)

Frivillig skattskyldighet infördes beträffande andrahandsuthyrning av verksamhetslokaler. I samband härmed infördes också ändringar i fråga om skyldigheten att återföra avdragen ingående skatt vid försäljning eller annan återföringsgrundande händelse i samband med konkurs. Fastighetsägaren ska ansvara för skatt som han gjort avdrag för och konkursboet för den skatt som dragits av konkursboet. (Prop. 1993/94:225, SFS 1994:498.)

På sjukvårdsområdet infördes vissa förtydliganden i fråga om skattefrihetens omfattning vid försäljning av glasögon och andra synhjälpmedel. (Prop. 1993/94:225, SFS 1994:498.)

Definitionen av personbil ändrades till att inte omfatta bil med skåpkarosseri vars förarhytt utgör separat karosserienhet. Vidare infördes avdragsrätt vid förvärv av fordon för sjuktransport och transport av avlidna. Avdragsrätten avseende fordon för sjuktransport slopades dock igen fr.o.m. den 1 januari 1995. (Prop. 1993/94:225, SFS 1994:498.)

1 januari 1995

Det svenska medlemskapet i EU medförde stora förändringar i ML. Framförallt märktes bestämmelserna för handeln med varor och tjänster till och från andra medlemsländer. Nya begrepp infördes, såsom gemenskapsinterna förvärv, förvärvsbeskattning (omvänd skattskyldighet) och kvartalsredovisning. Det nya förfarandet innebar att Tullverkets beskattning av import från andra EG-länder upphörde. Vidare infördes nya bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående skatt på fastigheter och andra investeringsvaror. (Prop. 1994/95:57, SFS 1994:1798.)

Skattefrihet infördes i 10 a kap. ML för omsättning av vissa tjänster till en företagare i annat EG-land om denne skulle ha haft rätt till återbetalning av skatten. De tjänster som avsågs var värdering av och arbete på lös egendom samt vissa transporttjänster och tjänster som tillhandahålls som ett led i sådana transporttjänster. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

Bestämmelser med liknande innebörd infördes fr.o.m. den 1 januari 1996 i 5 kap. ML. I samband därmed upphörde 10 a kap. ML att gälla. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

1 november 1995

Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades.

Nya bestämmelser om vinstmarginalbeskattning infördes i 9 a kap. ML för handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, vinstmarginalbeskattning. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

Undantaget från skatteplikt för omsättning och införsel av alster av bildkonst vilka ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo slopades. Samtidigt infördes skattskyldighet för nämnda personer om beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt uppgår till minst 300 000 kr. Möjlighet till s.k. frivilligt inträde föreligger oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skattesatsen utgör 12 % av beskattningsunderlaget vid upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättning. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

Skattefriheten för omsättning av sedlar och mynt begränsades till att avse sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål eller i fråga om guldmynt också om de omsätts efter sitt metallvärde. Vidare slopades skattefriheten för omsättning av frimärken. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

Exportbegreppet förändrades i fråga om lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksam-

het. Tjänsterna anses tillhandahållna genom export om de avser varor från eller till ett land utanför EG. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

1 januari 1996

Ett särskilt regelsystem infördes i 9 b kap. ML för resebyråer eller researrangörer som i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

Skattesatsen för livsmedel sänktes till 12 %. (Prop. 1994/95:150, SFS 1995:931.)

Nya redovisningsregler infördes. Beloppsgränsen för att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklaration höjdes från 200 000 kr till en miljon kr. Vidare kortades redovisningsperioden från två månader till en månad. Beskattningsunderlagen som för beskattningsåret beräknas uppgå till mer än 10 miljoner kr medförde att deklaration ska lämnas senast den 20 i månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Om beskattningsunderlagen är lägre ska deklaration lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. (Prop. 1995/96:19, SFS 1995:1207.)

Nya bestämmelser infördes i 9 c kap. ML angående skattefrihet för omsättning av vissa varor placerade i vissa lager. Undantaget från skatteplikt omfattar också tjänster i anslutning till detta. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

Nya bestämmelser infördes också beträffande skattefri försäljning till resenärer från ett tredjeland. Villkor för skattefrihet är att varan förs ut till ett tredjeland inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare ska skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kr. Skattefrihet infördes för vissa fall av omsättning av tjänster till EU:s institutioner i ett annat EG-land. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

Skatteplikt infördes för omsättning av allmänna nyhetstidningar och skattesatsen bestämdes till 6 % av beskattningsunderlaget. (Prop. 1995/96:45, SFS 1995:1364–1365.)

1 juli 1996

Beloppsgränsen 10 miljoner kr för deklarationstidpunkt den 20 i månaden efter redovisningsperioden höjdes till 40 miljoner kr. (Prop. 1995/96:19, SFS 1996:713.)

Undantaget från skatteplikt för biografföreställningar slopades. Skattesatsen är 6 %. (Prop. 1995/96:191, SFS 1996:536.)

1 januari 1997

Betydande förändringar infördes inom områdena utbildning, kultur och idrott. Inom utbildningsområdet har skattefriheten begränsats till att avse i huvudsak utbildning som anordnas av det allmänna. Vidare har det s.k. direktkravet slopats. Inom kultursektorn har skattefriheten slopats för upplåtelse och överlåtelse av vissa rättigheter samt för konserter, cirkus-, teater-, balett- och jämförliga föreställningar. Skattesatsen är 6 % för vissa tillhandahållanden inom kultursektorn. Inom idrottsområdet föreligger skattefrihet endast om tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller allmännyttig ideell förening. Skattesatsen är 6 %. (Prop. 1996/97:10, SFS 1996:1327.)

Vissa ändringar infördes när det gäller den skattefrihet som internationella organisationer, utländska beskickningar och diplomater m.fl. har. Den grundläggande principen om att skattefriheten ska tillgodoses genom rätt till återbetalning av skatt har i huvudsak behållits. När det gäller förvärv av personbilar har skattefriheten utformats som ett undantag från skatteplikten. Vidare har införts bestämmelser om möjlighet till frivillig skattskyldighet för fastighetsägare för uthyrning till utländsk beskickning m.fl. (Prop. 1995/96:232, SFS 1996:1320–1326.)

Bestämmelser infördes också som innebär möjlighet för vissa skattskyldiga till helårsredovisning av mervärdesskatt i momsdeklaration. En förutsättning är att beskattningsunderlaget uppgår till högst 200 000 kr per år. (Prop. 1996/97:12, SFS 1996:1406.)

1 juli 1997

I 5 kap. 7 § ML infördes bestämmelser angående omsättningsland för telekommunikationstjänster. Sådana tjänster ska beskattas i det land där kunden har sitt hemvist i stället för i det land där den som tillhandahåller tjänsten har sin verksamhet. (Prop. 1996/97:81, SFS 1997:331.)

1 november 1997

Till Skattebetalningslagen (SBL) överfördes ML:s förfaranderegler dvs. huvuddelen av 14–22 kap. SBL tillämpas första gången för redovisningsperioden januari 1998. Vissa förfaranderegler tillämpas dock fr.o.m. den 1 november 1997. (Prop. 1996/97:100, SFS 1997:483.)

1 januari 1998

Nya bestämmelser infördes angående skattetillägg vid periodiseringsfel. Skattetillägg ska utgå med 5 % i stället för med 10 %. Bestämmelserna som återfinns i 15 kap. 1 § SBL gäller från och med redovisningsperiod som gått till ända den 31 januari 1997 eller senare. (Prop. 1997/98:10, SFS 1997:1029.)

1 juli 1998

Möjlighet till gruppregistrering infördes för företag inom den finansiella sektorn och för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden. Företag i en finansiell gruppering som bedriver mervärdesskattefri finansiell verksamhet kan härigenom undgå en inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen. En mervärdesskattegrupp får inte anses bildad före den 1 januari 1999.

Beträffande företag i kommissionärsförhållande återinfördes den tidigare möjligheten för ett kommittentföretag att bli skattskyldigt för kommissionärsföretagets omsättning.

Vidare infördes skattefrihet i vissa fall när tjänster tillhandahålls inom en sammanslutning av fysiska eller juridiska personer med verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet.

Dessutom föreskrevs att reglerna om skatteupplag enligt 9 c kap. ML även får omfatta trävaror för att åstadkomma skattefrihet vid bl.a. försäljning av virke för vidaretransport till utlandet. (Prop. 1997/98:134/148, SFS 1998:346.)

Kommuners uttag av tjänster på stadigvarande bostad undantogs från skatteplikt när det avsåg sådana boendeformer som anges i 20 § andra stycket och 21 § tredje stycket socialtjänstlagen (1980:620) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387). Samtidigt erhöll kommuner och landsting rätt till ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting för kostnader i samband med nämnda boendeformer. (Prop. 1997/98:153, SFS 1998:586.)

1 januari 1999

Apotekare, receptarier, arbetsterapeuter och sjukhusfysiker är fyra nya yrkesgrupper som omfattas av gällande bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av sjukvård utförd av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Försäljning av varor som legitimerade apotekare och receptarier utför undantas dock inte från skatteplikt. (Prop. 1997/98:109, SFS 1998:542.)

1 juli 1999

Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör genom att vissa särbestämmelser i direktiven på punktskatte- och mervärdesskatteområdet upphör att gälla. Skattebefrielse bibehålls för varor som ska användas för direktkonsumtion ombord och vid försäljning på tredjelandsresor. Nya lagar träder samtidigt i kraft rörande proviantering och exportbutiker. (Prop. 1998/99:86, SFS 1999:450.)

1 januari 2000

Omsättning av guld i investeringssyfte undantas från skatteplikt. Därigenom blir handeln med investeringsguld beskattad på samma sätt som finansiella tjänster, vilka är undantagna från skatteplikt. Med investeringsguld menas guldtackor och guldmynt som omsätts i investeringssyfte oavsett om guldet är representerat av värdepapper eller inte. I de fall investeringsguldet omsätts för industriändamål införs möjlighet för säljaren att bli frivilligt skattskyldig för omsättningen. Detta avgör säljaren från fall till fall efter överenskommelse med köparen. Samtidigt införs regler om att köparen blir skattskyldig för omsättningen s.k. omvänd skattskyldighet. Detta gäller vid omsättning av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller vid omsättning av investeringsguld när säljaren utnyttjat rätten till skattskyldighet. Att det föreligger omvänd skattskyldighet ska framgå av fakturan. Vidare blir en säljare skyldig att identifiera kunden vid transaktioner överstigande 10 000 kr. (Prop. 1998/99:69, SFS 1999:640.)

Svenska kyrkan övergår till att bli ett registrerat trossamfund och ska beskattningsmässigt behandlas som en ideell förening. Verksamheten ska inte räknas som yrkesmässig när inkomsten av näringsverksamhet för trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen om inkomstskatt. (Prop. 1999/2000:2, SFS 1999:1283.)

Vidare infördes skattefrihet för tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när dessa tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen. (Prop. 1998/99:124, SFS 1999:959.)

1 mars 2000

Med anledning av möjligheten för aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. att få redovisa i euro i stället för svenska kronor införs i ML regler om redovisningsvaluta. (Prop. 1999/2000:23, SFS 2000:54.)

15 april 2000

Upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land undantas inte längre från skatteplikt utan beskattas med normalskattesatsen 25 %. Samtidigt kan företagare, som är skattskyldiga i Sverige, i sin mervärdesskatteredovisning dra av såväl den svenska som den danska mervärdesskatten på passageavgiften. (Prop. 1999/2000:58, SFS 2000:143.)

1 juli 2000

Skatteplikt införs för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer. (Prop. 1999/2000:82, SFS 2000:500.)

1 januari 2001

Ändringar görs i reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler och metoden för att korrigera ingående skatt, dvs. de s.k. jämkningsreglerna. Reglerna om återföring av mervärdesskatt upphör och ersätts med förändrade jämkningsregler. Definitionen av investeringsvara ändras vad gäller fastighet till en ny-, till- eller ombyggnadskostnad där mervärdesskatten uppgått till minst 100 000 kr. Korrigeringstiden för mervärdesskatten förlängs för fastighet till tio år. När särskilda skäl föreligger kan skattskyldighet medges redan under uppförande eller ombyggnad av byggnad. Som alternativ finns rätt till retroaktivt avdrag kvar men detta begränsas till fall när byggnaden inte redan tagits i bruk när skattskyldighet beviljas. Andrahandshyresgäst, konkursbo och mervärdesskattegrupp kan också beviljas skattskyldighet för upplåtelse. När en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts övergår skattskyldigheten och rättighet och skyldighet att jämka automatiskt på den nye ägaren såvida båda parterna inte ansöker om att detta inte ska ske. För den som redan är skattskyldig införs en möjlighet att under år 2001 ansöka om utträde, dvs. att skattskyldigheten ska upphöra. (Prop. 1999/2000:82, SFS 2000:500, prop. 2000/01:23 SFS 2000:1358.)

Skattesatsen ändras till 6 % för personbefordran och entréavgift till djurpark. (Prop. 2000/01:1, 2000/01:23, SFS 2000:1357.)

1 juli 2001

Bestämmelserna angående undantag från skatteplikt för utbildning ändras med anledning av att ny studiestödslag (1999:1395) träder i kraft 1 juli 2001. (Prop. 1999/2000:10, 2000/01:121, SFS 1999:1406, SFS 2001:524.)

1 oktober 2001

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av personbil eller motorcykel som införts i exportvagnsförteckning har ändrats med anledning av att bestämmelserna om exportvagnsförteckning har upphört att gälla och nya bestämmelser om tillfällig registrering av personbil eller motorcykel införts i lagen (2001:558) om vägtrafikregister. (Prop. 2000/01:95 SFS 2001:568.)

1 januari 2002

Skattesatsen för böcker och tidskrifter sänks till 6 %. (Prop. 2001/02:45, SFS 2001:1169.)

Nya regler införs när det gäller utländska företagares omsättning i Sverige:

Kravet på att utländsk företagare som är skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige ska företrädas av skatterepresentant (ombud) slopas för företagare från länder med vilka Sverige har överenskommelser om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar och utbyte av information om skatter. Sådana överenskommelser har Sverige förutom med EU-länderna även med de nordiska länderna dvs. även med Norge samt Åland. Definitionen av utländska företagare förtydligas, regler i samband med varuöverföringar samt regler om omsättningsland vid import av vara ändras.

Följande ändringar tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2002:

Reglerna om s.k. omvänd skattskyldighet vid förvärv från utländsk företagare utvidgas. Samtidigt införs regler som, med vissa begränsningar, gör det möjligt för den utländske företagaren att ändå vara skattskyldig. Reglerna om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML utvidgas och särskilda krav angående uppgifter i faktura införs för utländsk företagare som använder sig av omvänd skattskyldighet. Registrerings- och deklarationsskyldighet införs för näringsidkare som utför varutransaktioner mellan EU-länder, vilka inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Reglerna om ombud, registrerings- och deklarationsskyldighet finns i SBL. Övriga regler finns i ML.

(Prop. 2001/02:28, SFS 2001:970 [SBL], SFS 2001:971 [ML].)

1 januari 2003

Bestämmelserna beträffande försäkringstjänster ändras så att försäkrings- och återförsäkringstransaktioner undantas från skatteplikt oavsett vem som är försäkringsgivare.

Vid framställning av periodiska publikationer och tjänster i samband därmed skattebefrias dessa tjänster även när de tillhandahålls av någon annan än den tekniske framställaren.

Förmedling av sådana tjänster som avses i 5 kap. 6 § ML (dvs. kulturella aktiviteter, transportanknutna tjänster m.fl.) ska som huvudregel anses omsatta i det land där den bakomliggande tjänsten utförs.

Omsättningsland för försäkringstjänster ska vara den plats där kunden är etablerad.

Arbete som utförs på lös egendom, som förvärvas i Sverige eller förs in hit för att bearbetas, ska under vissa förutsättningar inte beskattas här.

Skattefriheten upphör för reparation eller leverans av varor som är ett led i en utländsk företagares garantiåtagande.

Flera ändringar införs som rör bestämmelserna om beskattningsunderlag. En sådan är att bidrag som utbetalas av en tredje person och som anses direkt kopplat till priset för en viss transaktion ska ingå i beskattningsunderlaget. En annan ändring är att vid uttag av varor och vid vissa gemenskapsinterna förvärv ska beskattningsunderlaget, när inköpsvärde saknas, utgöras av självkostnadspriset, i stället för tillverkningskostnaden. Reglerna om beskattningsunderlag med avseende på vissa rabatter samt vid vissa återimportfall ändras också.

Varor av guld, silver eller platina räknas inte längre som begagnade om metallen är helt eller i huvudsak obearbetad. Detta medför att reglerna om vinstmarginalbeskattning därför inte får tillämpas vid försäljning av sådana varor.

Rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor och tjänster som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land, förutsätter att omsättningen är skattepliktig i det land där denna sker. Förutom denna nya förutsättning finns även andra sedan tidigare gällande förutsättningar.

Riksskatteverket får rätt att förelägga den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning att lämna eller komplettera den. Föreläggandet ska kunna förenas med vite.

(Prop. 2002/03:5, SFS 2002:1004 [ML], SFS 2002:1005 [SBL].)

1 juli 2003

Bestämmelser införs som klargör att omsättning från ett land utanför EG till Sverige av elektroniska tjänster samt av radio- och TV-sändningar ska beskattas i Sverige och att omsättning av motsvarande tjänster till ett land utanför EG inte ska beskattas i Sverige. EG-interna omsättningar mellan näringsidkare ska beskattas i det land där det köpande företaget är etablerat.

Samtidigt klarläggs att på elektronisk väg levererade produkter såsom t.ex. tillhandahållande av programvara, databaser, film och musik ska anses som tillhandahållande av tjänster och beskattas enligt reglerna i 5 kap. 7 § ML. Även fortsättningsvis ska beskattning ske med normalskattesatsen 25 %.

Näringsidkare etablerade utanför EG ges möjlighet att använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster. Denne kan välja att identifiera sig i Sverige och redovisa och betala skatten till

Sverige för all försäljning till kunder i EG som inte är näringsidkare. På motsvarande sätt finns möjlighet att i stället välja att redovisa och betala skatten till annat EG-land för skyldigheter gentemot Sverige. Det ankommer på aktuellt EG-land att vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning till övriga EG-länder som är beskattningsland för tjänsterna. Den som använder den särskilda ordningen har inte avdragsrätt för ingående skatt utan får i stället ansöka om återbetalning enligt reglerna för utländska företagare.

(Prop. 2002/03:77, SFS 2003:220 [ML], SFS 2003:222 [SBL].)

1 januari 2004

Som en följd av faktureringsdirektivet införs nya regler om faktureringsskyldighet, innehåll i faktura, rätten att tillämpa elektronisk fakturering samt regler om lagring av fakturor. (Prop. 2003/04:26, SFS 2003:1134 [ML].)

1 januari 2005

Nya regler införs när det gäller beskattningsland vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas och av el. Vid omsättning till en skattskyldig återförsäljare ska beskattning ske i Sverige om denne är etablerad här i landet. Beskattning ska också ske här vid försäljning till andra än återförsäljare om kunden förbrukar varan här i landet. Köparen ska redovisa skatten (s.k. omvänd skattskyldighet) om denne är registrerad till mervärdesskatt här och säljaren är en utländsk företagare. Import av gas och el undantas från skatteplikt. Reglerna är föranledda av rådets direktiv 2003/92/EG.

Vidare införs skattefrihet för all omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Sådan skattefrihet gäller också för omsättning avsedd för Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern.

Skattefrihet genom återbetalning införs även för Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar.

Möjligheten att lämna kvartalsredovisning för kalenderår upphör.

I skattebetalningslagen införs regler som avser förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organisationer m.fl.

(Prop. 2004/05:15, SFS 2004:1155 och 1157 [ML], 2004:1156 [SBL].)

1 juli 2006

Europeiska unionens råd (rådet) antog den 17 oktober 2005 förordning (EG) nr 1777/2005 om fastställande av tillämp-

ningsföreskrifter för det sjätte direktivet. Dessa omfattar specifika regler som klargör vissa tillämpningsfrågor och syftar till att få till stånd en enhetlig behandling i hela gemenskapen av de specifika omständigheterna i fråga.

Förordningen träder i kraft den 1 juli 2006, men artikel 13 ska tillämpas från och med den 1 januari 2006. Den är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Undantag från skatteplikt införs för sådana korttidsstudier som berättigar till bidrag från Sametinget på samma sätt som sedan tidigare gäller för korttidsstudier som berättigar till bidrag från LO, TCO och Socialstyrelsens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu). (Prop. 2005/06:134, SFS 2006:659.)

I och med att den gamla livsmedelslagen upphävs byts hänvisningarna till livsmedelslagen i 5 kap. 9 § ML och 7 kap. 1 § ML ut mot hänvisningar till artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002. (Prop. 2005/06:128, SFS 2006:823.)

1 januari 2007

Sjätte direktivet upphör att gälla och ersätts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ”Mervärdesskattedirektivet”. Avsikten är inte att införa några materiella ändringar.

Som en anpassning till ändringar i bokföringslagen utökas möjligheten att använda bokslutsmetoden för de skattskyldiga som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL. Dessa skattskyldiga kan tillämpa bokslutsmetoden om årsomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr. Vidare görs en ändring i 1 kap. 4 a § ML som innebär att skattskyldigheten för GIF inträder när varan levereras. Av 13 kap. 8 b och 18 a §§ ML framgår att redovisningsskyldigheten för GIF inträder vid den tidpunkt som tidigare gällde för skattskyldighetens inträde. (Prop. 2005/06:174, SFS 2006:905.)

Bestämmelsen i 7 kap.1 § 1 st. 2 p. ML att mervärdesskatt på transport i skidliftar ska tas ut med 12 % upphör. Detta innebär att beskattning sker enligt den skattesats som gäller för idrott och persontransporter, dvs. med 6 %. (Prop. 2006/07:1, SFS 2006:1389).

1 juli 2007

Regler om omvänd skattskyldighet införs för omsättning av vissa tjänster mellan byggföretag. Det gäller sådana tjänster som avser fastighet, byggnad eller anläggning och som enligt SNI-koderna kan hänföras till mark- och grundarbeten,

- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare.

Samma sak gäller byggstädning samt uthyrning av arbetskraft för ovanstående aktiviteter. (Prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031, SFS 2006:1293.)

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

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

År 1990 tillsattes en ny utredning med uppdrag att göra en teknisk översyn av lagen om mervärdeskatt. Utredningen lämnade år 1992 förslag till en ny lag. Avsikten med den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som infördes den 1 juli 1994, var att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de regler som gäller inom EG.

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

Reglerna om registrering, redovisning, betalning och omprövning samt övriga förfaranderegler överfördes den 1 november 1997 till Skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

År 1999 tillsattes en utredning som hade till uppgift att se över ML:s bestämmelser om skattskyldighet och yrkesmässighet. Utredningen fick under 2001 i uppdrag att även se över det regelsystem i mervärdesskattelagstiftningen som styr vid

vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder. Syftet med översynen var att åstadkomma en ytterligare anpassning till motsvarande regler inom EG. Utredningen lämnade sitt betänkande (SOU 2002:74) år 2002.

3.2 Mervärdesskatten och EG

3.2.1 Allmänt

Från dagen för Sveriges anslutning till EU, den 1 januari 1995, är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av unionens institutioner dessförinnan bindande. Medlemskapet har således inneburit att EG-rätten har blivit en del av den svenska rättsordningen och det är inte enbart den nationella rätten som ska beaktas utan hänsyn måste också tas till innehållet i EG-rätten. Se vidare i avsnitt 3.2.6.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967 har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets mervärdesskattedirektiv. Det system som utvecklats till följd av detta direktiv syftar till att beskatta all ekonomisk aktivitet på ett helt neutralt sätt genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster.

EU är, liksom tidigare EG, grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsstaterna gett gemenskapen vissa beslutsbefogenheter. Den mest centrala är befogenheten att inom vissa områden besluta om gemensamma regler.

Begreppen EU och EG

EU är ett övergripande, politiskt begrepp som täcker den helhet som omfattas av Maastrichtfördraget. EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv). De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

De tre pelarna

EU brukar beskrivas som bestående av tre ”pelare”.

Den första pelaren utgörs av samarbetet inom de tre ursprungliga gemenskaperna Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG), Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom) och Europeiska gemenskapen (EG, tidigare EEG). Inom denna pelare återfinns det överstatliga beslutsfattandet med majoritetsbeslut och bindande rättsregler.

Den andra pelaren omfattar EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik.

Den tredje pelaren syftar på samarbetet inom rättsväsende, gränskontroll, asyl- och invandringspolitik och polissamarbete.

Arbetet inom andra och tredje pelarna kan jämföras med traditionellt samarbete av mellanstatlig karaktär. Samarbetet sker visserligen inom unionens ram, men det förutsätts inte att medlemsstaterna överlåter beslutanderätt till de gemensamma organen. EG-domstolen har begränsad kompetens när det gäller frågor inom andra och tredje pelarna.

3.2.2 EU:s organisation

EU:s organisation består av sju institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Europeiska unionens råd (ministerrådet), Europaparlamentet, Europeiska kommissionen (kommissionen), Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen), Europeiska revisionsrätten (revisionsrätten), Europeiska ombudsmannen och Europeiska datatillsynsmannen. Se vidare bilaga 10.

Ministerrådet

Ministerrådet (eller rådet) är gemenskapernas högsta beslutande organ och har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen. Rådet består av en minister från varje medlemsland. Ordförandeskapet roterar halvårsvis mellan länderna. Vilken minister som deltar från respektive land är dock beroende av vilka frågor som är uppe till diskussion. Allmänna rådet, dvs. utrikesministrarnas rådsmöten, och ekonomi- eller finansministrarnas möten (EKOFIN), intar en särställning och utövar en viss kontroll över de beslut i fackråden som påverkar EU:s budget. Mellan rådsmötena företräds ministrarna av ambassadörer som är chefer för sina respektive länders representationer i Bryssel. De bildar de ständiga representanternas kommitté, kallad Coreper, som förbereder rådets möten.

Europaparlamentet

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Parlamentet är inte jämförbart med ett

nationellt parlament. Parlamentets roll har traditionellt varit rådgivande och kontrollerande, men genom Enhetsakten 1986 och Maastrichtfördraget har inflytandet stärkts och parlamentet har nu även en lagstiftande funktion.

Kommissionen

Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden och består av en kommissionär från varje medlemsland. Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU och dess huvudsakliga uppgifter är att lägga fram förslag för rådet, genomföra lagstiftningen i samarbete med medlemsländerna och övervaka att medlemsländerna följer den gemensamma lagstiftningen. Andra uppgifter är att anta rättsakter för att genomföra lagstiftningen på vissa områden (verkställighetsföreskrifter) och att förvalta EU:s budget.

EG-domstolen

EG-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, består av en domare från varje medlemsland som biträds av åtta generaladvokater. Domstolen ska se till att lag och rätt iakttas vid tolkning och tillämpning av EG-rätten. Domstolen har två huvudsakliga uppgifter: att som konstitutionell domstol ta ställning till om utfärdade rättsakter varit förenliga med de grundläggande fördragen och att, efter begäran av nationell domstol, lämna s.k. förhandsavgöranden om hur EG-rätten ska tolkas. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

Vid sidan om EG-domstolen finns förstainstansrätten, som dömer i mål mellan enskilda personer eller företag och EU:s institutioner. Förstainstansrättens domar kan överklagas till EG-domstolen. Genom beslut år 2004 inrättades vidare en specialdomstol för personalmål (tvister angående löner m.m. för EU-anställda) vars avgöranden kan överklagas till förstainstansrätten.

Enligt artiklarna 226 och 227 i EG-fördraget kan såväl kommissionen som en annan medlemsstat anhängiggöra talan om fördragsbrott. Om domstolen finner att fördragsbrott föreligger ankommer det på den felande medlemsstaten att vidta de åtgärder som krävs för att följa domstolens dom. I sista hand kan medlemsstaten åläggas att betala ett engångsbelopp eller vite.

Enligt artikel 234 i EG-fördraget får nationella domstolar i pågående processer begära förhandsavgörande. Högsta instans är t.o.m. skyldig att begära förhandsavgörande i de fall EG-domstolen inte har uttalat sig i samma rättsfråga eller om det råder någon tvekan om EG-rättens rätta innebörd. EG-dom-

stolen har i målet C-134/97, Victoria Film, haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. EG-domstolen ansåg att SRN när den meddelar förhandsbesked inte utövar en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen.

Revisionsrätten

Revisionsrätten har till uppgift att granska gemenskapens räkenskaper och den ekonomiska förvaltningen av dess medel. Revisionsrätten informerar om resultatet av sitt arbete genom att offentliggöra rapporter och yttranden. Dessa rapporter och yttranden offentliggörs i allmänhet i Europeiska unionens officiella tidning.

Europeiska ombudsmannen

Europeiska ombudsmannen inrättades genom Maastrichtfördraget för att undersöka klagomål rörande administrativa missförhållanden inom gemenskapens institutioner och organ.

Datatillsynsmannen

Europeiska datatillsynsmannen har bl.a. till uppgift att säkerställa att EU:s institutioner och organ respekterar den grundläggande rättigheten till skydd av personuppgifter.

3.2.3 Rättskällor

EG-rätten

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten. Till gemenskapsrätten räknas även internationella avtal, rättspraxis och grundläggande rättsprinciper som utvecklats av EG-domstolen.

Primärrätten

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa.

Fördragen

De sex länderna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Tyskland grundade genom Parisfördraget 1951 Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS). Enligt fördraget skulle grundarna tillsammans under överstatlig ledning utveckla basproduktionen och bilda en gemensam marknad för kol och stål.

Genom Romfördraget 1957 grundade sedan ”de sex” Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG). Den gemensamma marknaden utvidgades med industri- och jordbruksvaror. Samtidigt slöts ett separat fördrag om fredlig användning av kärnkraft, den Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom.

Medlemsstaterna upprättade genom Maastrichtfördraget, undertecknat 1992, den Europeiska unionen (EU) som omfattar tre olika samarbetsområden. Unionen kan sägas symboliseras av de i avsnitt 3.2.1 beskrivna tre pelarna som

binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande bestämmelser. Romfördraget har till följd av Maastrichtfördraget byggts ut till att omfatta även icke ekonomiskt samarbete och den tidigare beteckningen EEG har följaktligen ersatts av benämningen Europeiska gemenskapen (EG). Angående begreppen EU och EG, se avsnitt 3.2.1.

Amsterdamfördraget 1997 och Nicefördraget 2000 har karaktär av ändringsfördrag av Romfördraget.

Sekundärrätten Den sekundära EG-rätten grundar sig på fördragen och är förbunden med en rad olika förfaranden som fastställs i denna. Sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter som förordningar, direktiv och beslut. Därutöver förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkning av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

Förordning En förordning har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat utan att nationella genomförandebestämmelser behöver antas. Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 är ett exempel på en sådan förordning som ska tillämpas i Sverige som direkt gällande rätt.

Direktiv Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och är bindande vad gäller de mål som ska uppnås inom en viss tidsfrist. Direktiv ska införlivas med nationell lagstiftning men medlemsstaterna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Sjätte direktivet, som numera ersatts av mervärdesskattedirektivet, är ett exempel på ett sådant direktiv som har krävt betydande anpassningar av den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

Beslut Beslut är bindande för dem som de är riktade till. Ett beslut kan vara riktat till en eller alla medlemsstater, företag eller enskilda. Rådets beslut 2000/91/EG varigenom Danmark och Sverige fått tillstånd att genomföra en åtgärd som avviker från artikel 168 i mervärdesskattedirektivet utgör ett exempel på ett sådant beslut.

Rättspraxis EG-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla inom EG-rätten. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt av institutionerna och medlemsstaterna. EG-domstolen är också rättsskapande genom att i sina avgöranden lägga fast och utveckla det närmare innehållet i gemenskapsrätten.

3.2.4 Rättsprinciper i mål om mervärdesskatt

Neutralitets-principen

En av de grundprinciper som mervärdesskattesystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är, se EG-domstolens dom i mål 89/81, Hong Kong Trade, punkt 6. Denna grundprincip belyser den skattskyldiges roll och skyldigheter i den mekanism som har införts för uppbörd av mervärdesskatt. De skattskyldiga belastas inte av mervärdesskatt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet påföra skatt och inbetala denna för Skatteverkets räkning. För att säkerställa att mekanismen är neutral beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskatt föreskriver mervärdesskatte-direktivet ett avdragssystem för att de skattskyldiga inte ska belastas oskäligt av mervärdesskatt. Se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-255/02, Halifax, punkt 78. Mervärdesskatte-systemet syftar därmed att belasta den slutlige konsumenten. I avsnitt 3.5 åskådliggörs denna mekanism schematiskt.

Reciprocitet

För att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skatt-skyldige ska reciprocitet föreligga mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär dels att den utgående skatten för en säljare ska korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar. Se EG-domstolens domar i målen C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 38 och C-400/98 Breitsohl punkt 36.

Allmänna rätts-grundsatser

EG-domstolen tillämpar vid sin tolkning även vissa allmänna rättsgrundsatser och beaktar de principer på vilka Europa-konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna grundar sig. Även kravet på en enhetlig beräkningsgrund i medlemsstaterna är stort, inte minst beroende på att de samlade beskattningsunderlagen med vissa justeringar ligger till grund för gemenskapens egna intäkter.

Som exempel på principer som EG-domstolen har hänvisat till i mål avseende mervärdesskatt kan nämnas följande.

Proportionalitets-principen

Proportionalitetsprincipen, vilken innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte. Se EG-domstolens dom i mål C-286/94, Garage Molenheide, punkterna 46–47.

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet

Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet, vilken medför t.ex. att skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter myndighetens beslut om skattestatus. Se EG-domstolens dom i mål C-110/94, Inzo, punkt 21.

Likabehandlings-principen

Likabehandlingsprincipen enligt vilken jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling. Se EG-domstolens dom i mål 215/85, Balm, punkt 23).

Skatteneutralitets-principen

Skatteneutralitetsprincipen, vilken ger uttryck för konkurrens-hänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Nämnda princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda produkter ska belastas med en enhetlig skattesats, se EG-domstolens dom i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, punkt 22 och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika, se EG-domstolens dom i mål C-216/97, Gregg, punkt 20. Skatteneutralitetsprincipen medför vidare att åtskillnad inte får göras i beskattning mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd härför i direktivet. Se EG-domstolens domar i målen C-155/94 Wellcome Trust, C-283/95 Fischer punkt 22 f, C-349/96 Card Protection Plan punkt 15 och C-455/98 Kaupo Salumets.

Principen om förfarandemiss-bruk

Principen om förfarandemissbruk är en sådan princip som omfattas av de allmänna rättsgrundsatserna inom gemenskaps-rätten. Enligt Skatteverkets bedömning ska denna princip beaktas vid tillämpning av ML.

EG-domstolen har i domen C-255/02, Halifax, klarlagt att principen om förfarandemissbruk kan tillämpas när det är fråga om avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Skatte-verket anser att principen även kan tillämpas när någon undvikit att redovisa utgående skatt eftersom EG-domstolen i sin bedömning utgår från transaktioner generellt.

Följande två förutsättningar ska vara uppfyllda för att principen om förfarandemissbruk ska kunna tillämpas.

1. Transaktionen får, såvida gällande bestämmelser tillämpas strikt enligt sin lydelse, till följd att en skattefördel uppstår som strider mot syftet med bestämmelserna.

2. Det ska framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en skattefördel.

För det fall att förfarandemissbruk föreligger kan de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111.

3.2.5 Gemenskapsrättsliga begrepp

Kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i alla medlemsstater har lett till att vissa begrepp har fått gemenskapsrättsliga definitioner. Nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Innebörden av dessa s.k. gemenskapsrättsliga begrepp har i regel växt fram genom EG-domstolens praxis.

Vissa av begreppen definieras dock redan i direktivet. Detta gäller t.ex. vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk aktivitet (artikel 9−10), beskattningsbara transaktioner (artikel 14–30), den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 62) samt beskattningsunderlag (artikel 72−79). Dessa begrepp kan sägas utgöra några av ”hörnstenarna” i mervärdesskattesystemet. Såväl de grundläggande begreppen som andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EG-domstolen.

Det är uppenbart att direktivets syfte skulle motverkas om betydelsen av t.ex. ”beskattningsbar transaktion” skiftade från en medlemsstat till en annan, se EG-domstolens dom i mål C-291/92, Armbrecht. Detta är ett av skälen till att ha gemensamma europeiska definitioner för vissa begrepp. De gemenskapsrättsliga begreppen har även betydelse för undvikande av icke- respektive dubbelbeskattning, se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike, punkt 14.

Ett av direktivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Det ligger därför i gemenskapens intresse att undantagen från skatteplikt tolkas på samma sätt i alla medlemsstater. Undantagen i artikel 131–137 begränsar skattebasen och därmed även underlaget för beräkning av medlemsstaternas bidrag till gemenskapens budget. Undantagen ska enligt EG-domstolens praxis tolkas restriktivt. Några nationella undantag från direktivets tillämpningsområde accepteras inte. Detta gäller även om underlaget för nämnda bidrag inte påverkas av

den nationella avvikelsen, se EG-domstolens dom i mål 203/87, kommissionen mot Italien.

3.2.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt

Vid bedömning av ML:s materiella bestämmelser uppkommer ofta frågan vilken inverkan mervärdesskattedirektivet eller ett förhandsavgörande i EG-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av EG-rättens förhållande till ML och svensk praxis, skulle bli mycket omfattande. Den följande redogörelsen får därför närmast uppfattas som en kort beskrivning av vissa principer som kan vara till ledning vid mervärdesskatterättsliga ställningstaganden.

Direktiv

På mervärdesskattens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv. I samband med ett lands anslutning till EU binder direktiven medlemsstaten till det resultat som ska uppnås enligt direktiven.

Avsikten är dock inte att direktivet som sådant ska tillämpas i ett enskilt fall. Meningen är i stället att innehållet i direktivet ska införlivas i den nationella lagstiftningen.

Direkt effekt

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. EG-domstolen har givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och precis. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Direkt effekt innebär att en bestämmelse ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer, som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. Att bestämmelser i EG-fördragen kan ha direkt effekt slog domstolen fast i mål 26/62, van Gend & Loos.

Fördragsbestämmelser liksom innehållet i förordningar och beslut kan ge enskilda både rättigheter och ålägga dem skyldigheter i förhållande till andra enskilda eller till det allmänna. Ett direktiv, såsom t.ex. mervärdesskattedirektivet kan däremot endast ge enskilda rättigheter gentemot det allmänna. Bakgrunden till detta förhållande är att ett direktiv alltid är riktat till medlemsstaterna och ålägger dem att på lämpligt sätt uppnå ett visst mål. Direkt effekt kan därför inte

åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. Se t.ex. EG-domstolens dom i C-397/01, Pfeiffer.

Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis har de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga direkt effekt. Domstolen uttryckte denna ståndpunkt för första gången år 1982 i målet 8/81, Becker. Domstolen har därefter bekräftat den i ett antal mål, bl.a. i målen C-10/92 Balocchi, och C-62/93 BP Soupergaz. Direkt effekt har härigenom tillagts många av mervärdesskattedirektivets artiklar men inte alla. Frågan om huruvida direkt effekt föreligger eller inte måste alltid bedömas separat för varje enskild bestämmelse.

En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen. Detta fastslogs av domstolen genom domen i målet 6/64, Costa v. ENEL. Domstolen har härefter utvecklat principen om gemenskapsrättens företräde i flera domar.

EG-konform tolkning

EG-domstolen har slagit fast att nationella bestämmelser som omfattas av ett EG-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. Skyldigheten att tillämpa EG-konform tolkning gäller oberoende av om de relevanta bestämmelserna i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt. Den innebär dock inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer. Se EG-domstolens mål 14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer.

EG-domar

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. Domstolens domar har därför stor betydelse vid tolkning av en direktivregel. EG-domstolen kan också sägas svara för en utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Trots att EG-domstolens domar är in casu-avgöranden och bindande endast för den domstol som begärt förhandsavgörandet, är de viktiga rättskällor även vid tolkning av nationell rätt. Domarna är i praktiken prejudicerande.

Genom att nationella domstolar, såsom RR, begär förhandsavgöranden får EG-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten. EG-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte heller den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Vid en analys av domstolens avgöranden måste man beakta att EG-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att den, i fråga om fördragsbrott, är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan. Innan en fråga avgörs av EG-domstolen, avges normalt yttrande av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, kan utgöra en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse i första hand med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de officiella språken. Enligt EG-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner, eftersom detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. Se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkterna 41−43. När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av det fördrag på vilket det baserats. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

Skadestånd

En medlemsstat kan enligt EG-domstolens fasta rättspraxis bli skadeståndsskyldig för skada som en enskild har lidit till följd av överträdelser av gemenskapsrätten som medlemsstaten kan hållas ansvarig för. Detta gäller särskilt fall där ett direktiv inte har införlivats på ett korrekt sätt. Jfr EG-domstolens dom i målet C-150/99, Lindöpark.

Skatteverket har i skrivelse 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111 angivit hur verket ska förhålla sig till skadeståndsanspråk som framställs då EG-domstolen funnit att lagstiftning som tillämpats av Skatteverket och svenska domstolar strider mot EG-rätten.

Skadestånd eller skattskyldighet

RSV har i skrivelse 2002-01-24, dnr 935-02/100, framfört verkets inställning till hur ärenden ska behandlas då direkt effekt åberopas med anledning av EG-domstolens dom i mål C-150/99, Lindöpark. Av skrivelsen framgår att företag kan ansöka om antingen skattskyldighet eller skadestånd. När företagen begär skattskyldighet får de en skyldighet att redovisa utgående skatt och en därmed sammanhängande avdragsrätt. Företagen kan således inte enbart få en avdragsrätt. I de fall företagen i stället väljer att begära skadestånd ska vid beräkning av skadeståndsbeloppet hänsyn tas till båda sidor av skattskyldigheten, dvs. både den utgående skatten och avdragsrätt för ingående skatt.

KR i Jönköping har i dom 2005-11-22, mål nr 1914−1915-04, funnit att avdragsrätten för ingående skatt hänger samman med att den verksamhet vari avdragsrätten uppkommit anses vara skattepliktig. KR konstaterade att det följer av såväl direktivet som ML (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3 § ML) att den ingående skatten inte kan existera på egen hand. Den ingående skatten ska därför avräknas från den utgående skatten. (Domen har överklagats.) Frågan har även bedömts av KR i Stockholm respektive Göteborg med motsvarande utfall i följande domar; 2005-04-12, mål nr 4790-04, 4792-04 (överklagad) och 2004-09-09, mål nr 4062-03.

3.2.7 Den inre marknaden

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

Mervärdesskattedirektivet innehåller detaljerade regler som syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas mervärdesskattesystem. I direktivet finns t.ex. regler för en gemensam skattebas, dvs. regler för omfattningen av skatteplikten. Vissa ändringar har successivt antagits. Fortfarande

kvarstår dock vissa skillnader länderna emellan, t.ex. när det gäller skattebas och skattesatser.

Den inre marknaden infördes i de dåvarande medlemsländerna den 1 januari 1993.

3.2.8 EG:s principer om beskattningsland för mervärdesskatt

Destinations-principen

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

Ursprungs-principen

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

Övergångs-ordningen

I avvaktan på ett slutligt system gäller en särskild övergångsordning. Denna var avsedd att endast tillämpas under åren 1993–1996 i avvaktan på utarbetandet av ett permanent mervärdesskattesystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. EG-kommissionen lade den 7 juni 2000 i ett meddelande till rådet och europaparlamentet fram en strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden, KOM (2000) 348. Arbetet är inriktat på en modernisering och förbättring av det befintliga regelverket. En övergång till nya beskattningsprinciper (ursprungsprincipen) är därmed åtminstone för närvarande inte aktuell.

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

Det sker som regel på så sätt att en skattskyldig köpare, i stället för att betala mervärdesskatt till Tullverket, får redovisa s.k. förvärvsmoms i sin skattedeklaration. Avdrag får sedan göras för denna mervärdesskatt på samma sätt som tidigare skedde i fråga om importmomsen. När det gäller varuförsäljning till privatpersoner och andra ej skattskyldiga personer är ursprungsprincipen, med vissa undantag, genomförd. Det medför att privatpersoner inom EG i regel får betala den lokalt gällande mervärdesskatten vid inköp varor i andra EG-länder.

3.3 Mervärdesskattens principer och uppbyggnad

Skattskyldighet

Mervärdesskatt ska, enligt 1 kap. 1 § ML, betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Mervärdesskatt ska även betalas vid skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv (GIF), dvs. vid förvärv av varor från ett EG-land som beskattas hos förvärvaren. Vidare ska mervärdesskatt även betalas vid import.

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

Mervärde

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

Exempel

I avsnitt 3.5 visas schematiskt hur företag i olika led tar ut mervärdesskatt från nästa led och drar av mervärdesskatten från det föregående ledet samt betalar in skillnaden till staten.

Vinstmarginal-beskattning (VMB)

Den ovan nämnda principen att beskatta mervärdet sker även, när det gäller viss omsättning, med användning av en helt annan teknik under benämningen vinstmarginalbeskattning (VMB). Det är en form av nettobeskattning som innebär att säljarens vinstmarginal beskattas. VMB får i vissa fall tillämpas vid handel med begagnade varor och vid omsättning av resetjänster.

Inbetalning och återbetalning

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

Skattepliktig omsättning

I 3 kap. 1 § 1 st. ML anges att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. GIF är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

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

Skattesats

Den generella skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § ML, 25 % av beskattningsunderlaget. För viss omsättning m.m. är skattesatsen 12 % eller 6 %.

3.4 Registrering m.m.

3.4.1 Allmänt

Handledning för mervärdesskatteförfarandet

Reglerna om registrering, deklaration, inbetalning, återbetalning och övriga bestämmelser avseende beskattningsförfarandet på mervärdesskatteområdet behandlas i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555). Nedan lämnas endast en kortfattad redogörelse av de övergripande bestämmelserna avseende registrering och deklaration.

3.4.2 Registrering

Anmälan

Den som avser att bedriva verksamhet för vilken skattskyldighet eller återbetalningsrätt föreligger enligt ML ska, enligt 3 kap. 2 § SBL, anmäla sig för registrering hos Skatteverket. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.

Avverkningsrätt m.m.

I några få fall anses dock anmälningsskyldigheten för registrering fullgjord genom att självdeklaration lämnas, 3 kap. 2 § 3 st. SBL. Det gäller den vars verksamhet är yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § ML, dvs. endast på grund av allframtidsupplåtelse av avverkningsrätt som inkomstbeskattas som kapitalvinst. Det gäller även den vars verksamhet är yrkesmässig på grund av omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet och fastighet som ägs av s.k. äkta bostadsföretag.

3.4.3 Deklaration

Skattedeklaration

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration om beskattningsunderlagen exklusive GIF och import för beskattningsåret beräknas överstiga en miljon kr, 10 kap. 9 § 4 p. SBL.

Självdeklaration

Om motsvarande beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska mervärdesskatten i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte Skatteverket har beslutat annat, 10 kap. 31 § SBL. Den som inte ska lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Även den som efter beslut av Skatteverket i egenskap av representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisningen av mervärdesskatt för bolaget eller partrederiet, ska fullgöra detta i en skattedeklaration.

Särskild skattedeklaration

När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett GIF av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, är det tillräckligt att mervärdesskatten redovisas i en särskild skattedeklaration vid varje förvärv, 10 kap. 32 § SBL.

Särskilda skäl eller egen begäran

Skatteverket ska, enligt 10 kap. 11 § SBL besluta att mervärdesskatt ska redovisas i en skattedeklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning. Skatteverket har i skrivelse 2005-11-25, dnr 131 624795-05/111, angivit i vilka ytterligare fall det kan anses föreligga särskilda skäl för redovisning i skattedeklaration.

Redovisningsperiod

Redovisningsperioden omfattar i de flesta fall en kalendermånad, 10 kap. 14 § SBL. För den som inte är skyldig att lämna

självdeklaration och som därför ska redovisa mervärdesskatt i en skattedeklaration, liksom för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), får Skatteverket, enligt 10 kap. 15 § SBL, besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Förutsättningen för detta är att beskattningsunderlagen exklusive GIF och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr. För den som ska redovisa mervärdesskatten i en självdeklaration utgörs redovisningsperioden av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattningen, 10 kap. 16 § SBL.

Periodisk sammanställning

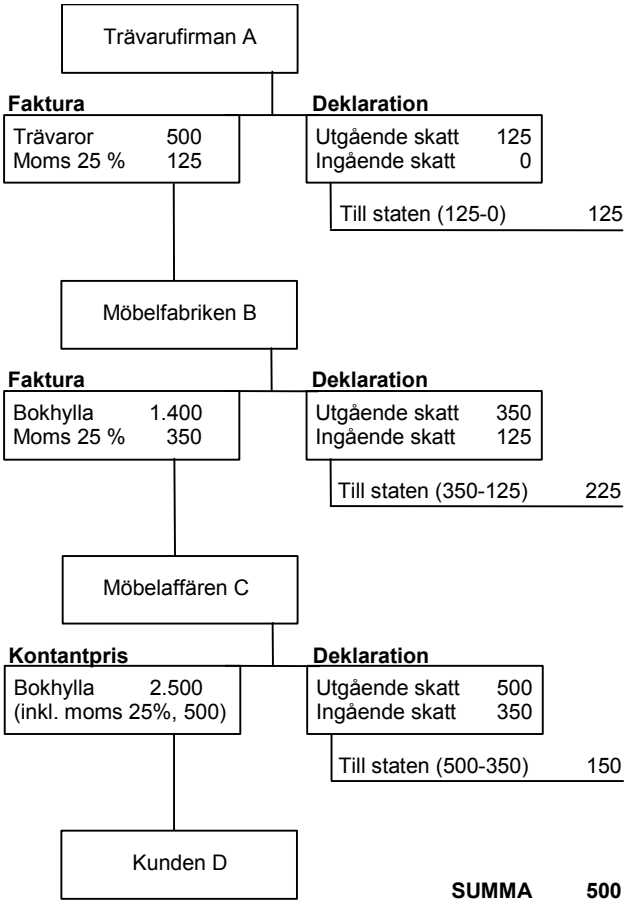
Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. SBL är även skyldig att i en periodisk sammanställning, s.k. kvartalsredovisning (KVR), lämna uppgifter om omsättning och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, 10 kap. 33 § SBL. Se vidare Skatteverkets föreskrifter RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15.

3.4.4 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster

En näringsidkare från ett land utanför EG kan använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt om han säljer sådana elektroniska tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EG-land, 10 a kap. SBL. Näringsidkaren får i dessa fall välja att identifiera sig i Sverige som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt för all försäljning av nämnda tjänster till EG.

3.5 Mervärdesskattens allmänna uppbyggnad

Nedan visas schematiskt hur företag i olika led tar ut mervärdesskatt från nästa led och drar av mervärdesskatten från det föregående ledet samt betalar in skillnaden.



Detta innebär

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

4 Skattskyldighet

4.1 Allmänt

Vad som medför skattskyldighet enligt ML, dvs. i vilka situationer en transaktion ska mervärdesbeskattas och vem som är skyldig att betala mervärdesskatt för en sådan transaktion framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde framgår av 1 kap. 3–5 §§ ML.

Begreppet skattskyldig i 1 kap. 2 § ML anger enbart vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten när en transaktion ska beskattas. De som har rätt att återfå mervärdesskatt enligt 10 kap. ML, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, är inte skattskyldiga i ML:s mening, men omfattas av ML:s bestämmelser, se avsnitt 16.

4.2 Beskattningens omfattning

VAD
1 kap. 1 § ML

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

1. Vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Notera att samtliga förutsättningar i punkten måste var uppfyllda för att skattskyldighet ska föreligga.
2. Vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet.
3. Vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Omsättningsbegreppet beskrivs i avsnitt 7. Vad som är skattepliktig omsättning av varor och tjänster framgår av avsnitt 5. Vad som förstås med yrkesmässig verksamhet redovisas i avsnitt 8. I vilka fall en omsättning anses ha skett inom landet, vad som är ett gemenskapsinternt förvärv, beskattningen vid EG-handel och vid import av varor behandlas i avsnitt 10 och 11.

Bestämmelserna i 1 kap. 1 § ML har sin motsvarighet i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet som avgränsar tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

4.3 Skattskyldig

VEM
1 kap. 2 § ML

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Motsvarande bestämmelser finns under kapitel 1 avsnitt 1 i mervärdesskattedirektivet. Som huvudregel gäller enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML att säljaren är skattskyldig för sin omsättning.

Säljare eller köpare

I vissa fall vid EG-handel med varor tillämpas omvänd skattskyldighet på det sättet att förvärvet beskattas i stället för omsättningen varvid köparen är skyldig att betala mervärdesskatt till staten där varan anses förvärvad. Omvänd skattskyldighet så att köparen blir skattskyldig för säljarens omsättning tillämpas i många fall när en utländsk företagare omsätter varor och tjänster i Sverige (inom landet) till köpare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt och betala skatten. Omvänd skattskyldighet tillämpas också vid vissa omsättningar mellan skattskyldiga näringsidkare inom landet. Detta gäller enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML vid vissa omsättningar av guld och fr.o.m. den 1 juli 2007 även vid byggföretags köp av byggtjänster.

Byggtjänster fr.o.m. 2007-07-01

Obligatorisk omvänd skattskyldighet gäller således fr.o.m. den 1 juli 2007 för den som inom landet tillhandahåller vissa tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning åt köpare som i sin verksamhet själva, annat än tillfälligt, tillhandahåller sådana tjänster. Bestämmelsen förs in i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML fr.o.m. den 1 juli 2007.

Vid import av varor är den som anmäler en skattepliktig vara till import (och är skyldig betala tull i de fall sådan tas ut) skyldig att betala mervärdesskatt till Tullverket. Vem som är skattskyldig i olika situationer framgår nedan. Skattskyldighet kan åvila så väl fysiska som juridiska personer och utländska företagare. Mer om skattesubjekt framgår av avsnitt 9.

4.3.1 Den omvända skattskyldigheten

Omvänd skattskyldighet används i många fall när den som säljer varor eller tjänster är en utländsk företagare men förekommer även i andra situationer. I vilka fall förvärvaren är skattskyldig framgår nedan.

Tjänster

– Vid utländsk företagares omsättning till näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, t.ex. konsulttjänster. (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.)

SRN har i förhandsbesked 2005-06-23 funnit att ett utländskt moderbolags tillhandahållande av managementtjänster till ett dotterbolags fasta etableringsställe i Sverige utgjorde omsättning av skattepliktiga tjänster, som i enlighet med 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML var omsatta inom landet. Dotterbolaget ansågs skattskyldigt för omsättningen på grund av omvänd skattskyldighet.

– Vid utländsk företagares omsättning av vissa tjänster i samband med EG-handel, 5 kap. 5 § 3 st. samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här. (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML.)

Varutransporter

Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är vid omsättning inom landet av bl.a. sådana varutransporttjänster och stödtjänster som avses i 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML förvärvaren av tjänsten skattskyldig om denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare. Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera svensk mervärdesskatt på en varutransport mellan EG-länder i två fall.

1. Beställaren åberopar svenskt VAT-nummer och transportföretaget är inte en utländsk företagare i Sverige enligt 1 kap. 15 § ML. Detta innebär att om exempelvis en varutransport utförs mellan Belgien och Tyskland och köparen åberopar VAT-nummer i Sverige och säljaren är ett danskt transportföretag som har ett fast etableringsställe i Sverige och därför inte räknas som utländskt företag enligt 1 kap. 15 § ML ska säljaren ta ut svensk mervärdesskatt för transporttjänsten. Om det danska transportföretaget saknar fast etableringsställe i Sverige ska köparen beskattas i Sverige för sitt förvärv av transporttjänsten. Under avsnitt 40.2 framgår närmare vad som avses med fast etableringsställe.

2. Transporten påbörjas i Sverige och beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land. Detta innebär att om exempelvis ett svenskt transportföretag utför en varutransport som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land åt ett norskt företag som inte har VAT-nummer i ett annat EG-land ska svensk mervärdesskatt tas ut.

Byggtjänster

– Från och med den 1 juli 2007 vid omsättning av nedan angivna tjänster till näringsidkare som, annat än tillfälligt, tillhandahåller sådana tjänster (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML):

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kan hänföras till
   - mark- och grundarbeten,
   - bygg- och anläggningsarbeten,
   - bygginstallationer,
   - slutbehandling av byggnader, eller
   - uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
2. byggstädning, och
3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Varor

– Vid utländsk företagares omsättning av el och gas i de fall som anges i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här, se vidare avsnitt 10. (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML.)

– Vid s.k. trepartshandel inom EG (den till vilken vidareomsättningen görs). (1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.)

– Vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML. (1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML.)

GIF

– Vid gemenskapsinternt förvärv. (1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML.)

Valfri omvänd skattskyldighet för utländsk företagare

– Vid utländsk företagares omsättningar inom landet till en förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, fr.o.m. den 1 juli 2007 finns bestämmelsen i 4 c p.)

Denna bestämmelse gäller i andra fall av omsättning i Sverige av varor och tjänster än de som nämns ovan. Omvänd skattskyldighet är dock inte tillåten för all omsättning som en

utländsk företagare har i Sverige. Omvänd skattskyldighet får inte tillämpas vid omsättning av tjänster som avses i 5 kap. 6 § 1 p. ML (kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, utbildning, vetenskap och liknande verksamhet, däri inbegripen verksamhet som arrangör och andra med en i denna punkt angiven verksamhet förbundna åtgärder). Omvänd skattskyldighet får inte heller tillämpas för tjänster som avser personbefordran enligt 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML. Det är inte heller tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML (uthyrning av verksamhetslokaler).

Bestämmelsen i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om omvänd skattskyldighet gäller enligt ovan som huvudregel vid utländska företagares omsättning inom landet till köpare som är registrerade till mervärdesskatt. (Bestämmelsen i 4 b p. finns fr.o.m. den 1 juli 2007 i 4 c p.)

Enligt 1 kap. 2 d § ML kan en utländsk företagare begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning i de fall som omfattas av 2 § 1 st. 4 b p. ML (bestämmelsen i 4 b p. finns fr.o.m. den 1 juli 2007 i 4 c p.). Om han efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all sådan omsättning.

Gäller inte byggtjänster fr.o.m. 2007-07-01

Observera att för sådana tjänster inom byggbranschen för vilka omvänd skattskyldighet kommer att gälla fr.o.m. den 1 juli 2007 föreligger obligatorisk omvänd skattskyldighet. En utländsk företagare kan alltså inte därefter begära att bli skattskyldig för sin försäljning av sådana tjänster.

Tjänster enligt 5 kap. 7 § ML

I fråga om skattskyldighet gäller om förvärvaren är näringsidkare följande vid omsättning av tjänst som finns uppräknad i 5 kap. 7 § ML:

Säljare	**Förvärvare**	**Skattskyldig i Sverige**
i Sverige	i Sverige	säljaren
i Sverige	i utlandet	ingen
i utlandet	i Sverige	förvärvaren*

* Det är förvärvaren av tjänsten som ska redovisa mervärdesskatten när säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för mervärdesskatten. Förvärvaren erhåller således en faktura utan mervärdesskatt och ska efter

omräkning till svenska kronor själv beräkna mervärdesskatt på fakturabeloppet.

Om förvärvaren inte är näringsidkare gäller följande vid omsättning av tjänst enligt 5 kap. 7 § ML:

Säljare	**Förvärvare**	**Skattskyldig i Sverige**
i Sverige	i Sverige	säljaren
i Sverige	i EG-land	säljaren
i Sverige	i tredjeland	ingen*
i EG-land	i Sverige	ingen
i tredjeland	i Sverige	säljaren**

* Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i Sverige.

** Det är säljaren som ska redovisa mervärdesskatten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML jämfört med 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). För tjänster finns inga tröskelvärden avseende omsättning eller förvärv varför säljaren här är skattskyldig oavsett belopp. Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe.

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

4.3.2 Skattskyldighet vid import och uttag ur skatteupplag

Import

Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda som är skattskyldig för mervärdesskatten på importen.

Uttag ur lager

I 9 c kap. 5 § ML finns en särskild bestämmelse om vem som i vissa fall är skattskyldig vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m. (se vidare avsnitt 38.5).

4.4 Frivillig skattskyldighet

Uthyrning av verksamhets-lokaler

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att sådan normalt inte föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsuthyrning, uthyrning av verksamhetslokaler, ger möjlighet att undvika kumulativa effekter genom att hyran beläggs med mervärdesskatt och uthyraren får avdragsrätt för ingående skatt, se avsnitt 21.

Konstnärer

För konstnärers omsättning av egna konstverk gäller enligt 1 kap. 2 a § ML ett undantag från skattskyldighet om beskattningsunderlagen sammanlagt understiger 300 000 kr för beskattningsåret. Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om årsomsättningen inklusive mervärdesskatt uppgår till 336 000 kr för beskattningsåret. Bestämmelsen gäller även för motsvarande omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannens dödsbo. Det finns dock en möjlighet för konstnärer att begära att få bli skattskyldiga även om omsättningsgränsen inte uppnåtts, 1 kap. 2 b § ML. Gränsen för skattskyldighet innebär att skyldigheten att betala in mervärdesskatt till staten för en skattepliktig omsättning är satt vid en viss nivå. Detta medför att när omsättningsgränsen är överskriden ska mervärdesskatt redovisas för all omsättning under året och då från första kronan. Den frivilliga skattskyldigheten för konstnärer gäller från dagen för beslutet eller, på den skattskyldiges begäran, från annan tidpunkt, jfr prop. 1994/95:202 s. 74. Den frivilliga skattskyldigheten gäller t.o.m. andra året efter det år Skatteverket fattat beslut om sådan skattskyldighet.

Exempel

En konstnär med en årsomsättning om 200 000 kr ansöker hos Skatteverket 2004-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 2003-11-01. Om Skatteverket beslutar om skattskyldighet 2004-12-20 gäller den frivilliga skattskyldigheten under tiden 2003-11-01–2006-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående skatt redovisas. Redovisningen ska ske i självdeklarationen om konstnären inte begärt att få redovisa i skattedeklaration, jfr 10 kap. 11 § SBL.

Reglerna om vinstmarginalbeskattning av bl.a. konstverk och vad som avses med konstverk enligt ML behandlas i avsnitt 34.

Utländska företagare

Vid en utländsk företagares omsättning av varor och tjänster inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, (4 c p. fr.o.m. den 1 juli 2007) flyttas skattskyldigheten över på köparen som blir skattskyldig för förvärvet om denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Den utländske företagaren kan dock enligt 1 kap. 2 d § ML begära att i stället själv få bli skattskyldig. Skattskyldigheten kommer då att gälla för all sådan omsättning som den utländske företagaren har inom landet utom omsättning av sådana tjänster inom byggbranschen för

vilken omvänd skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML fr.o.m. den 1 juli 2007. (Se även avsnitt 4.3)

Investeringsguld

Undantag från skatteplikt gäller för omsättning av investeringsguld, 3 kap. 10 a § ML. Undantaget avser även omsättning av investeringsguld som är representerat av värdepapper, under förutsättning att omsättningen medför äganderätt till eller fordran på guldet. Även förmedling för någon annans räkning i dennes namn av sådan undantagen omsättning, är undantagen från skatteplikt.

En näringsidkare har dock enligt 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig för undantagen omsättning enligt ovan under förutsättning att han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan näringsidkare, eller
2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § 1 st. 1 p. ML och görs till en annan näringsidkare.

Även ett ombud som förmedlar guld som är undantaget från skatteplikt, har möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig under förutsättning att även den för vars räkning förmedlingen görs är frivilligt skattskyldig.

En definition av investeringsguld finns i 1 kap. 18 § ML. En redogörelse för undantaget för investeringsguld, den frivilliga skattskyldigheten och den omvända skattskyldigheten vid förvärv av guldmaterial m.m., finns i avsnitt 6.7.

Gemenskaps-interna förvärv

För skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv (GIF) föreligger skattskyldighet. Det finns också möjlighet att efter begäran få hänföra vissa EG-förvärv till GIF. För en svensk näringsidkare, som varken har avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML, gäller en s.k. förvärvströskel på 90 000 kr innan hans EG-förvärv utgör ett GIF, 2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML. Näringsidkaren har emellertid möjlighet, enligt 2 a kap. 4 § ML, att hos Skatteverket begära att EG-förvärven ska anses som GIF fastän beloppsgränsen inte överskridits. Detsamma gäller om förvärvaren är annan juridisk person än näringsidkare. Skatteverkets beslut innebär att EG-förvärven ska beskattas i Sverige enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML och att förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML. Beslutet ska gälla för sådana förvärv under två kalenderår. Se vidare avsnitt 10.

4.5 Skattskyldighetens inträde

NÄR
1 kap. 3 § ML

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för en viss transaktion är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för transaktionen. De beskattningsregler som gällde vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som normalt infaller vid tillhandahållandet, ska därför tillämpas oavsett när fakturering sker eller betalning erhålls. För förskott och a conto-betalningar gäller dock särskilda regler, se avsnitt 4.5.3. Har t.ex. en vara sålts på kredit och skattesatsen därefter ändrats efter leveransen men innan redovisningsskyldigheten inträtt, ska ändå redovisning ske efter den tidigare gällande skattesatsen. Enligt samma grunder ska omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare, innan redovisningsskyldighet har inträtt, genom lagändring har blivit skattepliktig. Samma förhållande gäller för en tjänst som tillhandahålls före en lagändring men faktureras eller betalas därefter. Skattskyldigheten har då inträtt före lagändringen.

4.5.1 Vara

1 kap. 3 § 1 st. ML

Skattskyldighet inträder när en vara levereras eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Jfr även avsnitt 4.5.3.

Leverans-begreppet

Med leverans av en vara förstås, enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML, att varan avlämnas till köparen eller avsänds till denne mot postförskott eller efterkrav.

I mervärdesskattedirektivets mening anses en vara levererad när rätten att såsom ägare förfoga över varan har gått över från säljaren till köparen. När rätten att såsom ägare förfoga över en vara ska anses övergå har varit föremål för EG-domstolens bedömning i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Med en leverans av vara avses enligt EG-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den, även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit. På motsvarande sätt får leverans av en vara i ML:s mening normalt anses ha skett när rätten att såsom ägare förfoga över varan övergått från säljaren till köparen.

I normalfallet kan rätten att såsom ägare förfoga över varan anses övergå då säljaren enligt försäljningsvillkoren har full-gjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan.

Skattskyldighetens inträde vid avsändande mot postförskott och efterkrav är särskilt reglerat i 1 kap. 3 § 2 st. ML. Skattskyldigheten inträder då vid avsändandet.

Köplagen

Vid bedömningen av vid vilken tidpunkt en vara ska anses levererad enligt ML kan ledning hämtas från köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser. Det är då den tidpunkt när en vara ska anses avlämnad enligt KöpL som kan tjäna till ledning.

KöpL:s avlämnande
Risken/faran för godset

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

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

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

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

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

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

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

I bilaga 11 återfinns exempel på vanliga leveransklausuler.

Leverans, sammanfattning

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en bedömning göras av när rätten att såsom ägare förfoga över varan övergått från säljaren till köparen. Ledning kan då hämtas från när en vara enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) kan den tidpunkt då risken för varan enligt dessa övergår till köparen tjäna som ledning för när en vara ska anses levererad enligt ML. Nedan återfinns ett exempel på när varor civilrättsligt ska anses avlämnade.

Exempel

Ett skattskyldigt svenskt företag (A) köper ett parti varor i Ryssland. Varorna säljs när de är kvar i Ryssland till ett svenskt företag (Y). Hälften av varupartiet ska till Sverige och hälften till Norge. Varorna transporteras med säljarens (A) bil till rysk hamn, varifrån transport sker med svenskt rederi till Malmö respektive Oslo. Leveransvillkoren är CIF Malmö respektive FOB den ryska hamnen. I bägge fallen har faran för godset övergått till köparen när det passerat fartygets reling i den ryska hamnen.

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

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

Lösöreköp

Så kallade lösöreköp enligt lag (1845:50 s. 1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva innebär att säljaren vidtar vissa publiceringsåtgärder i stället för att varan traderas (överlämnas). Detta innebär att publiceringsåtgärden har ersatt leveransen. I flertalet fall fungerar dock lösöreköp som en pantsättning. Ett s.k. lösöreköp medför därför inte i alla sammanhang att en leverans enligt ML kan anses ha skett.

Auktion

Vid försäljning av en vara på auktion inträder skattskyldigheten vid klubbslaget. Innebär auktionsvillkoren att köpare får disponera varan först vid en senare tidpunkt inträder dock skattskyldigheten, bortsett från de fall då förskott erhålls, vid denna senare tidpunkt.

Fakturering i utländsk valuta

Avseende fakturering i utländsk valuta se avsnitt 12.9.2 om växlingsvinster och avsnitt 17.6 om utländsk valuta.

4.5.2 Tjänst

1 kap. 3 § ML

Skattskyldighet inträder när en tjänst tillhandahålls eller uttag sker enligt 2 kap. ML. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. I fråga om tjänst på en vara, t.ex. reparationer och tvättning, bör ett tillhandahållande därför anses ha skett när kunden har hämtat varan.

Tjänst med utsträckning i tiden

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, upplåtelse av jordbruksarrende, vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster får anses tillhandahållas successivt. Om en sådan tjänst hänför sig till tid såväl före som

efter en ändring av skattesatsen får beskattningsunderlaget delas upp på tillhandahållande före respektive efter ändringen. Se även vad som sägs i avsnitt 18.3.1 avseende förskottsbetalning av hyra.

Patent

Vid överlåtelse av patenträtt eller nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt från vilken parterna har avtalat att överlåtelsen ska gälla. Har någon sådan tidpunkt inte avtalats gäller i stället dagen då avtalet undertecknades.

Vid upplåtelse av rätt till patent och nyttjanderätt för konstruktion eller uppfinning anses skattskyldigheten inträda successivt. Avtal om nyttjande av patent kan löpa över lång tid. Omsättning för upplåtelse av patent m.m. omfattas av skatteplikt från den 1 juli 1986. Om det upplåtelseavtal som ersättningen grundas på ingåtts före den 1 juli 1986 är ersättningen, enligt övergångsbestämmelserna i SFS 1985:1116, fortfarande skattefri. Detta under förutsättning att avtalet inte ändrats eller att ett nytt avtal ingåtts senare.

Byggkonsultuppdrag

Ett byggkonsultuppdrag anses tillhandahållet då hela uppdraget eller projektet har avslutats och godkänts av beställaren. Om olika konsulter svarar för olika delar i uppdraget ska varje del bedömas på detta sätt. Se vidare avsnitt 19.

Auktion

För ett auktionsföretag inträder skattskyldighet för förmedlingstjänsten vid klubbslaget. Se vidare om beskattningen av begagnade varor i avsnitt 34.

Leasingavtal

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

Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal, dvs. utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i kundens ägo efter hyrestidens slut, betraktas inventariet som leasingföretagets egendom. Om kunden sedan vid avtalstidens slut förvärvar inventariet anses detta som en ny affärshändelse.

Om det däremot i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning.

4.5.3 Förskott och a conto-betalningar

Kontantprincip

Erhålls betalning helt eller delvis i förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 3 § 1 st. ML

för förskottet när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

Stoppregel i 1 kap. 3 § 3 st. ML

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

BUPA Hospitals

EG-domstolen har i mål C-419/02, BUPA Hospitals, bedömt frågan om skattskyldighetens inträde. Av punkt 45 framgår att direktivets bestämmelser om förskott (artikel 65 i mervärdesskattedirektivet), som innebär att skattskyldigheten vid förskott inträder i samband med betalningen, utgör ett undantag från huvudregeln om skattskyldighetens inträde (artiklarna 63−64). Detta medför att bestämmelsen om förskott ska tolkas restriktivt. För att skatten ska kunna tas ut i samband med förskottsbetalning konstaterar domstolen att samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde redan måste vara kända. Varorna och tjänsterna ska således ha angetts med precision – vara tydligt identifierade – vid tidpunkten för betalningen a conto (punkterna 48 och 50).

Domstolen ansåg (punkt 51) att direktivets bestämmelser om förskott inte var tillämplig på de i målet aktuella förskottsbetalningarna. Betalningen utgjordes av ett schablonbelopp för varor som hade angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning. Denna förteckning kunde när som helst ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren. Vidare hade köparen enligt avtalet rätt att säga upp avtalet när som helst med den följden att köparen återfick hela den icke använda förskottsbetalningen.

Värdebevis

En voucher är ett slags värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. En enfunktionsvoucher, exempelvis lunchkuponger som endast gäller på viss restaurang samt färdbevis, är en handling som medför en rättighet till en specifik vara eller tjänst. En flerfunktionsvoucher, exempelvis Rikskuponger, presentkort som representerar ett visst värde, kontantkortsabonnemang och telefonkort, anger däremot inte exakt vilken vara eller tjänst som erhålls i utbyte mot vouchern. Skatteverket har i skrivelse 2006-05-08, dnr 131 648991-05/111, redogjort för begreppet voucher och även lämnat sin syn på när skattskyldigheten inträder vid förskottsbetalning i form av voucher.

Skatteverket anser att 1 kap. 3 § 1 st. ML ska tolkas EG-konformt dvs. i enlighet med artiklarna 63−65 i mervärdes-

skattedirektivet. EG-domstolen har i mål C-419/02, BUPA Hospitals, funnit att direktivets bestämmelser om skattskyldighetens inträde i samband med förskottsbetalning utgör ett undantag från huvudregeln och ska därför tolkas restriktivt. Undantaget ska endast tillämpas när det klart framgår vid betalningstillfället exakt vilken vara eller tjänst som ska komma att tillhandahållas i utbyte mot vouchern.

Detta innebär att skattskyldigheten inträder i samband med att betalning erläggs för vouchern endast när det är fråga om sådan voucher som utgör enfunktionsvoucher. När det är fråga om sådan voucher som utgör flerfunktionsvoucher inträder skattskyldigheten i stället i samband med att varan levereras eller tjänsten tillhandahålls i utbyte mot vouchern. Den transaktion som sker vid förvärvet och betalningen av flerfunktionsvouchern är således en sådan transaktion som inte medför att skattskyldighet inträder.

Beskattningsunderlaget för utställaren av vouchern uppgår vid skattskyldighetens inträde till varornas eller tjänsternas faktiska värde. Det faktiska värdet utgörs av det belopp som utställaren av vouchern erhåller som likvid för vouchern. Eventuell förmedlingsersättning ska inte reducera utställarens beskattningsunderlag. Detta gäller oavsett om det är fråga om enfunktionsvoucher eller flerfunktionsvoucher.

Transaktioner med nya medlemsstater

Förskottsbetalningar kan även förekomma i affärstransaktioner med ett land som vid tidpunkten för förskottsbetalningen inte tillhör EG, men som gör det vid tillhandahållandet. Om förskottet ska beskattas när det erhålls är beroende av vilket slag av transaktion förskottet avser. I samband med EU-utvidgningen den 1 maj 2004 behandlades frågan om hantering av förskott vid handel med nya medlemsstater i en skrivelse från Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113.

Är det fråga om en tjänst som, när den omsätts (tillhandahålls), är omsatt inom landet ska hela ersättningen beskattas här. Exempel på detta förekommer inom reseområdet. En svensk researrangör som säljer t.ex. charterresor till EG-länder ska beskattas för dessa enligt den s.k. marginalmetoden. Resorna anses omsatta inom landet. Motsvarande resor till ett tredjeland anses omsatta utomlands. En resetjänst till ett land som inte tillhör EG när resenären lämnar en delbetalning i samband med bokningen men som gör det när resenären genomför resan är således omsatt inom landet. Eftersom förskottet avser ett till-

handahållande som utgör omsättning inom landet ska även detta beskattas. Skattskyldigheten inträder när ersättningen erhålls.

Om ett förskott i stället betalas från Sverige i samband med ett varuinköp från ett land som på motsvarande sätt tillhör EG först vid leveranstillfället, uppkommer ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) då förvärvet genomförs, dvs. då varan levererats. Det innebär att beskattning av förskottet inte ska ske när det erläggs. Jfr avsnitt 10.4.4.1. Det gemenskapsinterna förvärvet ska dock beskattas i Sverige och köparen ska redovisa det i den ordning som normalt gäller för sådana förvärv. Skattskyldigheten omfattar hela varuvärdet, dvs. även eventuella förskott.

Om ett förskott betalas före den 1 maj 2004 medan varan levereras från Sverige till en skattskyldig kund i en ny medlemsstat den 1 maj eller senare kan omsättningen undantas från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML. Undantaget gäller även det eventuella förskottet. Leveransen av varan ska då redovisas i den ordning som normalt gäller för sådana leveranser till annat EG-land.

Byggbranschen

För byggbranschen gäller särskilda regler för när redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträder vid a conto-betalningar, se avsnitt 18.4.3. Skattskyldigheten för sådana a conto-betalningar inträder dock vid samma tidpunkt som för övriga förskott och a conton.

Lokalhyror

Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 18.3.1.

4.5.4 Avverkningsrätt till skog

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

Om ersättning för en avverkningsrätt (rotpost eller stämpling) ska betalas under flera år finns särskilda regler vid inkomstbeskattningen (21 kap. 2 § IL) som ger möjlighet att som intäkt ta upp endast den del som har betalats under året. Motsvarande regler finns i 1 kap. 4 § ML. ML:s regler innebär att när ett sådant avtal finns inträder skattskyldigheten för mervärdesskatt när betalningen tas emot. Detta gäller således oberoende av hur redovisningen skett vid inkomsttaxeringen. Reglerna gäller även för försäljning av skog genom avverkningsuppdrag och leveransrotköp.

Tidpunkten för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde vid skogsförsäljning behandlas i avsnitt 18.4.6.

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

4.5.5 Belopp som inte utgör mervärdesskatt

Felaktiga debiteringar

Har belopp som inte utgör mervärdesskatt redovisats som sådan skatt föreligger inte skyldighet att betala in beloppet. Detta framgår av RR:s dom RÅ 2005 ref. 81. Feldebiterad skatt på en faktura avseende en omsättning som är undantagen från skatteplikt medför således inte skattskyldighet. På grund av detta utgör den feldebiterade skatten inte heller någon avdragsgill ingående skatt.

5 Skatteplikt

5.1 Allmänt

Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Import eller gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor är skattepliktiga om motsvarande omsättning skulle ha varit det. Vad som är omsättning och import framgår av 2 kap. ML och vad som är ett GIF framgår av 2 a kap. ML, se avsnitt 7 respektive 10.

5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

Generell skatteplikt

Enligt 3 kap. 1 § ML föreligger generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte särskilt undantagits från skatteplikt i 3 kap. eller 9 c kap. ML. Vad som är omsättning framgår av avsnitt 7.

Vara

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

Fastighet

Som fastighet räknas även verksamhetstillbehör. Vad som avses med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Vad som avses med verksamhetstillbehör framgår av 1 kap. 12 § ML.

Överlåtelse av fastigheter och upplåtelse av rättigheter till fastigheter är skattefria transaktioner genom att omsättningen undantagits från skatteplikt, 3 kap. 2 § ML. Upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör är skattepliktig genom undantag från nämnda undantag, 3 kap. 3 § ML. Vissa andra fastighetsupplåtelser är inte heller undantagna från skatteplikt, 3 kap. 3 § ML.

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

Skatteplikten vid omsättning avseende fastigheter behandlas i avsnitt 20 och bestämmelserna om uthyrning av verksamhetslokal i avsnitt 21.

Tjänst

Med tjänst förstås, enligt 1 kap. 6 § ML, allt annat än vara som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Notera att det på grund av denna definition av tjänst inte finns någon uppräkning av tjänster i ML. Den uppräkning som finns i 5 kap. ML är enbart att se som exempel på tjänster vid bedömningen av omsättningsland.

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

Värdebevis

En voucher, t.ex. en biljett, ett telefonkort eller ett presentkort, är ett slags värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster.

En enfunktionsvoucher, exempelvis lunchkuponger som endast gäller på viss restaurang samt färdbevis, är en handling som medför en rättighet till en specifik vara eller tjänst. När det gäller sådan voucher ses överlåtelsen som ett förskott för den aktuella varan eller tjänsten. Skatteplikten i samband med enfunktionsvoucher avgörs vid försäljningen av vouchern och beror på vilken vara eller tjänst som kommer att tillhandahållas.

En flerfunktionsvoucher, exempelvis presentkort som representerar ett visst värde, kontantkortsabonnemang och telefonkort, är en handling som, utan att exakt ange vilken vara eller tjänst som erhålls i utbyte mot vouchern, överlåts till sitt nominella värde. Beskattning sker inte vid själva överlåtelsen av vouchern utan först när denna utgör ersättning för en vara eller tjänst, dvs. då omsättning sker. När det gäller flerfunktionsvoucher avgörs skatteplikten inte i samband med att vouchern överlåts utan först vid den kommande omsättningen och beror på vilken vara eller tjänst som tillhandahålls.

Skatteverket har i skrivelse 2006-05-08, dnr 131 648991-05/111, redogjort för begreppet voucher och även lämnat sin syn på när beskattning av utställd voucher ska ske. Se vidare avsnitt 4.5.3.

När en aktie, obligation, lottsedel, presentkort eller annan form av voucher överlåts utan att vara en rättighetsbärare är det fråga om omsättning av en vara i form av trycksak.

Uthyrning av arbetskraft

Omsättning som avser uthyrning av arbetskraft är skattepliktig.

6 Undantag från skatteplikt

6.1 Allmänt

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

- Undantag på fastighetsområdet, avsnitt 6.2 och 20.
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg, avsnitt 6.3 och 26.
- Undantag för utbildning, avsnitt 6.4 och 27.
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel, avsnitt 6.5 och 35.
- Undantag för försäkringstjänster, avsnitt 6.6 och 35.
- Undantag för investeringsguld, avsnitt 6.7.
- Undantag inom kulturområdet, avsnitt 6.8 och 30.
- Undantag inom idrottsområdet, avsnitt 6.9 och 28.
- Undantag inom massmedieområdet, avsnitt 6.10 och 31.
- Undantag för fartyg och luftfartyg, avsnitt 6.11 och 25.
- Undantag för vissa andra varor och tjänster, avsnitt 6.12.
- Undantag för vissa interna tjänster, avsnitt 6.13.
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar, avsnitt 6.14 och 36.
- Undantag för överlåtelse av verksamhet, avsnitt 6.15 och 37.
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl., avsnitt 6.16.
- Undantag för uttag av varor och tjänster, avsnitt 6.17.
- Undantag för viss import, avsnitt 6.18.

- Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder, avsnitt 6.19.
- Undantag för viss omsättning i samband med import, avsnitt 6.20.

Härutöver är viss varulagring undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. ML, se avsnitt 38.

De flesta undantag innebär att den som omsätter varan eller tjänsten varken ska redovisa utgående skatt eller har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt i verksamheten.

I några fall medför omsättningen rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt 10 kap. ML. Detta gäller vid s.k. kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster. Bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående skatt behandlas i avsnitt 16.

6.2 Undantag på fastighetsområdet

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är enligt 3 kap. 2 § ML undantagna från skatteplikt. Vissa överlåtelser och upplåtelser är dock, enligt 3 kap. 3 § ML, skattepliktiga genom ett undantag från undantaget.

ML:s regler inom fastighetsområdet behandlas i avsnitt 20.

Vad som förstås med fastighet i ML:s mening behandlas i avsnitt 19.2.

6.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg. Vad som förstås med sjukvård, tandvård och social omsorg framgår av 3 kap. 5–7 §§ ML. 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.

ML:s bestämmelser om undantagen för sjukvård, tandvård och social omsorg behandlas i avsnitt 26.

6.4 Undantag för utbildning

Skattefriheten för utbildning omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % mervärdesskatt. Bestämmelser om undantaget finns i 3 kap. 8 § ML.

ML:s bestämmelser om undantag för utbildning behandlas i avsnitt 27.

6.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för 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. Att bank- och finansieringsföretagens omsättning av tjänster i vissa delar inte omfattas av undantaget framgår av 3 kap. 9 § 2 st. ML.

Vad som avses med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet framgår av 3 kap. 9 § 3 st. 1 och 2 p. ML.

Vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § ML utom 3 st. 2 p. (förvaltning av investeringsfonder enligt lagen [2004:46] om investeringsfonder) föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt, s.k. kvalificerat undantag. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

ML:s regler om bank- och finansieringstjänster och om värdepappershandel behandlas i avsnitt 35.

6.6 Undantag för försäkringstjänster

Enligt 3 kap. 10 § ML undantas omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster från skatteplikt. Undantaget omfattar även tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar.

Undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster är i vissa fall ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att återbetal-

ningsrätt för ingående skatt kan föreligga i vissa fall. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

ML:s regler om undantag för försäkringstjänster behandlas i avsnitt 35.

6.7 Undantag för investeringsguld

Handel med investeringsguld undantas från mervärdesskatt.

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

Mervärdesskatte-direktivet

Reglerna baseras på de bestämmelser som finns i artiklarna 344−356 och artikel 198.1-198.3 i mervärdesskattedirektivet.

Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Anledningen till de nu införda reglerna är dels att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som råder mellan medlemsländerna på grund av skillnader i beskattningen och dels att söka förhindra bedrägerier med guld. Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga skattskyldigheten är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till mervärdesskatt eller ska vara registrerad till mervärdesskatt som en följd av transaktionen. Det innebär att det i sådana fall alltid är köparen som redovisar den utgående skatten för transaktionen. Säljaren redovisar i sin deklaration endast den skattepliktiga omsättningen. Hur redovisning ska ske i skattedeklarationen framgår av Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

EG:s mervärdesskattekommitté har godtagit riktlinjer i vissa frågor som avser investeringsguld, se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 11.

Definition av investeringsguld

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

1. guld i form av tacka eller platta med en vikt som godtas på någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, oavsett om guldet representeras av värdepapper eller inte,

2. guldmynt som
   - har en finhalt av minst 900 tusendelar,
   - är präglade efter år 1800,
   - är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och
   - normalt säljs till ett pris som inte överstiger det öppna marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av punkten 1 ovan.

Av lagrummet framgår att guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen, enligt artikel 345 i mervärdesskattedirektivet, offentliggörs före den 1 december varje år i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under det år förteckningen gäller. Det framgår vidare att sådana guldmynt inte ska anses omsatta på grund av det numismatiska värdet. En fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investeringsguld under år 2007 har publicerats i Europeiska gemenskapens officiella tidning C-serien nr 291 den 30 november 2006.

Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för omsättning av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller mervärdesskattedirektivets kriterier för investeringsguld, prop. 1998/99:69 s. 19. Skatteverket har i SKVFS 2004:19 lämnat föreskrifter om vilka guldmynt som ska anses som investeringsguld. I skrivelse 2004-04-22, dnr 130 312808-04/1152, meddelar Skatteverket sin uppfattning att de svenska guldmynten i valörerna 10 och 20 kr uppfyller kriterierna för investeringsguld enligt 1 kap. 18 § ML.

I mervärdesskattedirektivet finns definitionen av investeringsguld i artikel 344.

Genom artikel 19.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 klargörs begreppet ”en av guldmarknaderna godtagen vikt” som finns i mervärdesskattedirektivet i artikel 344.1 1. Begreppet ska åtminstone innefatta de omsatta enheter och vikter som anges i bilaga II i förordningen. Medlemsstaterna

måste alltså, som investeringsguld, godta guld med enheter och vikter enligt denna bilaga.

Vid upprättandet av den ovan angivna förteckningen över guldmynt ska, enligt artikel 19.2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005, begreppen ”pris” och ”marknadsvärde” i artikel 344.1 2 i mervärdesskattedirektivet avse priset respektive marknadsvärdet den 1 april varje år.

Platinum nobles

Platinum nobles är lagligt betalningsmedel på Isle of Man, men betraktas normalt som samlarföremål. Genom artikel 15 i ovanstående rådsförordning har det klarlagts att undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet inte ska vara tillämpligt på platinum nobles.

Frivillig skatt-skyldighet

Skattefriheten för transaktioner med investeringsguld är som huvudregel inte förenad med någon återbetalningsrätt av ingående skatt. För att undvika s.k. kumulativa effekter har därför, i 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML, införts en möjlighet för vissa näringsidkare att bli frivilligt skattskyldiga för en sådan omsättning till en annan näringsidkare. Detta gäller för säljare som framställer investeringsguld, omvandlar guld till investeringsguld eller för säljare som i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriändamål.

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

Det finns inget krav att den frivilliga skattskyldigheten enbart ska omfatta omsättningar som sker till näringsidkare inom landet. Den får således även omfatta försäljning till en näringsidkare i ett annat EG-land om guldet ska transporteras till köparen. I så fall gäller de allmänna bestämmelserna för EG-handel, se avsnitt 10.

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

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

Omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld

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

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Bestämmelser om sådan omvänd skattskyldighet finns i 1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML (se även prop. 1998/99:69 s. 30). Av 3 kap. 1 § 2–5 p. SBL framgår vem som ska vara registrerad till mervärdesskatt. Registreringsskyldighet omfattar även de näringsidkare som inte är skattskyldiga vid försäljning av investeringsguld men som har en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML, se 3 kap. 1 § 4 p. SBL. Näringsidkare som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt och som inte heller har rätt till återbetalning av ingående skatt, t.ex. tandtekniker som köper investeringsguld för förbrukning i verksamheten, omfattas därmed inte av den omvända skattskyldigheten.

Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten (s.k. förvärvsskatt), beräknad på det fakturerade värdet, som en utgående skatt. Om förvärvet har skett för en verksamhet som medför skattskyldighet har köparen samtidigt rätt att göra avdrag för förvärvsskatten såsom ingående skatt i enlighet med allmänna bestämmelser.

Återbetalningsrätt kan dock uppkomma även för en köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet om förutsättningarna i 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML är uppfyllda, se nedan.

Omvänd skattskyldighet vid förvärv av guldmaterial m.m.

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare gäller omvänd skattskyldighet, enligt 1 kap. 2 § 4 a p. ML, även vid förvärv av guldmaterial eller halvfärdiga produkter som inte uppfyller definitionen av investeringsguld i 1 kap. 18 § ML och som har en finhalt av minst 325 tusendelar. Försäljning av sådant guld är inte en från skatteplikt undantagen omsättning. Samma förutsättningar gäller som för omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, dvs. att köparen antingen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller ska vara registrerad som en konsekvens av transaktionen. Se ovan vad som sägs om omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld.

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

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

Återbetalningsrätt kan dock uppkomma även för en köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet om förutsättningarna i 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML är uppfyllda, se nedan.

Rätt till återbetalning

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

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

- förvärv av investeringsguld, dvs. i de fall guldet köpts av någon som är frivilligt skattskyldig (10 kap. 11 c § 1 p. ML),
- förvärv och import av sådant annat guld än investeringsguld som krävts för framställningen av investeringsguldet (10 kap. 11 c § 2 p. ML), eller
- förvärv av bearbetningstjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt av guld (inbegripet investeringsguld), dvs. arbete på guld som ska förvandlas till investeringsguld eller på investeringsguld (10 kap. 11 c § 3 p. ML), även ingående skatt hänförlig till stämpling omfattas av denna punkt.

Rätten till återbetalning är, i dessa fall, inte så omfattande som den avdragsrätt som föreligger för den som är frivilligt skattskyldig. Återbetalningsrätten omfattar exempelvis inte kringkostnader. För att inte alltför mycket missgynna producenter och förädlare som inte har någon möjlighet att utnyttja rätten till frivillig skattskyldighet t.ex. vid försäljning till privatpersoner, införs en något vidare återbetalningsrätt (10 kap. 11 d § ML) – dock inte av samma omfattning som den har som är frivilligt skattskyldig – nämligen

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

Med varor knutna till framställningen avses även fastigheter. I övrigt ska denna något vidare återbetalningsrätt tillämpas restriktivt och inte omfatta ”overhead”-kostnader i form av exempelvis kostnader för marknadsföring eller administration. Inte heller banker eller finansinstitut har rätt till återbetalning för ingående skatt hänförlig till sådana kostnader vid omsättning av investeringsguld till investerare (se prop. 1998/99:69, s. 38).

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

Exportomsättning

Exportomsättning av investeringsguld medför alltid rätt till återbetalning, 10 kap. 12 § ML. Se avsnitt 16.

Metallkonto

Byte av guld mot guld sker inom guldbranschen via s.k. metallkonto. Metallkonto är normalt ett viktkonto och inte ett värdekonto. Bytet går till så att ett företag lämnar in guldskrot till sin guldleverantör. Leverantören affinerar skrotet och sätter in det rena guldet på kundens metallkonto. Kunden debiteras för affineringstjänsten med mervärdesskatt. När kunden köper nytt guld tar han ut rent guld från kontot och debiteras inte för detta. Detta praktiska tillvägagångssätt har emellertid visat sig leda till skattebortfall och konkurrenssnedvridning. RSV har därför i en skrivelse 2000-05-04, dnr 4824-00/100, uttalat hur redovisningen ska ske. Guldsmedsbranschen har informerats i en särskild skrivelse, jfr RSV:s skrivelse 2000-10-25, dnr 2627-00/100.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska värdet av det guld som lämnas in eller tidigare har lämnats in vid byte till annan skattepliktig guldvara ingå i beskattningsvärdet för den nya varan. Det saknar därvid betydelse om guldet tas ut från ett metallkonto eller på annat sätt räknas kunden tillgodo. Mervärdesskatt ska därför debiteras med 25 % på beskattningsvärdet (varans pris). Det är endast i det fall kundens guld omarbetas så att exakt samma guld lämnas tillbaka till kunden som omarbetningen anses utgöra en tjänst. I det fallet ska endast själva omarbetningstjänsten beskattas.

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111, utgörs beskattningsunderlaget vid omarbetning av investeringsguld till dentalguld, i normalfallet av det sålda dentalguldets hela värde exklusive mervärdesskatt även om

kunden lämnat in eget guld för användning som råvara vid framställningen. Beskattningsunderlaget får reduceras med värdet av kundens eget guld endast om den som framställer och säljer dentalguld, på ett betryggande sätt, kan visa att exakt det guld som inlämnats också ingår i leveransen av dentalguld till samma kund.

Byte

Vid byte av en vara mot en annan vara räknas vid tillämpningen av ML inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid inbyte av guld från någon som inte är skattskyldig till mervärdesskatt, t.ex. en tandtekniker, uppkommer ingen ingående skatt hos köparen. Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning är heller inte tillämpliga för föremål som helt eller till väsentlig del består av guld som är obearbetat eller i huvudsak obearbetat.

ML:s regler om vinstmarginalbeskattning behandlas i avsnitt 34.

Byte av investeringsguld mot annat investeringsguld eller värdepapper som representerar investeringsguld kan däremot göras utan mervärdesskattekonsekvenser. Definitionen av investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML.

Fakturakrav vid frivillig skattskyldighet

Den som valt att vara skattskyldig för transaktionen ska, på samma sätt som gäller för andra skattskyldiga, ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt på fakturan (11 kap. 8 § 3 p. ML). Om omvänd skattskyldighet föreligger för köparen ska, enligt 11 kap. 8 § 11 p. ML, detta framgå av fakturan genom hänvisning till tillämpligt lagrum i ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML), till relevant artikel i mervärdesskattedirektivet (artikel 198.2) eller till annan uppgift om att köparen är skyldig att redovisa mervärdesskatten. Av prop. 2003/04:26 s. 74 framgår att om det sistnämnda alternativet används så ska uppgiften om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatten tydligt framgå av fakturan.

Fakturakrav då omsättningen inte är skattepliktig

I de fall då säljaren valt att inte vara skattskyldig för omsättning av investeringsguld, eller då förutsättningarna för sådan frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML inte är uppfyllda, ska det framgå av fakturan att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som sagts ovan ska detta framgå genom hänvisning till tillämpligt lagrum i ML (3 kap. 10 a § ML), till relevant artikel i mervärdesskattedirektivet (artikel 346–347) eller till annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I sistnämnda fall ska det klart anges i fakturan att omsättningen är undantagen

från skatteplikt på grund av att den avser investeringsguld, se prop. 2003/04:26 s. 74.

Mer om faktureringsreglerna finns i avsnitt 17.

Identitetskontroll

I 14 kap. 1 a § SBL finns en särskild skyldighet att identifiera kunden vid transaktioner med investeringsguld som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kr eller mer. Detsamma gäller om transaktionen understiger 10 000 kr men kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst 10 000 kr. Säljaren ska föra anteckningar om identitetskontrollen. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar, enligt 14 kap. 1 a § SBL, närmare föreskrifter om anteckningsskyldigheten. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import.

Handel mellan EU-länder

När en svensk näringsidkare, som inte valt att bli skattskyldig för transaktionen, säljer investeringsguld, till någon i ett annat EU-land och guldet ska transporteras till köparen, ska säljaren endast redovisa detta som skattefri omsättning på rad 42 i skattedeklarationen.

Har säljaren i stället valt att försäljningen i fråga ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten gäller de allmänna bestämmelser om handel mellan EU-länder, se avsnitt 10.

Se även RSV:s skrivelser rörande frågor om guld; 1999-12-06, dnr 11796-99/100, 2000-01-04, dnr 1261-99/120 och 2000-01-27, dnr 1026-00/100.

6.8 Undantag inom kulturområdet

Nedan redogörs kortfattat för de omsättningar inom kulturområdet som är undantagna från skatteplikt enligt ML.

ML:s regler inom kulturområdet behandlas i avsnitt 30.

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

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

4. Kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

6.9 Undantag inom idrottsområdet

Nedan redogörs kortfattat för de omsättningar inom idrottsområdet som är undantagna från skatteplikt enligt ML.

ML:s regler inom idrottsområdet behandlas i avsnitt 28.

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

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

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

6.10 Undantag inom massmedieområdet

Periodiska publikationer

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt i 3 kap. 13–19 §§ ML 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.

Annonsering

Omsättning av tjänst som avser införing eller ackvisition av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML.

Framställning

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av tjänst som avser framställning av en skattefri periodisk publikation under förutsättning att tjänsten tillhandahålls utgivaren av publikationen.

Program och katalog

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.

Radio och TV

Enligt 3 kap. 20 § ML undantas från skatteplikt omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag.

ML:s regler för skattefrihet inom massmedieområdet behandlas i avsnitt 31.

6.11 Undantag för fartyg och luftfartyg

Skepp, fartyg, luftfartyg och delar m.m. till sådana

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

Vidare undantas från skatteplikt omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser ovan angivna fartyg och luftfartyg samt tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning därtill.

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.

Fartyg för livräddning

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till sådant fartyg om överlåtelsen eller upplåtelsen sker till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. 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.

ML:s bestämmelser om skattefrihet för fartyg och luftfartyg behandlas i avsnitt 25.

6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster

6.12.1 Sedlar och mynt

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 23 § 1 p. ML omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel. Omsättning av samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde är dock inte undantagen från skatteplikt. Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande. Så kallade lokalmynt, som under en begränsad tid kan användas som betalningsmedel på utgivningsorten, är inte undantagna från skatteplikt. Se vidare avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattning.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget motsvaras av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Begreppet samlarföremål

Enligt Skatteverkets skrivelse 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111, omfattas begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § 1 p. ML dels av sådana samlarföremål som omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 p. ML och dels av sedlar och mynt som inte omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 p. ML men som omsätts för samlarändamål, t.ex. särskilda jubileumssedlar eller jubileumsmynt. Omsättning av sedlar och mynt som är samlarföremål är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § ML. Skattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget. Vid import av sådana samlarföremål som omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 p. ML är dock skattesatsen 12 %.

6.12.2 Läkemedel

Läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning undantas enligt 3 kap. 23 § 2 p. ML från skatteplikt. Skattefriheten gäller oavsett om läkemedlet är receptbelagt eller inte under förutsättning att det lämnas ut mot recept. Försäljning av läkemedel som lämnas ut utan recept omfattas därmed inte av undantaget även om det aktuella läkemedlet kan tillhandahållas på apotek mot recept. Det innebär att preparat som t.ex. säljs av en hälsokostaffär inte är undantaget från skatteplikt även om samma preparat även tillhandahålls mot recept på ett apotek. Även djurmedicin som utlämnas mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859).

Skatteverket har i skrivelse 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, redogjort för gränsdragningen mellan begreppen livsmedel och läkemedel. Se även avsnitt 14.3.3.

Recept

Då undantaget från skatteplikt infördes definierades recept i Medicinalstyrelsens föreskrifter som en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar att begreppet recept avsåg både ordination av läkemedel för enskild användare och t.ex. läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, dvs. vad som idag motsvarar definitionen av ”recept” och ”rekvisition” i 2 § läkemedelsverkets receptföreskrifter (LVFS 1997:10).

RR har 2003-05-27, RÅ 2003 ref. 29, fastställt SRN:s förhandsbesked 2002-01-09 och ansett att ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentral omfattas av undantaget från skatteplikt för läkemedel som lämnas ut enligt recept. Det aktuella bolaget hade tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler.

Sjukhus

RR har 2001-03-15, RÅ 2001 not. 40, fastställt SRN:s förhandsbesked 1999-12-13. I förhandsbeskedet har SRN definierat begreppet sjukhus i undantagsbestämmelsen. Sökandebolaget hade ställt två frågor:

Den första frågan gällde om försäljning av läkemedel är undantagen från skatteplikt om köparen utgörs av:

a. allmänt sjukhus,

b. privat sjukhus,

c. vårdcentral,

d. företagsläkare,

e. privatläkare,

f. husläkare.

Den andra frågan var om svaret på ovanstående fråga påverkas av om köparen av Socialstyrelsen åsatts en femsiffrig kod över sjukvårdsanläggningar m.m.

SRN svarade att undantaget gäller endast för försäljning till allmänt och privat sjukhus och att svaret inte påverkas av om köparen åsatts ifrågavarande kod.

SRN gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

> ”Enligt 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning finnas sjukhus. Vård som ges under sådan intagning benämns sluten vård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen vård. Varken enligt denna eller annan bestämmelse eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 p. ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare.”

Omsättning av läkemedel till sjukhus eller enligt recept är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer läkemedel har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av läkemedlen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

Mervärdesskatte-direktivet

ML:s undantag från skatteplikt för läkemedel saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget med EU erhållit rätt att behålla det kvalificerade undantaget (artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet).

6.12.3 Organ, blod m.m.

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är enligt 3 kap. 23 § 3 p. ML undantagen från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma.

Mervärdesskatte-direktivet

Undantaget motsvaras av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet.

6.12.4 Flygbränsle

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är kvalificerat undantagen från skatteplikt. Undantaget finns i 3 kap. 23 § 4 p. ML Det innebär att den som i yrkesmässig verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

6.12.5 Lotterier, spel m.m.

Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel undantas enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML från skatteplikt. Departementschefen har i prop. 1989/90:111 s. 200 uttalat att med lotterier ska förstås detsamma som i lotterilagen (1982:1011). Lotterilagen (1982:1011) har fr.o.m. den 1 januari 1995 ersatts av lotterilag (1994:1000), i det följande benämnd lotterilagen.

Lotterilagen

Enligt 3 § lotterilagen hänförs till lotterier

1. lottning, gissning, vadhållning och liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen,
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel,

under förutsättning att en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få. Med vinst avses även rätt till fortsatt spel.

Undantaget från skatteplikt innebär således att lottsedlar, tipsspel m.m. inte ska beläggas med mervärdesskatt när de säljs av en lotteriarrangör eller dennes ombud. Skattefriheten omfattar emellertid inte förmedling av lottsedlar, tipsspel m.m. Mervärdesskatt ska därför redovisas på förmedlingsprovisioner och förmedlingsavgifter. Skattefriheten omfattar inte heller entréavgifter till inrättningar där spelverksamhet bedrivs, se prop. 1989/90:111 s. 120.

Lotterilagens definition av lotteri omfattar också automatspel även om detta ger vinst enbart i form av frispel. Av 2 § lotterilagen framgår att lotterilagens bestämmelser inte ska tillämpas när det gäller sådant automatspel. Bestämmelser om hantering av sådant spel regleras i stället i lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel. Eftersom automatspel omfattas av definitionen av lotteri i 3 § lotterilagen är undantaget från skatteplikt för lotterier tillämpligt trots att lotterilagen inte ska tillämpas beträffande hanteringen av sådant spel. Det innebär att undantaget omfattar avgifter för s.k. flipperspel.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget för lotterier m.m. i ML motsvaras av mervärdesskattedirektivets artikel 135.1 i. Enligt artikeln ska från skatteplikt undantas vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

Spel på spelautomater (enarmade banditer)

SRN har i ett förhandsbesked 2001-09-27 uttalat att spel på s.k. enarmade banditer omfattas av undantaget för lotterier m.m. Det förhållandet att spelen delvis tillhandahållits under tid då det förelåg förbud att anordna sådant spel i Sverige förändrade inte bedömningen. SRN har i förhandsbeskedet hänvisat till mål C-283/95, Fischer.

Olagligt hasardspel

I målet C-283/95, Fischer, fann EG-domstolen att olagligt anordnande av hasardspel inte kan beläggas med mervärdesskatt då motsvarande laglig verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt.

Offentlig spelaktör/ annan spelaktör

Undantaget från skatteplikt ska enligt EG-domstolen gälla med samma villkor och begränsningar oavsett vem som driver verksamheten (förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber). Detta innebär att undantaget gäller såväl när tjänsterna tillhandahålls av offentliga kasinon som när tjänsterna tillhandahålls av andra aktörer.

Spel anordnat i enkelt bolag

Av ett förhandsbesked meddelat av SRN 1995-06-09 framgår att flipperspelsverksamhet bedriven i enkelt bolag mellan t.ex. restaurangägare och ägare till utrustning i sin helhet är undantagen från skatteplikt, oavsett vem som innehar tillstånd att bedriva verksamheten.

Samma synsätt bör gälla för andra spelverksamheter, t.ex. roulettspel.

I de enskilda fallen måste en bedömning göras med ledning av avtalet för att avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva spelverksamheten, eller om avtalet i stället innebär att den ena av avtalsparterna mot ersättning ska utföra vissa tjänster eller upplåta tillgångar för användning i den andra avtalspartens spelverksamhet. Det är även av avgörande betydelse för bedömningen att inte bolagsförhållandet enbart kommer till uttryck i avtalet, utan att parterna i olika sammanhang även agerar som ett gemensamt bolag, såsom ansvars- och marknadsföringsfrågor.

Spelverksamhet

I en dom 1997-03-12, mål nr 8376-8377/94, har KR i Stockholm fastställt LR:s och SKM:s bedömning att bolaget tillhandahållit skattepliktig omsättning av tjänster, uthyrning och skötsel av spelautomater, och inte skattefri spelverksamhet. Mellan bolaget och lokalinnehavarna hade slutits s.k. spelavtal. Av avtalen framgick att parterna avsåg att gemensamt bedriva spel. Erforderliga tillstånd enligt lotterilagen innehades av lokalinnehavarna.

Jack Vegas

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV besvarat ett antal mervärdesskatterättsliga frågor som gäller värde-automatspelet Jack Vegas. I skrivelsen redogörs bl.a. för ett standardavtal som upprättas mellan AB Svenska Spel och restaurangföretag. I skrivelsen framhåller RSV bl.a. i fråga om vem som ska anses bedriva spelverksamhet och avtalets giltighet att tolkningen av de olika avtalen måste göras självständigt i varje enskilt fall.

Förmedling av vadslagning

Ett callcenterföretag tillhandahåller s.k. callcentertjänster till företag som anordnar vadslagning. Detta innebär bland annat att callcenterföretagets personal tar emot och godtar vad i vadslagningsföretagets namn. Den av callcenterföretaget tillhandahållna tjänsten ska enligt EG-domstolens dom i mål C-89/05, United Utilities, inte anses utgöra vadslagning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (artikel 135.1 i).

6.12.6 Gravskötsel

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är enligt 3 kap. 23 § 6 p. ML undantagen från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats.

Med huvudman avses, enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144), församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan eller kommun som ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst område (prop. 1998/99:38). Av 2 kap. 2 a § begravningslagen framgår dock att även annan än huvudman kan inneha en allmän begravningsplats.

Det åligger församling, eller om regeringen för särskilt fall så förordnat, kommun att hålla allmän begravningsplats (2 kap. 1 § begravningslagen, 1990:1144). Gravöppning får endast ske genom innehavarens av begravningsplatsen försorg (2 kap. 13 § begravningslagen). Flertalet kyrkogårdsförvaltningar har åtagit sig att även tillhandahålla gravskötsel, även om någon skyldighet att göra det inte finns.

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt IL. Föredragande statsråd ansåg att det inte kunde vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning ska medföra skattskyldighet till mervärdes-

skatt (se prop. 1989/90:111 s. 139). Omsättning av tjänsterna har därför uttryckligen undantagits från skatteplikt.

Mervärdesskatte-direktivet

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget undantag från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel. Det svenska undantaget ryms emellertid under artikel 13 i mervärdesskatte-direktivet. Enligt denna artikel anses stater, regioner, kommuner och andra offentliga subjekt inte som beskattnings-bara personer såvitt avser verksamheter eller transaktioner som de utövar i sin egenskap av offentlig myndighet.

6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank

Tillhandahållande av guld till Sveriges Riksbank är enligt 3 kap. 23 § 7 p. ML undantaget från skatteplikt. Detta är ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att den som i yrkes-mässig verksamhet säljer guld till Sveriges Riksbank har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten, trots att utgående skatt inte ska redovisas vid försäljningen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

Mervärdesskatte-direktivet

Undantaget motsvaras av artikel 152 i mervärdesskatte-direktivet.

Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 6.7.

6.13 Undantag för vissa interna tjänster

Omsättning inom fristående grupper

Omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer undantas enligt 3 kap. 23 a § ML från skatteplikt under förutsättning att

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verk-samheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser vidare endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen motsvaras av artikel 132.1 f i mervärdes-skattedirektivet och har tillkommit som ett komplement till införandet av de särskilda bestämmelserna om mervärdes-skattegrupper i 6 a kap. ML.

I EG-domen 348/87, SUFA, uttalar sig domstolen om räckvidden av begreppet fristående grupper.

Bestämmelsen om fristående grupper har också tolkats i C-8/01, Taksatorringen. Taksatorringen är en sammanslutning av små och medelstora försäkringsbolag med tillstånd att sälja bilförsäkringar i Danmark. Taksatorringens syfte är att på medlemmarnas vägnar värdera motorfordonsskador i Danmark. Medlemmarna är skyldiga att anlita Taksatorringen när det gäller motorfordonsskador som inträffat i Danmark. Domstolen meddelade att bestämmelsen ska tolkas på så sätt att en sammanslutning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken uppfyller bestämmelsens alla övriga villkor, ska nekas ett undantag från mervärdesskatteplikt med stöd av nämnda bestämmelse om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen. Domen kommenteras även i avsnitt 35.3.2.

Kanslisamverkan mellan fackförbund

I ett överklagat förhandsbesked ansåg RR i dom 2001-06-18, RÅ 2001 ref. 34 (I), att 3 kap. 23 a § ML var tillämpligt på tjänster avseende förhandlingsverksamhet som tillhandahölls mellan fackförbund. Förutsättningarna i förhandsbeskedet var följande. Tre fackförbund, A, B och C, hade ingått ett avtal om kanslisamverkan. Kansliet bestod av kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorsservice. I förhandlingsavdelningens arbete ingick allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, facklig utbildning av lokala företrädare m.m. Personalen på kansliet var anställda av A. Kostnaderna för kansliet fördelades mellan förbunden i relation till deras medlemsantal.

SRN ansåg att A mot ersättning tillhandahöll tjänster åt B och C, dvs. omsättning förelåg. SRN ansåg vidare att tjänsterna tillhandahölls i en yrkesmässig verksamhet bedriven av A samt att omsättningen inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked vad gäller frågan om i vad mån A omsatte tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Med ändring av förhandsbeskedet förklarade RR emellertid att omsättningen såvitt gällde förhandlingsverksamhet var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. RR motiverade sin bedömning enligt följande:

Fristående grupp

”En första förutsättning för att undantaget i 3 kap. 23 a § ML skall vara tillämpligt är att fråga är om en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer. Uttrycket ”fristående grupp” får såväl i ML:s som i direktivets mening anses ha den innebörden att en sådan grupp kan utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en ideell förening, men att den också kan bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkar inom ett visst område. Det mellan förbundet och övriga förbund träffade samarbetsavtalet får därför anses medföra att de bildat en sådan fristående grupp som avses i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls ”inom” fristående grupper

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs ”inom” fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det ska vara fråga om gruppens interna tjänster. Undantaget, såsom det utformats i ML, får därför anses tillämpligt bl.a. om gruppen anförtror åt en av sina medlemmar att tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs ”av” fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som ska tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantaget, möjligen kan tolkas så att den får en mer begränsad räckvidd medför emellertid inte att en skattskyldig får förvägras de undantag från skatteplikt som i förekommande fall kan medges med en tillämpning av ML:s bestämmelser.

Verksamheten i övrigt medför inte skattskyldighet

Den verksamhet som förbunden bedriver – utöver tillhandahållande av de interna tjänsterna – medför inte skattskyldighet. Även denna förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen är således uppfylld.

Tjänster direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, kostnadstäckning

Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller förbundet de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då förbundet utövar

förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls på den öppna marknaden

Förbundet utför vid sidan av förhandlingsverksamheten också andra tjänster åt de övriga förbunden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning. Tjänster av detta slag tillhandahålls på den öppna marknaden och omfattas således inte av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML.”

6.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § 1 st. ML om inte annat angivits i kapitlet. Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som inte medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en undantagsregel fanns. Denna undantagsregel finns i 3 kap. 24 § ML.

Undantaget gäller överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML av ingående skatt när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången.

Reglerna för undantaget behandlas i avsnitt 36.

6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet

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. Skattefriheten vid överlåtelse av verksamhet behandlas i avsnitt 37.

6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar

Omsättning av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt om köparen är en utländsk beskickning, diplomat, utländskt konsulat m.fl. En förutsättning för skattefrihet är att köparen till säljaren överlämnar ett intyg från UD.

Överlåtelse inom viss tid

Har ett motorfordon förvärvats skattefritt enligt 3 kap. 26 a § ML ovan finns regler i 3 kap. 26 b § ML om betalning av skatten vid överlåtelse inom viss tid.

I 3 kap. 26 c § ML finns regler för hur betalning på grund av bestämmelserna i 3 kap. 26 b § ML ska ske. Skattefriheten för utländska beskickningar behandlas i avsnitt 39.

6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster

Representation

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 27 § ML uttag av varor för representationsändamål under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringarna enligt 16 kap. 2 § IL. Jfr avsnitt 15.2.11.3, avdrag för representationskostnader.

Kommunernas uttag för eget behov

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 29 § ML kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. I de fall en kommun är skattskyldig för fastighetsförvaltning i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML föreligger dock skatteplikt för uttag i den mån fråga är om arbeten på stadigvarande bostad. Undantaget omfattar däremot kommunens uttag av tjänster avseende t.ex. äldreboende, dvs. sådana boendeformer som avses i 4 § lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Jämför avsnitt 19.6 beträffande fastighetsförvaltning.

6.18 Undantag för viss import

3 kap. 30 § 1 st. ML

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. Bestämmelsen innebär, om annat inte särskilt anges i lagen, att om tullfrihet föreligger undantas även importen från skatteplikt enligt ML. Tullfrihet medges t.ex. för import av varor för att främja handeln. Som exempel kan nämnas varuprover av försumbart värde och trycksaker och reklammaterial såsom kataloger, prislistor m.m. samt för produkter som används eller förbrukas i samband med en mässa eller liknande evenemang. Skattefriheten kan gälla även tidningsprenumeranter, se avsnitt 31.1.

3 kap. 30 § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 10.2.2.3.

3 kap. 30 § 3 st. ML Från skatteplikt undantas import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.

6.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder

3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige. Se avsnitt 10.3.2.

3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML Från skatteplikt undantas omsättning av punktskattepliktig vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land om köparen inte är en privatperson. Se avsnitt 10.3.3.

3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 39.

3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet. Se avsnitt 39.

3 kap. 30 a § 2 st. ML Från skatteplikt undantas omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt. Se avsnitt 10.3.4.

3 kap. 30 a § 3 st. ML Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se avsnitt 39. Vad som avses med EU:s institutioner och organ framgår av bilaga 10.

3 kap. 30 a § 4 st. ML Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EG-land som jämställs med omsättning enligt i 2 kap. 1 § 2 st. ML. Undantaget gäller om förhållandena är sådana

som anges i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 eller 2 eller i 2 st. ML. Se avsnitt 10.4.3.

3 kap. 30 b § ML Från skatteplikt undantas GIF som utländsk mellanman gör i Sverige i en ”äkta” trepartshandel, dvs. samtliga parter är registrerade i olika EG-länder. Se avsnitt 10.5.3.

3 kap. 30 d § 1 st. ML Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML skulle ha förelegat för hela skatten om sådan påförts. Se avsnitt 10.4.5.

3 kap. 30 d § 2 st. ML Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländska beskickningar m.m. och medlemmar av diplomatisk personal vid utländsk beskickning m.m. om rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se avsnitt 39.

3 kap. 30 e § ML Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.

3 kap. 30 f § ML Från skatteplikt undantas GIF av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EG-land. Se avsnitt 34.

3 kap. 30 g § ML Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning.

Bestämmelsen innebär att s.k. terminalavgifter, dvs. de ersättningar som erhålls för att distribuera inkommande post, behandlas på ett enhetligt sätt, oavsett om de utförs åt postförvaltningar i andra EG-länder eller i tredjeland. En motsvarande tjänst till postföretag i tredjeland anses som en omsättning utomlands och beskattas av denna anledning inte.

3 kap. 31 § ML Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster som har ett annat EG-land som destinationsland, om

1. omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet,
2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och

3. styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Skattefrihet medges för sådan omsättning som är skattebefriad i destinationslandet.

3 kap. 31 a § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster till Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättandet av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960, om

1. omsättningen är avsedd för dessa styrkor, och
2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier.

6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import

3 kap. 32 § ML

Från skatteplikt undantas tjänst då omkostnaden för denna enligt 7 kap. 8 § 3 st. ML ska ingå i beskattningsunderlaget för importen. Se avsnitt 10.8.4 och 12.8.

7 Omsättning

7.1 Allmänt

Med omsättning enligt 2 kap. 1 § ML förstås

- att vara överlåts mot ersättning,
- att tjänst utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning,
- att vara eller tjänst uttas.

Rättsligt förhållande

Omsättningsbegreppet bygger på principen om ett rättsligt förhållande avseende prestation och motprestation, ömsesidiga prestationer. Detta kommer till uttryck i lagtexten genom rekvisitet mot ersättning. Bidrag som inte utgör ersättning och som inte är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten faller av det skälet utanför ML:s tillämpningsområde, se vidare avsnitt 7.4 och 12.2. Bytesavtal jämställs dock i detta avseende med andra överlåtelseavtal mot ersättning eftersom ersättning då utgår i form av en bytesvara eller bytestjänst (s.k. bartering).

Överföring

Även överföring av vara till ett annat EG-land likställs enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML med en omsättning av vara om överföringen görs inom ramen för en yrkesmässig verksamhet inom EG och överföringen ska beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

Vidarefakturering eller kostnadsfördelning

RSV har i skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, angivit att ett inköp till t.ex. ett koncernbolag, men där den slutliga användningen avses ske i annat koncernbolag, normalt bör kunna hanteras som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt tas ut i varje omsättningsled. Särskilt bör observeras regeln i 6 kap. 7 § ML, som innebär att om någon i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten ska vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

Skadestånd

Ekonomisk ersättning som utbetalas till någon som lidit skada (skadestånd) utgör inte ersättning för överlåtelse av vara eller

tillhandahållande av tjänst. Skadestånd omfattas således inte av ML:s tillämpningsområde. En bedömning måste dock ske i varje enskilt fall huruvida en utbetalning utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst.

Försäkrings-ersättning

En skattskyldig som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som uppbär ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa mervärdesskatt på försäkringsersättningen eftersom ingen vara har överlåtits eller någon tjänst tillhandahållits till försäkringsgivaren. Detta gäller även försäkringsersättning för t.ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador. Det gäller även när försäkringsersättningen utges av den skadevållande eller dennes försäkringsgivare. Se även avsnitt 35.3.

En bilverkstad omsätter enligt Skatteverket en tjänst när den mot ersättning utför en reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av annan bil, se skrivelse 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111. Bilverkstaden är därmed skattskyldig till mervärdesskatt för omsättningen. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras den som ägde bilen vid skadetillfället eller dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs.

Mervärdesskatte-direktivet

Reglerna om omsättning motsvarar artikel 2.1 a och c samt artiklarna 14−19, 24−29 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 2.1 a och c anges att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning. Artiklarna 14−19 behandlar leverans av varor och artiklarna 24−29 tillhandahållande av tjänster.

Mot ersättning

I domen 89/81, Hong Kong Trade, ansåg EG-domstolen att den som stadigvarande tillhandahåller tjänster utan ersättning inte kan betraktas som en skattskyldig person. Domstolen menade att vederlagsfria tjänster inte omfattas av mervärdesskattesystemets tillämpningsområde. Den som tillhandahåller sådana tjänster kan i stället jämföras med en slutkonsument eftersom han befinner sig i slutet av produktions- och distributionskedjan.

Subjektivt värde

I domen C-258/95, Fillibeck, punkt 13, konstaterade EG-domstolen rent generellt att ersättningen är det som faktiskt erhålls vid tillhandahållandet av varor och tjänster. Denna ersättning utgör således det subjektiva värdet, dvs. vad som faktiskt uppbärs, i varje konkret fall.

Oavsett syfte eller resultat

EG-domstolen har i domen C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, punkterna 48–51, uttalat att begreppen ”leverans av varor” (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet) och ”tillhandahållande av tjänster” (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet) har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett transaktionens syften och resultat. Detta gäller även om de har genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte. Däremot är de objektiva kriterierna inte uppfyllda vid skattebedrägeri som t.ex. består i att falska deklarationer har lämnats eller att oriktiga fakturor upprättats. Se även C-255/02, Halifax.

7.2 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML att vara överlåts mot ersättning. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 14.1 av vilken framgår att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Gemenskapsbegreppet ”leverans av varor” grundar sig på en enhetlig definition som inte får variera från en medlemsstat till en annan. Detta innebär att ”leverans av varor” kan anses föreligga i en viss situation även om någon äganderättsövergång enligt den nationella civilrätten inte har förekommit. Vidare framgår det av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet att ”leverans av varor” ska ske mot ersättning.

En omsättning förutsätter att ett köp eller byte kommit till stånd. Däremot krävs det nödvändigtvis inte att en fysisk leverans eller därmed jämförlig åtgärd har skett. För att skattskyldighet ska inträda enligt 1 kap. 3 § ML krävs emellertid att en fysisk leverans eller därmed jämförlig åtgärd ägt rum eller att betalning dessförinnan har erhållits. Bestämmelserna i 2 kap. ML reglerar således vad som ska beskattas, medan bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar när beskattning ska ske. Se avsnitt 4.5 angående skattskyldighetens inträde.

Rätten att förfoga över egendom

EG-domstolen har i domen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkterna 7 och 9, tolkat begreppet ”leverans av varor” (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta gäller även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen över varan med äganderätt, om än i vissa fall begränsad, och omsättning enligt 2 kap. ML får anses föreligga. Omsättning bör däremot ifrågasättas om ett överlåtelseavtal ingås med sådant innehåll att det är uppenbart att köparen inte förfogar över egendomen som ägare. Exempel på sådana omständigheter kan vara att han saknar rätt att överlåta, hyra ut, upplåta panträtt i, förflytta eller låta rätten till egendomen övergå till annan genom arv eller testamente. Ett sådant synsätt får enligt Skatteverket anses överensstämma med artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

I EG-domen C-185/01, Auto Lease Holland, uttalade domstolen att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn för dennes räkning (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). I punkt 34 sägs att leasetagaren har rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottar nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och leasegivaren har inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet ska användas.

Samägande

EG-domstolen har i domen C-63/04, Centralen Property, konstaterat att medlemsstaternas tillämpning av begreppet samägande visar att rätten att såsom ägare förfoga över egendom kan innehas av mer än en person.

Civilrätt

Vid bedömningen av om överföring av rätten att förfoga över egendom har övergått på köparen kan viss ledning hämtas från civilrätten vad gäller äganderättens övergång. Äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått. Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningsköp i enlighet med konsumentkreditlagen (1992:830), där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir.

Sale and lease back-transaktion

I två domar, 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998, och 2000-10-17, mål nr 6450–6451-1998, har KR i Stockholm bedömt omsättningsbegreppet i s.k. sale and leaseback-transaktioner avseende fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade KR i den förstnämnda domen till EG-domen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, där EG-domstolen klargjort att med ”leverans av varor” avses inte

överföringar av äganderätten i enlighet med berörd nationell lag utan all överföring av en vara, som ger den förvärvande parten möjlighet att disponera godset som om han vore ägare till densamma. KR anförde att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknytande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att det köpande bolaget skulle anses som ägare och att överlåtelsen utgjorde omsättning i ML:s mening. Frågan om leverans har skett skulle enligt KR:s mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

Byte

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. I de fall en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får dock den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garantivillkor anses den ursprungliga försäljningen ha återgått. Se vidare i avsnitt 12.9.

Leverans av vara eller tjänst?

Det föreligger en leverans av en vara även om den sätts samman efter en kunds särskilda krav. Leverans av en tjänst föreligger däremot om en leverantör endast sätter samman olika delar som en kund tillhandahållit honom. En transaktion som innebär att en skattskyldig monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits av hans kund ska behandlas som ett tillhandahållande av tjänst (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML). Detta framgår av artikel 3.2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Förlust av kontanta medel

Det förekommer att företagare genom stöld eller förskingring förlorar de kontanta medel som uppburits för tillhandahållna varor eller tjänster. Denna förlust påverkar dock inte den mervärdesskatt som ska redovisas för omsättningarna. Detta gäller oavsett om förlusten är att anse som drifts- eller kapitalförlust vid inkomsttaxeringen.

Stöld av varor

EG-domstolen uttalade i domen C-435/03, BATI och Newman, att stöld av varor inte kan anses utgöra en leverans av varor mot vederlag (artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet). Stöld av varor innebär per definition att den person som utsatts för stölden inte erhåller något ekonomiskt vederlag. Det är heller inte fråga om en leverans av varor (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet) då stölden inte medför att den som begått gärningen har befogenhet att förfoga över varorna på

samma villkor som ägaren, utan är endast innehavare av den stulna egendomen.

Köp och försäljning av vara momentant

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om det föreligger en omsättning av drivmedel i mervärdesskattehänseende, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180. Det bör här noteras att detta mål gällde köp och försäljning av vara som sker momentant vilket det inte var fråga om i EG-domstolens dom C-185/01, Auto Lease Holland. Målen gällde också olika avtalssituationer.

7.3 Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En tjänst anses därmed omsatt när den tillhandahålls. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster med utsträckning i tiden får anses tillhandahållas successivt.

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 24.1 av vilken framgår att med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet regleras att tillhandahållande av tjänster ska ske mot ersättning.

Byte

En bytestransaktion avseende en tjänst jämställs med köp respektive tillhandahållande av en tjänst. Se vidare avsnitt 7.2 och 12.9.

Direkt samband

EG-domstolen uttalade i domen 154/80, Aardappelenbewaarplaats, att det måste föreligga ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls, vilket måste kunna uttryckas i pengar och representera ett subjektivt värde, för att ett tillhandahållande av tjänst ska föreligga.

Gatumusikant

EG-domstolen ansåg i domen C-16/93, Tolsma, att den ersättning som en gatumusikant erhåller av förbipasserande inte utgör tillhandahållande av tjänst mot vederlag (artikel 2.1 c i

mervärdesskattedirektivet). Anledningen var för det första att det inte finns något avtal mellan parterna eftersom de förbipasserande frivilligt lämnar en donation vars storlek de bestämmer själva. För det andra finns det inget direkt samband mellan musikantens tillhandahållande och de donationer som lämnas.

Serveringsavgift
Dickspengar

I samband med serveringstjänster tas ofta ut en serveringsavgift. Denna ska inräknas i beskattningsunderlaget för tjänsten. Om kund erlägger ”dricks” anses den som en ersättning som faller utanför ML:s regler (RSV:s skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120). Se vidare avsnitt 32.1.

Årlig avgift

I EG-domen 102/86, Apple and Pear, var det fråga om en årlig avgift som tas ut av en organisation, vars uppgift är att marknadsföra och förbättra kvaliteten på äpplen och päron i England och Wales, utgör vederlag för tillhandahållande av tjänst (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Avgiften betalas av olika odlare för att organisationen ska tillvarata deras gemensamma intressen och den bestäms utifrån odlarnas hektar mark. EG-domstolen fann att de fördelar som organisationens arbete resulterar i tillfaller inte enbart dessa odlare utan industrin som helhet. Odlarna får därmed endast en indirekt nytta av organisationens tjänster. Domstolen ansåg därför att det inte föreligger något direkt samband mellan den årliga avgiften och de fördelar som tillfaller varje odlare.

Medlemsavgifter

I EG-domen C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, var det fråga om årsavgifter, som betalas av medlemmar i en idrottsförening, kan utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster. Detta trots att vissa medlemmar aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggningar men ändå är skyldiga att betala avgiften. Den fasta årsavgiften är således inte beroende av i vilken mån varje medlem använder golfbanan. EG-domstolen ansåg att den tjänst som föreningen tillhandahåller utgörs av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningarna, inte av att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk. Ett direkt samband ansågs därmed föreligga mellan årsavgiften och de tjänster som föreningen tillhandahåller.

Skatteverket har i skrivelse, 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, redovisat sin syn på medlemsavgifter som betalas till organisationer som inte undantas från yrkesmässighet. Om organisationens huvudsyfte är allmännyttigt eller har ett annat huvudsyfte än att tillhandahålla rabatter och medlemsavgiften

dessutom inte har ett direkt samband med ett tillhandahållande från organisationen utgör medlemsavgiften ingen omsättning. Om syftet med medlemskapet däremot är att erhålla rätten till olika rabatter bör ett direkt samband mellan rättigheten och avgiften anses föreligga vilket innebär att omsättningskriteriet är uppfyllt.

SRN har i ett förhandsbesked 2005-05-31 ansett att en förening, som har till uppgift att handha vissa angelägenheter som föreskrivs i trafikskadelagen (1975:1410, TSL), trafikförsäkringsförordningen (1976:359, TFÖRO) och föreningens stadgar, inte omsätter några tjänster i mervärdesskattehänseende. Medlem i föreningen är försäkringsgivare som har fått tillstånd att meddela trafikförsäkring och försäkringsgivare som är verksam här i landet enligt lagen (1993:1302, upphävd den 1 juli 1998) om EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige. Medlemskapet är obligatoriskt och föreningens verksamheter består i skadereglering (vållandebedömning och utbetalning av trafikskadeersättning till skadelidande), debitering och indrivning av trafikförsäkringsavgift av ägaren av ett oförsäkrat försäkringspliktigt fordon samt rekommendation i ett hänskjutet skaderegleringsärende. Föreningens verksamheter sker till övervägande del i andras intressen än medlemmarnas. Föreningens intäkter utgörs främst av influtna trafikförsäkringsavgifter medan kostnaderna till övervägande del utgörs av skadekostnader och administrationskostnader. Föreningens intäkter täcker endast en del av föreningens kostnader som till återstående täcks av medlemmarna.

Nämnden ansåg att verksamheterna har sin grund i regleringen TSL och TFÖRO och inte i ett kontraktsförhållande mellan föreningen och dess medlemmar. Kostnadsersättningen som är hänförlig till dessa verksamheter kan därför inte anses utgöra ersättning för några av föreningen till medlemmarna tillhandahållna tjänster. Trafikförsäkringsavgifter är till sin karaktär sanktionsavgifter och utgör därför inte heller vederlag för några tillhandahållna tjänster. RR har, RÅ 2005 ref. 74, fastställt förhandsbeskedet.

Insatskapital

I EG-domen C-442/01, KapHag, var det fråga om ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, tillhandahåller en tjänst mot vederlag (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet) när bolaget mot en kontantinsats låter en bolagsman inträda i bolaget. EG-domstolen ansåg att bolagsmannen inte erhåller någon tjänst när han ges tillstånd att inträda i bolaget.

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111, uttalat att insatskapital i handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomisk förening i normalfallet inte utgör någon omsättning av vara eller tjänst enligt ML. En bedömning måste dock göras om kapitalinsatsen innefattar en ersättning för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Denna del ska i så fall behandlas som en omsättning enligt ML och ska därför separeras från den del av insatskapitalet som avser en betalning för andel i handelsbolaget, kommanditbolaget eller den ekonomiska föreningen. Samma bedömning ska även göras för kapitaltillskott som lämnas i någon form till ett aktiebolag.

Apportemission

SRN har i ett förhandsbesked 2006-11-06 uttalat att tillskott av tillgångar till ett nybildat bolag utgör i mervärdesskattehänseende en omsättning i yrkesmässig verksamhet. Avsikten i förvarande fall är att sökandebolaget i utbyte mot aktier i ett för ändamålet nybildat bolag till marknadsvärdet ska skjuta till sin verksamhet till nämnda bolag. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet vad gäller tillämpningen av 3 kap. 25 § ML.

Nyemission

I målet C-465/03, Kretztechnik, ansåg EG-domstolen att en nyemission av aktier som sker i syfte att anskaffa kapital, inte utgör ett tillhandahållande av varor eller tjänster mot vederlag (artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet). Ur aktieägarnas synvinkel utgör betalning av de belopp som krävs för kapitalökningen en investering eller kapitalplacering och inte en betalning av ett vederlag.

Utdelningar

EG-domstolen fann i domarna C-333/91, Sofitam, C-142/99 Floridienne och Berginvest samt C-16/00, Cibo, att utdelning som ett resultat av ett delägarskap inte utgör vederlag för någon ekonomisk verksamhet. En sådan utdelning anses därmed inte utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänst.

Investeringsfonder

EG-domstolen har i domen C-77/01, EDM, uttalat att avkastning på placeringar i investeringsfonder inte utgör vederlag för tillhandahållande av tjänster. När det däremot är fråga om räntor utgör dessa ett vederlag för tillhandahållande av kapital till förmån för tredje man. Frågan gällde räntor som uppbärs av ett holdingbolag som ersättning för lån som holdingbolaget beviljat bolag i vilka det äger andelar. I ett sådant fall är utbetalningen av räntorna inte enbart ett resultat av egendomsinnehavet.

Växlingstransaktioner

I EG-domen C-172/96, First National Bank of Chicago, var det fråga om växlingstransaktioner, som utförs utan provision eller direkta avgifter, skulle anses som tillhandahållande av tjänster.

I detta fall fanns ett bilateralt rättsförhållande i vilket de två parterna ömsesidigt förbundit sig att överlämna ett belopp i en viss valuta. Den omständighet att banken inte tar ut någon avgift eller provision vid en viss växlingstransaktion innebär inte enligt EG-domstolen att inget vederlag tas ut. Av handlingarna i målet framgick att bankens köp- respektive säljkurs inte är den samma utan skiljs av bankens marginal. Domstolen ansåg således att banken tar betalt för sitt tillhandahållande av tjänsten genom ett vederlag som den räknar in när den bestämmer växlingskurserna.

Optioner

En option är ett slags derivat som innebär en rätt att köpa egendom (köpoption) eller en rätt att sälja egendom (säljoption) eller en rätt till kontantavräkning. En person gör således en utfästelse till en annan person. Utfärdaren är bunden av sitt åtagande, men innehavaren av rättigheten är inte bunden utan kan nyttja optionen eller låta bli. Försäljning av en option utgör ett tillhandahållande av tjänst enligt (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML). Ett sådant tillhandahållande av tjänster ska således särskiljas från de underliggande transaktionerna som tjänsterna hänför sig till. Bestämmelsen begränsas dock till sådana optioner som omfattas av undantaget från skatteplikt (135 f i mervärdesskattedirektivet, jfr 3 kap. 9 § ML). Detta framgår av artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Terminer

Terminer är ett annat slags derivat som innebär ett avtal om ett köp av egendom vid en framtida tidpunkt till ett bestämt pris eller rätt till kontantavräkning. Till skillnad från optioner är båda parter bundna av ett terminskontrakt. Omsättning av terminer omfattas inte av artikel 3.1 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. I Sverige behandlas emellertid omsättning av standardiserade terminer såsom omsättning av tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Tävlingsavgift

I EG-domen C-498/99, Town & County Factors, var det fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag som inte kan göras gällande på legal väg. Detta med anledning av att parterna har kommit överens om att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så. EG-domstolen ansåg att ömsesidiga prestationer utbyts i detta fall mellan tävlingsarrangören och tävlingsdeltagarna vid anordnandet av tävlingen i fråga. Den ersättning som arrangören uppbär i form av tävlingsavgift utgör det faktiska vederlaget för tjänsterna som arrangören tillhandahåller. Domstolen konstaterade att ett rättsligt förhållande föreligger mellan parterna.

Kuponghäften – rabattkuponger

SRN har i förhandsbesked 1994-06-03 uttalat att försäljning av rabattkort i det aktuella fallet var en skattepliktig omsättning av en tjänst. Sökanden skulle sälja rabattkort som berättigade innehavaren till rabatt hos vissa på kortet angivna företag. Nämnden ansåg att rabattkortet var att betrakta som bärare av en rättighet och att överlåtelse av rättigheten enligt ML var att anse som omsättning av en tjänst som inte var undantagen från skatteplikt.

SRN har i förhandsbesked 1996-05-14 uttalat att ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. Enligt ansökan såldes häftena till allmänheten för t.ex. 30 kr och innehöll rabattkuponger med ett sammanlagt värde av ca 600 kr. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. De med ansökningen avsedda kupongerna är att anse som bärare av rättigheter, innebärande att innehavaren av en kupong mot avlämnande av denna är berättigad att erhålla viss rabatt – i några fall full prisnedsättning – på varor och tjänster, som de aktuella företagen tillhandahåller. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Beträffande inlösen av rabattkuponger se avsnitt 12.5.

Överlåtelse av utgivningsbevis

SRN har i förhandsbesked uttalat att en överlåtelse av ett utgivningsbevis utgjorde omsättning av en tjänst. Enligt ansökan överlät ett bolag ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, innebärande att ägaren av beviset har rätt att under registrerad titel ge ut en periodisk skrift. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. RR fastställde i dom 2000-04-11, RÅ 2000 not. 61, förhandsbeskedet.

S.k. lease-lease-back transaktion

SRN har i förhandsbesked 1999-01-19 uttalat i s.k. lease-lease-back transaktion att aktuellt företag inte kan anses omsätta någon tjänst på den grunden att företaget mot vederlag hyr ut vissa lokaler till en amerikansk finansiär (nedan kallad trust). I form av engångsbelopp skulle företaget upplåta lokaler och därefter hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingavgifter. Härvid uppkom en vinst på grund av skillnaden mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna.

RR har i dom 2000-11-10, RÅ 2000 not. 172, till skillnad från SRN, funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. RR anförde att företaget hyr ut anläggningen till trusten. Uthyrningen sker mot en engångsersättning. Samtidigt ingår parterna ett avtal enligt vilket företaget hyr tillbaka anläggningen under en period av 20 år. Vid utgången av denna period kan företaget välja att lösa ut trusten eller att förlänga den egna hyrestiden. Företaget kommer att kvarstå som ägare till anläggningen och att i praktiken disponera denna på oförändrade villkor. Av avtalsvillkoren framgår bl.a. att företaget ska underkasta sig vissa restriktioner såvitt gäller möjligheterna att disponera över anläggningen. Företaget får t.ex. inte hyra ut anläggningen under längre tid eller i övrigt på mindre stränga villkor i fråga om underhåll och försäkring än de som enligt avtalen gäller för företaget. RR uttalade att tillhandahållande av tjänster kan omfatta bl.a. åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet). RR fann att företaget, genom att ingå ifrågavarande avtal och underkasta sig de restriktioner som följer av dem, får anses tillhandahålla en tjänst mot ett vederlag som motsvarar företagets överskott på grund av transaktionerna. RR återförvisade ansökan till SRN för prövning av vilken typ av tjänst som tillhandahålls. Företaget har därefter återkallat ansökan om förhandsbesked.

Vinstandelar, förvaltnings-arvode från KB

I förhandsbesked 1999-10-12 och 2000-05-30 har SRN uttalat att den vinstutdelning ett aktiebolag uppbar genom att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare, inte utgjorde omsättning. RR har, RÅ 2001 ref. 60 (inkluderar mervärdesskattemål med mål nr 4453-2000), rörande det sistnämnda förhandsbeskedet anslutit sig till SRN:s bedömning och fastställt detta. Se vidare avsnitt 9.3. Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (förhandsbesked 2000-01-17). Samma bedömning gjorde SRN i förhandsbesked 2003-04-24, 2003-09-29 (fastställt av RR, RÅ 2005 ref. 19) samt i två förhandsbesked 2004-02-10.

RR har, RÅ 2006 not. 28, undanröjt SRN:s förhandsbesked 2005-03-11 och avvisat ansökningen. RR ansåg att förutsättningarna i ärendet inte var så klara att förhandsbesked borde ha meddelats. Det framgick inte om bolagsmannen skulle producera tjänsterna eller om tjänsterna skulle köpas in. Det var också oklart om bolagsmannen skulle agera för egen

räkning eller för kommanditbolaget. Det gick inte heller att bedöma om bolagsmannen skulle bedriva verksamhet från ett sådant fast driftställe som enligt 6 a kap. 2 § 3 st. ML inte kan ingå i en mervärdesskattegrupp.

I ett förhandsbesked 2005-06-23 har SRN ansett att bolagsmännens tillhandahållande av byggnadsarbeten m.m. åt ett handelsbolag för uppförande av bostadshus på en av handelsbolaget arrenderad fastighet utgör omsättning av tjänst. Uppförandet av byggnaden har skett i syfte att handelsbolaget i första hand ska bli ägare till den och inte ingå i någon av handelsbolaget bedriven verksamhet. Bolagsmännens ersättning för uppförandet utgörs av medel som upplånats av handelsbolaget. Bolagsmännen uppbär, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknande art som varit föremål för RR:s bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet, utan ersättningar för tillhandahållande av varor och tjänster. Sökanden överklagade förhandsbeskedet men återkallade senare sin talan.

Omsättning av tjänst ansågs även föreligga i ett förhandsbesked 2005-11-16 i vilket en utländsk komplementär i ett kommanditbolag för egen del slutit ett management agreementavtal med ett utomstående utländskt bolag. I avtalet regleras hur bolaget ska utföra olika administrativa tjänster dels åt komplementären själv och dels fullgöra komplementärens skyldighet att utföra tjänster åt kommanditbolaget. Frågan i ärendet gällde om de sistnämnda tjänsterna utgör skattepliktig omsättning för vilken kommanditbolaget är skattskyldigt såsom förvärvare.

SRN menade att för att det ska vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget krävs det att bolagsmannen, i denna sin egenskap, antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolagsändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. I detta fall är det däremot fråga om en utomstående person som, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt kommanditbolaget. Ersättningen för en sådan transaktion har inget samband med fördelningen av bolagets resultat. RR fastställde 2007-02-19, mål nr 6905-05, förhandsbeskedet.

Vinstandel i enkelt bolag

SRN har i ett förhandsbesked 2005-05-16 funnit att en bolagsman som tillhandahåller ett enkelt bolag tjänster i form av upplåtelse av rättigheter avseende ett lotteri samt vidareutveckling av lotteriet, kapitalanskaffning, service och drift av

lotteriet, såsom har specificerats i bolagsavtalet, inte utgör omsättning av tjänst. Det bolagsmannen uppbär av resultatet i verksamheten utgör andel i vinst.

Konsortium

I EG-domen C-77/01, EDM, ansåg EG-domstolen att arbeten som utförs av medlemmarna i ett konsortium i enlighet med konsortialavtalet och som svarar mot den avtalsenliga del som var och en av dessa har tilldelats inte utgör någon varuleverans eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. När en medlem utför mer än det arbete som åligger denne enligt nämnda avtal, och detta föranleder en betalning från de övriga medlemmarna, utgör detta extra arbete däremot en varuleverans eller ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

”Rätt till del i vinst”

SRN har i förhandsbesked 2005-02-15 funnit att den ”rätt till del i vinst” som sökandebolaget har enligt avtal får ses som ersättning för en av bolaget tillhandahållen tjänst. Sökandebolaget erbjuder via sina återförsäljare en märkesförsäkring till bilkunder. I ett samarbetsavtal har bolaget och försäkringsgivaren reglerat parternas åliggande när det gäller marknadsföringskostnader, försäljningskostnader, produktutformning, premiesättning samt vinstdelning. Nämnden ansåg vid en samlad bedömning att sökandebolagets verksamhet enligt avtalet framstår i allt väsentligt som en egen särskild verksamhet som innefattar tillhandahållande av marknadsföringsåtgärder till försäkringsgivaren. Avtalet ansågs därför inte utgöra ett sådant ömsesidigt förpliktande avtal av det slag som EG-domstolen hade att bedöma i domen C-77/01, EDM. RR har, RÅ 2006 not. 90, fastställt förhandsbeskedet i den del det överklagats.

Fast etableringsställe

I domen C-210/04, FCE Bank, har EG-domstolen uttalat att ett tillhandahållande av en tjänst endast är beskattningsbar om det mellan säljaren och köparen finns ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). För att kunna fastställa om ett sådant rättsförhållande föreligger mellan ett bolag och ett av dess fasta etableringsställen, som är hemmahörande i annan medlemsstat, ska en prövning göras om det fasta etableringsstället bedriver en självständig ekonomisk verksamhet. Frågan är om det fasta etableringsstället kan anses vara självständig i egenskap av bank och särskilt om den står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet. Den ekonomiska risken vilar i detta fall helt på bolaget, vilket innebär att det fasta etableringsstället är beroende av bolaget med vilket det utgör en och samma skattskyldiga person. Under dessa förut-

sättningar utgör bolaget och det fasta etableringsstället en och samma skattskyldiga person. Därmed finns det, enligt EG-domstolen, inget sådant rättsförhållande som innebär att tillhandahållande av en tjänst är beskattningsbar.

Utbyggnad av allmän trafikplats

KR i Stockholm har i dom 2005-07-08, mål nr 4313-04, ansett att den ersättning som bolaget enligt avtal erlägger till kommunen avseende utbyggnad av en allmän trafikplats, som kan nyttjas av var och en och inte endast av de fastighetsägare som har varit med och bekostat den, inte utgör omsättning av tjänst. KR menade att bolaget (fastighetsägare) som varit med och bekostat sin andel av utbyggnaden, inte har erhållit några exklusiva rättigheter eller någon specifik nytta av utbyggnaden. Nyttans relation till det belopp som bolaget har betalat är heller inte möjlig att bedöma. Under dessa förutsättningar kan inte något direkt samband mellan bolagets fördelar av utbyggnaden och det erlagda vederlaget anses föreligga.

Fackligt förtroendeuppdrag

RR har i dom 2006-06-20, RÅ 2006 ref. 31, med ändring av förhandsbesked 2005-04-26 uttalat att skatteplikt föreligger för bolagets avstående av arbetskraft mot ersättning. Bolaget har en arbetstagare som är facklig förtroendeman och på vilken lagen (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen, LFA, är tillämplig. Arbetstagaren ska bedriva fackligt arbete för fackförbundets räkning och hos olika arbetsgivare. Arbetstagaren är under tiden helt befriad från sina vanliga arbetsuppgifter. Bolaget och fackförbundet avser att träffa avtal som innebär att arbetstagaren får behålla sina anställningsförmåner hos bolaget. Bolaget kommer i gengäld att fakturera fackförbundet för sina kostnader. RR konstaterade att det tänkta avtalet innebär en sådan reglering av förhållandena att en skattepliktig uthyrning av arbetskraft föreligger. Det förhållandet att arbetstagaren utan avtal men med stöd av LFA kunnat erhålla tjänstledigt, utan löneförmåner från bolaget, och bolaget därvid undvikit dessa mervärdesskattekonsekvenser, föranledde ingen annan bedömning från RR:s sida.

Stilleståndsersättning

I ett förhandsbesked 2005-12-21 gällde frågan om stilleståndsersättning utgör omsättning av tjänst. Ett antal föreningar har bildat en intresseorganisation. I syfte att gynna de villkor föreningarna verkar för utses särskilda förtroendemän bland medlemmarna i föreningarna. Medlemmarna bedriver verksamhet genom egna bolag eller som enskild firma. Förtroendemannauppdragen kan bl.a. bestå i att vara styrelseledamot eller ingå i en s.k. förtroendenämnd. Under den tid förtroendemannauppdrag utförs utbetalas en s.k. stilleståndsersättning till

det bolag där den förtroendevalde är anställd. Sökanden bedriver verksamheten i bolagsform. Ersättningen beräknas utifrån antalet timmar som den förtroendevalde måste hålla den ordinarie verksamheten stängd, dvs. den verksamhet som medlemmen bedriver genom sitt bolag. Stilleståndsersättningen utbetalas av ett av föreningarna helägt servicebolag. SRN ansåg att stilleståndsersättningen inte utgör ersättning för någon prestation som bolaget tillhandahåller och för vilken sökandebolaget är skattskyldigt för mervärdesskatt.

Tillhandahållande av s.k. returenheter

Ett företags tillhandahållande av s.k. returenheter (plastlådor och plastpallar) mot erhållande av pant medför inte omsättning av vara eller tjänst mot ersättning enligt SRN:s bedömning i förhandsbesked 2001-12-14. Omsättning av tjänst föreligger dock beträffande upplåtelse av returenheterna mot fyllnings- och logistikavgift.

Tilläggsavgift för hyrfilm

KR i Stockholm har i dom 2001-02-01, mål nr 3982–3984-1999, delat underinstansernas bedömning att ersättningarna från hyrestagarna som erläggs när film återlämnas för sent enligt de allmänna hyresvillkoren inte kan anses utgöra en förseningsavgift. Av villkoren framgår inte annat än att ersättningarna utgör ny dygnshyra och att de därmed utgör ersättning för en omsatt tjänst. Domen har överklagats men RR beslutade 2004-04-22 att inte meddela prövningstillstånd.

Förseningsavgifter för videofilm

SRN har i två förhandsbesked 2003-06-18 uttalat att påförda förseningsavgifter inte utgör ersättning för några av bolagen tillhandahållna tjänster eller varor. Detsamma gäller ersättning för skadade eller förkomna videokassetter. SRN gjorde följande bedömning. Den förseningsavgift som förhyraren har att erlägga enligt de allmänna hyresbestämmelserna medför inte att denne har fått rätt att disponera varan under en förlängd hyrestid. Något nytt avtal om hyra av varan under ytterligare tid har inte ingåtts mellan parterna och någon omsättning av tjänst föreligger därmed inte.

Prästlönetillgångar

Skatteverket har i skrivelse 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, uttalat att den förmögenhetsförvaltning som ett stift inom Svenska kyrkan utför i enlighet med 9 § lag (1998:1591) om Svenska kyrkan åt en prästlönetillgång (dvs. ett självständigt rättssubjekt av stiftelsekaraktär) inte utgör tillhandahållande av tjänst enligt ML. En sådan förvaltning grundar sig på en särskild författningsreglering och inte på ett avtal om tillhandahållande av tjänst. Stiftet utgör ett organ för prästlönetillgången, vilket innebär att stiftet inte är fristående i förhållande

till prästlönetillgången vid tillvaratagandet av dess intressen. Ett stift kan emellertid såsom förvaltare ha valt att sköta administration, skötsel och drift av en prästlönetillgång, varför stiftet får anses ha ingått ett avtal med prästlönetillgången om tillhandahållande av tjänster. Skatteverket anser att stiftets åtagande i ett sådant fall inte ingår i det förvaltningsuppdrag som stiften har gentemot prästlönetillgångarna enligt 9 § lag om Svenska kyrkan. Den kostnadstäckning som stiftet erhåller anses därmed som ersättning för tillhandahållande av tjänst enligt ML.

Anknuten förvaltning

KR i Stockholm har i dom 2005-07-07, mål nr 2606-04 och 2608-04, ansett att det arvode som erhålls för förvaltning av en stiftelse inte utgör ersättning enligt ingånget avtal mellan förvaltaren och stiftelsen. KR menade att arvodet avser sådant åtagande som utgör så kallad anknuten förvaltning. Enligt 2 kap. stiftelselagen (1994:1220) är det fråga om anknuten förvaltning om åtagandet att förvalta stiftelsens egendom görs av en juridisk person. Förvaltaren ska vid sådan anknuten förvaltning betraktas som ett organ för stiftelsen och inte som en fristående juridisk person i förhållande till stiftelsen när han tillhandahåller sådana tjänster som en förvaltare har att svara för enligt stiftelselagen. Skatteverket, som har överklagat domen, anser att endast förmögenhetsförvaltning kan ingå i den anknutna förvaltningen medan övrig förvaltning, t.ex. löpande drift av fastigheter, får anses utgöra omsättning av tjänst enligt ML.

Avträdes-ersättning

Vid till- eller frånträde av jordbruksarrende sker avräkning på grund av förändringar på arrendestället. Avräkning kan också ske under löpande arrende. Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning. Sådan betalning utgör inte omsättning i ML:s mening och medför därför varken skattskyldighet eller avdragsrätt.

Arbetsbeting

Med arbetsbeting avses det fall att köparen beställt en vara som ska tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Arbetsbeting behandlas som omsättning av tjänst vilket innebär att bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML om beskattningsland för arbete på lös egendom även omfattar arbetsbeting. Se även bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

7.4 Bidragsfinansierad verksamhet

Det förekommer att betalning till en skattskyldig betecknas som bidrag, anslag eller stöd. Det kan vara fråga om t.ex. driftbidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringsstöd eller sponsring. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller viss motprestation gentemot bidragsgivaren eller annan. Bidraget kan i andra fall utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor och utgör då ett s.k. oberoende bidrag.

Samaktivitetsbidrag
Reklambidrag

Beträffande samaktivitetsbidrag och reklambidrag se avsnitt 12.5.

Omsättning eller ej?

Om bidrag/anslag utgått till företagare som i yrkesmässig verksamhet har skattepliktig omsättning av varor eller tjänster eller har rätt till återbetalning gäller det att avgöra om bidraget/anslaget utgör ersättning för en överlåten vara eller tillhandahållen tjänst eller är direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten. I de fall bidragsmottagaren erhåller bidraget utan att ha överlåtit en vara eller tillhandahållit en tjänst, kan omsättning enligt ML inte anses föreligga. Ett oberoende bidrag föreligger således om bidragsgivaren inte ska erhålla någon motprestation från bidragstagaren.

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är

- att uppdraget är specificerat,
- att utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestationen tillhandahålls på föreskrivet sätt,
- att mottagaren har erhållit ersättningen i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster, samt
- att utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m.

RSV har med anledning av två RR-domar, RÅ 2001 ref. 28, rörande inkomstbeskattningen av vissa bidrag från kommun lämnat synpunkter avseende tillämpningen av mervärdesskattereglerna i motsvarande fall (2001-11-20, dnr 11193-01/100). Av skrivelsen framgår att RSV ansåg att i ett mervärdesskatteperspektiv är den centrala frågan för skatteplikt eller inte huruvida motprestation föreligger från bidragsmottagaren. Den

inkomstskattemässiga bedömningen saknar i detta sammanhang i princip betydelse. Likaså saknar det betydelse vilken beteckning parterna givit den ekonomiska transaktionen dem emellan. De nämnda regeringsrättsdomarna vad avser inkomstskatt påverkar således inte rättsläget vad avser mervärdesskatten. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall.

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till person som omsätter en vara eller tjänst som tillhandahålls en tredje person ska, om bidraget är direkt kopplat till priset, ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Se vidare avsnitt 12.2.

Bidrag från EU:s strukturfonder

I och med Sveriges medlemskap i EU har olika former av bidrag från EU:s strukturfonder (regionalfonden, socialfonden, jordbruksfonden och fiskefonden) kommit företag och organisationer till del. Vidare kombineras EU-bidragen i de allra flesta fall med offentlig medfinansiering och/eller att bidragsmottagaren ska bidra med viss del av kostnaden för den aktuella aktiviteten. Under perioden 2000–2006 koncentreras EU:s strukturfonder till i princip tre mål och fyra gemenskapsinitiativ. Mål 1 och 2 är knutna till geografiskt avgränsade områden medan Växtkraft mål 3 avser hela landet. RSV har i skrivelse 2001-02-28, 2758-01/120, angivit att bidrag från strukturfonderna samt offentlig medfinansiering inte utgör omsättning av tjänst. Mottagaren av bidraget är därmed inte skattskyldig till mervärdesskatt för något tillhandahållande av tjänst gentemot utbetalaren av bidraget. Detta gäller dock under förutsättning att bidragsgivaren i det enskilda fallet inte har erhållit en motprestation från bidragsmottagaren.

Bidrag från socialfonden, ett s.k. mål 3-bidrag, har prövats av SRN i förhandsbesked 1998-05-15, vilket fastställts av RR, RÅ 1999 ref. 33. SRN gjorde följande bedömning.

> ”Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f).
>
> Av det anförda följer att såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent

> arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för att dessa åtgärder ska komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som ska tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsätts för att en omsättning ska anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kunna kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare – en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågavarande bidragen – eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte skattskyldigt till mervärdesskatt med anledning av att det uppbär bidragen.”

KR i Sundsvall har i dom 2004-12-30, mål nr 1120-02, ansett att ersättning som bolaget erhållit från en beställare utgör ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst. Enligt ett avtal mellan bolaget och beställaren ska bolaget genomföra ett antal projekt. Beställaren sökte och beviljades EU-bidrag (Mål 6-programmet) med vilket beställaren betalade bolaget för genomförandet av projekten. KR menade att ersättning som utbetalats till bolaget var förenat med preciserade krav på utförande och att beställaren har haft rätt att såväl styra som kontrollera arbetet. Beställaren har även haft rätt att under vissa förutsättningar säga upp avtalet och kräva återbetalning. Beställaren har således erhållit motprestationer från bolaget som är direkt kopplade till den utbetalda ersättningen. Domen har överklagats till RR.

Miljöstöd

Miljöstödet, som i grunden är ett EU-bidrag, utbetalas av Jordbruksverket efter ansökan från en jordbrukare. Syftet med stödet är att uppmuntra jordbrukaren till en produktion som leder till biologisk mångfald, att kulturmiljövärden bevaras och förstärks och att miljövänliga produktionsformer i jordbruket ökar i omfattning.

Miljöstödet får anses ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för en tillhandahållen tjänst.

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär att minska sin mjölkproduktion eller potatisskörd har av EG-domstolen – mål C-215/94, Mohr, och C-384/95, Landboden-Agrardienste – inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Domstolen uttalade att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. I dessa fall är det inte fråga om någon konsumtion. Varken gemenskapen, berörda nationella myndigheter eller andra tillförs några fördelar av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst.

KULM-bidrag m.m.

Skatteverket har i skrivelse 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, konstaterat att bidrag som Jordbruksverket (SJV) betalar ut inom kompetensutvecklingen av lantbrukare inom miljöområdet (KULM) samt inom biodlingsområdet inte utgör ersättning för överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster från bidragsmottagaren till SJV. Utbetalningarna görs i det allmänna intresset av att skapa en bättre miljö. SJV kan inte anses ha tillgodogjorts några nyttigheter i form av varor eller tjänster. SJV kan därför inte anses ha konsumerat någon tjänst.

Litteraturstöd

Litteraturstöd och liknande bidrag som utgår från statliga myndigheter eller institutioner betraktas inte som en del av den skattepliktiga ersättningen, eftersom bidraget normalt inte är förenat med någon överlåtelse av varor eller något tillhandahållande av tjänster till bidragsgivaren. Den omständigheten att bidraget i vissa fall utbetalas endast under förutsättning att mottagaren förbinder sig att tillämpa ett visst högstapris vid försäljning till allmänheten saknar betydelse i sammanhanget (RSV/FB Im 1981:2). Vid tillämpningen av det aktuella förhandsbeskedet måste dock beaktas att beskattningsunderlaget även omfattar bidrag som är direkt kopplade till priset (se avsnitt 12.2).

Biblioteks-ersättning

Biblioteksersättning som utgår från Sveriges Författarfond ska behandlas som ett oberoende bidrag som inte omfattas av mervärdesskatt (RSV:s skrivelse 2002-04-23, dnr 104-02/120).

Filmstöd

Svenska Filminstitutet ger produktions- och distributionsstöd för film. Sådant bidrag anses normalt ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Bidraget ska därför inte räknas in i någon skattepliktig omsättning och begränsar inte heller avdragsrätten för mottagaren.

Forskningsbidrag anslag

Forsknings- och utredningsarbeten finansieras ofta genom bidrag från stat, kommun, stiftelser och andra organisationer. Skattskyldigheten för dessa bidrag måste bedömas från fall till fall. En mängd olika varianter förekommer, alltifrån att

bidragsmottagaren med ekonomiskt stöd självständigt utför ett forsknings- och utredningsarbete till att bidragsgivaren beställer arbetet och ger direktiv om vad som ska utföras.

Om mottagaren har att arbeta förutsättningslöst och utan några direktiv bör bidragen inte anses som omsättning i verksamheten. Om däremot bidragsgivaren utövar inflytande över arbetet, exempelvis genom direktivrätt, bör ett uppdragsförhållande anses föreligga och arbetet därmed medföra skattskyldighet. I sådana fall bör direktiven inte vara alltför allmänt hållna utan krav bör ställas på att de specificerar såväl arbetets art, omfattning och i förekommande fall adressat.

Det är inte avgörande från vem initiativet kommer, dvs. om en formell ansökan initierats av den sökande eller bidragsgivaren. Avgörande är i stället om ett avtal, som är att betrakta som ett försäljningsavtal, kommit till stånd.

Koncernbidrag

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1989 ref. 86, har sökanden ställt frågan om ett koncernbidrag som ett dotterbolag ska erhålla från sitt moderbolag utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster. Dotterbolaget ska utföra koncernens ADB-tjänster som ska tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Dotterbolaget ska tillhandahålla tjänsterna utan ersättning. RR uttalade att koncernbidraget utgör ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utförs direkt åt detta bolag har, enligt RR:s mening, ingen betydelse i detta fall.

Uppburna anslag

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-27 bl.a. prövat frågan om skattskyldighet för vissa uppburna anslag och medel. Sökanden bedrev verksamhet som bestod av information, utbildning, rådgivning, finansiering till små och stora företag samt kontaktförmedling mellan företag utan att ta betalt för dessa tjänster. Sökandebolaget bedrev dessutom viss begränsad konsultverksamhet för vilken i regel debiterades en marknadsmässig avgift eller en avgift motsvarande självkostnaden för uppdragen. SRN ansåg inte att de anslag eller medel som uppbars från ägarna och utomstående utgjorde ersättning för någon av sökandebolaget överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för mervärdesskatt. RR undanröjde, RÅ 1999 not. 282, förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansökningen i denna del.

Bidrag till interregional persontrafik

RSV har i skrivelse 2003-10-24, dnr 4831-03/120, besvarat en fråga från Rikstrafiken om det stöd som lämnas för interregional persontrafik ska medföra att de trafikoperatörer eller trafikhuvudmän som erhåller utbetalningarna ska betala mervärdesskatt på beloppet. RSV ansåg att Rikstrafikens utbetalningar till trafikoperatörer varken är direkt kopplade till priset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken.

Bredbands-utbyggnad

Skatteverket har i skrivelse 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111, uttalat att de offentliga bidrag som utbetalas till bredbandsoperatörer för utbyggnad av bredband utgör s.k. oberoende bidrag som inte utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst enligt ML. Då utbetalningen sker som ett led i en fastlagd IT-politik, som sägs innefatta en nationell strävan mot ett informationssamhälle tillgängligt för alla, får sådana utbetalningar anses ske i det allmännas intresse. Bidragsgivaren har således inte tillförts några nyttigheter av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter. Bidragen uppbärs inte heller enligt särskilda avtal om att tjänster ska tillhandahållas bredbandsoperatörernas kunder.

Statligt anslag

SRN har 1997-11-17 besvarat frågan om omsättning föreligger när myndighet erhåller anslag för att kunna uppfylla vissa funktioner. Nämnden anförde att kravet på omsättning för att det ska föreligga skattskyldighet medför att det från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med ”en skattepliktig verksamhet” men som inte kan sägas erhållna till följd av försäljning av varor eller tjänster. SRN ansåg därför att det inte förelåg någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till anslagen uppkommer därför inte.

Medelinsamling genom s.k. betalsamtalstelefoni

En förening utnyttjade betalsamtalstelefoni i sin insamlingsverksamhet för att erbjuda medlemmar och andra ett smidigt sätt att lämna sina bidrag. SRN uttalade i förhandsbesked 1996-03-15 att eftersom medlemsavgifterna och gåvorna inte utgjorde ersättning för någon av föreningen utförd tjänst medförde de insamlade medlen inte att skattskyldighet uppkom. Det förhållandet att ifrågavarande belopp betalas till föreningen via betalsamtalstelefoni medförde inte någon annan bedömning.

Det kan tilläggas att telefonoperatörens ersättning för tillhandahållande av betalsamtalsnummer inte är någon från skatteplikt undantagen omsättning.

Bidrag för att täcka portokostnader

Ett utländskt statligt företag – turistbyrå – marknadsför i Sverige ifrågavarande land som turistland. Verksamheten finansieras genom statliga medel. Turistinformation i form av broschyrer etc. tillhandahålls intresserade som gratismaterial. Vid utskick av informationsmaterialet bifogas ett inbetalningskort för frivilligt bidrag för att täcka den sökandes portokostnader. Fråga ställdes om ett sådant system med frivilligt bidrag skulle innebära att skattskyldighet uppkom. SRN uttalade i förhandsbesked 1997-06-19 att vid omsättning av vara är det överlåtelsen som sådan som ska beskattas och en nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommer till stånd (se prop. 1993/94:99 s. 135). Om ett frivilligt bidrag utgår på sätt som angavs i ärendet är nämnda förutsättning inte uppfylld och någon omsättning föreligger därför inte. Det förhållandet att information om aktuella postavgifter bifogades det utsända materialet medförde inte någon annan bedömning.

Bidrag för annonsering m.m.

SRN har i förhandsbesked 2001-05-28 bedömt om bidrag till annonser och olika arrangemang samt bidrag för sponsring av lokal idrottsförening som en företagarförening erhåller från ett fastighetsbolag utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. SRN har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EG-domstolens domar C-16/93, Tolsma, C-172/96, First National Bank of Chicago och 102/86 Apple and Pear funnit att föreningen inte är skattskyldig för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnaderna för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring. RR har 2003-03-13 fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2003 ref. 25.

Marknadsföringsbidrag

I förhandsbesked 1996-06-13 gällde frågan bl.a. en detaljists exponering av leverantörs varor. Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denne förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som främjade ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnat samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen. SRN fann att detaljisten är skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att

leverantören har avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till den del av ersättningen som avser denna tjänst, och att detta gäller oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten sker via ett grossistföretag eller ej.

Bonusförskott/ förskottsrabatt

Skatteverket har i skrivelse 2006-03-21, dnr 131 522-06/111, uttalat att en engångsutbetalning i form av ett s.k. bonusförskott/förskottsrabatt som kunden erhåller av en leverantör av varor för att täcka sina kostnader för profilering av lokal samt övriga marknadsföringsåtgärder inte utgör ersättning för någon tjänst som kunden tillhandahållit leverantören. Kunden erhåller i detta fall rabatt vid inköp av varor från leverantören. Denna rabatt avräknas mot lämnat bonusförskott tills detta är återbetalt. Kunden har således inte rätt att behålla bonusförskottet. Bonusförskott utgör i stället ett lån som leverantören beviljat kunden. Ett sådant lån utgör ingen omsättning av tjänst under förutsättning att lånet lämnats utan ersättning, dvs. utan ränta.

Överföring av medel till medlemsförbund

I förhandsbesked 2002-04-17 har SRN gjort bedömningen att en intressesammanslutnings överföring av medel – särskilt avsatta för information, utbildning och rådgivning – till anslutet medlemsförbund inte utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. Medlen ska i detta fall överföras från sammanslutningen till medlemsförbundet för att detta förbund i egen regi ska utföra viss informationsverksamhet och utbildning. SRN menade att förfarandet närmast utgör en omfördelning av ansvaret för ifrågavarande informationsverksamhet för förbundens, däribland detta förbunds, medlemmar. Nämnden ansåg att det inte var fråga om ersättning för tillhandahållna tjänster mot bakgrund av att tillskjutna medel inte har sin grund i ett avtalsförhållande mellan parterna.

Sponsorbidrag

Skatteverket har i skrivelse 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, uttalat sig om de mervärdesskattemässiga konsekvenserna när stiftelser och föreningar, som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av livskraftiga nya företag genom bl.a. gratis information och rådgivning, mottar sponsorbidrag. Dessa bidrag erhålls från olika företag och som motprestation får sponsorerna reklamplats på stiftelsens eller föreningens webbplats och i dess lokaler samt möjlighet att marknadsföra sina tjänster mot de blivande företagarna m.m. Skatteverket anser att en omsättning av tjänst enligt ML kan uppkomma när en sponsor mot ersättning erhåller annonsplatser eller får möjlighet att informera eller marknadsföra sitt företag. Kravet på ett direkt samband mellan utförd prestation

och en ersättning för denna är i sådana fall uppfyllt. I vissa fall utgör dock ett sponsorbidrag endast ett stöd åt en verksamhet med syfte att allmänt främja företagandet och näringslivet på orten. Ett sådant bidrag, som inte ger utbetalaren någon direkt motprestation i form av t.ex. rätt att delta och marknadsföra sitt företag, utgör inte omsättning av tjänst.

7.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter

Engångsavgifter, dvs. elleverantörens debitering av kostnader för framdragning av ledningar till anslutningspunkten, bör anses som det första ledet i kraftleveransen. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt. Leverans anses ske när anslutningen görs.

Transiteringsavgift

Ersättning för upplåtelse av rätt att överföra kraft på ett ledningsnät (transiteringsavgift) är skattepliktig omsättning.

Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift

Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift som har anknytning till abonnentens betalningsförsummelse anses inte som vederlag för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter faller utanför beskattningen utan att för den skull påverka elbolagets rätt till avdrag för ingående skatt. Om abonnenten däremot själv beställer av- eller återkoppling av elkraft anses tillhandahållandet utgöra en tjänst. Omsättningen omfattas därmed av skatteplikt.

Statliga skatter och avgifter

Elverkens skattskyldighet omfattar ersättningen för omsättning av varor och tjänster. I beskattningsunderlaget ingår statliga skatter och avgifter utom mervärdesskatt. Punktskatt som en elköpande företagare kan ha att själv erlägga till statsverket påverkar alltså inte elverkens skattskyldighet. Undantagsvis levererar elverken el om abonnenten själv producerar eller yrkesmässigt distribuerar el. Elverkens skattskyldighet för mervärdesskatt påverkas inte av detta. Ersättning för hantering av kvotplikt anses underordnad elleverans och behandlas i mervärdesskattehänseende på samma sätt som elleveransen, jfr RSV:s skrivelse 2003-05-26, dnr 4285-03/100.

Tilläggsavgift, m.m.

Den ”ursprungliga” anläggningsavgiften utgör ofta en debitering för kostnader avseende framdragning av ledningar för VA till en förbindelsepunkt mellan det kommunala VA-nätet och berörd fastighet. Detta bör anses som det första ledet i leverans av vatten respektive tillhandahållande av rening av avloppsvatten.

När ny-, till- eller ombyggnad sker och nyttan av en befintlig anslutning ökar ska, i enlighet med den s.k. nyttoprincipen, en tillkommande anläggningsavgift (tilläggsavgift) enligt fastställd taxa tas ut. Tilläggsavgiften omfattas av skatteplikt.

7.6 Uttag av varor och tjänster

Bestämmelserna om uttag enligt 2 kap. 1 § ML innebär att bl.a. privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet ska beskattas. Syftet med beskattningen är att en vara eller tjänst som tas ut av en skattskyldig för privat konsumtion ska behandlas på samma sätt som när en konsument förvärvar en vara eller tjänst av samma slag.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML. Till skillnad mot vid inkomsttaxeringen är beskattningsunderlaget inte kopplat till marknadsvärdet.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i 2 och 7 kap. ML om uttag motsvarar artiklarna 16, 26−27 samt 73 i mervärdesskattedirektivet. EG-domstolen har bl.a. i följande domar tolkat bestämmelserna om uttag; 50/88 Kühne och C-415/98 Bakcsi.

Utan ersättning

EG-domstolen har i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att reglerna som avser uttag av vara och tjänst (artiklarna 2, 16 och 26.1 b i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag av vara eller tjänst för privat ändamål. Detta gäller även när vederlaget understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Domstolen konstaterade att beskattningsunderlaget vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag utgörs av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, jfr 7 kap. 3 a § ML). Detta underlag utgör således det subjektiva värdet, dvs. det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier.

Att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset är utan betydelse för bedömningen om det är fråga om en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag. För att så ska vara

fallet räcker det att det finns ett direkt samband mellan leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst och det vederlag som den skattskyldige faktiskt har erhållit.

Detta innebär enligt Skatteverket att ett uttag enligt 2 kap. 2 § 1–2 p. samt 5 § 1 st. 1 p. ML endast kan föreligga när leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst sker utan ersättning.

7.6.1 Uttag av varor

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § 1 st. ML). Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig inte att uttagsbeskattning inte ska ske. Av motsvarande bestämmelse i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet framgår att uttag ska ske om mervärdesskatten på varan eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

EG-domstolen har i domen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, tolkat uttrycket ”då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill” (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 3 § ML). Domstolen uttalade att när en skattskyldig, för andra ändamål än rörelsen, gör uttag av vara, som anskaffats utan att avdrag för mervärdesskatt kunnat göras, och som därefter varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts för mervärdesskatt ska uttag ske endast för de beståndsdelar i varan för vilka mervärdesskatt varit avdragsgill. Med beståndsdelar avses här sådana delar i varan som slutligt förlorat sina fysiska och ekonomiska särdrag, då de efter anskaffandet tillförts egendomen i fråga genom leverans av varor och som medfört en varaktig värdeökning av tillgången som inte helt och hållet har konsumerats vid uttagstillfället.

Varor som vid förvärvet varit undantagna från beskattning i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML kan, trots att förvärvet inte medfört avdragsrätt eller rätt till återbetalning, bli föremål för uttagsbeskattning (2 kap. 3 § 2 st. ML).

Uttagsbeskattningen ska medföra en beskattning även om uttaget sker inom ramen för rörelsen (jfr C-48/97, Kuwait Petroleum, punkt 22 f). Jfr dock vad som sägs om varuprover och gratisgåvor av ringa värde nedan. Jfr också prop. 2002/03:5, s. 52 ff.

Med uttag av vara förstås enligt 2 kap. 2 § ML att den som är skattskyldig

- tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
- överlåter en vara till någon annan utan ersättning,
- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tillgodogöra sig en vara

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten (2 kap. 2 § 1 p. ML). Varan kommer då inte längre att utgöra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

Det normala i sådana fall är att varan används privat av den skattskyldige. Som omsättning anses således exempelvis en jordbrukares uttag av produkter från sin verksamhet eller en handlares uttag av varor från sitt lager. Även uttag av varor avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc. eller som bytesvaluta vid byte av varor och tjänster beskattas.

Verksamhet upphör

I samband med att en skattskyldig avvecklar eller överlåter sin verksamhet förekommer det ofta att han för egen del tillgodogör sig tillgångar ur företaget, t.ex. varulager eller inventarier. Även sådana uttag ska beskattas.

Försäljning till anställda

Uttagsbeskattning ska inte ske av den anledning att rabatter lämnas åt anställd personal. En uttagssituation kan endast uppkomma i det fall den anställde inte lämnar någon ersättning för varan eller tjänsten.

Varuprover och gratisgåvor av ringa värde

Varuprover och gratisgåvor, som ges som ett led i verksamheten och som således inte är rörelsefrämmande, föranleder inte uttagsbeskattning (prop. 1994/95:57 s. 112–113).

Vid utgivande av gåvor i utbyte mot kuponger eller liknande i samband med säljkampanj kan en uttagssituation föreligga om det är fråga om gåvor av mer än ringa värde. Detsamma gäller om gåvorna inte kan anses ligga inom ramen för det givande företagets verksamhet. (Jfr C-48/97, Kuwait Petroleum.)

Representation

Det kan här noteras att uttag av varor för representationsändamål är undantaget från skatteplikt under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (3 kap. 27 § ML).

Eget bränsle

För jordbruksfastigheter gäller följande beträffande uttag av ”eget bränsle”. Inköpsvärdet för den råvara som tas ut från egen fastighet till bränsle är normalt försumbart. Inte heller torde något större värde ha tillförts råvaran under innehavstiden av fastigheten. I normalfallet torde bearbetningen av råvaran till bränsle ske av fastighetsägaren själv. Den användning av jordbruksinventarier som sker för denna bearbetning har normalt ringa omfattning.

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

Överföring av vara

Uttag av vara anses föreligga när en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (2 kap. 2 § 3 p. ML).

Med verksamhet avses förutom hel verksamhet även del av verksamhet. En verksamhet som innehåller såväl mervärdesskattepliktiga som skattefria tillhandahållanden kan därför sägas inrymma två verksamhetsdelar. Jfr 1 kap. 7 § ML.

Successiv överföring

Om överföring mellan verksamheter sker på så sätt att en vara successivt börjar användas i allt större utsträckning i skattefri verksamhet eller att en överföring inte sker helt och hållet, bör uttagsbeskattning ske först när varan uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten. Emellertid kan innan dess fråga bli om jämkning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 a kap. ML. Se avsnitt 23.

EG-domstolen har i domen C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, punkterna 33-34, konstaterat att reglerna om uttag av vara och tjänst endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt (artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet, jfr 2 kap. 2 och 5 §§ ML).

Tillämpligheten av dessa bestämmelser beror på om den skattskyldige har beslutat att stadigvarande använda tillgången för sitt privata bruk eller tvärtom avser att i framtiden använda den i sin rörelse och följaktligen beslutar att behålla den som en tillgång i rörelsen. I det första fallet är reglerna om uttag av vara eller tjänst tillämpliga, medan reglerna om jämkning (artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet, jfr 8 a kap. ML) är tillämpliga i det andra fallet. Detta ska ses mot bakgrund av att

den skattskyldige kan välja om han önskar låta den del av en tillgång som används för privat bruk ingå i rörelsen (jfr bl.a. C-291/92, Armbrecht).

Skatteverket anser att EG-domstolens uttalande avser sådana situationer där jämkning kan bli aktuell i enlighet med 8 a kap. ML. Detta innebär att bestämmelsen i 2 kap. 2 § 3 p. ML kan tillämpas om andra varor än investeringsvaror förs över till en verksamhet med undantagna omsättningar (jfr artikel 18 i mervärdesskattedirektivet). Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML ska också ske när en vara förs över för att användas stadigvarande eller för att brukas i en verksamhet som inte är yrkesmässig.

7.6.2 Uttag av tjänster

Alla skattepliktiga tillhandahållanden av tjänster kan bli föremål för uttagsbeskattning. Beträffande s.k. självtjänster se nedan.

Uttagsbeskattningen syftar till att förhindra en icke-beskattning av tjänster som tillhandahålls samt användning av rörelsens tillgångar för privata ändamål (jfr t.ex. C-258/95 Fillibeck punkt 25, C-269/00 Seeling punkt 42 samt prop. 2002/03:5, s. 52 ff). Om en uttagssituation föreligger sker beskattning med utgångspunkt från bestämmelserna i 7 kap. ML varvid beskattningsunderlaget i normalfallet grundas på kostnaden för att utföra tjänsten.

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

- uttag av tjänster i allmänhet, och
- uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet.

7.6.2.1 Tjänster i allmänhet

Med uttag av tjänst förstås enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning

- åt sig själv eller sin personal för privat ändamål, eller
- för annat rörelsefrämmande ändamål.

S.k. självtjänster

Vidare framgår av prop. 1993/94:99 s. 143 och 1994/95:57 s. 117 att s.k. självtjänster, med undantag för fastighetsområdet, inte ska uttagsbeskattas. Till självtjänster som inte ska beskattas räknas t.ex. det fall när en skattskyldig tillhandahåller en tjänst till annan egen verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet eller inom ramen för ett projekt som är

att anse som en del av den verksamhet som bolaget bedriver och som medför skattskyldighet. Jfr RÅ 1999 ref. 33 och förhandsbesked meddelat 2001-03-05.

Personalmåltider

RR har, RÅ 2005 ref. 20 samt RÅ 2005 not. 51, konstaterat att det mot bakgrund av EG-domstolens dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, inte är förenligt med gemenskapsrätten att beskatta ett bolag för uttag när det tillhandahåller sina anställda lunchmåltider mot ersättning som understiger kostnaden för den tillhandahållna tjänsten. Skatteverket anser därför att en uttagssituation enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML endast kan föreligga om tjänsten tillhandahålls utan ersättning.

Användande av tillgångar

Med uttag av tjänst förstås dessutom enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

- privat ändamål, eller
- för annat rörelsefrämmande ändamål.

Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation. EG-domstolen har i mål C-72/05, Wollny, punkterna 35–36, konstaterat att systemet med mervärdesbeskattning av användning av en anläggningstillgång för privat bruk syftar till att förhindra att en skattskyldig erhåller en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument. Detta uppnås genom att den skattskyldige betalar ett belopp som motsvarar avdrag som slutkonsumenten inte var berättigad till. Syftet är vidare att garantera en överensstämmelse mellan avdrag för ingående skatt och uttaget av utgående skatt. Se även C-230/94, Enkler, punkt 33.

EG-domstolen uttalade i domen C-193/91, Mohsche, att begreppet ”användning av varor” ska ges en snäv tolkning (artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet). Detta innebär att användning av varor endast kan anses omfatta nyttjandet av själva tillgången. För det fall underordnade tjänster till användningen tillhandahålls som inte medför avdragsrätt för ingående skatt ska dessa tjänster inte beaktas.

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, uttalat att vid användning av verksamhetstillgång för privat bruk och förvärvet av tillgången medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt av den ingående skatten föreligger ett

uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML. Begreppet användning ska i detta sammanhang tolkas mot bakgrund av den EG-rättsliga praxis som finns. Syftet med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa en jämlik behandling av den skattskyldige som tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens bruk och en slutlig konsument som kan disponera en tillgång när han så önskar. Om förutsättningar för uttag av tjänst föreligger eller inte i det enskilda fallet är en bevisfråga som får bedömas med beaktande av vilken slags vara det rör sig om, omfattningen av den skattskyldiges eller personalens faktiska användning, dispositionsrätt m.fl. omständigheter.

KR i Stockholm har i dom 2006-02-02, mål nr 7312-04, uttalat att en förutsättning för uttagsbeskattning är att uttag till någon del har skett. För att bolaget ska kunna uttagsbeskattas krävs därför i första hand att den aktuella båten har använts för t.ex. delägarnas privata ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål. Det är Skatteverket som har att visa att ett sådant användande skett. Skatteverket, som har överklagat domen, anser att begreppet ”användning” i ML ska ges samma innebörd som EG-domstolen givit begreppet (artikel 26.1 mervärdesskattedirektivet). Beskattning ska således inte bara ske för ett faktiskt användande utan även för en möjlighet att använda tillgången eftersom tillgången, i aktuellt fall, stått till den skattskyldiges förfogande under hela säsongen och således kunnat användas när den skattskyldige velat.

Gratis transport åt anställda

I EG-domen C-258/95, Fillibeck, var det fråga om en arbetsgivare som gratis tillhandahöll transport åt anställda mellan deras bostad och arbetsplats. För ändamålet använde arbetsgivaren ett av företagets fordon. Företaget hade flera byggarbetsplatser som var belägna långt ifrån varandra och de var ofta inte tillgängliga med offentliga transportmedel. Dessutom växlade arbetarna mellan de olika arbetsplatserna. EG-domstolen uttalade att syftet med reglerna om uttag av tjänst är att säkerställa att den skattskyldige och den slutlige konsumenten behandlas lika (artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet). Den syftar vidare till att förhindra en icke-beskattning av rörelsens tillgångar som används för privat bruk. Domstolen ansåg att den vederlagsfria transporten av anställda i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. Bestämmelsen är dock inte tillämplig när de villkor under vilka verksamheten bedrivs fordrar att transporten

ombesörjs av arbetsgivaren. Tillhandahållandet av transporten sker i ett sådant fall för ändamål som främjar rörelsen.

Ringa värde

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången varit ringa (2 kap. 5 § 2 st. ML).

Förhyrda tillgångar

Det är inte bara egendom som utgör tillgång i en verksamhet som kan medföra uttagsbeskattning. Uttrycket hör till verksamheten inrymmer också tillgångar som ägs av annan än den skattskyldige t.ex. maskiner som leasats för verksamheten.

Personbil eller motorcykel

Vidare förstås med uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML att den skattskyldige

- för privat ändamål själv använder, eller
- låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör tillgång i eller har förhyrts för verksamheten.

Uttagsbeskattning ska emellertid inte ske om den skattskyldige inte har haft avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet. Detsamma gäller vid förhyrning av fordonet om inte avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat beträffande hela den ingående skatten. Se avsnitt 15 och 24 angående begränsning av avdragsrätt för personbilar och motorcyklar.

SRN har i ett förhandsbesked 2007-01-19 uttalat att det föreligger ett uttag av tjänst (2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML) när ett bolag låter de anställda använda personbilar, som är anskaffade för bolagets verksamhet, för privat ändamål mot mycket låg ersättning. I detta fall betalar de anställda en krona per månad i form av s.k. nettolöneavdrag. Nämnden konstaterade att det saknar betydelse vid tillämpningen av 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML om den anställde får förmånen utan vederlag eller om han lämnar viss ersättning för användandet. En ersättning beaktas i stället vid bestämmandet av storleken av beskattningsunderlaget för uttaget (jfr 7 kap. 4 § ML). Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket som begärt fastställelse.

Ringa värde

En uttagssituation föreligger inte om värdet av användandet av fordonet varit ringa (2 kap. 5 § 2 st. ML).

Uttagsbeskattning avseende nyttjande av personbil eller motorcykel kan komma i fråga bara hos den som är skattskyldig för återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller motorcyklar samt hos den som i yrkesmässig trafik utför persontransporter, transporter av avlidna eller bedriver körkortsutbildning.

7.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

- egenregiverksamhet, och
- fastighetsförvaltning med lönekostnader överstigande 150 000 kr.

Egen regi

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 7 § ML kan komma i fråga för den som i sin verksamhet utför byggtjänster på egna fastigheter och dessutom tillhandahåller byggnadsentreprenader åt andra.

Fastighets-förvaltning

Uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. 8 § ML gäller arbeten på fastighet som ägaren använder i en yrkesmässig verksamhet för vilken skattskyldighet eller rätt till återbetalning inte föreligger. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas, se avsnitt 19.6.

8 Yrkesmässig verksamhet

8.1 Allmänt

En av förutsättningarna för att mervärdesskatt ska betalas är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig.

I mervärdesskattedirektivet uttrycks motsvarande som att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person, i sjätte direktivet (som gällde t.o.m. den 31 december 2006) användes begreppet skattskyldig person. Ändringen har ingen materiell betydelse.

Bestämmelserna om vad som är yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. 1–8 §§ ML. Man kan dela in dessa regler i tre grupper: en huvudregel samt kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln.

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 9−13, dvs. bestämmelser rörande beskattningsbar person.

8.2 Ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet

Tolkning enligt mervärdesskatte-direktivet

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, och skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, ska en bedömning av yrkesmässighet göras utifrån ekonomisk verksamhet när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs. i ljuset av artikel 9−13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet kan s.k. direkt effekt tillämpas.

I artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet uttrycks att med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet,

oberoende av syfte och resultat. Av artikel 9.1 andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Vidare framgår av artikel 9.2 att förutom de personer som avses i artikel 9.1 ska var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person.

Av artikel 10 framgår att genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har en vid innebörd. I C-186/89, Van Tiem, har dock konstaterats att det endast är verksamheter av ekonomisk art som kan omfattas av denna bestämmelse.

Kriterierna för om någon är en beskattningsbar person är således att någon form av ekonomisk verksamhet ska bedrivas med viss regelbundenhet och att detta ska ske självständigt. Att syftet med eller resultatet av den ekonomiska verksamheten saknar betydelse är snarast att betrakta som ett förtydligande som klargör att det är aktivitetens karaktär och inte syftet eller resultatet som är relevant. Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat kan man säga att ett slags förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner.

Förberedande aktiviteter

EG-domstolen har i målet 268/83, Rompelman, funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till mervärdesskatt innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. I domen, punkt 24, anges att avsikten att man ska påbörja verksamhet ska kunna styrkas med objektiva omständigheter.

Avslutande aktiviteter

I målet C-32/03, I/S Fini H, har EG-domstolen funnit att en person som upphört med sin ekonomiska verksamhet, men som enligt avtal måste fortsätta att betala kostnader avseende lokal som använts i verksamheten, är att anse som beskattningsbar person (artikel 9−13 i mervärdesskattedirektivet). Domstolen har i punkt 22 gjort jämförelse med förberedande verksamhet och i punkt 23 hänvisas till att det inte får vara skillnad mellan utgifter som uppstår innan verksamheten faktiskt inleds och utgifter för att avsluta en verksamhet. Av samma skäl ska således I/S Fini H:s betalningar utgöra ekonomisk verksamhet.

Objektiva omständigheter

EG-domstolen har i målet C-230/94, Enkler, angivit några av de bedömningsgrunder på en ekonomisk verksamhet som kan användas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en ekonomisk verksamhet. Jämförelse kan göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om inte resultatet av den berörda verksamheten i sig avgör om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (punkterna 27–29).

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, är utgångspunkten, vid en anmälan om registrering till mervärdesskatt, att yrkesmässig verksamhet föreligger om det kan styrkas att ekonomisk verksamhet bedrivs eller att avsikt finns att bedriva sådan verksamhet. Detta ska kunna styrkas genom objektiva omständigheter. Exempel på s.k. objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har gjorts av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet är detta normalt tillräckligt för att styrka att ekonomisk verksamhet föreligger. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan utnyttjas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om att anskaffningen gjorts utan ytterligare objektiva omständigheter måste föreligga. Det är den enskilde som har ansvaret för att prestera bevis om sådana objektiva omständigheter.

Bidrags-finansierad verksamhet

I ett annat mål 89/81, Hong Kong Trade, fann EG-domstolen att en juridisk person som utan ersättning tillhandahöll information åt näringsidkare och vars verksamhet finansierades helt genom bidrag från huvudman inte kunde anses bedriva en ekonomisk verksamhet med omsättning av varor och tjänster. Se vidare avsnitt 7.

Kapitalförvaltning

EG-domstolen har i målet C-60/90, Polysar, funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en beskattningsbar person (artikel 9−13 i mervärdesskattedirektivet). Bolaget hade därmed inte någon avdragsrätt för ingående skatt i verksamheten. I ett annat mål C-155/94, Wellcome Trust, fann domstolen att ett bolag som fungerade som ”förvaltare” (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en beskattningsbar person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EG inte förelåg.

I målet C-77/01, EDM, konstaterar EG-domstolen att verksamhet som endast består i försäljning av aktier och andra värdepapper såsom andelar i investeringsfonder inte utgör ekonomisk verksamhet.

EG-domstolen fann i målet C-8/03, BBL, att s.k. SICAV-bolags verksamhet består av mer än enbart förvärv och försäljning av värdepapper samt syftar till att fortlöpande vinna intäkter och därmed utgör ekonomisk verksamhet.

Ekonomisk verksamhet i samband med kapitalförvaltning har även behandlats i C-333/91 Sofitam punkterna 12–13, C-80/95 Harnas & Helm punkterna 18–20 och C-142/99 Floridienne och Berginvest punkt 19.

Vad som utgör ekonomisk verksamhet har även bedömts av EG-domstolen i bland annat följande domar; C-110/94 Inzo punkterna 15–18, de förenade målen C-110/98 och C-147/98 Gabalfrisa punkt 46–47, C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse punkt 40, C-400/98 Breitsohl punkt 34 och C-97/90 Lennartz punkt 21. Se även under avsnitt 16.4.

Fler omständigheter som kan tas i beaktande vid bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger finns under avsnitt 8.3.2 i samband med genomgång av hobby.

8.3 Yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML

8.3.1 Huvudregeln enligt ML

Huvudregeln

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet, 4 kap. 1 § 1 p. ML, är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning.

Närings-verksamhet

Enligt huvudregeln i ML är det avgörande för yrkesmässigheten om inkomsten utgör näringsverksamhet. Verksamhet som är hänförlig till inkomstslaget kapital eller tjänst är således inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

Vad gäller de olika rörelsekriterierna brukar talas om att kriteriet självständighet avgränsar mot anställning (inkomst av tjänst) och kriteriet varaktighet mot tillfälliga försäljningar som inkomstskattemässigt beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastighet

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § 2 st. IL räknas innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten.

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad enligt 2 kap. 8 och 13 §§ IL kan inte ingå i näringsverksamhet enligt IL. Trots detta så kan vissa omsättningar leda till yrkesmässighet enligt en särskild reglering i ML, en s.k. kompletteringsregel, se vidare avsnitt 8.3.2.

Direkt effekt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, framgår att direktivets bestämmelse om ekonomisk verksamhet kan ges direkt effekt vid bedömning av yrkesmässighet. Direkt effekt innebär att artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska ha företräde före 4 kap. 1 § 1 p. ML, om tillämpningen av artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet är till fördel för den enskilde. För det fall att artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet inte är till fördel för den enskilde kan direkt effekt inte tillämpas.

8.3.2 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig verksamhet

Näringsliknande former

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML också verksamhet som bedrivs under former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former), under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Regeln gäller inte enbart för verksamhet som bedrivs av privatpersoner utan kan även bli tillämplig på verksamhet som bedrivs av exempelvis ideella föreningar (som ej anses allmännyttiga), stiftelser m.m.

Bestämmelsen om näringsliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet. Frågan är då hur denna utvidgning ska tolkas.

EG-konform tolkning

Enligt Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, ska ML:s regler tillämpas EG-konformt om detta är möjligt inom den svenska lagregelns tolkningsmöjligheter. För det fall omsättningen uppgår till minst 30 000 kr ska således begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, dvs. en bedömning av om ekonomisk verksamhet föreligger.

I artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet finns en uppräkning till när ekonomisk verksamhet föreligger. Av första meningen i detta stycke framgår att bl.a. tillhandahållande av tjänster inom fria yrken omfattas av ekonomisk verksamhet. Sådana fria yrken kan vara t.ex. fotografer, journalister, konstnärer eller uppfinnare. Av andra meningen i samma stycke framgår att vid utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar (bl.a. uthyrningar) i syfte att fortlöpande vinna intäkter föreligger ekonomisk verksamhet. Vid uthyrningar krävs därmed att syftet är att någon form av kontinuerliga intäkter ska inflyta till verksamheten. För det fall att några intäkter ännu inte har inkommit i verksamheten ska syftet styrkas genom objektiva omständigheter av den enskilde.

Hobbyverksamhet

Det ska bedömas utifrån de särskilda omständigheterna i varje enskilt fall om en hobbyidkare är yrkesmässig enligt ML (näringsliknande former) genom EG-konform tolkning eller, när den enskilde begär det, bedriver ekonomisk verksamhet

enligt mervärdesskattedirektivet (direkt effekt). Denna verksamhet ska således inte generellt undantas från skattskyldighet på den grunden att yrkesmässigheten inte är uppfylld i och med att näringsverksamhet inte bedrivs enligt IL.

Det ska särskilt noteras i detta fall att begreppet ekonomisk verksamhet inte förutsätter en vinst, när det är fråga om sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör enligt första meningen i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, utan det ska vara fråga om verksamhet som innefattar varaktighet, självständighet och en viss omfattning. När det gäller andra meningen i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet som avser uthyrningar etc. av materiella eller immateriella tillgångar finns ett krav på att verksamheten fortlöpande ska ha ett syfte att vinna intäkter. Om det är fråga om en verksamhet som består av uthyrning av en tillgång ska även syftet att fortlöpande vinna intäkter styrkas. Vid uthyrning av en tillgång ska hänsyn också tas till den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut.

Exempel på objektiva omständigheter

När det är fråga om hobbyverksamhet utgör ekonomisk verksamhet förekommer det som regel en gränsdragning mot det privata. En bedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall ska därför göras utifrån detta. Exempel på omständigheter som har betydelse för att visa att det finns en avsikt att bedriva verksamheten varaktigt när verksamheten är nystartad och under uppbyggnad är

- att det finns en affärsplan, ekonomiska kalkyler eller liknande,
- att det finns bokföring som är upprättad enligt gällande bestämmelser,
- att marknadsföring sker för att nå kunder eller en kundkrets,
- att en särskild lokal finns för verksamheten,
- att olika inköp/investeringar gjorts som är typiska för den ekonomiska verksamheten, och
- att det finns ”företagslån” i bank, dvs. extern finansiering.

Då verksamheten är pågående är förutom ovanstående omständigheter även följande av betydelse

- att verksamheten bedrivs som en heltids- eller deltidssyssla (dvs. ej enbart på fritiden),

– att det finns kunder (andra än närstående), och

– att intäkter finns eller kommer att finnas.

Samlad bedömning

En samlad bedömning av de olika omständigheterna ska avgöra om hobbyverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att ekonomisk verksamhet föreligger. Kravet på de objektiva omständigheterna vid denna typ av verksamheter ska ställas relativt högt. Detta eftersom det är fråga om verksamheter som är näraliggande det privata området.

Det är den enskilde som på objektiva grunder ska visa att ekonomisk verksamhet föreligger, dvs. bevisbördan för de objektiva omständigheterna ligger på den enskilde. I det fall en verksamhet är i ett uppstartsskede ska således registrering till mervärdesskatt ske först när den enskilde kan visa att objektiva omständigheter föreligger.

Exempel på verksamhet där det kan innebära att ekonomisk verksamhet bedrivs i vissa fall utan att det är näringsverksamhet enligt IL är verksamhet med hästar (se vidare avsnitt 29), fotografverksamhet samt uppfinningsverksamhet. En prövning ska dock göras utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

8.3.3 Gränsdragning mot anställningsförhållande

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst.

Självständighet

När det ska avgöras om självständighet föreligger ska beaktas bl.a. det antal arbetsgivare/uppdragsgivare som den skattskyldige har, förhållanden angående lokaler, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m. Bedömningen får göras med ledning av praxis. En genomgång måste göras av alla omständigheter som talar för respektive mot självständighet.

Vidare ska artikel 10 i mervärdesskattedirektivet beaktas vid denna prövning. I artikel 10 anges att genom villkoret i artikel 9.1, att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, utesluts anställda och andra personer från beskattningen i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

EG-domstolen har i målen 235/85, kommissionen mot Nederländerna, och C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, ansett att notarius publicus och uppbördsmän, som oaktat det att myndigheterna gav instruktioner och fastställde taxor för verksamheten, utövade disciplinär kontroll och behöll ett visst ansvar för denna, hade att svara för kostnaderna i sitt arbete och ansvara för detta var att anse som självständiga.

Faktorer som påverkar bedömningen

Följande faktorer kan påverka bedömningen av om det är fråga om anställningsförhållande eller ekonomisk verksamhet.

- Vem håller med material?
- Sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning?
- Vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?
- Liknar ersättningen lön?

Det är en samlad bedömning som måste göras om självständighet föreligger eller inte.

Exempel på bedömningar av begreppet självständighet

RR har fastslagit, RÅ 1987 ref. 163, att s.k. Tupperwareförsäljare (hemförsäljare av hushållsartiklar i plast) är att betrakta som arbetstagare i förhållande till distributören. Självständighetskravet är således inte uppfyllt vid dessa förhållanden.

RR har konstaterat, RÅ 1992 ref. 62, att ungdomar som sålde jultidningar inte varit knutna till företaget genom ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller på ett sådant sätt så att deras försäljning av publikationer utgjorde ett led i bolagets egen verksamhet. Skattskyldighet för mervärdesskatt förelåg därför på ungdomarnas försäljning.

Ett annat rättsfall som behandlar gränsdragningen tjänst/rörelse är RÅ 85 1:37, som avser tidningsdistribution med egen lastbil åt en uppdragsgivare. Med hänsyn bl.a. till att distributören själv ägde lastbilen, hade rätt att anlita medhjälpare och tog en affärsmässig risk ansågs att till näringsverksamhet hänförlig rörelse förelåg, trots en enda uppdragsgivare i verksamheten.

Idrottsutövares verksamhet

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, är en idrottsutövares verksamhet bedriven som företag yrkesmässig om verksamheten uppfyller kraven för ekonomisk verksamhet, oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs.

F-skatt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, framgår att skillnaden mellan registrering till mervärdesskatt och tilldelning av F-skattsedel är att det räcker med

en avsikt att bedriva näringsverksamhet för tilldelning av F-skattsedel men för registrering till mervärdesskatt krävs att denna avsikt kan styrkas genom objektiva omständigheter. I vissa fall kan därmed en begäran om tilldelning av F-skattsedel beviljas (avsikt finns) samtidigt som anmälan om registrering till mervärdesskatt avslås (avsikten har inte kunnat styrkas genom objektiva omständigheter).

8.3.4 Svensk praxis m.m. rörande yrkesmässighet

Näringsfastighet

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1994 not. 302, ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet. RR har också funnit, RÅ 2003 ref. 80, att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående var yrkesmässig enligt ML.

Stiftelse utan vinstsyfte

RR har fastställt, RÅ 1996 not. 168, ett förhandsbesked avseende yrkesmässighet i en stiftelses verksamhet. Stiftelsen tillhandahöll administrativa tjänster åt ett antal andra organisationer. Något vinstsyfte utöver kostnadstäckning, självkostnad, fanns inte, men verksamheten hade en betydande omfattning. Den bedrevs också i konkurrens med andra näringsidkare. SRN ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML.

Fackförbund m.m.

SRN har i förhandsbesked 1999-04-29 ansett att ett fackförbund som med egen anställd personal genom ett samverkansavtal tillhandahöll två andra förbund bl.a. kanslitjänster omsatte skattepliktiga tjänster i yrkesmässig verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades. RR fann, RÅ 2001 not. 34, att verksamheten var yrkesmässig enligt ML, men att vissa tjänster som kunde betecknas som förhandlingstjänster var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML (se vidare avsnitt 6.13).

RR har funnit, RÅ 1997 ref. 16, att verksamhet med ackordskontroll/ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML. Av RSV skrivelse 1998-07-06, dnr 6219-98/900, framgår att motsvarande synsätt bör tillämpas när ett fackförbund fakturerar administrativa tjänster åt A-kassa. EG-domstolen har i målet C-149/97, The Institute of the Motor Industry, tagit ställning i frågan om vad som krävs för att en organisation ska anses vara en facklig organisation (artikel 132.1 l i mervärdesskattedirektivet).

RR har funnit, RÅ 2001 not. 34 och RÅ 2001 not. 51, att den verksamhet som ett fackförbund respektive en hyresgästförening bedriver för att på grundval av en förhandlingsordning förhandla om bl.a. löner och hyror inte utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

RR ansåg, RÅ 2001 ref. 15, att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML.

Stilleståndsersättning

SRN har i förhandsbesked 2005-12-21 bedömt att en s.k. stilleståndsersättning inte utgör ersättning för någon prestation som bolaget tillhandahåller och för vilken bolaget är skattskyldig för mervärdesskatt. Ett antal föreningar, vars medlemmar driver bolag, har bildat en intresseorganisation. Bland medlemmarna utses förtroendemän. En s.k. stilleståndsersättning utbetalas till den valde förtroendemannens bolag. Ersättningen är avsedd att täcka bolagets fasta kostnader i verksamheten under den tid förtroendemannauppdraget utförs. SRN ansåg att det förtroendemannauppdrag bolagets ägare påtagit sig inte kan anses utgöra någon av bolaget bedriven näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL eller därmed jämförlig rörelse.

Ekonomisk verksamhet

I följande tre KR-domar rörande ekonomisk verksamhet har verksamheten ansetts utgöra hobbyverksamhet inkomstskattemässigt och därmed inte utgöra näringsverksamhet.

KR i Sundsvall har 2003-06-03, mål nr 1591-02, mot bakgrund av befintligt EG-rättspraxis kommit fram till att en verksamhet som successivt byggts upp genom investeringar i både inventarier och djur får anses medföra att ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet bedrivits.

KR i Göteborg har 2003-10-08, mål nr 5817–5825-01, ansett att EG:s bestämmelser om ekonomisk verksamhet (artikel 9−13 i mervärdesskattedirektivet) har direkt effekt. KR anger att begreppet ekonomisk verksamhet, tolkad genom EG-domstolens olika avgöranden, skiljer sig från den motsvarande svenska bestämmelsen i ML. Direktivbestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför den svenska bestämmelsen. KR ansåg dock i detta fall att det inte var styrkt att avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet förelåg i bolaget. Uppkomna objektiva kriterier såsom antalet kunder och intäkternas belopp beaktades. Vidare förelåg stora brister i förberedelsen och planeringen av verksamheten och att de olika transaktionerna i

bolaget mestadels skett mellan bolaget och ägaren eller annat närstående bolag.

KR i Göteborg har 2004-07-08, mål nr 7188–7194-03, bekräftat det tolkningssätt som framkom i dom 2003-10-08. Domstolen ansåg inte att det fanns tillräckliga objektiva omständigheter som medförde att ekonomisk verksamhet kunde föreligga i detta fall. De kostnader som fanns (data, telefon och Internet) var sådana som inte enbart var typiska för näringsverksamhet. Dessa kostnader kunde lika gärna vara privata. Dessutom fanns inte några objektiva omständigheter, såsom bokföring eller mottagna beställningar, som ger stöd för att ekonomisk verksamhet förelåg.

Ändrad verksamhets-inriktning

KR i Stockholm har 2005-09-16, mål nr 2638-05, fastställt en LR-dom. Målet gällde ett för mervärdesskatt registrerat bolag som yrkat avdrag för ingående skatt vid förvärv av ett samlar-ur. Vid utredningen framkom att bolaget ändrat verksamhets-inriktning jämfört med den anmälda verksamheten vid registreringstillfället. KR anger att bolaget har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger vid bedömning av avdragsrätten. Förutom förvärvet av samlaruret, kunde bolaget endast uppvisa kopior av e-post korrespondens för eventuellt köp av ytterligare ett ur. KR ansåg att bolaget inte visat med objektiva omständigheter att de bedrev en yrkesmässig eller ekonomisk verksamhet med konst och antikviteter som medför skattskyldighet och medgav inte avdrag för ingående skatt.

Skatteverket anser att domen visar att en ändrad verksamhets-inriktning ska anmälas och bedömas på samma sätt som en ny verksamhet. I det fall registrering för mervärdesskatt finns för tidigare verksamhet ska således ny bedömning ske för den nya verksamhetsinriktningen. Det är företaget som har bevisbördan för att ekonomisk verksamhet föreligger när verksamheten har ändrats.

8.3.5 Näringsidkare

Karaktär av närings-verksamhet

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i ML i 1 kap. 15 §, 2 a kap. (bl.a. 3 §), 3 kap. 30 b § 4 p., 5 kap. 7 §, 9 a och b kap. samt 11 kap. 1 §.

I prop. 1994/95:57 s. 161 ges nedanstående definition av begreppet näringsidkare.

> ”Med näringsidkare förstås här – liksom i civilrättslig lagstiftning – varje fysisk eller juridisk person som

> driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig.”

Begreppet näringsidkare ska tolkas i enlighet med vad som framgår av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet används begreppet beskattningsbar person (taxable person) på ställen motsvarande dem där näringsidkare används enligt ovan i ML. Begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet har tolkats av EG-domstolen i ett flertal domar, se avsnitt 8.2.

RSV har i en skrivelse 2003-11-13, dnr 8448-02/120, redogjort för de kriterier som bör tillämpas i fråga om begreppet näringsidkare vid juridiska personers förvärv från utlandet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML, motsvaras av artikel 56 i mervärdesskattedirektivet. Vidare har Skatteverket i skrivelse 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, under fråga 1 tagit upp hur begreppet näringsidkare ska tolkas. Där anges att med näringsidkare avses en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet utifrån en tolkning av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

Holdingbolag

Av bland annat målen C-60/90 Polysar och C-155/94 Wellcome Trust framgår att ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person. Eftersom ett rent holdingbolag inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är ett rent holdingbolag inte heller en näringsidkare enligt ML.

8.4 Kompletterande regler i ML som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

8.4.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från fastighet

8.4.1.1 Viss upplåtelse avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter

Vissa tillhandahållanden som kan utgöra inkomst av kapital

I 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML anges särskilt att sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 45 kap. 8 § IL är yrkesmässig även i det fall ersättningen räknas som inkomst av kapital. Det är här fråga om upplåtelse eller avyttring i samband med allframtidsupplåtelse av fastighet, varvid ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna kan betraktas antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet ska

valet av inkomstslag vid inkomsttaxeringen således inte ha någon betydelse för beskattningen av mervärdesskatt.

8.4.1.2 Viss omsättning från privatbostadsfastighet

Vissa tillhandahållanden från privatbostad

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL.

Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § IL:

- småhus med mark som utgör småhusenhet
- småhus på annans mark, samt
- småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,

förutsatt att småhuset är en privatbostad.

Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad.

Som privatbostad räknas enligt 2 kap. 8 § IL småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller honom närstående eller är avsedd att användas som sådan bostad.

Till privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL räknas s.k. äkta bostadsföretag. Härmed avses bostadsaktiebolag, bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar i den omfattning som framgår av 2 kap. 17 § IL. Rekommendationer (RSV S 1999:43) har utfärdats om bl.a. gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag.

Yrkesmässigheten gäller i de ovan avsedda fallen även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomsttaxeringen eller hänförs till inkomst av kapital.

Allmännyttiga bostadsföretag omfattas inte av bestämmelserna om privatbostadsföretag. Det innebär att yrkesmässigheten för dem får bedömas enligt huvudregeln (innehav av näringsfastighet).

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna vid vissa omsättningar från privatbostadsfastighet anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Exempel på här avsedd omsättning av varor är försäljning av virke från fastigheten och tillhandahållande av värme åt andra fastighetsägare. De rättigheter som avses är, förutom avverkningsrätt, rätten att ta jord, sten eller liknande produkter från fastigheten.

8.4.1.3 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av privatbostadsfastighet

Enligt 9 kap. 1 § ML kan Skatteverket på begäran besluta att en fastighetsägare eller en hyresgäst hos en sådan blir skattskyldig för uthyrning av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § ML. Detsamma gäller vid uthyrning till staten eller en kommun eller ett kommunalförbund, även om uthyrningen då sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Skattskyldighet föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet för uthyrning av privatbostadsfastighet, är denna att betrakta som yrkesmässig enligt 4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML. Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL gäller dock som ytterligare förutsättning för yrkesmässighet att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Angående fastighetsbegreppet, se avsnitt 5.2 och 19.2. Angående uthyrning av verksamhetslokal, se avsnitt 21.

8.4.2 Utländsk företagare

Frågan om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig ska enligt 4 kap. 5 § ML bedömas enligt kriterierna i 4 kap. 1 § ML. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML. Avstämning mot artikel 9–13 i mervärdesskattedirektivet om ekonomisk verksamhet föreligger görs också här.

I övrigt hänvisas till avsnitt 40 angående utländska företagare.

8.4.3 Stat och kommun

Konkurrens-neutral

En grundläggande princip för beskattningen av mervärdesskatt är att den ska vara konkurrensneutral. Av den anledningen ska i princip även utåtriktad offentlig verksamhet, dvs. sådan som drivs av stat eller kommun, beskattas. Den offentliga verksamheten ska inte gynnas av skattesystemet i konkurrens med motsvarande privat verksamhet.

Staten ett skattesubjekt

För såväl stat som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov. En förutsättning för detta är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (www.regeringen.se) fyra affärsdrivande verk, Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket samt Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på stat och kommun i 1 kap. 16 § ML.

Yrkesmässighet för stat och kommun

Det vanliga yrkesmässighetsbegreppet knyter an till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och är därför i många fall inte tillämpligt på offentliga myndigheters eller organs verksamhet. Ett särskilt sådant begrepp som innebär en utvidgning av yrkesmässigheten har därför införts i 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Det är utformat så att ett tillhandahållande från staten, ett statligt affärsverk eller en kommun är att anse som yrkesmässigt om det inte ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot ersättning, är att anse som yrkesmässig verksamhet, även om åtgärderna ingår som ett led i myndighetsutövning.

Mervärdesskatte-direktivet

Av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet framgår att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

I Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, behandlas undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § ML. Undantaget från yrkesmässighet avseende offentligrättsliga organ i ML stämmer i stort överens med mervärdesskattedirektivet. Detta med hänsyn till den frihet medlemsländerna har när det gäller vilka subjekt som ska omfattas av undantaget från yrkesmässighet.

Den del som avviker mellan 4 kap. 7 § ML och artikel 13 i mervärdesskattedirektivet är konkurrensvillkoret som bara finns i direktivet, se vidare i avsnitt 8.4.3.3.

Två rekvisit uppfyllda för undantag

Av EG-domstolens mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkterna 20 och 21, framgår att bestämmelsen (artikel 13 i mervärdesskattedirektivet) endast medger undantag från ekonomisk verksamhet för offentligrättsliga organ för deras verksamhet såsom sådana organ. Detta får anses innebära att två rekvisit måste vara uppfyllda för att artikeln ska kunna tillämpas. Det ska dels vara fråga om ett offentligrättsligt organ och dels sådan verksamhet som det offentligrättsliga organet utför i egenskap av sådant.

8.4.3.1 Myndighetsutövning

Myndighets-utövning

Begreppet myndighetsutövning definieras i prop. 1989/90:111 s. 209 enligt följande:

> ”Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.”

Det förhållandet att ett statligt eller kommunalt organ innehar monopol på ett visst slag av verksamhet medför inte i sig att det är fråga om myndighetsutövning. Inte heller är detta fallet bara för att ett statligt eller kommunalt organ i författning ålagts att bedriva viss verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde. En statlig myndighet kan t.ex. ha en författningsreglerad skyldighet att svara för viss information eller tillhandahålla uppgifter inom sitt myndighetsområde. Myndighetens tillhandahållande inom ramen för ett sådant åliggande betraktas inte som ett led i myndighetsutövning och är alltså yrkesmässigt enligt ML.

Parkeringsavgifter

EG-domstolen har i målet C-446/98, Fazenda Pública, behandlat frågan om uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon när en sådan verksamhet utövas av ett offentligrättsligt organ. Av domen framgår att sådan verksamhet i vissa fall, när parkeringsverksamheten är reglerad i ordnings- eller trafikstadgar, kan omfattas av undantag från ekonomisk verksamhet på grund av myndighetsutövning.

RR har förklarat, RÅ 2003 ref. 99, att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift omfattades av undantag från yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § ML. Därmed förelåg inte skattskyldighet för dessa tillhandahållanden.

Däremot framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på kvartersmark eller i parkeringshus inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Sådan verksamhet är yrkesmässig och medför skattskyldighet för mervärdesskatt för kommunen.

Broavgift

Den avgift som tas ut av Vägverket för färd över Svinesundsbron är offentligrättsligt reglerad. Tillhandahållandet av denna brotrafik är därför ett annat exempel på vad som kan utgöra led i myndighetsutövning. I och med att tillhandahållaren är ett offentligrättsligt organ så omfattas tillhandahållandet av undantaget från yrkesmässighet i 4 kap. 7 § ML.

När det är fråga om färd över Öresundsbron så är tillhandahållaren inget offentligrättsligt organ vilket innebär att tillhandahållandet inte kan omfattas av 4 kap. 7 § ML, oavsett eventuell offentligrättslig reglering.

Vägtullar

EG-domstolen har i målen C-276/97 kommissionen mot Frankrike, C-358/97 kommissionen mot Irland, C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, C-408/97 kommissionen mot Nederländerna samt C-260/98 kommissionen mot Grekland, de s.k. vägtullsmålen, ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet.

Led i myndighetsutövning

Tillhandahållandet i sig behöver inte utgöra myndighetsutövning. Det är tillräckligt att det utgör ett led i en sådan utövning. Som exempel kan nämnas den situationen, att en myndighet tillhandahåller avgiftsbelagda bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att man meddelar beslut som innebär myndighetsutövning. Omsättning av sådana tillhandahållanden är därmed skattefri.

RSV har i en skrivelse 1999-10-27, dnr 4965-97/900, uttalat sig i fråga om skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster.

Av skrivelsen framgår bl.a. att statens försäljning av en vara där äganderätten övergått till staten, kan ses som ett privaträttsligt avtal med köparen och att det därvid inte spelar någon roll vilken myndighetsutövning som kan ha legat till grund för statens övertagande av varan. Sådana försäljningar sker i yrkesmässig verksamhet och omsättningen är skattepliktig. Om polismyndigheten däremot säljer en vara och köpesumman redovisas till ägaren efter eventuella avdrag för kostnader får försäljningen anses som ett led i myndighetsutövning. För polismyndigheten föreligger då inte skattskyldighet för omsättningen av varan. Varans ägare kan däremot beroende på om varan tillhör en verksamhet som denne bedriver vara skattskyldig för en sådan omsättning.

Vidare framgår av skrivelsen att skattskyldighet föreligger vid tillhandahållande av följande tjänster. Anslutning av larmanläggning och därmed utryckning vid obefogade larm, bevakning av värdetransporter, flyttning av fordon med stöd av 2 § andra stycket lagen (1982:129) om flyttning av fordon i vissa fall (kostnaden bärs av den som begärt flyttning) samt låsöppning på lägenhetsinnehavares uttryckliga begäran. Skattskyldighet föreligger i dessa fall därför att det är fråga om tjänster som kan anses tillhandahållna på grund av privaträttsliga avtal. Detta bör gälla trots att ersättningens storlek regleras i författning.

Som exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet nämns ordningshållning enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden utgör led i myndighetsutövning.

Ansöknings-avgifter

Ansökningsavgifter enligt 9 § avgiftsförordningen (1992:191), AvgF, får i den mån de kan anses utgöra vederlag för skattepliktiga tillhandahållanden, förutsättas ha sådant samband med myndighetens beslut i ansökningsärendet att tillhandahållandet utgör ett led i myndighetsutövningen.

Kopior och avskrifter m.m.

Avgifter för kopior och avskrifter samt bevis och registerutdrag enligt 15 § AvgF kan i vissa fall ha sådant samband med myndighetsutövning att tillhandahållandet inte är att anse som yrkesmässigt enligt ML, medan det i andra fall inte föreligger sådant samband. Handläggningen av dessa ärenden sker emellertid oftast under expeditionsmässiga förhållanden, som gör att det i praktiken inte är möjligt att i det enskilda fallet utreda de omständigheter som bör läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen. Med hänsyn härtill anser Skatteverket att alla tillhandahållanden som ska avgiftsbeläggas enligt 15 § AvgF bör kunna anses ingå som led i den myndighetsutövning som ursprungligen har legat till grund för den utlämnade handlingen. Mervärdesskatt bör i enlighet härmed inte påföras i något fall.

RSV har i en skrivelse 1999-09-23, dnr 9118-99/100, uttalat sig om mervärdesskatt på kopior av allmänna handlingar. Av skrivelsen framgår bl.a. som ett förtydligande att även för kommuner och landsting, och således inte bara för staten, gäller att mervärdesskatt inte ska påföras sådan avgift som tas ut för tillhandahållande av kopior och avskrifter m.m. av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen.

Avgifter för varor och tjänster

Avgifter som får tas ut med stöd av 4 § AvgF utgör däremot vederlag för sådana skattepliktiga tillhandahållanden, som inte kan anses utgöra led i en myndighetsutövning.

Annan myndighet än beslutsmyndigheten

Om en myndighet meddelat beslut som i sig är uttryck för myndighetsutövning, men någon annan myndighet svarat för underlag i form av t.ex. utredningar eller undersökningar, kan detta senare tillhandahållande ses som ett led i en myndighetsutövning.

Arkeologiska undersökningar

RR har avgjort ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1993 ref. 38, gällande arkeologiska undersökningar som belyser detta förhållande. RR fann att sådana undersökningar som utförs till uppfyllande av villkor för länsstyrelsens tillstånd till ingrepp i en fast fornlämning enligt 2 kap. 13 § lagen om kulturminnen m.m. och som tillhandahålls av Riksantikvarieämbetet och Statens historiska museer är att anse som ett led i länsstyrelsens myndighetsutövning. Tillhandahållandet är därmed inte att anse som yrkesmässigt enligt ML och medför då inte skattskyldighet.

RSV har i en skrivelse 1999-06-30, dnr 6432-99/100, uttalat sig i frågan om tillämpning av undantaget från yrkesmässig verksamhet vid tillhandahållande av arkeologiska utgrävningar. Där anges att undantaget från yrkesmässighet i enlighet med RÅ 1993 ref. 38 är tillämpligt då utgrävningen beslutas av länsstyrelsen och utförs av annan myndighet, men att det inte är tillämpligt i det fall utgrävningen beslutas av länsstyrelsen, men utförs av ett privaträttsligt subjekt t.ex. en stiftelse eller ett aktiebolag

Läkarintyg

SRN har i förhandsbesked 2006-12-21 bedömt att en läkartjänst bestående i att utfärda intyg rörande taxilegitimation och utlåtande rörande färdtjänst inte ingår som ett led i myndighetsutövning. SRN menade att ett offentligrättsligt organ undantas från skattskyldighet enbart för verksamhet eller transaktioner som det självt utför i denna egenskap. Bestämmelsen i 4 kap. 7 § ML är därmed endast tillämplig på tjänster som ingår som led i myndighetsutövning utövad av tillhandahållaren. Därför är enligt SRN bestämmelserna inte tillämpligt på omsättningen av de tjänster som avses i ärendet då dessa tjänster inte ingår i någon sökandes myndighetsutövning. Skatteverket har genom överklagande till RR begärt fastsällelse av förhandsbeskedet.

Karantänsveterinärer

Skatteverket har i en skrivelse 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, ansett att Jordbruksverkets tillhandahållande av tjänster som utförs av karantänsveterinärer, anställda hos Jordbruksverket, utgör sådant tillhandahållande som utgör myndighetsutövning och är därmed inte yrkesmässigt.

8.4.3.2 Offentligrättsliga organ

Av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet framgår att det ska vara fråga om ett offentligrättsligt organ för att verksamhet som bedrivs genom myndighetsutövning ska kunna undantas från yrkesmässighet.

Tolkas enligt nationella regler

Av EG-domstolens dom i de förenade målen 231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, framgår att vilka som ska tolkas som offentligrättsliga myndigheter avgörs av varje lands nationella lagstiftning. EG-domstolen har även i domen C-4/89, Carpaneto Piacentino, slagit fast att åtskillnad mellan offentlig och privat verksamhet endast kan göras på grundval av det rättsliga system som tillämpas på offentliga organ i den nationella lagstiftningen. Det är således upp till respektive medlemsland att klassificera vilka verksamheter som omfattas av den offentligrättsliga verksamheten som medför undantag från ekonomisk verksamhet i ljuset av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt ML har begreppet offentligrättsligt organ begränsats till staten, ett statligt affärsverk eller en kommun (4 kap. 7 § ML).

Bolag kan inte omfattas

Det särskilda yrkesmässighetsbegreppet är inte tillämpligt på andra än statliga eller kommunala myndigheter. Om en verksamhet som i sig innefattar myndighetsutövning bedrivs i bolagsform, bedöms yrkesmässigheten enligt de vanliga kriterierna. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas AB Svensk Bilprovning och AB Statens Anläggningsprovning.

EG-domstolen har i målen C-276/97 m.fl., de s.k. vägtullsmålen, ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som myndighetsutövning som inte utgjorde ekonomisk verksamhet, medan motsvarande avgiftsuttag av privaträttsliga subjekt skulle beskattas.

Om en kommun överlämnar hantering av en kommunal angelägenhet i enlighet med kommunallagen åt ett privat företag omfattas inte detta privata företag av begreppet ”kommun” i kommunallagens mening och därmed inte heller av begreppet ”kommun” i mervärdesskattelagens mening. Således kan inte detta privata företag omfattas av undantaget från yrkesmässighet. Detta gäller även om det privata företaget är helägt av kommunen eller om det privata företaget utför sådan myndighetsutövning som delegerats av t.ex. kommun.

EG-domstolens mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, handlade om uppbörd av skatt som utfördes av särskilda uppbördsmän på uppdrag av den lokala skatteförvaltningen. Domstolen ansåg inte att denna verksamhet kunde undantas från ekonomisk verksamhet när denna verksamhet delegerats till privata företag.

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet regleras i lagen (1981:1363) om notarius publicus och förordningen (1983:327) om notarius publicus. Det är här fråga om sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet.

8.4.3.3 Konkurrensbegränsningskrav enligt mervärdesskattedirektivet

EG-domstolen har i målet C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, tolkat konkurrensvillkoret som finns i artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Domstolen fann att en enskild skattskyldig som är konkurrent till ett offentligrättsligt organ kan åberopa artikeln för att göra gällande att dennes rättigheter har åsidosatts, eftersom det offentligrättsliga organet är befriat från mervärdesskatt eller har beskattats för lågt.

Konkurrens-villkoret saknas i ML

Av Skatteverkets skrivelse 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, framgår att den del som avviker, vad gäller undantaget från yrkesmässighet för offentligrättsliga organ, mellan ML och mervärdesskattedirektivet är konkurrensvillkoret som finns med i mervärdesskattedirektivet. Denna begränsning i undantaget finns inte i den svenska lagstiftningen. RR har angivit, RÅ 2003 ref. 99, att möjligheten att ta hänsyn till konkurrensvillkoret inte finns med den lagstiftning som finns i Sverige idag. Möjligheten att tillämpa s.k. direkt effekt kan endast användas till fördel för den enskilde, dvs. om den enskilde yrkar det. I och med att kommunen i ovan nämnd dom inte begärt detta kan konkurrensvillkoret inte användas.

Eftersom konkurrensvillkoret saknas i ML finns inte, trots vad som anges i C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, någon möjlighet för den enskilde att åberopa villkoret vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen.

8.5 Inskränkningar enligt ML i fråga om yrkesmässigheten

8.5.1 Kost åt personal

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig enligt 4 kap. 2 § ML, när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Om däremot en arbetsgivare vars verksamhet i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ovan tillhandahåller kost åt personal, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om marknadsvärdet av tillhandahållandena för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas i avsnitt 32.4.

8.5.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

Skattskyldigheten för s.k. allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan är begränsad genom en särskild bestämmelse i 4 kap. 8 § ML som hänvisar till de regler som gäller vid inkomsttaxeringen. Detta innebär att en av ideell förening eller registrerat trossamfund bedriven verksamhet, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. respektive 14 § IL, inte utgör yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattehänseende.

Allmännyttig förening

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast s.k. allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund. Bestämmelserna om ideella föreningar och registrerade trossamfund behandlas närmare i avsnitt 8.6.3.

8.6 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet

8.6.1 Samfällighet

Skattesubjekt

En samfällighet kan antingen förvaltas av delägarna gemensamt eller av en särskild för ändamålet bildad förening. En samfällighetsförening kan bli skattskyldig till mervärdesskatt. I en ägarförvaltad samfällighet kan delägarna bli skattskyldiga (se även avsnitt 9.9).

Ingen utåtriktad verksamhet

Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (jfr RÅ 1970 Fi 1465, RÅ 83 1:26 och RÅ 86 not. 675).

Utåtriktad verksamhet finns

Om däremot samfälligheten tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses

föreligga vilka, om de är skattepliktiga, medför skattskyldighet om de görs i en yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ 79 1:15).

I förhandsbeskedsärende ansåg RR, RÅ 2002 ref. 13, att en vägsamfällighetsförenings verksamhet med upplåtelse av väg åt utomstående mot en ersättning av 40 000 kr under ett år, var yrkesmässig och att föreningen var skattskyldig för omsättningen.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör det inte anses som en yrkesmässig verksamhet då en ägarförvaltad samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning får ersättningar från utomstående. Av RÅ 2002 ref. 13 framgår dock att en ersättning om 40 000 kr från utomstående inte utgör mindre omfattning eftersom yrkesmässig verksamhet ansågs föreligga i detta fall.

Skattskyldighet för respektive delägare

Om en ägarförvaltad samfällighet får ersättning från utomstående i sådan omfattning att verksamheten anses yrkesmässig blir det fråga om en fördelning av skattskyldigheten för delägarna på motsvarande sätt som avdragsrätten för ingående skatt fördelas enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML (se avsnitt 15.2.2). Yrkesmässigheten får då bedömas enskilt för varje delägare.

8.6.2 Kyrklig verksamhet

Yrkesmässigheten och därmed skattskyldigheten för kyrklig verksamhet ska i första hand bedömas utifrån ML:s allmänna regler i 4 kap. 1–4 §§ ML.

En verksamhet bedriven av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund anses dock enligt 4 kap. 8 § ML inte som yrkesmässig när inkomsten därav är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL (se vidare avsnitt 8.6.3 angående ideella föreningar och registrerade trossamfund).

Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, vilka vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt denna lag.

Kyrkogårdsförvaltning

Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats är undantagen från beskattning enligt 3 kap. 23 § 6 p. ML när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats. Enligt begravningslagen (1990:1144) åligger det församling eller kyrklig sam-

fällighet inom Svenska kyrkan, eller om regeringen för särskilt fall så förordnar, kommun att hålla allmän begravningsplats.

För tjänster som mot ersättning utförs av präst eller annan officiant i samband med begravningar, dop, vigsel eller jämförlig kyrklig ceremoni får skattskyldighet i första hand bedömas enligt allmänna regler i ML. Det innebär att skattskyldighet föreligger när omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML.

Om tjänsterna som ett led i verksamheten tillhandahålls av ett registrerat trossamfund eller en ideell förening och motsvarande inkomster omfattas av befrielse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL föreligger inte skattskyldighet enligt 4 kap. 8 § ML för en sådan omsättning.

Uttagsbeskattning - kyrkobyggnader m.m.

Vissa kyrkobyggnader och till dessa anknutna fastigheter utgör självständiga rättssubjekt, närmast av stiftelsekaraktär och omfattas då av 7 kap. 15 § IL. Fråga har uppkommit om uttagsbeskattning kan ske i enlighet med 2 kap. 8 § ML när fastighetsförvaltande tjänster utförs i egen regi på kyrkobyggnader, prästgårdar, kyrkogårdar etc. Enligt Skatteverkets uppfattning torde med ML:s nuvarande utformning uttagsbeskattning kunna ske.

I fall då undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 14 § IL är tillämpligt bör dock motsvarande begränsningar i fråga om förutsättningarna för uttagsbeskattning som gäller för allmännyttiga ideella föreningar vara tillämpliga (se avsnitt 8.5.2 och 8.6.3).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 7.6 och 12.3.

Kyrklig samfällighet

SRN har i förhandsbesked 2001-05-03 funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen ifråga har ansetts utgöra skilda skattesubjekt och omsättningarna har ansetts gjorda i yrkesmässig verksamhet. Sökanden överklagade förhandsbeskedet vad avsåg tillhandahållandet av vaktmästartjänster åt ett stift i samband med gudstjänster. RR ändrade, RÅ 2002 not. 101, förhandsbeskedet i den överklagade delen och fann att skattskyldighet inte förelåg för detta tillhandahållande.

Prästlöne-tillgångar

Inom Svenska kyrkan, som är ett registrerat trossamfund, finns ett antal organisatoriska delar som är självständiga juridiska personer. Bland dessa finns stiften som är Svenska kyrkans regionala organisationer. Prästlönetillgångarna ingår inte i trossamfundet utan är självständiga rättssubjekt av stiftelse-karaktär. Det är stiften som förvaltar prästlönetillgångarna. Skatteverket har i skrivelse 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, gjort bedömningen att den kostnadstäckning som stiften betingar sig avseende förmögenhetsförvaltningen enligt lag, dvs. när stiften agerar såsom förvaltare av tillgångarna å prästlönetillgångarnas vägnar, inte kan anses hänförlig till någon omsättning. Däremot är det fråga om omsättning när stiften handhar den löpande driften av prästlönetillgångarna.

8.6.3 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas inte som yrkesmässig verksamhet en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller samfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. och 14 § IL. Till verksamhet räknas här sådan näringsverksamhet som utgör rörelse, innehav av närings-fastighet samt annan verksamhet i vilken föreningen eller samfundet varit skattskyldig för inkomst om inte undantaget hade varit tillämpligt.

För sådana allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet enligt 7 kap. 7 § 2 st. 2 p. IL finns det alltså bestämmelser som i motsvarande omfattning inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet och därmed skattskyldig-heten enligt ML. För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga och för registrerade trossamfund som inte åtnjuter sådan skattebefrielse som tillkommer allmännyttig förening samt även för alla stiftelser gäller endast ML:s allmänna regler om vad som är yrkesmässig verksamhet.

8.6.3.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten

Krav som ska vara uppfyllda – allmännyttiga

Endast ideell förening, som är allmännyttig och därför begränsat skattskyldig, och ett motsvarande registrerat tros-samfund omfattas av det begränsade yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 8 § ML. För att en ideell förening och ett registrerat

trossamfund ska anses som allmännyttiga krävs att samtliga följande krav är uppfyllda

- ändamålet ska vara huvudsakligen allmännyttigt,
- ändamålet ska tillgodoses i verksamheten,
- avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster ska till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten,
- medlemsantagningen ska vara öppen,
- medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Närmare redogörelse för vad kravet på allmännytta innebär finns i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet och i Handledning för stiftelser och ideella föreningar.

Vad som där anförs gäller liksom den följande framställningen i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund. Att en förenings ändamål ska vara allmännyttigt innebär att föreningen i enlighet med 7 kap. 4 § IL ska främja rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Enligt 7 kap. 8 § IL räknas även religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller liknande ändamål som allmännyttigt. Äldre folketshus- och folketsparkföreningar (enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar), med främsta ändamål att tillhandahålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

Så gott som uteslutande – 80 %

Föreningen ska i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Det allmännyttiga ändamålet ska fullföljas genom att minst 80 % av nettoavkastningen ska användas för detta. Fullföljden kan bedömas för en femårsperiod. Medlemsantagningen ska vara öppen. Detta innebär att en onaturlig begränsning av medlemskap inte tillåts. Exempel på onaturlig begränsning är att förening med kulturellt ändamål tillåter endast manliga medlemmar.

8.6.3.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse

Ideella föreningar som inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst och därmed även för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse. Sådan

verksamhet räknas som yrkesmässig verksamhet enligt ML:s huvudregel i 4 kap. 1 § 1 p. ML. Allmännyttiga ideella föreningar beskattas enligt 7 kap. 7 § IL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver. Om villkoren för begränsad skattskyldighet för rörelseinkomster enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllda undantas rörelseverksamheten från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

Verksamhet med naturlig anknytning

Verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga delen anses ha naturlig anknytning till denna, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Med ”av hävd” menas verksamhet som av tradition har finansierat det slag av allmännyttig verksamhet, som föreningen bedriver. Som exempel kan nämnas bingo, lotterier och fester, som anordnas av idrottsförening.

8.6.3.3 EG-rätt

Direkt effekt kan medföra skattskyldighet

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-11 ansett att en allmännyttig ideell förening bedrivit ekonomisk verksamhet (artikel 9 i mervärdesskattedirektivet). Denna artikel skulle ha direkt effekt eftersom den enskilde yrkat om detta. Detta innebar att föreningen ansågs vara skattskyldig för mervärdesskatt i och med att även övriga förutsättningar för skattskyldighet var uppfyllda.

SRN anför att bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML inte stämmer överens med den uppbyggnad och systematik som används i mervärdesskattedirektivet. Regeln i ML är subjektsinriktad utan närmare begränsning till vissa slags varor eller tjänster medan direktivet präglas av ett transaktionstänkande med undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster. Dessa skillnader leder till att en tillämpning av undantaget i 4 kap. 8 § ML och direktivets bestämmelser kan leda till olika beskattningsresultat.

Bestämmelsen om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 8 § ML står således inte i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. Fråga är då om direktivet i detta fall ska ha företräde framför ML. För att så ska bli fallet fordras att direktivets aktuella bestämmelser har direkt effekt.

Bestämmelsen rörande beskattningsbar person (artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet) är enligt SRN:s mening till sitt innehåll så klar och precis samt ovillkorlig att den får anses uppfylla villkoren för när en bestämmelse ska anses ha direkt effekt.

Slutligen anser SRN att en särskild omständighet i detta ärende var att föreningen åberopar den direkta effekten av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet för att hävda sin skyldighet att betala mervärdesskatt. Med hänsyn till att mervärdesskattesystemet, som bl.a. innefattar avdragsrätt eller återbetalningsrätt, till sin art är sådant att det kan vara förmånligt att vara skattskyldig bör det förhållandet att fråga är om att ålägga skattskyldighet inte leda till en annan bedömning än att de aktuella bestämmelserna har direkt effekt. Mot bakgrund härav ska direktivbestämmelsen ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § 1 st. ML.

8.6.3.4 Innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av Skatteverket har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som framgår av 4 kap. 8 § ML. I övrigt gäller följande.

Innehav av näringsfastighet anses inte som yrkesmässig verksamhet enligt ML, om föreningen är frikallad från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 7 § IL. Om föreningen frikallas från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 21 § IL är däremot kravet på yrkesmässighet uppfyllt.

Villkoret för frikallelse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllt om fastigheten till övervägande del används i föreningens egen allmännyttiga verksamhet. Villkoret är också uppfyllt om inkomst hänförlig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för den ideella verksamheten.

Exempel på den senare grunden för befrielse är ”äldre” folketshusföreningars upplåtelse av samlingslokaler.

Skattefrihet vid inkomsttaxeringen enligt 7 kap. 7 § IL innebär att inkomster av fastigheten i övrigt inte heller anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Begränsningen av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML medför, när villkoren härför uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till mervärdesskatt för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska inte heller ske.

Om föreningen till mindre än hälften använder fastigheten i sin egen verksamhet anses däremot inkomsten komma från yrkesmässig verksamhet. Uttagsbeskattning för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska då också ske.

Exempel

En idrottsförening kan t.ex. äga en sporthall, använda 25 % själv, och hyra ut resten av hallen åt annan t.ex. någon som bedriver rörelse och är skattskyldig enligt ML för verksamhet med styrketräning, gym m.m. Föreningen har anställd personal för skötsel av fastigheten. Om byggnaden, är öppen för allmänheten, blir denna en skattefri specialbyggnad enligt 3 kap. 2 § FTL. Beskattning sker enligt IL för hyresinkomsten, medan det egna förmånsvärdet av lokal inte inkomstbeskattas.

Undantaget från skattskyldighet för egen lokal grundas inte på 7 kap. 7 § IL då mindre än övervägande del används i egen verksamhet. Härav följer att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte blir tillämpligt. Den egna användningen av fastigheten är inte verksamhet i ML:s mening. Däremot är fastighetsinnehavet som sådant näringsverksamhet. Skatteplikt föreligger inte för egen användning och enligt ML:s allmänna bestämmelser inte heller för uthyrningen. Föreningen ska dock uttagsbeskattas för egna fastighetstjänster på fastigheten förutsatt att lönegränsen på 150 000 kr är överskriden (2 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan medges i detta fall, eftersom hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Skulle en annan hyresgäst i fastigheten bedriva sådan verksamhet som inte medför att frivillig skattskyldighet kan medges skulle uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 8 § ML för den del av fastigheten, som föreningen nyttjar för egen del och hyr ut till den andre hyresgästen.

9 Skattesubjekt

9.1 Allmänt

Såväl fysiska som juridiska personer kan utgöra skattesubjekt och vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala mervärdesskatt till staten. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga. För vissa juridiska personer gäller speciella regler. Området skattesubjekt finns också behandlat i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

9.2 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Bolaget anses enligt 2 kap. 4 § 1 st. ABL vara bildat när stiftelseurkunden har undertecknats av samtliga stiftare. Bolagets styrelse ska härefter inom sex månader anmäla bolaget för registrering. Först genom registreringen hos Bolagsverket får bolaget rättskapacitet. Innan bolaget har registrerats kan det enligt 2 kap. 25 § ABL inte förvärva rättigheter eller åta sig skyldigheter och det kan heller inte föra talan i domstol eller hos annan myndighet.

Bolaget kan dock bli ansvarigt efter registreringen för förpliktelser enligt åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 26 § ABL stadgas: ”När bolaget har registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildades.” KR i Stockholm har i dom 1972-06-05, mål nr 6278–6279-1971 prövat frågan om ett aktiebolags ansvarighet för åtgärder som vidtagits före registreringen. Målet gällde ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det registrerats. KR fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning som skett före registreringen.

Civilrättsligt ansvar för ett bolag uppkommer endast om bolaget registreras hos Bolagsverket. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt

ansvariga för förpliktelserna (2 kap. 26 § ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett nytt aktiebolag som startar verksamheten efter bildandet, men före registreringen, kan bli skattskyldigt för mervärdesskatt. I mål C-173/02, Faxworld, har EG-domstolen berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

Ombildning

Retroaktivt byte av verksamhetsform (t.ex. överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag) har enligt praxis inte godtagits i mervärdesskattehänseende. RR ansåg i RR 1977 Ba 42 som gällde skattskyldighet vid efterbeskattning, att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomsttaxeringen, var skattskyldig till mervärdesskatt för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat momsdeklarationer. Skattskyldigheten hade inträtt under den del av året då verksamheten bedrevs i enskild firma. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten kan därför inte överlåtas med retroaktiv verkan när t.ex. en enskild näringsverksamhet ombildas till aktiebolag. I RÅ 1987 ref. 115 beslutade RR att ett beslut om registrering enligt lagen om mervärdesskatt inte kan utformas med retroaktiv verkan. Registreringen är en kameral åtgärd och gäller från och med beslutet därom.

I det fall någon har blivit skattskyldig och redovisningsskyldig utan att ännu vara registrerad föreligger enligt domen inte något hinder mot upprättandet av deklarationer och beskattningsbeslut avseende tid före registreringen. Skatteverket har i en skrivelse 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, behandlat frågor om retroaktiv företagsombildning. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Upplösta bolag

Aktiebolag som likviderats eller upplösts genom konkurs kan under vissa förutsättningar återfå partshabiliteten. Det gäller exempelvis om det framkommer ytterligare tillgångar som inte var kända då konkursen eller likvidationen avslutades. Konkursen eller likvidationsförfarandet kan under sådana omständigheter återupptas.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt.

Ett antal bolag ingående i samma koncern avsåg att gemensamt bilda ett handelsbolag som skulle utföra vissa tjänster åt

koncernbolagen. Bolagen yrkade att handelsbolagets verksamhet, till den del den avsåg interna tjänster inom koncernen, inte skulle föranleda skattskyldighet. Handelsbolaget ansågs emellertid skattskyldigt även för den koncerninterna verksamheten (RSV/FB Im 1985:8).

Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler. Se avsnitt 9.10. Angående omsättningsland för koncerninterna tjänster, se avsnitt 11.3.5.

Filialer och fasta etableringsställen

En juridisk person är ett enda skattesubjekt. Olika enheter inom ett och samma bolag utgör inte självständiga skattesubjekt i förhållande till varandra när varor eller tjänster tillhandahålls dem emellan. Det gäller när ett svenskt bolag har verksamhet inom olika enheter eller på olika orter inom landet eller ett fast etableringsställe i ett annat land. Det gäller också när ett utländskt bolag har ett fast etableringsställe eller en filial här.

Lagen (1992:160) om utländska filialer gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. En filial är ett utländskt företags avdelningskontor med självständig förvaltning i Sverige. Enligt förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. ska utländska företag som vill bedriva näringsverksamhet i Sverige utan att registrera ett dotterbolag normalt registrera en filial hos Bolagsverket. När Bolagsverket registrerat filialen tilldelas den ett organisationsnummer men filialen är inte en separat juridisk person utan en del av det utländska företaget.

Enligt lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse 1 kap. 5 § förstås med filial ett avdelningskontor med självständig förvaltning varvid även ett utländskt kreditinstituts etablering av flera driftställen ska anses som en enda filial.

Begreppet filial ska inte förväxlas med det mervärdesskatterättsliga begreppet fast etableringsställe som är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Bedömningen av fast etableringsställe i mervärdesskattehänseende görs oberoende av juridisk form och eventuell filialregistrering. En självständig skattemässig bedömning ska göras. Enbart en filialregistrering innebär inte i sig att det finns ett etableringsställe här i landet även om det ofta är så att den som registrerar en filial också har en sådan etablering som anses utgöra ett fast etableringsställe enligt ML

och mervärdesskattedirektivet. (Se mer angående fast etableringsställe i avsnitt 40.2).

EG-domstolen konstaterade i målet C-210/04, FCE Bank, att ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat, som inte utgör någon självständig juridisk enhet, och som tillhandahålls tjänster av det bolag som det tillhör, inte ska anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som har fördelats på etableringsstället till följd av tillhandahållandet.

Europabolag

I oktober 2004 infördes en ny associationsform, Europabolag (Societas Europaen), i Europa och Sverige. Ett europabolag är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i aktiebolagsform. Bolaget är en juridisk person med aktiekapital fördelat på aktier. Sätet och huvudkontoret ska finnas i en och samma medlemsstat. Sätet kan flyttas från en medlemsstat till en annan utan att bolaget behöver avvecklas i den första staten och bildas på nytt i den andra. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning 2157/2001/EG och prop. 2003/04:112.

9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Handels- och kommanditbolag

Handelsbolag utgör ett särskilt rättssubjekt. Kommanditbolag är ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller enligt 6 kap. 1 § ML att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML. Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret som förs av Bolagsverket Ett handelsbolag torde få rättskapacitet då det förts in i handelsregistret.

I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

> ”En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska

utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen."

Vinstandelar från kommanditbolag

I ett flertal domar och förhandsbesked av RR respektive SRN har behandlats frågan om delägares tillhandahållande av tjänster åt ett handelsbolag utgör omsättning eller tillskjutande av arbetsinsatser m.m. enligt bolagsavtalet. Förutsättningarna i de enskilda fallen är delvis olikartade. Avtal och faktiska omständigheter har avgjort bedömningarna. I ett förhandsbesked 1999-10-12 fann SRN att ett aktiebolag inte var skattskyldigt enligt ML då aktiebolagets enda verksamhet skulle bestå i att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare. Aktiebolaget skulle erhålla ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a conto-betalningar varje månad. Någon fakturering skulle inte ske från aktiebolaget till kommanditbolaget. SRN fann att aktiebolaget inte kunde anses verksamt i kommanditbolaget i vidare utsträckning än som följde av förpliktelserna enligt kommanditbolagsavtalet. Aktiebolaget skulle således inte i mervärdesskattehänseende omsätta tjänster varför skattskyldighet inte kunde uppkomma för aktiebolaget.

I ett förhandsbesked 2000-01-17 ansåg SRN inte att ett bolag som ingick som komplementär i ett kommanditbolag var skattskyldigt för sina tillhandahållanden gentemot kommanditbolaget. Omständigheterna var de att komplementären var den ende av bolagsmännen i kommanditbolaget som var ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Från kommanditbolaget erhöll komplementären ett förvaltningsarvode. SRN uttalade bl. a. följande:

> "Att en komplementär i ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget och sina förvaltningsbefogenheter i enlighet med avtalet mellan bolagsmännen att driva verksamhet med vinstfördelning, deltar i förvaltningen genom eget arbete, eller, då delägaren är en juridisk person, genom arbete utfört av en anställd eller annan såsom representant för den juridiska personen, innebär normalt inte att han skall anses handla för egen utan för bolagets räkning. Reglerna om handelsbolag utgår för övrigt bl.a.

> ifrån att bolagsmännen genom egna arbetsinsatser aktivt deltar i bolagets verksamhet. Detta principiella synsätt gäller även den situation som är aktuell i detta ärende, nämligen när endast en av bolagsmännen skall vara ansvarig för förvaltningen av bolagets verksamhet."

I ett förhandsbesked från SRN 2000-05-30 behandlades frågan om skattskyldighet skulle föreligga för ett antal aktiebolag som var delägare i ett kommanditbolag genom vilket advokatverksamhet skulle bedrivas. Utåt skulle advokatverksamheten bedrivas i kommanditbolaget. Aktiebolagen skulle enligt avtal tillhandahålla advokater till kommanditbolaget. Aktiebolagen och dess ägare skulle inte få bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget. För av varje advokat utfört arbete skulle kommanditbolaget månatligen utbetala ett i förväg bestämt belopp till aktiebolagen. Vad som därefter vid årets slut kunde återstå av resultatet i kommanditbolaget skulle i huvudsak fördelas lika mellan aktiebolagen. SRN fann att "Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägareavtalet och är en förutsättning för bolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses tillhandahålla kommanditbolaget några tjänster när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för dettas räkning". SRN fann att skattskyldighet inte förelåg för aktiebolagen. RR fastställde förhandsbeskedet 2001-11-16, mål nr 4453-2000.

SRN har kommit till samma slutsats i ytterligare förhandsbesked 2003-04-24, 2003-09-29 (fastställt av RR i dom 2005-02-17, RÅ 2005 ref. 19) samt 2004-02-10. Aktiebolagen som var delägare i kommanditbolagen ansågs inte tillhandahålla några tjänster och var därmed inte skattskyldiga till mervärdesskatt.

Det ska i sammanhanget nämnas att det omvända förhållandet där advokatverksamhet bedrivs i olika handelsbolag men där tjänsterna faktureras kund via ett gemensamt ägt aktiebolag utgör skattepliktig omsättning enligt SRN:s förhandsbesked 2003-01-23. Enligt SRN:s förhandsbesked 2005-11-16, som överklagats av Skatteverket för fastställelse, utgör en grundläggande förutsättning för att det ska anses vara fråga om en förvaltningsåtgärd i handelsbolaget och inte en omsättning till bolaget att en bolagsman i denna sin egenskap antingen i bolagets namn tillhandahåller tjänster i enlighet med bolags-

ändamålet eller själv är verksam i bolaget för dess näringsverksamhet. SRN anser att en sådan situation inte föreligger när en utomstående person, oavsett om det sker på uppdrag av en bolagsman eller inte, mot ersättning utför tjänster åt handelsbolaget.

I ett förhandsbesked 2005-06-23 ansåg SRN att bolagsmännens tillhandahållanden till sitt handelsbolag mot ersättning utgjorde självständiga omsättningar i bolagsmännens egna verksamheter. Förutsättningarna i det ärendet var att en byggnad ska uppföras av delägarna i handelsbolaget i syfte att bolaget i första hand ska bli ägare till den. Av handlingarna framgick inte att fastigheten efter uppförandet ska ingå i någon av bolaget bedriven verksamhet. För uppförandet erhåller delägarna ersättning av medel som upplånats från externa långivare eller en av delägarna. Vad bolagsmännen här uppbär för sina tillhandahållanden är således, enligt SRN, till skillnad från vad som har varit fallet i de situationer av liknade art som varit föremål för RR:s bedömning, inte del i någon vinst från handelsbolagets verksamhet utan ersättningar för omsatta varor och tjänster. Sökanden överklagade förhandsbeskedet, men återkallade senare sin talan.

EG-domstolen har i domen C-23/98, Heerma, ansett att en delägare i ett bolag bildat enligt nederländsk lag agerade som en självständig beskattningsbar person i avtal om uthyrning av en honom tillhörig byggnad åt bolaget.

EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. En EEIG är skattesubjekt enligt ML. Liksom för handelsbolag gäller att något eget kapital inte krävs och att medlemmarna är solidariskt ansvariga för skulderna. Medlemmarna ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Ändamålet är att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att bedriva egen näringsverksamhet. I det avseendet finns en viss likhet med en ekonomisk förening. En EEIG ska registreras i den stat där den har sitt säte enligt avtalet. Den bildas genom att medlemmarna ingår avtal om bildandet och låter registrering ske. Rättskapacitet erhålls från dagen för registrering. Närmare uppgifter framgår av rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

Av artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår att en europeisk ekonomisk intressegruppering, vilken levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag till medlemmar i grupperingen eller till tredje parter, ska vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Förordningen trädde i kraft den 1 juli 2006. Motsvarande reglering finns i 6 kap. 1 § ML.

9.4 Enkla bolag

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Verksamheten får, men måste inte, avse näringsverksamhet. Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

Representant-redovisning

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet, 6 kap. 2 § ML. Efter ansökan av samtliga delägare får Skatteverket enligt 23 kap. 3 § SBL besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den mervärdesskatt som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt. Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan skattemyndigheten kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Flipperspel

I ett förhandsbesked 1995-06-09 ansåg SRN att det förelåg ett enkelt bolag när en lokalinnehavare och en utställare av flipperautomater hade överenskommit att gemensamt bedriva spelverksamhet och dela intäkterna därav. Omsättningen i det enkla bolaget blev undantagen från skatteplikt eftersom flipperspel är att hänföra till sådant lotteri enligt lotterilagen som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML.

I förhandsbesked 2005-05-16 ansåg SRN att ett aktiebolag som förvärvat rättigheterna till ett lotteri och ställde dem till

förfogande i ett samarbete med tre organisationer bedrev skattefri lotteriverksamhet i enkelt bolag med organisationerna.

I de enskilda fallen måste man med ledning av avtalet avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 6.12.5.

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV berört en fråga om enkelt bolag kan anses föreligga i vissa fall i samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas. Bakgrunden till skrivelsen har varit att vissa avtal mellan parter i spelverksamheten antedaterats, i syfte att nyupprättade avtal skulle förta giltigheten av tidigare upprättade avtal. RSV konstaterar i skrivelsen att en antedatering i sig självfallet saknar betydelse.

9.4.1 Konsortier

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggnadsentreprenad. Ett konsortium är vanligtvis av tillfällig natur och de i konsortiet ingående företagen bedriver verksamhet med egen personal och med egen utrustning. Konsortiet saknar oftast tillgångar och skulder och har inte någon personal anställd.

Ett handelsbolag föreligger om konsortiet som bolag har förts in i handelsregistret.

Ett konsortium, som inte har förts in i handelsregistret, utgör således ett enkelt bolag. Om ett sådant konsortium har åtagit sig ett uppdrag, t.ex. att uppföra en anläggning, blir vart och ett av de i konsortiet deltagande företagen skattskyldigt för mervärdesskatt för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan skattemyndigheten efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen tills vidare ska svara för redovisning och betalning av mervärdesskatt för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning i 23 kap. 3 § SBL.

9.4.2 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

I ett fiskelag är som regel skepparen skattskyldig för fiskelagets inkomster, eftersom han uppbär inkomsterna av försäljningen samt står för kostnaderna för båtens drift.

Andra former för uppdelning av intäkter och kostnader i ett fiskelag kan dock förekomma. Sålunda har KR i Stockholm betraktat skepparen i ett fiskelag såsom skattskyldig endast för sin del av omsättningen i fiskelaget. Fiskelaget betraktas därvid som ett enkelt bolag (dom 1988-10-12, mål nr 631-1987).

När departementschefen i prop. 1992/93:137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

> ”Ofta drivs en och samma fiskeverksamhet av två bolag, av vilka det ena sedan gammalt utgjort ett enkelt bolag (fiskelaget) och det andra ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller båten. Ett fiskelag har ofta kort varaktighet eller består av en växlande personkrets. Bl.a. av dessa skäl torde på detta område det enkla bolaget med dess delade betalningsansvar för bolagsmännen utgöra en lämplig företagsform.”

Vattenförbund

Vattenförbund har enligt lagen (1976:997) om vattenförbund till uppgift att genom rensning, reglering eller andra vattenvårdande åtgärder främja ett från allmän eller enskild synpunkt ändamålsenligt utnyttjande av vattnet i vattendrag, sjö eller annat vattenområde. Ett vattenförbund är en juridisk person.

Av lagen om vattenförbund framgår bl.a. att de allmänna förvaltningskostnaderna kan täckas av en förbundsavgift som tas ut av medlemmarna och fastställs på förbundsstämma. Kostnaderna för verksamhet eller verksamhetsgren fördelas mellan medlemmarna efter andelstal. Andelstalen bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till vars och ens nytta eller intresse i övrigt av verksamheten eller till den omfattning i vilken han inverkar på vattenförhållandena.

Förbundets intäkter består av förbundsavgifter eller belopp motsvarande på medlemmarna fördelade faktiska kostnader. Dessa intäkter utgör inte sådan omsättning enligt ML för vilken skattskyldighet föreligger.

9.5 Konkursbon

6 kap. 3 § ML

Har en skattskyldig försatts i konkurs övergår skattskyldigheten till konkursboet efter konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 41.

9.6 Dödsbon

6 kap. 4 § ML

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet.

9.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för mervärdesskatt, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet.

Förmedlaren kan under dessa förutsättningar jämställas med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för sin egen förmedlingsersättning anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. En skattskyldig huvudman blir skyldig att redovisa utgående skatt på denna ersättning. Den mervärdesskatten blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos förmedlaren. Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus eller återförsäljarrabatt som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. Den som t.ex. i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som beskrivits här.

Förmedling i eget namn

RR har, RÅ 2003 ref. 39, ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML (se även avsnitt 14.3.2 och 30.1). Frågan om skatteplikt, skattskyldighet och skattesats ska således avgöras i varje led för sig vid förmedling i eget namn.

Försäljning av prenumerationer i eget namn

RR har, RÅ 2002 ref. 113, ansett att ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer inte tillhandahållit några förmedlingstjänster. Regeringsrätten lägger i domen vikt vid att det inte funnits något avtal mellan bolaget och förlaget om förmedling samt att risken för utebliven betalning och ansvaret i övrigt gentemot prenumeranterna visat sig ligga hos bolaget snarare än hos förlaget. Sammantaget förefaller graden av faktisk visad självständighet hos mellanmannen/förmedlaren lett till bedömningen att fråga var om ett tillhandahållande (varuförsäljning) och inte dessutom en separat förmedlingstjänst.

Oäkta kommissionärsföretag

Bestämmelser om ett annat slags, ibland såsom oäkta betecknat, kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 9.10.

Producentauktioner

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget enligt 6 kap. 8 § ML som en skattskyldig återförsäljare. Detta gäller vid bl.a. fiskeauktioner och för sådana auktionsföretag som förmedlar försäljning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning. I dessa fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för fiskaren eller odlaren.

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen (kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Där framgår att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

Auktionsförrättare

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig till mervärdesskatt, ska mervärdesskatt på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

9.8 Panthavare

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

9.9 Samfällighet

ML har ingen särskild definition av begreppet samfällighet. Definition av samfällighetsbegreppet återfinns däremot i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. Med samfällighet enligt denna lag avses

1. samfällighet enligt fastighetsbildningslagen (1970:988),
2. annan mark som gemensamt tillhör ägarna av de mantalsskrivna fastigheterna i en socken,
3. servitut eller annan särskild rättighet som hör till flera fastigheter gemensamt,
4. samfällighet enligt anläggningslagen (1973:1149),
5. samfällighet enligt vattenlagen (1983:291), samt
6. samfällighet enligt lagen (1987:11) om exploateringssamverkan.

Exempel på ändamål för vilka samfälligheter finns är anläggande och skötsel av enskilda vägar, vatten- och avloppsanläggningar, dikningar m.m. En samfällighet kan förvaltas av ägarna (ägarförvaltning). En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet enligt 14 § anläggningslagen (1973:1149).

Samfällighetsförening

Förvaltning av en samfällighet sker ofta i en för detta ändamål bildad förening. En sådan samfällighetsförening är en självständig juridisk person som har till uppgift att förvalta den samfällighet för vilken den bildats. Föreningen kan i eget namn t.ex. uppta lån och föra talan mot medlem.

En samfällighetsförening är slutligt bildad först sedan den registrerats. Först genom registreringen får föreningen rätt att förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter dvs. den blir en juridisk person. Samfällighetsföreningsregistret förs av den statliga fastighetsmyndigheten i länet. En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening. Av RÅ 2002 ref. 13, framgår att en samfällighetsförening som förvaltade en vägsamfällighet var skattesubjekt när skattskyldighet uppkom för upplåtelse av vägar åt utomstående.

I en ägarförvaltad samfällighet kan delägarna om de bedriver yrkesmässig verksamhet bli skattskyldiga för samfällighetens omsättning till utomstående.

Se vidare om yrkesmässighet i avsnitt 8.6.1 och avdragsrätt avsnitt 15.2.2.

9.10 Mervärdesskattegrupp

Bestämmelser om gruppregistrering till mervärdesskatt finns i 6 a kap. ML. En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

RSV har i skrivelse 1998-10-15, dnr 9115–98/900, beskrivit bestämmelserna om gruppregistrering. Av skrivelsen framgår att det är tre olika kategorier näringsidkare som kan ingå i en gruppregistrering. Det är för det första näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn, för det andra näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn och för det tredje näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (1999:1229).

Fackförbund

I ett förhandsbesked meddelat 2003-11-27 har SRN behandlat vilka krav som kan ställas på en näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn. Ett fackförbund tillhandahöll administrativa tjänster till ett helägt försäkringsbolag. SRN ansåg att fackförbundet inte kunde ingå i en mervärdesskattegrupp med försäkringsbolaget eftersom fackförbundets huvudsakliga verksamhet inte var att tillhandahålla administrativa tjänster åt försäkringsbolaget. RR fastställde förhandsbeskedet 2004-05-06, RÅ 2004 ref. 34. RR har i dom 2005-09-07, mål nr 2129-2004, gjort bedömningen att ett antal finansiellt fristående banker på grund av nära organisatoriska och ekonomiska samband hade rätt att bilda en mervärdesskattegrupp.

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige. SRN har därför i ett förhandsbesked 2005-05-16 funnit att transaktioner inom gruppen inte är att anse som interna transaktioner inom ett enda företag när tillhandahållandena sker till eller från en utländsk filial till något av företagen inom gruppen. Skattskyldighet uppkommer således i ett sådant fall. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

9.11 Stat och kommun

För såväl stat som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet.

Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning.

På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov.

En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. För närvarande finns enligt regeringens webbplats (www.regeringen.se) fyra affärsdrivande verk; Statens järnvägar, Luftfartsverket, Sjöfartsverket och Svenska Kraftnät. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på stat och kommun i 1 kap. 16 § ML.

9.12 Ideella föreningar och trossamfund

Förening

En förening bildas genom att den antar stadgar och väljer styrelse. I och med detta är den en juridisk person som kan ha tillgångar, ansvara för skulder och andra förpliktelser och vara part inför t.ex. myndigheter och domstolar. Rättssubjekt, som betecknar sig som en förening, är i regel en förening. Det förekommer däremot att ett subjekt, som betecknar sig som en stiftelse, i verkligheten är en förening. Ett kännetecken på en förening är att den har medlemmar.

Ideell förening

För ideella föreningar finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening, som själv begär detta.

Till gruppen ideella föreningar räknas förening som inte är

- ekonomisk förening (SFS 1987:667),
- sambruksförening (SFS 1975:417),
- understödsförening (SFS 1972:262),
- samfällighetsförening (SFS 1973:1150 om förvaltning av samfällighet), (jfr avsnitt 9.9),
- vattenförbund (SFS 1976:997), (jfr avsnitt 9.4.2).

Trossamfund

Med registrerat trossamfund avses enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:1593) om trossamfund Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt denna lag. Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

Yrkesmässigheten för ideella föreningar och trossamfund behandlas i avsnitt 8.6.3.1.

10 Beskattningsland – varor

10.1 Allmänt om internationell handel med varor

10.1.1 Inledning

Vid beskattning av internationell handel med varor är det viktigt att avgöra i vilket land en omsättning (transaktion) ska anses ha ägt rum. Enligt EG:s regler ska beskattning nämligen som huvudregel ske i det land i vilket en transaktion har ägt rum.

Det finns emellertid undantag från denna princip och det gäller vid handel med varor mellan EG-länder. Under vissa förutsättningar beskattas inte omsättningen av en vara utan det är i stället förvärvet av varan som utgör den s.k. beskattningsgrundande händelsen. En sådan transaktion är därför undantagen från skatteplikt i omsättningslandet och beskattas i stället som ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF) i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt eller i varans destinationsland.

Omsättnings- respektive beskattningsland

Ovanstående innebär att vid handel med varor är begreppen omsättningsland och beskattningsland inte alltid samma sak. En vara kan anses omsatt i ett EG-land (omsättningsland) men beskattas i ett annat EG-land på grund av bestämmelserna om GIF (beskattningsland).

Beskattningsland

I den svenska lagstiftningen finns regler om omsättningsland i 5 kap. ML. Som regel ska en omsättning som har ägt rum i Sverige enligt reglerna i detta kapitel också beskattas i Sverige. Det innebär motsattsvis att om omsättningen inte har ägt rum i Sverige så är det inte möjligt att beskatta transaktionen i Sverige. Från principen om beskattning i omsättningslandet finns följande undantag.

– Även om en vara eller tjänst är omsatt i Sverige enligt 5 kap. ML så kan omsättningen vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Förutom de allmänna undantagen i 3 kap. finns speciella undantag som avser omsättning till andra EG-länder. Hit hör t.ex. sådana transaktioner som är omsatta i Sverige men som undantas från beskatt-

ning i Sverige på grund av att de ska beskattas i destinationslandet som ett GIF.

– Även om en vara inte är omsatt i Sverige enligt reglerna i 5 kap. ML så ska beskattning ske i Sverige om inköpet eller överföringen av varan till Sverige utgör ett GIF enligt 2 a kap. ML. Även vid GIF kan det dock föreligga undantag från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

Destinationsprincipen

Vid export, dvs. försäljning av varor som levereras till länder utanför EG, är den så kallade destinationsprincipen tillämplig. Det innebär att försäljningen sker utan mervärdesskatt i det land inom EG från vilket varorna transporteras samtidigt som importen av varorna beskattas i mottagarlandet.

Även vid handel mellan EG-länder är destinationsprincipen tillämplig i stor utsträckning. Någon importbeskattning sker dock inte. I stället tillämpas ett system där omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land från vilket varorna transporteras samtidigt som beskattning av köparens förvärv sker i mottagarlandet genom att köparen gör ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). Denna ordning för beskattning av handel mellan medlemsländer är en övergångsordning (se artikel 402 i mervärdesskattedirektivet). Tanken är att övergångsordningen ska ersättas av en slutlig ordning, som i princip innebär att beskattning ska ske i ursprungslandet. Kommissionen ska vart fjärde år från dagen för antagandet av mervärdesskattedirektivet lämna en rapport till Europaparlamentet och rådet som ska pröva om villkoren för en övergång till den slutliga ordningen är genomförbar. Detta innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla.

Ursprungsprincipen

Destinationsprincipen tillämpas dock inte full ut. I vissa fall sker beskattning enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EG-länder, dvs. beskattning sker i det land där säljaren finns. Det gäller bl.a. varor som förs hem av resenärer och oftast även när det är fråga om mindre varuförsändelser till privatpersoner och andra icke skattskyldiga förutsatt att det inte är fråga om nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

Beskattningsgrundande händelse

För att uppnå beskattningsresultat i linje med ovan nämnda principer gäller vid EG-handel att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse. Om omsättningen

utgör den beskattningsbara händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsbara händelsen utgörs av omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt till undvikande av dubbelbeskattning. I ML finns stadgande om sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

Vinstmarginal-beskattade varor

EG-varuförsäljning och gemenskapsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 34.6.

10.1.2 Territoriella avgränsningar och definitioner

EG:s mervärdesskatteområde

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML samt 1 a § MF). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör mervärdesskatteområdet. Se avsnitt 1 samt bilaga 2.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande regler om territoriellt tillämpningsområde finns i artikel 5–8 i mervärdesskattedirektivet.

Luft-/havsterritorium

Varje medlemsland har fastställt vad som utgör det landets havs- respektive luftterritorium. De regler som allmänt gäller för sjö- och luftterritorium gäller även skatterättsligt vid tolkningen enligt mervärdesskattedirektivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt Skatteverkets uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svensk mark- och sjöterritorium.

Definition av export, införsel och import

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EG-land eller utanför EG. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EG, dvs. i eller till ett tredjeland utgör enligt 1 kap. 10 § ML export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom eller utom EG.

Med import ska förstås införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML).

10.1.3 Vara eller tjänst

Vid bedömning av beskattningsland är det av vikt att först avgöra om det som omsätts är en vara eller en tjänst. Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML materiella ting, bland dem fastigheter och gas, el samt värme och kyla. Med tjänst förstås allt annat. I normalfallet torde det inte vara några problem att avgöra om tillhandahållandet är vara eller tjänst. Det kan dock uppstå situationer då man måste avgöra om tillhandahållandet ska ses som vara eller tjänst. Ett exempel på detta är tillhandahållande av reparationstjänster eller byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande bör tillhandahållandet i sin helhet anses utgöra omsättning av tjänst.

Elektronisk handel

Vid elektronisk handel kan en beställning över elektroniska nät resultera antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Leverans on-line, alltid tjänst

Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Detsamma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras ”on-line” är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst.

Försäljning eller uthyrning av publikationer, bilder, CD-skivor och videofilmer på datadiskett, CD-ROM-skiva eller videokassett är enligt praxis att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet on-line är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Omsättningsland för dessa tjänster bestäms normalt utifrån 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 11.3.5). Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Del av riktlinjen motsvaras av artikel 11 och 12 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 samt bilaga I till densamma. Förordningen gäller fr.o.m. den 1 juli 2006. När

det gäller ADB-program skiljer man mellan standardprogram och skräddarsydda program.

Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet on-line är det fråga om omsättning av en tjänst (se avsnitt 11.3.5).

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

10.1.4 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om man i ett enskilt fall inte i förväg är säker på vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen m.m. är det viktigt att gå systematiskt tillväga för att komma fram till vilka bestämmelser som ska tillämpas för att rätt beskattningsresultat ska uppnås.

Börja med omsättningsland

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Om omsättningen har skett i Sverige enligt 5 kap. ML kan det därefter vara lämpligt att undersöka om något av undantagen i 3 kap. ML tillämpligt, t.ex. de undantag som avser omsättning av varor som transporteras till andra EG-länder. Om omsättningen däremot inte har skett i Sverige gäller det att undersöka om beskattning ändå ska ske i Sverige på grund av att bestämmelserna om beskattning av GIF enligt 2 a kap. ML är tillämpliga. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

10.1.5 Disposition av avsnitt 10

Den fortsatta genomgången av bestämmelserna om beskattningsland vid handel med varor kommer att ske i följande ordning.

– Omsättningsland, avsnitt 10.2.

- Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land. avsnitt 10.3.
- Beskattning av varor omsatta i andra EG-länder – GIF, avsnitt 10.4.
- Trepartshandel in om EG, avsnitt 10.5.
- Handel med fler än tre parter inom EG. avsnitt 10.6.
- Export, avsnitt 10.7.
- Import, avsnitt 10.8.
- Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt, avsnitt 10.9.
- Exempel, avsnitt 10.10.

Lagrings-förfaranden

Vad gäller de särskilda bestämmelserna avseende lagringsförfarande i 9 c kap. ML hänvisas till avsnitt 38.

10.2 Omsättningsland

10.2.1 Inledning

Av 1 kap. 1 § ML framgår att mervärdesskatt ska betalas till staten vid omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Detta gäller under förutsättning att omsättningen är den beskattningsgrundande händelsen. Om däremot förvärvet är den beskattningsgrundande händelsen ska beskattning under vissa förutsättningar ske i Sverige trots att omsättningen har skett utomlands, se avsnitt 10.4 om GIF. Mervärdesskatt ska dessutom betalas vid sådan import till landet som är skattepliktig, se avsnitt 10.8.

Omsättning

Med omsättning enligt ML förstås bl.a. att äganderätten till en vara övergår till någon annan mot ersättning (2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML). Det innebär att leveransbegreppet saknar självständig betydelse för frågan om en omsättning har ägt rum. För bedömning av när någon kan anses ha möjlighet att förfoga över egendomen, som om han vore ägare, kan dock eventuellt viss ledning hämtas från leveransvillkoren, t.ex. INCOTERMS, se bilaga 11. När det är fråga om varuförsäljningar som svarar mot gemenskapsinterna förvärv gjorda av köpare i andra EG-länder (tvåparts- eller trepartshandel) saknar i princip leveransvillkoren relevans för annat än fråga om det föreligger ett transportköp eller ett hämtningsköp.

Överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land, dvs. förflyttning av varor utan att äganderätten övergår, likställs under vissa förutsättningar med omsättning (2 kap. 1 § 2 st. ML).

Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 7.

Bestämmelser om omsättningsland vid omsättning av varor finns i 5 kap. 1–3 §§ samt i 9 § ML.

– inom landet

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige.

– utomlands

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b–2 d, eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. Till detta resultat kan man också komma med de särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 9 §§ ML. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige. I 9 § finns bestämmelser om i vilka fallen omsättning som anses som en omsättning inom landet enligt 2, 2 b–2 d och 3 §§ ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning utomlands enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EG-länder och utanför EG. En omsättning som sker eller anses ske utanför EG betecknas enligt 1 kap. 10 § ML som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige. Omsättning i eller till ett annat EG-land är omsättning utomlands, men inte export. Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EG-land eller utom EG har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående skatt för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 10.9 och 16.5–16.7.

Faktorer av betydelse vid bedömning av omsättningsland

Endast i undantagsfall har köparens nationalitet avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje försäljningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EG kan således inte anses som export. (Se vidare angående export i avsnitt 10.7).

I vissa fall beskattas förvärvet

Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att mervärdesskatt ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om GIF kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EG-land där köparen är registrerad till mervärdesskatt (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.

Skattskyldighet

I det fall en omsättning av varor har skett inom landet enligt bestämmelserna i 5 kap. ML och inget av undantagen från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga ska omsättningen beskattas i Sverige. Normalt är det den som omsätter varan, dvs. säljaren, som är skattskyldig och därmed ska redovisa mervärdesskatten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Omvänd skattskyldighet

Om däremot säljaren är en utländsk företagare enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML och köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är som huvudregel köparen skattskyldig för säljarens omsättning enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML. Säljaren ska i sådant fall fakturera köparen utan mervärdesskatt. I fakturan ska säljaren enligt 11 kap. 8 § 11 p. ML ange att köparen är skattskyldig genom att t.ex. hänvisa till relevant bestämmelse i ML, dvs. 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML. Vid omvänd skattskyldighet ska även kundens registreringsnummer framgå av fakturan enligt 11 kap. 8 § 4 p. ML. Den utländske säljaren har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § 2 st. ML genom ansökan till Skatteverkets utlandsenheter (se vidare angående återbetalning avsnitt 40.6 samt 19 kap. ML). En utländsk företagare som så önskar har rätt att enligt 1 kap. 2 d § ML begära att själv få vara skattskyldig för omsättningen. En sådan begäran innebär att säljaren blir skattskyldig för all sådan omsättning som kan omfattas av omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML. 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, som angetts ovan i detta stycke, motsvaras fr.o.m. den 1 juli 2007 av 4 c p. i bestämmelsen.

Förskott

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med mervärdesskatt. Detsamma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EG-land. Se vidare avsnitt 10.3 angående undantaget i 3 kap. 30 a ML.

10.2.2 Varor som ska transporteras till köparen

10.2.2.1 Huvudregel

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

– varan fysiskt finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § eller av 5 kap. 9 § ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML finns i artikel 32 första stycket mervärdesskattedirektivet.

Vad gäller omsättningsland för varor som inte ska transporteras till köparen, se avsnitt 10.2.3.

Undantag

Av 5 kap. 2 a § ML framgår att omsättningen inte har skett i Sverige om säljaren är registrerad till mervärdesskatt för omsättning av varan i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i det andra EG-landet med beskattning av säljaren i destinationslandet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 a § ML. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se även under avsnitt 10.2.2.4).

Utöver distansförsäljning finns ytterligare undantag från principen att omsättning av varor bestäms med utgångspunkt från den plats där transporten till köparen påbörjas. Det gäller monteringsleveranser (se avsnitt 10.2.2.2) samt import för omsättning (se avsnitt 10.2.2.3).

Export m.m.

Av 5 kap. 9 § ML framgår att omsättning av en vara där transporten av varan påbörjas inom landet men går till ett annat land än ett EG-land under vissa förutsättningar kan anses som omsatt utomlands genom export. I 5 kap. 9 § ML finns det också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska transporteras till en plats utanför EG kan anses omsatta utomlands (se vidare avsnitt 10.7).

Vid bedömning av omsättningsland enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML spelar det ingen roll vem som står för transporten av varan. Det kan vara säljaren, köparen eller någon annan. Med ”någon annan” avses en tredje person t.ex. speditör eller annan självständig fraktförare som anlitats av säljaren eller köparen.

Undantag från skatteplikt

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige.

Observera dock att en vara som är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML kan vara undantagen från skatteplikt om förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda, t.ex. i fall då förvärvet av varan beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet (se vidare avsnitt 10.3). Även övriga undantag i 3 kap. ML kan bli tillämpliga, t.ex. undantaget för fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 § ML.

10.2.2.2 Monteringsleveranser

Monterings-leverans i Sverige

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan enligt avtalet mellan säljare och köpare ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas i sådant fall som en varuomsättning i Sverige. Denna regel har avseende på bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet. Bestämmelsen gäller oavsett om transporten av varan har påbörjats inom eller utanför EG (se prop. 1994/1995:57 s. 176).

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML motsvaras av artikel 36 första stycket mervärdesskattedirektivet. Av artikeln framgår att varor som transporterats för att installeras eller monteras, ska omsättningsland vara det land där varan installeras eller monteras.

Monterings-leverans i annat land

När det gäller en vara som transporteras från Sverige för att monteras i annat land finns ingen klar reglering i ML var beskattning ska ske. När en säljare är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och utför en monteringsleverans där och därmed transporterar varan dit, är varan omsatt utom landet enligt 5 kap. 2 a § ML. Om en säljare däremot inte är registrerad där så har omsättningen skett inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Skatteverket anser dock i skrivelse 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, att artikel 36 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt. Detta innebär att monteringsleveranser som sker till annat EG-land har omsatts utom landet även i det fall säljaren inte är registrerad i det landet. Tillämpning av s.k. direkt effekt är endast möjlig om det är till fördel för den enskilde. Skatteverket har dock i skrivelsen gjort bedömningen att det alltid är till fördel för den

enskilde att tillämpa artikel 36 i mervärdesskattedirektivet eftersom ML:s bestämmelser i detta avseende medför risk för dubbelbeskattning.

Vara eller tjänst?

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet tillhandahåller en vara tillsammans med en tjänst i form av montering eller installation kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering) där omsättningsland bedöms enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 11.3.1 och 11.3.3. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

Omvänd skattskyldighet

En förvärvare av monteringsleveranser som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML) om säljaren är en utländsk företagare som inte har begärt hos Skatteverket att få vara skattskyldig.

Överföring

Själva överföringen av varan till Sverige är vid monteringsleverans inte en sådan överföring för vilken den utländske säljaren ska förvärvsbeskattas (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML).

Frågor rörande montering/installationsarbeten behandlas även i avsnitten 11.3.1 och 11.3.3.

Exempel

Exempel avseende monteringsleveranser finns i avsnitt 10.10.2.3 (exempel 16 a, 16 b och 17).

10.2.2.3 Import av vara för omsättning

Omsättning inom landet

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML omsatt inom landet om

– varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till landet från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas.

Bestämmelsen innebär att en importörs vidareförsäljning av en vara som importeras till Sverige är omsatt inom landet även om transporten av varan sker direkt från ett tredjeland till slutkunden. Omsättningen mellan exportören i ett tredjeland och importören är dock en omsättning utomlands.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML motsvaras av artikel 32 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Säljaren är importör

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid importen. Om köparen är skattskyldig för omsättningen inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML) tillförsäkras säljare som är utländsk företagare härigenom en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om omsättning efter import görs till annat EG-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML undantas importen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående skatt. Denne kan registrera sig med ombud enligt 6 § SBF.

Köparen är importör

I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EG-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett GIF. Överföringen till det andra EG-landet anses som en omsättning inom landet, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML och genom registrering till mervärdesskatt, som kan ske med sådant ombud som avses i 6 § SBF även få återbetalning av annan ingående skatt i samband med importen. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EG-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och KVR. Återbetalningsrätten för utländska företagare behandlas närmare under avsnitt 40.6.

Exempel

Exempel avseende import finns i avsnitt 10.10.3.2 (exempel 38 a–c och 39).

10.2.2.4 Distansförsäljning

Distansförsäljning till Sverige

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML omsatt inom landet om varan är en annan vara än ett nytt transportmedel och transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML när någon av följande förutsättningar är uppfyllda:

1. Varan är en punktskattepliktig vara, t.ex. cigaretter.
2. Värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet exklusive eventuellt värde av punktskattepliktiga varor har överstigit 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå ska vara skattskyldig för omsättningen inom landet, se 5 kap. 2 § 3 st. ML.

Dessa regler avser s.k. distansförsäljning av varor t.ex. post-orderhandel, Internethandel och teleshopping till köpare i Sverige som inte är skattskyldiga för GIF, t.ex. privatpersoner.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen om distansförsäljning i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML finns i artiklarna 33-34 i mervärdesskatte-direktivet.

Vinstmarginal-beskattade varor

5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML är inte tillämplig i de fall en vara i ett annat EG-land beskattats enligt det landets regler om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, se 9 a kap. 18 § 2 st. ML. En närmare beskrivning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattade varor finns i avsnitt 34.

Transport av säljaren

En förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att varorna transporteras från ett annat EG-land till Sverige av säljaren eller för dennes räkning. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning. KR i Stockholm har i en dom 2003-12-23, mål nr 7582-01, tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland för leverans genom ett svenskt företag. Reglerna om distansförsäljning är till för att tillförsäkra destinationslandet beskattningsrätten i avsedda fall.

Nya transport-medel

Nya transportmedel omfattas inte av bestämmelserna om distansförsäljning. Beskattning av sådana ska alltid ske i Sverige genom GIF (2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML). Se vidare avsnitt 10.3.4.

Punktskatte-pliktiga varor

För punktskattepliktiga varor gäller att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet. En förutsättning är dock att köparen inte gör ett GIF i Sverige vilket innebär att bestämmelsen endast är tillämplig då en privatperson är köpare (jämför 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML).

Andra varor Omsättnings-tröskel

För andra varor, dvs. varor som inte är punktskattepliktiga eller nya transportmedel, gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits på angivna sätt anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa mervärdesskatt på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelserna är att köparen inte gör ett GIF i Sverige. Bestämmelsen är således tillämplig då köparen är

- en privatperson, eller
- en näringsidkare utan avdrags- eller återbetalningsrätt respektive en juridisk person som inte är näringsidkare under förutsättning att den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr inte har överskridits eller att s.k. frivilligt inträde inte har skett, se avsnitt 10.4.2.

Som framgår ovan är omsättningströskeln i Sverige vid distansförsäljning 320 000 kr. Varje medlemsland har fastställt en omsättningströskel som när den överskrids innebär att distansförsäljaren är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet mervärdesskatteintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige.

Frivilligt inträde

En utländsk säljare som bedriver distansförsäljning till kunder i Sverige kan ansöka om att skattemyndigheterna i dennes hemland ska avstå beskattningsrätten frivilligt. Om så är fallet anses omsättningen även vid underskridande av tröskelvärdet ha skett i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML. En svensk säljare har motsvarande möjlighet att ansöka om att Sverige ska avstå beskattningsrätten vid distansförsäljning till andra EG-länder. Omsättning vid distansförsäljning ska då anses som omsättning i ett annat EG-land

där han är registrerad som skattskyldig även om i det landet gällande tröskelvärde inte har överskridits.

Frigräns

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4. Riktlinjen har införts som artikel 22 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Förordningen gäller fr.o.m. den 1 juli 2006.

Exempel

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids och påföljande omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

Genomsyn

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående vissa rättsliga frågor på punktskatte- och mervärdesskatteområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel. I PM:an behandlas bl.a. genomsyn vid bedömning av om transport sker av säljaren eller för dennes räkning. PM:an behandlar även genomsyn vid tillämpning av omsättningströskeln på 320 000 kr. Bedömningen har skett med utgångspunkt i EG-domstolens avgöranden i 170/83, Hydrotherm och C-296/95, Man in Black, se avsnitt 4.2 och 3.1 i PM:an.

Distansförsäljning från Sverige

Vid distansförsäljning ska inte svensk mervärdesskatt tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EG-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EG-landet, se 5 kap. 2 a § ML.

Dokumentationskrav

Innan Skatteverket godtar att en varuomsättning inte längre ska anses gjord i Sverige (på grund av antingen att omsättningströskeln uppnåtts i ett annat EG-land eller ett s.k. frivilligt inträde) ska Skatteverket inhämta skriftlig uppgift härom (kopia av registreringsbevis eller liknande) från behörig myndighet i det andra EG-landet.

Om säljaren inte är registrerad för omsättning i det andra EG-landet, ska svensk mervärdesskatt tas ut.

Överföringen anses inte som GIF

När omsättningen är gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 och 4 p. ML anses överföringen av varorna hit från ett annat EG-land inte som ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

En tablå över de tröskelvärden som tillämpas av olika EG-länder finns i bilaga 5.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.4 finns exempel avseende distansförsäljning (exempel 18 och 19).

10.2.3 Varor som inte transporteras till köparen

Hämtningsköp

En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a–2 d eller 9 §§ ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 3 § ML motsvaras av artikel 31 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen avser bl.a. vanliga hämtningsköp i en butik eller från en säljares lager. Det kan dock noteras att även varor som hämtas av en kund för att transporteras ut ur landet kan omfattas av undantaget i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 10.3.

10.2.4 Omsättning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder

I 5 kap. 2 b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML motsvaras av artikel 37 i mervärdesskattedirektivet.

Avreseort

Med avreseorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EG.

Ankomstort

Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare som gått ombord inom EG stiger av, oberoende av om någon del av transporten skett utanför EG. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.

Tur- returresa

Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående skatt regleras helt i det land där varorna förts ombord.

Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. bestämmelsen omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord.

Uppehåll utanför EG

EG-domstolen har i mål C-58/04, Köhler, ansett att ett fartygs uppehåll i hamnar i ett tredjeland där passagerarna kan lämna fartyget, om så bara för en kort tid, är ett uppehåll utanför gemenskapen. Det krävs således inte att passagerare ska kunna påbörja eller avsluta sin resa i den hamn där uppehållet sker.

Omsättning på internationellt vatten/tredjelands sjöterritorium

RR ansåg 1999-06-21, RÅ 1999 not. 158, i likhet med SRN, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på ett tredjelands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EG.

Förbeställning av vara i samband med flygresa

RR fastställde 2000-01-31, RÅ 2000 not. 11, ett förhandsbesked vad gällde dels konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning. Omständigheterna var i huvudsak följande. Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets lastutrymme. Överlämnande och godkännande av varorna och betalningen för dem sker först sedan köparen har lämnat flygplanet på destinationsorten. Bolaget kommer att vara registrerat för mervärdesskatt i destinationslandet, som är ett annat EG-land. Nämnden gjorde därefter följande bedömning; ”Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsatta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet”.

RR har i dom 2002-07-02, RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2002 not. 108, fastställt förhandsbesked i två ärenden 2000-11-09 där SRN ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpaketerade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b §

ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet.

Fartyg/luftfartyg: Konsumtion ombord

Om en passagerartransport mellan EG-länder utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML), se avsnitt 10.7.3.

Omsättning utomlands

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML aldrig anses som omsättning inom landet. Hit hör t.ex. serveringstjänster. Se vidare avsnitt 10.7.3.

Exempel

Se även exempel 20 i avsnitt 10.10.2.5.

10.2.5 Gas och el

Omsättning av varor

Gas och el är varor enligt definitionen i 1 kap. 6 § ML. Gasens och elens särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln med sådana varor går till har gjort det svårt att bestämma i vilket land beskattning ska ske. Genom rådets direktiv 2003/92/EG har bestämmelserna om omsättningsland vid försäljning av gas och el ändrats. Bestämmelserna har införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

Försäljning till skattskyldig återförsäljare

Enligt 5 kap. 2 c § 1 st. ML ska omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en skattskyldig återförsäljare anses som en omsättning inom landet, om återförsäljare har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige. Om den skattskyldige återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe så har omsättningen skett i Sverige om han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

I 5 kap. 2 c § 2 st. ML definieras en skattskyldig återförsäljare som en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas och el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar. Att den huvudsakliga verksamheten ska bestå i att sälja sådana varor vidare innebär att man ska titta på hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas och el i sin verksamhet. Bedömningen ska inte göras utifrån enskilda förvärv. En näringsidkare som endast gör tillfälliga inköp och försäljningar av gas och el ska således inte anses som en skattskyldig återförsäljare.

Försäljning till slutkonsument

I 5 kap. 2 d § ML regleras omsättningsland då försäljning sker till slutkonsument. Av bestämmelsen framgår att omsättningen

har skett i Sverige om köparens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Med ”egentlig användning och förbrukning” får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av punkt 4 i förordet till direktiv 2003/92/EG framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen. Bestämmelsen gäller för alla typer av slutkonsumenter, såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köpare (t.ex. privatpersoner).

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML motsvaras av artiklarna 38-39 i mervärdesskattedirektivet.

Försäljning av överskottsel

Det förekommer att andra personer än skattskyldiga återförsäljare vidareförsäljer gas eller el som köpts, t.ex. företag med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. Av 5 kap. 2 d § ML framgår att gas eller el som köps, men som inte faktiskt konsumeras av köparen ska beskattas i det land där köparen är etablerad, dvs. beskattningsland regleras på samma sätt som för en återförsäljares köp av gas eller el. För en köpare som både förbrukar och vidareförsäljer gas eller el kan det därför vara nödvändigt att göra en uppdelning så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land. Följande exempel är hämtat från prop. 2004/05:15, s. 66.

Exempel

Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska företaget under året ska leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 50 av dessa vid sin anläggning i Tyskland och 10 i Sverige. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna el säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Omsättningen av 50 enheter el ska beskattas i Tyskland eftersom förbrukningen sker där (artikel 39 första stycket mervärdesskattedirektivet). Omsättningen av de 10 enheter el som förbrukas i Sverige ska anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 d § första meningen ML och följaktligen beskattas här. Omsättningen av de 40 enheterna el till det svenska företaget som inte faktiskt förbrukas ska också anses som en omsättning inom landet (5 kap. 2 d § andra meningen

ML). Beskattning ska således ske i Sverige även beträffande den delen. När det gäller det svenska företagets efterföljande omsättning av dessa 40 enheter får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas huruvida den omsättningen ska anses som en omsättning inom landet.

Import av gas och el

Bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML omfattar omsättningar av gas eller el från säljare etablerade både inom EG och i ett tredjeland. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen har ett undantag från skatteplikt införts för importen genom ett tillägg till 3 kap. 30 § ML, se avsnitt 10.8.3.

Beskattnings-principer

Reglerna innebär att vid bestämmande av i vilket land omsättningen ska beskattas ska hänsyn inte tas till fysiska flöden av gas och el.

Gas i behållare

Bestämmelserna avser leveranser av gas genom distributionssystem för naturgas eller av el. Det innebär att gas som levereras i behållare inte omfattas av bestämmelserna. Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor tillämpas.

Finansiella instrument

Bestämmelserna avser vidare endast omsättning av gas och el i fysisk form. Handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna berörs inte av bestämmelserna.

Omvänd skatt-skyldighet

Av 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML framgår att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid förvärv av gas och el enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML i det fall köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och säljaren är en utländsk företagare. Tillämpning av omvänd skattskyldighet är obligatorisk, dvs. säljaren kan inte välja att vara skattskyldig för omsättningen i Sverige.

Omvänd skattskyldighet ska tillämpas oavsett om säljaren är en skattskyldig återförsäljare eller en slutkonsument som säljer överskottsel. Syftet är att förenkla för säljaren så att denne inte behöver undersöka om köparen är en skattskyldig återförsäljare eller en konsument. Det räcker för säljarens bedömning av beskattningskonsekvenserna att köparen är registrerad till mervärdesskatt.

Ej GIF

Vid förvärv av gas och el från ett annat EG-land gör en svensk förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt inget GIF i Sverige. Det beror på att omsättningen enligt 5 kap. 2 c och

2 d §§ ML har skett inom landet. Förutsättningen för GIF enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML är därmed inte uppfylld. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet. Se vidare avsnitt 10.4.2 vad gäller GIF vid förvärv av varor från andra EG-länder.

10.2.6 Export

I 5 kap. 1 § 3 st. samt i 9 § ML finns särskilda bestämmelser som avser omsättning utomlands. Sådan omsättning utomlands hänförs till omsättning utanför EG (export). Dessa bestämmelser beskrivs närmare i avsnitt 10.7.

10.3 Undantag från skatteplikt då vara transporteras till ett annat EG-land

10.3.1 Inledning

I fråga om leverans av varor från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige.

Undantag från skatteplikt vid leverans till annat EG-land

I vissa fall är emellertid köparens förvärv och inte säljarens omsättning den beskattningsgrundande händelsen. För att undvika dubbelbeskattning vid sådana GIF som köparen gör i ett annat EG-land är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. Av detta lagrum framgår att från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller
- varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation (se avsnitt 10.3.5 och 39).

Svensk mervärdesskatt tas ut

Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren i ett annat EG-land eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 10.2.2.4), sker omsättningen i Sverige och svensk mervärdesskatt ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (i vissa EG-länder föreligger skattskyldighet först när omsättningen överstiger ett visst belopp i enlighet med artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigits, eller
- privatperson.

Privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Vid försäljning som avses ovan är inte förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML för skattefrihet uppfyllda. Att omsättningen är gjord i Sverige framgår av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Vid försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas dock omsättningen i vissa fall från skatteplikt.

Verktyg

KR i Göteborg 2005-12-30, mål nr 7561-03 och 7563-03, fann att kostnader för att ta fram ett verktyg i vissa fall kan anses som underordnat varan. Frågan gällde kostnader för framtagning av verktyg som inte levererats till kunden i annat EG-land. Verktyget togs fram efter instruktioner av kunden och användes uteslutande till att tillverka visst antal av viss vara. Varorna såldes till annat EG-land. Kostnaden för verktyget var att anse som en kostandskomponent som ingick i priset för den av verktyget tillverkade varan och därmed underordnad varan.

I de fall en omsättning uppfyller kraven för att undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML samt även kan undantas från skatteplikt inom landet enligt något av de undantag i

3 kap. ML som tar sikte på transaktioner av mer specifik karaktär, har de specifika undantagen företräde framför reglerna om gemenskapsinterna transaktioner då dessa avser transaktioner i allmänhet, jfr EG-dom i mål C-240/05, Eurodental, punkt 44. Det innebär att undantaget för t.ex. omsättning av dentaltekniska produkter i 3 kap. 4 § 2 st. ML har företräde framför undantaget i 3 kap. 30 a § ML eftersom undantaget för dentaltekniska produkter är av specifik karaktär i förhållande till 3 kap. 30 a § ML.

3 kap. 30 a § ML

Undantaget i 3 kap. 30 a § ML behandlas närmare enligt följande:

- Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land, avsnitt 10.3.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.3.3.
- Nya transportmedel, avsnitt 10.3.4.
- Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land, avsnitt 10.3.5.
- Varor avsedda för väpnade styrkor, avsnitt 10.3.6.
- Överföring av varor från Sverige till annat EG-land, avsnitt 10.3.7.
- Dokumentationskrav, avsnitt 10.3.8.

10.3.2 Köparen är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land

Transport från Sverige

Om en näringsidkare i Sverige omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige. Köparen ska då beskattas för GIF i det andra EG-landet. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk mervärdesskatt.

För att undantaget ska vara tillämpligt så ska således två förutsättningar vara uppfyllda nämligen

1. varan ska transporteras från Sverige till ett annat EG-land, och

2. köparen ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och åberopa sitt s.k. VAT-nummer.

Mervärdesskatte-direktivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

Vinstmarginal-beskattade varor

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML gäller dock inte vid omsättning av begagnade varor som beskattas enligt systemet för vinstmarginalbeskattade varor (9 a kap. 18 § 1 st. ML), se vidare avsnitt 34 angående bestämmelserna om marginal-beskattning av varor.

Avhämtningsköp

Undantaget är tillämpligt oavsett vem som är ansvarig för transporten, köparen eller säljaren. Det innebär att även avhämtningsköp kan undantas från skatteplikt om varan därefter transporteras ut ur landet. Varan måste således transporteras ut ur Sverige och det är endast den omsättning som föranlett en transport ut ur landet som undantas från beskattning. Situationen kan vara den att den utländske köparen (ej privatperson) förvärvar en vara i Sverige och tar hand om den här för att transportera eller låta transportera den till ett annat EG-land. Se dock vad som sägs i avsnitt 10.3.8 om dokumentationskrav för att styrka att varorna har lämnat landet skyldighet att säkerställa köparens identitet.

Kravet att en gränsöverskridande transport har skett är uppfyllt även i de fall som varan transporteras till ett annat land än det som utfärdat köparens VAT-nummer (jämför avsnitt 10.4.2.6 avseende den s.k. reservregeln).

Leverans till en plats i Sverige

I det fall köparen finns i ett annat EG-land än Sverige men leveransen sker till en plats i Sverige ska svensk mervärdesskatt tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport. Om den utländske köparen vidaresäljer varan i Sverige ska han registreras till mervärdesskatt här.

Transport efter bearbetning

SRN har i ett förhandsbesked 2004-02-09 bedömt att undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är uppfyllt även då en vara innan den transporteras ut ur landet genomgår viss bearbetning i Sverige på uppdrag av köparen. Förhandsbeskedet gällde kartonger som innan de transporterades ut ur landet fick tryck applicerat. SRN gjorde bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML var tillämpligt då det från början var parternas avsikt att kartongen skulle transporteras till kunden, dvs. till ett annat EG-land, och att så skulle ske så

snart tryckeriarbetena var utförda. Köparen skulle också tillställa säljaren gängse dokumentation att så hade skett.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, gjort bedömningen att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt även om varan genom bearbetning ändrar karaktär innan den lämnar landet, t.ex. från tyg till kostymer.

En förutsättning är dock att säljaren kan styrka att det skett en faktisk, fysisk transport av varan ut ur landet. I detta krav ingår att säljaren måste kunna visa att det är de sålda varorna som efter bearbetning transporterats ut ur landet, dvs. det ska vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som lämnar landet. Se vidare angående dokumentationskrav i avsnitt 10.3.8.

Tidsram för transport

Av 3 kap. 30 a § ML framgår inte någon tidsram inom vilket varan måste lämna landet för att undantaget ska vara tillämpligt. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen vid varuhandel inom EG, dvs. att beskattning ska ske i det land där varan konsumeras, så anser Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan har skett i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjats. Det förhållandet att en vara ska genomgå bearbetning innebär inte att konsumtion av varan har påbörjats.

Transport till ett tredjeland

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till ett tredjeland ska inte svensk mervärdesskatt tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export. Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredjeland till ett annat EG-land än Sverige ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export. Angående bestämmelserna vid export, se avsnitt 10.7.

Transport via ett tredjeland

Om köparen finns i ett annat EG-land än Sverige och varan sänds till det landet via ett tredjeland kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via ett tredjeland endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara. Om däremot varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i ett tredjeland, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande upp-

kommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF. Se definition av passiv förädling under ”förädling” i avsnitt 1.

Transport via annat EG-land

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk mervärdesskattefrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Köpare från ett tredjeland

Finns köparen inte inom EG utan i ett tredjeland men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk mervärdesskatt tas ut om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Det är då inte fråga om export och inte heller ett GIF, utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats. Se exempel 6 i avsnitt 10.10.2.1.

Dokumentation

De krav på dokumentation som måste föreligga för att en säljare ska kunna tillämpa undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns närmare beskrivet i avsnitt 10.3.8.

Om köparen ej är registrerad till mervärdesskatt i annat EG-land

När en privatperson som är bosatt i ett annat EG-land förvärvar en vara i Sverige kan försäljningen inte ske utan svensk mervärdesskatt. Eftersom varan finns i Sverige då transporten till köparen påbörjas har omsättningen skett i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Kraven i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i ett annat EG-land. Se dock vad som gäller avseende försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer (avsnitt 10.3.5). Om transporten till köparen sker av säljaren eller för säljarens räkning kan dock bestämmelserna om distansförsäljning bli tillämpliga vilket innebär att varan, trots att transporten till köparen påbörjas i Sverige, anses omsatt i det EG-land dit varorna transporteras (se 5 kap. 2 a § ML).

Omsättning av en vara kan också vara undantagen från skatteplikt enligt andra bestämmelser i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.1 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML (exempel 1–7, 9–11).

10.3.3 Punktskattepliktiga varor

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML undantas från skatteplikt omsättning av punktskattepliktiga varor under förutsättning att varorna transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Undantaget gäller oavsett om transporten sker av säljaren, köparen eller för någonderas räkning. En ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att köparen inte är en privatperson. Det innebär att undantaget är tillämpligt om köparen t.ex. är en förening eller en institution som inte är registrerad till mervärdesskatt i ett EG-land. Vid förvärv av punktskattepliktiga varor som görs av andra än privatpersoner är förvärvaren skattskyldig för GIF i det land dit varorna transporteras, dvs. det är förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Jämför bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 2 p. ML samt avsnitt 10.4.2.3.

Definition

Med punktskattepliktiga varor förstås här sådana alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk mervärdesskatt tas ut i sådana fall.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML motsvaras av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet.

Definitionen av en punktskattepliktig vara i 1 kap. 13 b § ML motsvaras av artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet.

Till privatperson

Om köparen är privatperson kan säljaren om denne är ansvarig för transporten bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som där gäller för s.k. distansförsäljning. Skattskyldighet gäller från första kronan, dvs. någon beloppsgräns (omsättningströskel) är inte tillämplig vid omsättning av punktskattepliktiga varor, se 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 st. ML jämfört med 5 kap. 2 a § ML.

10.3.4 Nya transportmedel

Alltid destinationsprincipen oavsett köpare

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande ska användas. Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person. Förvärv från en säljare som gör en enstaka tillfällig omsättning av ett nytt transportmedel ska förvärvsbeskattas hos köparen. Det innebär att även säljarens status i egenskap av näringsidkare, privatperson eller någon annan saknar betydelse (jfr artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet).

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. och 2 st. ML undantas därför omsättning av nya transportmedel oavsett vem som är köpare. En förutsättning är dock att transportmedlet transporteras från Sverige till ett annat EG-land, dvs. att det sker en gränsöverskridande transport. Jämför med bestämmelserna om GIF i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML samt avsnitt 10.4.2.2.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § 2 st. ML motsvaras av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

Stadigvarande användning i annat EG-land

I kravet på att det ska ha skett en gränsöverskridande transport ligger också ett krav på att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land. För att visa att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land och därmed kunna omsättas med undantag från svensk mervärdesskatt ska köparen till säljaren lämna uppgifter som styrker att transportmedlet ska användas på sådant sätt. Det kan t.ex. vara fråga om att uppvisa handlingar som styrker köparens bosättning i eller liknande anknytning till det andra EG-landet. Om det vid leverans inte kan styrkas att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land bör mervärdesskatt tas ut vid försäljningen och betalas tillbaka till köparen då denne uppvisar registrerings-, skatteförsäkrings- eller annan handling som styrker att transportmedlet stadigvarande brukas i det andra EG-landet, se vidare avsnitt 10.3.8 angående dokumentationskrav.

Definition av nytt transportmedel

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML:

– motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,

– fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§ ML (fartyg för yrkesmässig trafik), om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och

– luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 § ML, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

Ett motordrivet marktransportmedel är att anse som nytt om något av nedanstående kriterier är uppfyllt:

– fordonet är mindre än 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),

– fordonet har körts mindre än 600 mil.

Det är förhållandet vid försäljningstidpunkten, dvs. då rätten att förfoga över egendomen såsom ägare övergår till köparen, som är avgörande vid bedömningen om det är ett nytt transportmedel enligt definitionen, se Skatteverkets skrivelse 2006-07-05, dnr 131 605460-05/111.

Mervärdesskattedirektivet

Definitionen av ett nytt transportmedel i 1 kap. 13 a § ML motsvaras av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet.

Definitionen innebär att transportmedlet är att anse som begagnat när bägge nedanstående kriterier är uppfyllda:

– fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),

– fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att bägge kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Exempel

a. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

b. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället

körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

c. En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, eftersom bägge nybilskriterierna är uppfyllda.

d. En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som begagnad, eftersom inget av nybilskriterierna är uppfyllt.

Uppgift i fakturan

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i annat EG-land ska enligt 11 kap. 8 § 12 p. ML i fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel, se vidare avsnitt 17.4.

Anmälan till Skatteverket

Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EG-land enligt 14 b § MF anmäla försäljningen till Skatteverket, skattekontoret Falun, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till Skatteverket, skattekontoret Falun.

Specialbestämmelse när säljaren ej är skattskyldig

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i Skatteverkets broschyr om moms på nya transportmedel (SKV 556). Se även avsnitt 16.6.

Förvärv till Sverige

I avsnitt 10.4.2.2 redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land för att stadigvarande användas i Sverige.

Begagnade transportmedel

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk mervärdesskatt. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk mervärdesskatt vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.

Exempel

Se exempel 8 i avsnitt 10.10.2.1 angående försäljning av nya transportmedel.

10.3.5 Köparen är en beskickning, konsulat eller en internationell organisation i ett annat EG-land

Försäljning till beskickningar m.fl. i andra EG-länder

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML och 14 c § MF finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet.

Intyg krävs

Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se vidare avsnitten 11.1.3 och 39).

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

Begreppet ”nära anslutning till”

I det fall köparen (beskickningen m.fl.) ombesörjer transporten ut ur landet ska säljaren enligt 14 c § 2 st. MF i sina räkenskaper ha ett intyg som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra ut varan ut ur landet. Skatteverket har i skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111, tolkat begreppet ”nära anslutning till” som att leverans ska ske inom rimlig tid och att konsumtion (nyttjande) av varan inte har ägt rum här i landet innan transporten påbörjas.

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

Mervärdesskatte-direktivet

Undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML motsvaras av artikel 151.1 första stycket a och b i mervärdesskattedirektivet.

Utländsk beskickningsförvärv i Sverige

Vid förvärv av varor från andra EG-länder ska detta ske med direkt skattefrihet för en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation som är stationerad här. Se även avsnitt 39 samt RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

Försäljning till beskickningar m.fl. i länder utanför EG

När det gäller att fastställa omsättningsland vid leverans av varor till beskickningar m.fl. som är stationerade i land utanför EG ska ML:s allmänna regler i 5 kap. tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår i avsnitt 10.7. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Vad som gäller leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel, se avsnitt 10.7.2.

10.3.6 Varor avsedda för väpnade styrkor

Nato

I 3 kap. 31 § ML undantas vissa omsättningar av varor och tjänster som har ett annat EG-land som destinationsland om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande Nato.

Styrkor stationerade på Cypern

I 3 kap. 31 a § ML undantas omsättning av varor och tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern. Vad gäller dokumentationskrav, se 14 c § MF.

Mervärdesskattedirektivet

Undantaget enligt 3 kap. 31 och 31 a §§ ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 151.1 första stycket d och e.

Återbetalning av ingående skatt

Undantagen i 3 kap. 31 och 31 a §§ ML berättigar till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § ML.

10.3.7 Överföring av varor från Sverige till annat EG-land

Överföring av vara

Med överföring av varor avses en fysisk transport från ett EG-land till ett annat utan att äganderätten övergår. Det kan t.ex. vara fallet då ett företag efter tillverkning av en vara transporterar denna från det medlemsland där varan producerats till ett lager som företaget har i ett annat medlemsland.

Fast etableringsställe i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Ett fast etableringsställe i både Sverige och utlandet är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag mellan vilka omsättning ej kan ske.

Överför det svenska fasta etableringsstället (huvudkontoret) en vara till det fasta etableringsstället i annat land utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och däremot svarande förvärv (jfr kommentar till exempel 3). De ska då redovisas i skattedeklaration och i KVR.

Likställs med omsättning

Enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML ska en överföring av en vara till ett annat EG-land likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EG,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen ska beskattas som ett GIF i det EG-land till vilket varan överförs.

En av förutsättningarna för att en överföring ska likställas med en omsättning är att den ska beskattas som ett GIF i det andra EG-landet. Den reglering av överföringar mellan medlemsländer som finns i mervärdesskattedirektivet är obligatoriska och ska ha införts i medlemsländernas lagstiftning. Det kan dock inte uteslutas att bestämmelserna tolkas på olika sätt i olika medlemsländer. Även om en överföring till Sverige i en identisk situation hade bedömts som ett gemenskapsinternt förvärv så är bedömningen i den omvända situationen, dvs. att överföringen likställs med omsättning i Sverige, beroende av den bedömning som sker i det land dit varorna transporteras. Om överföringen inte medför att det föreligger ett GIF i det landet så föreligger inte heller en omsättning i Sverige enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML.

Omsättningsland

I och med att en överföring likställs med en omsättning blir bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland tillämplig även för överföringar.

Undantag från skatteplikt

Enligt 3 kap. 30 a § 4 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt vid gränsöverskridande transport av varor enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 och 2 p. ML (varor i allmänhet samt punktskattepliktiga varor) samt 2 st. (nya transportmedel) blir tillämpligt även på överföring av varor från Sverige till ett annat EG-

land. Det innebär vidare att import av varor som efter importen ska överföras till ett annat EG-land omfattas av undantaget i 3 kap. 30 § 2 st. ML, se vidare avsnitt 10.2.2.3 angående omsättningsland och undantag från skatteplikt vid import.

GIF

Denna s.k. fiktiva omsättning vid överföring av varor motsvaras av ett fiktivt GIF i det land till vilket varorna transporteras, jämför 2 a kap. 2 § 3 p. och 4 p. samt 7 och 9 §§ ML samt avsnitt 10.4.3 som behandlar överföring av varor till Sverige.

Skälet till att det vid varuöverföringar har införts en ordning som består av en fiktiv omsättning i det land från vilket varan transporteras följt av ett fiktivt GIF i det land till vilket varan anländer är att det ansetts nödvändigt att kunna följa varorna även då en förflyttning av dessa inte är föranledda av en äganderättsövergång. Syftet är att förhindra fusk eller icke-beskattad konsumtion.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser i 2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 2 § 3 p. samt 7 § ML finns i artiklarna 17 och 23 i mervärdesskattedirektivet.

Olika varuöver-föringar vid arbetsbeting

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.1 och 10.10.2.8 finns exempel som beskriver överföring av varor från Sverige (exempel 3, 11 och 29).

10.3.8 Dokumentationskrav

Gräns-överskridande transport

Av 3 kap. 30 a § 1 st. ML framgår att undantaget från skatteplikt gäller under förutsättning att varan transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Det saknar betydelse vem som är ansvarig för transporten. Det kan således vara säljaren, köparen eller någon som utför transporten för antingen säljarens eller köparens räkning. Det innebär att undantaget är tillämpligt även i de fall en vara levereras i Sverige till köparen, s.k. avhämtningsköp.

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitande av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till det andra EG-landet, torde det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt eller ej.

Om däremot köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att

anlita ett transportföretag eller annan) kan det vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt. Detta kan även vara fallet vid t.ex. avhämtningsköp.

Bevisbördan

Det bör särskilt poängteras att vid tillämpning av undantaget i 3 kap. 30 a § ML är det säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda. Det innebär att säljaren måste kunna styrka att varan transporterats ut ur landet genom att i sin bokföring ha dokumentation som visar att så har skett, t.ex. transporthandlingar. Om köparen är ansvarig för transporten kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av ett intyg ska framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet och mot bakgrund av övriga omständigheter som föreligger i det aktuella fallet.

Om säljaren vid avhämtningsköp är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör mervärdesskatt debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden mervärdesskatten och redovisa försäljningen som en EG-leverans. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur landet.

God tro

I förarbeten till 3 kap. 30 a § ML (prop. 1994/95:57) framgår att undantaget är tillämpligt under förutsättning att det sker en faktisk (fysisk) transport av varan från Sverige till ett annat EG-land. RR har i dom 2004-03-18, RÅ 2004 ref. 26, ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse. Det är alltså säljaren som står risken om det i efterhand visar sig att varan inte har transporterats ut ur landet.

Bearbetade varor

Som framgår i avsnitt 10.3.2 kan kravet att en gränsöverskridande transport har skett även vara uppfyllt då en vara innan den transporteras ut ur landet bearbetas. I kravet på att säljaren ska kunna styrka att varan lämnat landet ingår i sådant fall även att det måste vara möjligt att identifiera de sålda varorna med de varor som efter omarbetning lämnar landet. Ett sätt för säljaren att visa att de sålda varorna ingår i de bearbetade varor som lämnar landet kan vara t.ex. ett kontrakt avseende bearbetningen i kombination med en teknisk

beskrivning av produkten där den ursprungliga varan går att identifiera. I det fall köparen lagerhåller varor i Sverige och även säljer viss del av bearbetade varor från detta lager måste mycket höga krav ställas på den bevisning som säljaren måste prestera för att styrka den gränsöverskridande transporten och identiteten av den sålda varan. Detta gäller i synnerhet i de fall då varorna efter bearbetning ändrat karaktär.

Köparens VAT-nummer

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel är, förutom att en gränsöverskridande transport har skett, en förutsättning för undantaget i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk mervärdesskatt. Säljaren kan hos Skatteverket kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Han bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. Kontroll kan även ske via Skatteverkets webbplats, www.skatteverket.se. En utskrift av svaret bör i sådant fall bevaras. Har en försäljning gjorts utan svensk mervärdesskatt och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala svensk mervärdesskatt.

Enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML är en förutsättning för undantaget från skatteplikt att köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land. Det innebär att det för tillämpning av undantaget inte är tillräckligt att det VAT-nummer som åberopas är giltigt. Det ska också föreligga identitet mellan köparen och innehavaren av det åberopade VAT-numret. En säljare måste därmed på lämpligt sätt säkerställa att det verkligen är fråga om den aktuelle köparens VAT-nummer samt inneha dokumentation som visar på vilket sätt detta kontrollerats. Skatteverket har i en skrivelse 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, närmare redogjort för på vilket sätt en säljare bör kontrollera att fråga är om köparens VAT-nummer samt vilken dokumentation som bör finnas hos säljaren för att styrka detta.

Uppgifter i fakturan

Vid en varuförsäljning utan svensk mervärdesskatt ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla – utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med – uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer. Vid för-

säljning av ett nytt transportmedel ska fakturan även innehålla uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Bestämmelser om vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 8 § ML, se även avsnitt 17.4.

Delleverans

Delleveranser av vara ska betraktas som separata leveranser. Detta innebär att när en ersättning avtalats, måste redovisningen i skattedeklarationen och KVR göras för varje delleverans.

Redovisnings-tidpunkt

Från och med den 1 januari 2007 gäller en ny bestämmelse i 13 kap. 8 b § 2 st. ML. Enligt den nya bestämmelsen ska omsättning av varor som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML redovisas under den redovisningsperiod fakturan är utställd dock senast under den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i månaden efter leveransmånaden.

Redovisningstidpunkten för GIF (se avsnitt 10.4.4.2) är densamma och möjliggör då för medlemsstaterna att följa varan inom EG och därmed underlättas skattekontrollen.

Motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 67.

Se vidare avsnitt 18.

10.4 Beskattning i Sverige av varor omsatta i andra EG-länder – GIF

10.4.1 Inledning

Vid EG-handel är det vid tillämpning av destinationsprincipen köparens förvärv och inte säljarens omsättning som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska då normalt betala mervärdesskatt i destinationslandet vilket som regel är det land dit varan ska transporteras eller ett annat land där köparen är registrerad till mervärdesskatt.

För att undvika dubbelbeskattning i det fall beskattning ska ske i destinationslandet, dvs. då köparen gör ett GIF, undantas i motsvarande mån omsättningen från skatteplikt i det land från vilket varan transporteras. Förutsättningarna för undantag från skatteplikt i det land där omsättningen har skett är således en spegelbild av förutsättningarna för GIF i destinationslandet. Det framgår även vid en jämförelse mellan artikel 2.1 b och 138 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 2.1 b framgår i tur och ordning förutsättningarna för GIF vid förvärv av varor i allmänhet, nya transportmedel respektive punktskattepliktiga varor. Motsvarande undantag från skatteplikt i avgångslandet

(spegelbilden till GIF) framgår av artikel 138 i direktivet. Enligt artikel 20 i direktivet är en förutsättning för GIF att en gränsöverskridande transport har skett från ett annat EG-land.

Genom artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 har klargjorts att destinationslandet ska utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken varorna skickats eller transporterats. Det innebär att köparen ska beskattas för det gemenskapsinterna förvärvet även om säljaren t.ex. felaktigt debiterat mervärdesskatt på försäljningen. Rättelse av den felaktigt debiterade skatten får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Förordningen gäller fr.o.m. den 1 juli 2006. Om en affärstransaktion är av sådant slag att ett GIF ska beskattas i Sverige ska förvärvaren betala svensk mervärdesskatt utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet. Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

GIF kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EG-länder.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelserna om GIF finns i 2 a kap. ML och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet återfinns följande artiklar: I artiklarna 20–21 och 23 regleras definitionen för GIF och i artikel 2.1 b förutsättningarna för GIF. I artiklarna 40–42 regleras platsen för förvärv av varor inom EG, dvs. spegelbilden till bestämmelsen i artikel 32 som reglerar platsen för leveransen (omsättningen).

Skattskyldighet för GIF regleras i 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML. En förutsättning för skattskyldighet enligt bestämmelserna om GIF är att varan inte har omsatts i Sverige.

Förvärvsbeskattningen går i princip ut på att förvärvaren räknar om inköpspriset eller motsvarande för varan från utländsk till svensk valuta. På detta underlag (beskattningsunderlaget) räknas sedan den svenska mervärdesskatten ut. Denna beräknas som ett pålägg på beskattningsunderlaget och motsvarar 25 % av detta. Vid förvärv av livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML beräknas dock skatten till 12 % (undantag för spritdrycker, vin, tobak m.m.). Vid förvärv av sådana böcker, tidskrifter m.m. som avses i 7 kap. 1 § 3 st. 1–4 p. ML beräknas skatten till 6 %. Bestämmelser om skattesatser, och beskattningsunderlag finns i 7 kap. 1 och 3 §§ 3 och 4 p. ML.

(Se vidare under avsnitt 14). Förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML i dessa fall.

Den framräknade förvärvsskatten tas upp som en utgående skatt. Om den förvärvade varan används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML, har förvärvaren rätt till avdrag för ingående skatt avseende förvärvsskatten enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML. Detta innebär i flertalet fall av förvärvsbeskattning att den utgående och den ingående skatten tar ut varandra och att någon inbetalning till staten inte ska ske. Inbetalning kan dock bli aktuell om den vara som förvärvats används i s.k. blandad (skattepliktig och skattefri) verksamhet, varvid full avdragsrätt inte föreligger.

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde m.m.

Nedan lämnas en redogörelse för bestämmelserna om GIF i ML enligt följande:

- Förvärv av varor från annat EG-land, avsnitt 10.4.2.
- Överföring av varor från ett annat EG-land till Sverige, avsnitt 10.4.3.
- Redovisning av GIF, avsnitt 10.4.4.
- GIF – undantag från skatteplikt, avsnitt 10.4.5.

10.4.2 Förvärv av varor från annat EG-land

10.4.2.1 Inledning

Transport till Sverige från annat EG-land

Om någon mot ersättning förvärvar en vara föreligger ett GIF i Sverige, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land. En vara som finns i ett annat EG-land då transporten till köparen påbörjas är som huvudregel omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Det förhållandet att en vara är omsatt utomlands är en förutsättning för skattskyldighet för GIF enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML.

Olika förutsättningar gäller för GIF beroende på om det är fråga om ett nytt transportmedel, en punktskattepliktig vara eller någon annan vara.

Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land

GIF föreligger inte om en svensk privatperson förvärvar en vara i ett annat EG-land. Han ska då i stället betala mervärdesskatt i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning, se avsnitt 10.2.2.4. Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om de stadigvarande ska användas här.

Transport till annat EG-land än Sverige

Även i det fall en vara transporteras från ett EG-land till ett annat EG-land, dvs. inte till Sverige, kan det bli fråga om ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln.

I följande avsnitt följer en redogörelse över olika situationer då GIF föreligger i samband med förvärv av varor från ett annat EG-land. Redogörelse lämnas enligt följande.

- Nya transportmedel, avsnitt 10.4.2.2.
- Punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.4.2.3.
- Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, avsnitt 10.4.2.4.
- GIF vid import, avsnitt 10.4.2.5.
- Reservregeln, avsnitt 10.4.2.6.

10.4.2.2 Nya transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon förvärvar ett nytt transportmedel i ett annat EG-land och transportmedlet ska transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av nya transportmedel motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b ii. Enligt artikel 9.2 i direktivet är var och en som tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel till ett annat EG-land att betrakta som en beskattningsbar person.

Bedömning sker vid förvärvstidpunkten

Skatteverket har i skrivelse 2006-07-05, dnr 131 605460-05/111, angett att bedömningen av om ett transportmedel är nytt enligt 1 kap. 13 a § ML ska ske vid förvärvstidpunkten, dvs. då rätten att förfoga över transportmedlet såsom ägare övergår till köparen. Det förhållandet att transportmedlet enligt

definitionen är begagnat när transporten till Sverige sker saknar betydelse.

Gränsöverskridande transport

Av skrivelsen framgår även att en förutsättning för GIF i Sverige är att transporten, till Sverige från ett annat EG-land, ska ske eller påbörjas i samband med förvärvet. En transport ska anses påbörjad i samband med förvärvet även i det fall transportmedlet inte förs direkt till Sverige utan först används under t.ex. en semesterresa. I de fall en omsättning av ett nytt transportmedel uppfyller förutsättningarna för att vara en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans enligt bestämmelserna i omsättningslandet ska dock en transport alltid anses ha skett eller påbörjats i samband med förvärvet.

Stadigvarande användning

Vidare har Skatteverket i samma skrivelse uttalat att köparens avsikt att transportmedlet ska användas stadigvarande i Sverige ska vara uppfylld redan i samband med förvärvet av transportmedlet. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en sådan avsikt anses föreligga om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och transportmedlet faktiskt har transporterats till Sverige. Detta gäller såvida inte köparen kan visa att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat land än Sverige.

RR har, RÅ 2001 ref. 41, ansett att förutsättningar för GIF i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Vid köpet av bilen hade mervärdesskatt betalats i Spanien och vid detta tillfälle fanns ej någon avsikt att stadigvarande använda bilen i Sverige.

RR har, RÅ 2005 ref. 70, bedömt att en bil förvärvad i Finland av en finsk privatperson med tillfällig anställning i Sverige fick anses stadigvarande använd i Sverige trots att den befann sig i landet endast under en begränsad tid (179 dygn). RR gjorde bedömningen att det förhållandet att bilen i samband med omsättningen transporterades ut ur Finland gjorde det möjligt att leveransen där kunde undantas från skatteplikt. Transporten av bilen slutade i Sverige, där förvärvaren av bilen då var bosatt. Enligt RR är Sverige därmed beskattningsland. RR angav vidare att nationella bestämmelser som grundas på direktiv ska tolkas EG-konformt. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § 1 st. 1 p. ML kan mot denna bakgrund inte tolkas så att en viss minsta användningstid i Sverige erfordras för att beskattning ska kunna ske här.

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljares och köpares status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett om köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Det är Skatteverket, skattekontoret Falun, som handlägger ärenden avseende förvärv av nya transportmedel. Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för sådant förvärv som avses här ska inte registreras till mervärdesskatt för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Skatteverket, skattekontoret Falun, enligt ett särskilt förfarande. I en särskild broschyr ”Moms på nya transportmedel” (SKV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall, jfr Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt redovisar mervärdesskatten i skattedeklaration eller i särskild självdeklaration.

En redogörelse av begreppet nytt transportmedel har lämnats i avsnitt 10.3.4.

10.4.2.3 Punktskattepliktiga varor

Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Även juridisk person som inte är näringsidkare förvärvsbeskattas

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av punktskattepliktiga varor motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 2.1 b iii.

Särskilt förfarande

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till mervärdesskatt. Beskattningen sker i sådana fall enligt ett särskild förfarande, se 10 kap. 32 § SBL. Den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration benämnd ”Moms

på förvärv av punktskattepliktiga varor i annat EG-land" (SKV 5283). Beskattningen sker vid Skatteverket, storföretagsskattekontorets Ludvikaenhet. Jämför även Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Om köparen är privatperson beskattas säljaren

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige oavsett om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (distansförsäljning).

10.4.2.4 Andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor

Enligt 2 a kap. 2 § 1 p. ML föreligger ett GIF i Sverige om en vara förvärvas mot ersättning och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land.

För andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor gäller enligt 2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML att köparen dessutom ska vara

- en näringsidkare som har avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § 2 st. eller 9–13 §§ ML, eller är
- en näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt, den s.k. förvärvströskeln.

Förvärvet ska dessutom göras från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i ML om GIF vid förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor finns i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan torde då inte heller vara undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske

förvärvaren kan därför komma att bli debiterad mervärdesskatt i inköpslandet av säljaren.

Varan förvärvas från mervärdesskatteregistrerad i annat EG-land men finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk mervärdesskatt ska då tas ut vid omsättningen. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 p. ML och ska registreras till mervärdesskatt här i landet. I det fall köparen är registrerad för mervärdesskatt och säljaren är en utländsk företagare kan omvänd skattskyldighet bli tillämplig, 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller 4 c p. En förutsättning för skattskyldighet för GIF är nämligen att omsättningen inte har skett i Sverige.

Varan sänds från annat EG-land till ett tredjeland

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredjeland ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet.

Varan sänds från ett tredjeland till Sverige

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredjeland till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import.

Varan transporteras via ett tredjeland till Sverige

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredjeland till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via ett tredjeland skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av Tullverket bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via ett tredjeland till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF, se definitionen av passiv förädling under ”förädling” i avsnitt 1.

Varan transporteras till Sverige från inköpslandet via ett annat EG-land

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

Ej åberopat sitt VAT-nummer vid förvärv

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Vid beräkningen av den utgående skatten ska den utländska mervärdesskatten ingå. Det innebär en dubbelbeskattning i de fall företagaren inte har avdragsrätt för motsvarande ingående skatt. Se även avsnitt 10.4.1 angående artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk mervärdesskatt för förvärvet. Svensk utgående skatt ska beräknas på hela fakturabeloppet inklusive den tyska mervärdesskatten. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående skatten (8 kap. 15 § ML).

Förvärvströskeln

Som framgår inledningsvis gäller särskilda regler då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EG-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive mervärdesskatt (den s.k. förvärvströskeln). I sådant fall ska köparen - registreras till mervärdesskatt och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland, dvs. Sverige, för att förvärvsbeskattas här (jfr 2 a kap. 3 § 2 st. ML).

Avsikten med bestämmelsen är att destinationsprincipen ska förverkligas, dvs. beskattning i konsumtionslandet, även när

köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EG-land är av betydande omfattning.

Försäljning till någon i ett annat EG-land, som är registrerad till mervärdesskatt där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig EG-handel. Köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. En tablå över förvärvs-tröskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

Frigräns

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

Exempel

Först görs tre förvärv till ett sammanlagt värde av 85 000 kr. Därefter görs ett förvärv för 10 000 kr varmed tröskelvärdet överskrids. Beskattning av GIF ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

På köpares begäran kan Skatteverket besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1 p., 3 § 2 st. 2 p. och 4 § ML).

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 10.2.2.4.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.2 finns exempel på GIF i Sverige då varan transporteras hit och hur redovisning ska ske i skattedeklaration. Exempel 12 avser förvärv av köpare som är registrerad till mer-värdesskatt. Exempel 14 avser tillämpning av förvärvströskeln.

10.4.2.5 GIF vid import via annat EG-land

Import via annat EG-land (spärregel)

Enligt 2 a kap. 5 § ML gör en juridisk person som inte är näringsidkare ett GIF i Sverige om den juridiska personen importerar varor till ett annat EG-land för vidare transport till Sverige. Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML motsvaras av andra stycket i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet.

Om importmoms påförts i importlandet kan, för att undvika dubbelbeskattning, rätt till återbetalning av denna föreligga i importlandet (jämför med den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 11 b § ML vid import via Sverige).

Exempel

I avsnitt 10.10.2.2. finns exempel som avser GIF vid import via annat EG-land (exempel 15).

10.4.2.6 Reservregeln

Transport till annat EG-land (reservregeln)

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det gäller tillämpning av den s.k. reservregeln. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 och 2 st. ML. Förutsättning för beskattning i Sverige är att köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, att han förvärvar varan under angivande av sitt svenska registreringsnummer och att han inte visar att han påförts mervärdesskatt för förvärvet i ett annat EG-land, dvs. han måste, för att undgå beskattning, visa att han vägrats registrering, exempelvis på grund av omsättningströskeln i det andra EG-landet, av behörig myndighet i det andra EG-landet.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om reservregeln finns i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

Denna regel ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv vid vilket registreringsnummer till mervärdesskatt åberopats som grund för att undanta omsättningen av varan från skatteplikt. Regeln är också avsedd att framtvinga registrering av förvärvaren i ett annat EG-land om denne där omsätter varan. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML).

Avdragsrätt vid reservregeln

Avdragsrätt för förvärvsskatten kan vägras när reservregeln används (se nedan under avsnitt 10.9.4).

Om förvärvaren senare visar att han påförts mervärdesskatt i ett annat EG-land efter det att han redovisat förvärvsskatten i

Sverige har han rätt att göra justering av sin redovisning. Bestämmelser om detta finns i 13 kap. 25 a § ML.

Trepartshandel Om en köpare åberopar sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i egenskap av mellanman i en trepartshandel föreligger inte något GIF på grund av att svenskt registreringsnummer till mervärdesskatt åberopats när en vara är destinerad till ett annat EG-land (2 a kap. 6 § 2, 3 st. ML).

Exempel I avsnitt 10.10.2.2 finns exempel som avser tillämpningen av reservregeln (exempel 13).

10.4.3 Överföring av varor från annat EG-land till Sverige

GIF föreligger i vissa fall när någon för över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EG-land till Sverige. Alla överföringar utlöser dock inte förvärvsbeskattning. Överföringar av varor som mera tillfälligt ska användas här i landet ska således inte beskattas (2 a kap. 2 § 3 p. samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Beskattningen ersätter importmervärdesskatten vid överföringar mellan EG-länder. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Ett GIF i Sverige av en överföring från ett annat EG-land är en spegelbild av en fiktiv omsättning som är undantagen från skatteplikt i det EG-land från vilket varan transporteras.

Överföring från Sverige jämställs med omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 10.3.7.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML ska förvärvsbeskattning ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land och överföringen görs för den verksamheten. I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett GIF dock inte ska ske om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-

land som varan ursprungligen överförts från (se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),

3. görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige (t.ex. på en utställning), under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller
5. görs för sådan omsättning som anges 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML (exportförsäljning eller mervärdesskattefri försäljning till annat EG-land, se vad som sägs nedan angående tolkningen av denna punkt),
6. görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 eller 4 p. ML, dvs. vid monteringsleveranser av vara och distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet,
7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d § ML, dvs. omsättning av gas och el som ska beskattas i Sverige.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uthyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan ska således inte längre vara tillfällig i Sverige.

I 2 a kap. 9 § ML anges att överföring till Sverige ska beskattas om

- den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,
- han tar i anspråk varan för annat ändamål än som anges i 7 § 2 st. (ovannämnda punktsatser) genom att använda den för denna verksamhet efter det att varan transporterats hit, och
- varan inte härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det EG-land från vilket varan förs över.

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till 2 kap. 1 § 2 st. ML (överföringar likställs med omsättning) och 2 a kap. 2 § 3 p. och 7 § ML (GIF vid överföringar) finns i artiklarna 17 och 23 i mervärdesskatte-direktivet.

Bestämmelserna i 2 a kap. 2 § 4 p. och 9 § ML motsvaras närmast av artikel 21 i mervärdesskattedirektivet.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EG-land (via ett tredjeland där förädling sker) ses som ett GIF och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från GIF vid överföring

En överföring ska inte anses som ett GIF om förvärvsbeskattning inte skulle ha skett om varan förvärvats mot ersättning (2 a kap. 10 § ML).

Överföringar i samband med arbete på vara

EG:s mervärdesskattekommitté har 1996 enhälligt godtagit en riktlinje avseende arbetsbeting och överföring av varor mellan EG-länder, se bilaga 16, Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1996 punkten 4. De förenklingar som beskrivs i riktlinjen är tillämpliga vid tjänster som avser såväl arbete på vara som värdering av vara. Förenklingarna innebär att en vara som transporteras ut ur det land där arbetet utförts men som i strikt mening inte återsänds till ursprungslandet ändå ska anses återsänd till ursprungslandet om de färdiga produkterna har en känd slutlig destination hos den som beställt tjänsten. Vidare innebär förenklingarna att en vara ska anses återsänd till ursprungslandet även i de fall det sker tillfälliga uppehåll i transporten tillbaka till beställaren t.ex. på grund av att ytterligare arbete ska utföras på varan.

Skatteverket har med utgångspunkt i mervärdesskattekommitténs riktlinje, redogjort för sin bedömning av ett antal situationer då varor överförs till eller från Sverige i samband med att varan ska genomgå bearbetning, se skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111.

Överföring för export m.m.

I skrivelsen har Skatteverket även tagit ställning till i vilka fall 2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML är tillämplig, dvs. överföring för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a § ML. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen tillämplig i de fall då en överföring till Sverige har föregåtts av en omsättning (med äganderättsövergång) som är undantagen från skatteplikt enligt motsvarigheten till 5 kap. 9 § eller 3 kap. 30 a § ML i det EG-land från vilket varorna överförs. Denna förutsättning är uppfylld i det fall då köparen av varan är känd

vid den tidpunkt då varorna transporteras från det andra EG-landet till Sverige.

I en bilaga till nämnda skrivelse från Skatteverket finns ett antal exempel som redogör för konsekvenserna av bedömningarna i skrivelsen.

Exempel

I avsnitt 10.10.2.8 finns ett antal exempel angående överföring av varor till Sverige från ett annat EG-land (exempel 30 a–34).

10.4.4 Redovisning av GIF

10.4.4.1 Skattskyldighetens inträde

Fram till den 1 januari 2007 ansågs tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt 1 kap. 4 a § ML inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdades till förvärvaren innan dess, inträdde skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan.

Från och med den 1 januari 2007 gäller ny lydelse av 1 kap. 4 a § ML. Enligt den nya lydelsen ska tidpunkten anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelsen i 1 kap. 4 a § ML motsvaras av artikel 68 i mervärdesskattedirektivet.

Förskott redovisas inte som GIF och i KVR

Ett GIF anses ha inträffat då förvärvet är genomfört, dvs. då varan levererats. En köpares betalning av förskott för en beställd vara anses således inte som ett GIF. Ett förskott ska därför inte heller tas upp i säljarens KVR eller deklaration.

10.4.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde

Bestämmelser före 2007-01-01

Fram till den 1 januari 2007 fanns inte några särskilda bestämmelser i ML som reglerade när redovisningsskyldigheten inträder vid GIF. De allmänna bestämmelserna i ML fick därför tillämpas vid GIF.

Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående skatt inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Bestämmelser fr.o.m. 2007-01-01

Vad gäller redovisningstidpunkten har en ny bestämmelse införts i 13 kap. 8 b § ML som gäller fr.o.m. den 1 januari 2007. Enligt bestämmelsen ska utgående skatt avseende GIF redovisas under den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i månaden efter den månad skattskyldigheten

inträtt enligt 1 kap. 4 a § ML. Om faktura utfärdats dessförinnan ska dock redovisning ske i den period fakturan utfärdats.

Se vidare i avsnitt 18 angående tidpunkt för redovisningsskyldighet.

Vad gäller redovisningen i KVR hänvisas till verkets föreskrifter (RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15).

10.4.4.3 Valutadag

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska ske med iakttagande av kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Omräkningen ska således göras per leveransdatum. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (10 § RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

I Skattenyheter från Skatteverket (finns på Skatteverkets webbplats) publiceras löpande de månatliga valutakurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

10.4.4.4 Beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget vid GIF ska bestämmas enligt 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML. Det innebär att vid förvärv mot ersättning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen samt den punktskatt som köparen eventuellt påförts i det andra EG-landet.

Vid överföring av vara utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde, eller om sådant värde saknas, av självkostnadspriset för varan.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna i 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML motsvaras av artiklarna 83-84 och 76 i mervärdesskattedirektivet.

10.4.5 GIF – undantag från skatteplikt

Utländska företagares GIF i Sverige

Enligt 3 kap. 30 d § 1 st. ML är GIF som görs av utländska företagare i vissa fall undantagna från skatteplikt. Det gäller om den utländska företagaren under alla omständigheter hade haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML av hela mervärdesskatten med anledning av förvärvet.

Rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger för utländska företagare då ingående skatt antingen är hänförlig till omsättning utomlands eller till sådan omsättning i Sverige där

förvärvaren är skattskyldig enligt punkterna 2–4 samt 4 b i 1 kap. 2 § 1 st. ML (bestämmelsen i 4 b p. finns fr.o.m. den 1 juli 2007 i 4 c p.).

Rätt till återbetalning föreligger också för GIF som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 6 § och 7 §§ ML (återbetalning till utländska beskickningar m.m.).

Registrerings-skyldighet

Även om ett GIF är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML ska den utländske företagaren registreras till mervärdesskatt i Sverige enligt 3 kap. 1 § 5 p. SBL.

Vinstmarginal-beskattade varor

Enligt 3 kap. 30 f § ML undantas från skatteplikt även GIF vid förvärv av sådana varor som har beskattats i det andra EG-landet enligt det landets motsvarighet till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML. Se vidare avsnitt 34 angående bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelsen i 3 kap. 30 d § 1 st. ML motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 140 c, bestämmelsen i 3 kap. 30 f § ML motsvaras av artikel 4 i direktivet och bestämmelsen i 3 kap. 1 § 5 p. SBL motsvaras av artiklarna 213.2 och 214.1 b i direktivet.

10.5 Trepartshandel inom EG

10.5.1 Inledning

Trepartshandel

En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre parter som är registrerade till mervärdesskatt finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

I det fall den s.k. mellanmannen (den i kedjan som förvärvar en vara för vidareomsättning) är registrerad till mervärdesskatt i Sverige skulle vid tillämpning av den ovannämnda reservregeln mellanmannen beskattas i princip för GIF i Sverige. Vid trepartshandel gäller emellertid särskilda regler som syftar till att mellanmannen inte ska beskattas för sitt förvärv varken i varans destinationsland eller i det land där han är registrerad till mervärdesskatt. Beskattningen ska i stället åläggas den förvärvare till vilken mellanmannen avyttrar varan. Denne förvärvare är då skattskyldig för mellanmannens omsättning av varan.

Nedan i avsnitt 10.5.2–10.5.5 följer en beskrivning av de bestämmelser som reglerar beskattningen av de olika leden i transaktionskedjan.

10.5.2 Första ledet i kedjan

Ett svenskt företag, som är registrerat till mervärdesskatt, säljer varor till en mellanman i trepartshandel.

Det svenska företagets omsättning har skett inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML. Mellanmannen har åberopat sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och en gränsöverskridande transport har skett.

Redovisning i skattedeklaration och KVR ska ske på samma sätt som vid en vanlig EG-försäljning.

Exempel

Se exempel 21 i avsnitt 10.10.2.6.

10.5.3 Andra ledet i kedjan (mellanmannen)

Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett GIF i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

Mellanman med utländskt VAT-nummer

När en vara sänds från ett annat EG-land till Sverige och mellanmannen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (dvs. destinationslandet) förutsatt

- att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige), och
- att han i fakturan till sin köpare anger både sitt eget och köparens VAT-nummer samt att fråga är om trepartshandel.

En förutsättning för att undantaget i 3 kap. 30 b § ML ska vara tillämpligt är att mellanmannens faktura innehåller en hänvisning till bestämmelsen i ML, dess motsvarighet i mervärdes-

skattedirektivet (artikel 141) eller att det uttryckligen står att fråga är om trepartshandel, se 11 kap. 8 § 11 p. ML. Fakturan ska vidare innehålla uppgift om köparens registreringsnummer till mervärdesskatt, se 11 kap. 8 § 4 p. ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till 2 a kap. 6 § 3 st. ML finns i artikel 42. Motsvarigheten till 3 kap. 30 b § ML finns i artikel 141. Motsvarigheten till 11 kap. 8 § ML finns i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

Se exempel 22 och 23 i avsnitt 10.10.2.6.

10.5.4 Tredje ledet i kedjan

I det fall det tredje ledet i kedjan är ett svenskt företag som är registrerat till mervärdesskatt gäller följande.

Mellanmannen gör ett GIF i Sverige som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 b § ML, se ovan. Mellanmannens omsättning till det svenska företaget är en omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML finns i artikel 197 i mervärdesskattedirektivet.

Exempel

Se exempel 23 i avsnitt 10.10.2.6.

10.5.5 ”Oäkta” trepartshandel

Handel mellan tre parter där två av parterna är registrerade till mervärdesskatt i samma land ska inte beskattas såsom trepartshandel enligt beskrivningen ovan. Här är det fråga om en enda varutransport från säljare i ett EG-land direkt till slutkund i ett annat EG-land. Vad som skiljer sig mot vanlig trepartshandel är att både mellanman och slutkund finns i samma land. EG-domstolen har i C-245/04, EMAG Handel Eder, angett att när två på varandra följande omsättningar avseende samma varor, som ger upphov till en enda gränsöverskridande transport av dessa varor, kan denna transport bara hänföras till den ena av dessa omsättningar. Det är endast denna omsättning som kan utgöra en undantagen gemenskapsintern leverans. Detta gäller oavsett vem av de tre som har förfoganderätten över varorna under transporten.

EG-domstolen uttalade vidare att omsättningsland bestäms enligt artikel 32 första stycket i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) för den omsättning som föranleder transport. För den omsättning som inte föranleder

transport av varan bestäms omsättningsland enligt artikel 31 i mervärdesskattedirektivet (motsvaras av 5 kap. 3 § ML).

10.6 Handel med fler än tre parter inom EG

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrpartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38. Det finns anledning anta att man inom EG förfar olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland.

Exempel

I exempel 24–28 i avsnitt 10.10.2.7 redogörs för några tänkbara lösningar då någon säljare i kedjan har svenskt VAT-nummer.

Syftet i samtliga fall är att försöka utforma konstellationer som utgör sådan tvåparts- eller trepartshandel som regleras i 2 a kap. ML. En ledstjärna är därvid att det måste finnas en betryggande kontroll av att beskattning inte undgås i destinationslandet, vilket endast torde uppnås om samtliga parter avlämnar KVR. En annan ledstjärna är att i så stor utsträckning som möjligt undvika att registrera utländska företag till mervärdesskatt genom ett ombud, se avsnitt 40.

10.7 Export

10.7.1 Inledning

Exportbegreppet

Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Exportbegreppet omfattar vad gäller varor i första hand omsättningar som inte enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet och inte heller i något annat EG-land.

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 9 § ML räknas som export. I båda fallen

gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet.

Svenska företags verksamhet i ett tredjeland utgör också exportverksamhet.

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående skatt som enligt 10 kap. 12 § ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 16.7.

Turistförsäljning

I en skrivelse 2006-07-05, dnr 131 695810-05/111, har Skatteverket behandlat frågan om mervärdesskattefri försäljning till privatpersoner utanför EG, se vidare avsnitt 10.7.6.

10.7.2 Leverans eller direkt utförsel till en plats utanför EG

I 5 kap. 2, 2 b–2 d och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet (se under avsnitt 10.2 omsättning inom landet).

Enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML ska varan ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

- Säljaren levererar varan till en plats utanför EG, 5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML.
- Direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av speditör eller fraktförare, 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML. Bestämmelsen är tillämplig oavsett om det är säljaren eller köparen som anlitar speditören eller fraktföraren.
- Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet, 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML finns i artikel 146.1 a–b i mervärdesskattedirektivet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till ett tredjeland.

Omlastning/ Transport via annat EG-land

Även om en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller lagrar varorna under en kortare tid anses ändå försäljningen ha skett genom export. Att transportören använder olika transportmedel och/eller lagrar exportvarorna

förtar således inte att transporten är att betrakta som ”direkt”, förutsatt att skälen till att han gör så är transporttekniska och tidsåtgången normal. Vad som är att betrakta som normal tidsåtgång kan variera mellan olika typer av varor och får bedömas från fall till fall. Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EG-land. Beträffande dokumentation se avsnitt 10.7.7.

Leverans på kaj m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 1996-08-29 ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i svensk hamn dit varorna transporteras av en självständig fraktförare ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EG och att varorna omgående transporterats till denne genom handelshusets försorg har inte medfört någon annan bedömning. Av förhandsbeskedet framgår således att leveranser inom landet till en köpare som i sin tur avser att genom samlastning eller på annat sätt föra varorna vidare till ett land utanför EG inte kan anses som export. Leverans i Sverige till en utländsk företagare kan dock vara export om förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML är uppfyllda. Det kan även vara export vid leverans till en svensk köpare om förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML är uppfyllda, dvs. att leverans sker i Sverige till av köparen anlitad transportör.

Export endast i sista ledet

Av EG-domstolens dom i målet C-185/89, Velker, punkt 22, framgår att export endast kan komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EG. Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, innebär det att export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1–2 p. ML inte kan förekomma i tidigare led i en transaktionskedja än det led då det sker en transport av varan ut ur EG, dvs. i det led då förutsättningarna för export enligt ML är uppfyllda. Motsvarande bedömning ska göras då en utländsk företagare hämtar varan i Sverige. Export föreligger därmed i det led i en transaktionskedja där förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML är uppfyllda. Se även exempel 37 i avsnitt 10.10.3.1.

Hjälpsändningar

Även för hjälpsändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige leverans måste ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut mervärdesskatt på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförsel. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation

finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från Skatteverket, skattekontoret Falun, återfå erlagd mervärdesskatt (se avsnitten 16 och 39).

Olaglig export

EG-domstolen har i C-111/92, Lange, bedömt att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att göra skillnad mellan laglig och olaglig export vid tillämpning av undantaget om export. En förutsättning är att de varor som exporteras omfattas av direktivets tillämpningsområde (se punkt 16 och 17 i domen). I det aktuella fallet hade export skett i strid mot gällande exportrestriktioner. Se även C-455/98, Kaupo Salumets, angående olaglig import.

Utländsk företagare hämtar varan

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG anses som export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Se dock avsnitt 10.7.7 angående krav på dokumentation.

Skatteverket har i skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, ansett att förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML är uppfyllda även i det fall säljaren transporterar varan till ett annat EG-land där den utländske köparen tar över ansvaret för den vidare transporten ut ur EG. Detta gäller dock endast under följande förutsättningar:

- Varornas slutdestination i ett land utanför EG måste vara känd av säljaren i Sverige vid den tidpunkt då varorna lämnar Sverige.
- Säljaren måste göra en exportanmälan till Tullverket i enlighet med de rutiner som Tullverket bestämmer.

Se vidare exempel 4 i skrivelsen.

RR har i dom 2003-06-19, RÅ 2003 not. 128, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-04-29, i likhet med SRN, funnit att exportomsättning ej förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EG av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företagets kund i utlandet. I det aktuella fallet skulle varorna säljas av ett svenskt företag (AB X) till ett brittiskt företag (Y) som i sin tur skulle vidareförsälja varorna till ett företag i tredjeland (Z). Varorna skulle avhämtas i Sverige hos AB X av slutkunden Z som skulle transportera dessa till tredjeland. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML ansågs inte tillämplig vid försäljningen mellan AB X och Y eftersom det inte var Y, utan slutkunden Z, som skulle hämta varorna i Sverige för direkt utförsel till en plats

utanför EG. Se även Skatteverkets skrivelse 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i internordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till ett tredjeland och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 10.7.3.

Beskickningar m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas vid försäljning till beskickningar, internationella organisationer m.fl. i länder utanför EG. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår ovan. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

Leveranser till Utrikesdepartementet

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 (se vidare avsnitt 39).

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21, dnr 10304-99/100, angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m.

Krav på dokumentation

Den dokumentation som en säljare måste ha för att kunna sälja utan mervärdesskatt med tillämpning av exportbestämmelserna framgår av avsnitt 10.7.7.

Exempel

Exempel avseende export finns i avsnitt 10.10.3.1 (exempel 35 a –37).

10.7.3 Fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

I 5 kap. 1 § 3 st. samt 9 § 1 st. 4–5 p. och 3 st. ML finns bestämmelser om omsättning av varor som levereras till eller omsätts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats. Vad gäller flygplan i utrikes trafik, se även EG-domstolens dom i C-382/02, Cimber Air.

Fartyg i utrikes trafik

Med fartyg i utrikes trafik avses skepp och båtar som anlöper utländsk hamn. Skepp och båtar som används för privat bruk anses inte utgöra fartyg i utrikes trafik.

Fartyg som går i utrikestrafik till ett tredjeland och som ska hämta eller lämna last eller passagerare, måste i varje svensk

hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till Tullverket. I fartygsanmälan lämnas bland annat uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

Den omständigheten att ett fartyg med utländsk destination går in i en eller flera svenska hamnar för lastning eller lossning ändrar inte resans karaktär av utrikesfart. Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Dokumentation

För att styrka att det är fråga om ett fartyg som går i utrikes trafik kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer.

Omsättning av varor ombord

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, aldrig anses som omsättning inom landet.

5 kap. 2 b § ML avser omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under en passagerartransport mellan EG-länder. Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringstjänster som tillhandahålls ombord.

5 kap. 1 § 3 st. ML innebär således att omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till ett tredjeland.

Servering ombord = tjänst

Bestämmelsen innebär vidare att servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML oavsett om fartyget eller luftfartyget går i EG-trafik eller i tredjelandstrafik.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.

Leverans för bruk ombord

En vara som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord är enligt 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML omsatt utomlands, även om den finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas eller den finns i Sverige när den tas om hand av köparen. Detta gäller leveranser till fartyg och luftfartyg, oavsett om dessa går i EG-trafik eller i tredjelandstrafik. Jämför även EG-domstolens avgörande i C-185/89, Velker.

Enligt EG-domstolens dom i mål C-181/04−C-183/04, Elmeka, är en förutsättning för att undantaget i direktivet (artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet) ska vara tillämpligt att det är fråga om fartyg som används på öppna havet. Detta krav gäller såväl fartyg som fraktar passagerare som fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet.

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111 bedömt att leverans av varor ”för bruk ombord” får anses innefatta även andra varor än sådana som behövs för fartygets egna behov eller för konsumtion ombord. En förutsättning är dock att varorna ska användas ombord på fartyg i utrikes trafik. Som exempel kan nämnas en truck som används ombord för att hantera lasten.

Leverans av varor till fiskefartyg

Som framgår ovan jämställs fiske på internationellt vatten med utrikes trafik. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML kan därför även omfatta leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord. Dessutom gäller enligt 3 kap. 21 § ML att från skatteplikt undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske.

Leverans för omsättning ombord

Som omsättning utomlands anses leverans av vara som ska säljas ombord när det är fråga om leverans till

- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och ett tredjeland och varan ska säljas ombord (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML), eller
- fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 (angående livsmedel, se avsnitt 14.3.3) dock inte punktskattepliktig vara (5 kap. 9 § 1 st. 4 a p. ML).

Konsumtion ombord vid resa inom EG

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML.

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i rådets förordning (EG) nr 178/2002 (se avsnitt 14.3.3) som kan anses säljas mervärdesskattefritt. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion

ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske mervärdesskattefritt.

Konsumtion ombord vid resa inom EG

Bestämmelserna om tax-free, beskattning av varuleveranser och varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria 1999-06-08, dnr 5752-99/100.

Automatförsäljning

Frågor om direkt konsumtion har även behandlats i följande två skrivelser från RSV:

- Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa, 2000-10-10, dnr 9274-00/120.
- Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder, 2001-02-08, dnr 1848-01/100.

Fartygstrafik till Norge o. Åland;

Trots att Norge och Åland ligger utanför EG:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden enligt 5 kap. 9 § 3 st. ML.

− för bruk ombord

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord.

− för försäljning ombord

Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel (KN-nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras mervärdesskattefritt till fartyg på dessa linjer i de fall avsikten är att varorna ska säljas ombord från kiosk eller liknande försäljningsställe. Vid leverans av andra varor som ska säljas ombord än de som räknats upp ovan ska mervärdesskatt debiteras eftersom omsättningen i sådana fall har skett inom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan mervärdesskatt till fartyg på dessa linjer (6 § 1 st. ovannämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretrunttrafik med betydande bil- och godsbefordran.

− avdragsförbud

Till bestämmelsen i 5 kap. 9 § 3 st. ML hör en särskild avdragsbegränsning i 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML samt en särskild regel i

7 kap. 5 § 3 st. ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall, se vidare prop. 1998/99:86 s. 49.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till bestämmelserna i 5 kap. avseende leveranser till och omsättning ombord på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik finns i artikel 148 a, b och e samt artikel 37.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

10.7.4 Exportbutiker

Leverans av vara avsedd för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker anses som omsättning utomlands när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag enligt 5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML. Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om exportbutiker finns i artikel 158 i mervärdesskattedirektivet.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § 2 st. lagen om exportbutiker. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till ett tredjeland omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i ett tredjeland, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser från RSV:

- Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 1999, m.m., 1999-06-08, dnr 5752-99/100.
- Förtydligande angående exportbutiker, 1999-06-28, dnr 6604-99/110.
- Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EG-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.
- Exportbutikers försäljning, 2002-02-05, dnr 1375-02/100.

10.7.5 Personbilar och motorcyklar

Tillfälligt register

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § 1 st. 1, 2 eller 3 p. lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k.

exportvagnsregistrering, anses som export enligt 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 24.

10.7.6 Försäljning till besökare från ett tredjeland

Grundförutsättningarna för att en omsättning ska anses ha skett utomlands är att det har skett en fysisk transport ut ur EG samt att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas utanför EG.

Besökare från ett tredjeland – ej Norge eller Åland

För besökare som är bosatta i ett annat tredjeland än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export under vissa förutsättningar enligt 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML.

Förutsättningarna är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EG, och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

Skatteverket har i skrivelse 2006-07-05, dnr 131 695810-05/111, angett att även en grupp av varor ska kunna godtas vid bedömningen av om beloppsgränsen 200 kr är uppfylld. Det sammanlagda värdet av flera varor får dock bara användas om alla varorna omfattas av en och samma faktura. Se även artikel 17 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

För att styrka uppgifterna ska säljaren enligt 14 § MF i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av Skatteverket godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EG,
- eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG.

Av Skatteverkets skrivelse 2006-07-05, dnr 131 695810-05/111, framgår att säljaren i sina räkenskaper även ska ha

- dokumentation som styrker att köparen är bosatt eller stadigvarande vistas i land utanför EG. Detta kan ske med exempelvis kopia av köparens pass.

Om förutsättningarna enligt 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML inte är uppfyllda är säljaren skattskyldig för omsättningen, oavsett vilken dokumentation säljaren har.

Godkänd intygsgivare

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av Skatteverket godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter

som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom återbetalningen av mervärdesskatt. Intygsgivaren kan även genom avtal med kunden, ta på sig kontroll av bosättningsland. Det är dock säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML är uppfyllda. Intygsgivaren måste i sådant fall kunna bifoga dokumentation till säljaren som styrker köparens bosättning, t.ex. med kopia av köparens pass. Se Skatteverkets skrivelse 2006-07-05, dnr 131 695810-05/111.

Global Refund Sverige AB och Vat World Sverige AB är för närvarande (mars 2007) de enda godkända intygsgivarna.

Intyg från Tullverket

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av Tullverket påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

Bosättning i ett tredjeland

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i ett tredjeland under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i ett tredjeland om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i ett tredjeland. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett tredjeland godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. En utländsk person, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 24.4.

Försäljning i transithall

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

Skatteverket kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförsel. Detta bör dock komma i fråga endast vid försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan

räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

Besökare från Norge och Åland

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler enligt 5 kap. 9 § 2 st. ML.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exkl. mervärdesskatt) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att mervärdesskatt har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exklusive mervärdesskatt får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiv.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 5 kap. 9 § 1 st. 8 p. och 2 st. ML finns i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet.

10.7.7 Dokumentation

Leverans eller direkt utförsel till ett tredjeland

Av 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML framgår att en förutsättning för att export ska föreligga är att varan levereras eller transporteras till en plats utanför EG. Det ska således vara fråga om en faktisk fysisk transport ut ur EG.

Bevisbördan

Vid tillämpning av exportbestämmelserna i 5 kap. 9 § ML är det säljaren som har bevisbördan för att förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna är uppfyllda. Det innebär att säljaren (vid tillämpning av 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML) måste kunna styrka att varan transporterats till ett land utanför EG genom att i sin bokföring ha dokumentation som visar att så har skett, t.ex. transporthandlingar eller blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en export. Om köparen är ansvarig för transporten kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av ett intyg ska framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer och bilregistreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet och mot bakgrund av övriga omständigheter som föreligger i det aktuella fallet.

Förutom att ha dokumentation som styrker en transport av varan ut ur EG måste en säljare vid avhämtningsköp enligt 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML även ha dokumentation som visar att köparen bedriver näringsverksamhet i utlandet

Om säljaren vid avhämtningsköp är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör mervärdesskatt debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden mervärdesskatten och redovisa försäljningen som en exportomsättning. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur EG. Sådana dokument kan vara transporthandlingar från fristående speditör anlitad av köparen, ovan nämnda enhetsdokument (ED 3) eller tullhandlingar som visar att köparen fört in varan i ett land utanför EG.

God tro

RR har i dom 2004-03-18, RÅ 2004 ref. 26, ansett att i det fall det i efterhand kan konstateras att en vara faktiskt inte lämnat landet så är undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML (omsättning vid leverans till annat EG-land) inte tillämpligt. Eventuell god tro hos säljaren saknar därvid betydelse. Enligt Skatteverkets uppfattning kan samma bedömning göras vad gäller exportbestämmelserna i 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML. Även vid tillämpning av bestämmelserna om export krävs en faktisk fysisk transport ut ur EG för att en säljare ska kunna underlåta att debitera mervärdesskatt. Det innebär att vid avhämtningsköp är det säljaren som står risken om det i efterhand visar sig att varan inte har transporterats ut ur EG.

Fartyg i utrikes trafik

Dokumentation för att styrka att ett fartyg går i utrikes trafik, se ovan avsnitt 10.7.3.

Försäljning till besökare från ett tredjeland (tax-free)

Dokumentation för att styrka att förutsättningarna för export är uppfyllda vid försäljning till besökare från ett tredjeland, se ovan avsnitt 10.7.6.

10.8 Import

10.8.1 Inledning

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från ett tredjeland. Varan kan dock vid s.k. T1-transitering transporteras genom annat EG-land. T1-proceduren innebär att en icke-gemenskapsvara kan transporteras från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde utan att varorna importbeskattas.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvara förstås vara som är framställd inom EG eller som kommer från plats utanför EG, men som försatts i fri omsättning, dvs. eventuell tull har erlagts (prop. 1995/96:58 s. 29).

10.8.2 Skatteplikt vid import

Skatteplikt

När varan förs in från ett tredjeland ska, enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML, mervärdesskatt erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML. Mervärdesskatt vid import tas ut av Tullverket. Det innebär att tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. också ska tillämpas. Enligt dessa författningar kan i vissa fall temporär eller slutlig frihet från att erlägga tull och skatter beslutas av Tullverket.

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. Se avsnitt 38.

Skattskyldighet

Vem som är skyldig att betala skatt vid import av varor framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML.

- I punkt 6 a regleras de importfall där en tullskuld uppkommer i Sverige; skattskyldig är den som är skyldig att betala tull.
- I punkt 6 b regleras de importfall där en tullskuld inte uppkommer. Det inträffar då en vara inte är belagd med tull eller då importen är befriad från tull. Vidare kan detta inträffa då det i skattehänseende är fråga om import men inte i tullhänseende, t.ex. då varan förs in till Sverige från ett område som är inom EG:s tullområde men utanför mervärdesskatteområdet, t.ex. Åland. Skattskyldig är den som skulle ha varit skyldig att betala tull om importen eller införseln hade varit tullbelagd.
- I punkt 6 c regleras importfall där skyldigheten att betala tull uppkommer i ett annat EG-land på grund av att ett mellanstatligt enhetstillstånd används. Ett mellanstatligt enhetstillstånd innebär att de stater inom EG som så önskar kan erbjuda aktörer möjlighet att ha sina kontakter med tullmyndigheten i ett EG-land även avseende varor som fysiskt befinner sig i ett annat EG-land (se vidare prop. 2003/04:41). Skattskyldig är i sådant fall innehavaren av tillståndet.

Skattesats

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konst-

verk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§ ML är dock skattesatsen 12 %.

Beskattnings-myndighet

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull. I den mån inte regeringen föreskriver annat gäller bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av Tullverkets beslut även för importmoms. Det är således till Tullverket man ska vända sig med frågor som rör mervärdesskatten vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 38.

Skatteverket är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 10.4.

Tullklarering

Alla varor som införs till Sverige från ett tredjeland ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder Tullverket vidtar i fråga om en vara som angivits till en godkänd tullbehandling. Förtullning är en form av tullklarering. Den viktigaste tullproceduren är ”övergång till fri omsättning”, som motsvarar förtullning. Som exempel på tullklarering kan nämnas uppläggning i tullager.

”Tullskyldig”

För att förtullas ska en vara ”anmälas till förtullning”. Den som anmäler en vara för förtullning blir deklarations- och betalningsskyldig. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tulldeklaration. Tullskyldig, och därmed skattskyldig för importen är den som ska lämna deklaration. Den som är skyldig att lämna deklaration är varans ägare, säljaren eller köparen. Det kan även vara ett indirekt ombud (agerar i eget namn för annans persons räkning). Direkt ombud (i annans namn för annans räkning), t.ex. speditör är inte skyldiga att lämna deklaration och därmed inte heller tullskyldig. Deklaration får dock lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos Tullverket. Det är dock alltid importören, dvs. den som är skattskyldig, som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura. Deklaranten ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning.

Med ledning av tulldeklarationen fastställer Tullverket tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import se avsnitt 15.2.4.

Om en speditör uppträder som ombud för en importör och betalar importmomsen till Tullverket för importörens räkning, har speditören inte rätt till avdrag för sådan mervärdesskatt. Se dock avsnitt 10.8.3 angående 6 § SBF. Se även avsnitt 15.2.4 angående speditörsfaktura.

Omsättningsland vid import

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML har en vara omsatts inom landet om varan importeras för att omsättas. Se vidare angående denna bestämmelse i avsnitt 10.2.2.3.

Olaglig import

EG-domstolen har i C-455/98, Kaupo Salumets, bedömt att import av en vara som i sig är laglig men som är föremål för särskilda tillståndsregler omfattas av skattskyldighet för import. Frågan gällde import genom smuggling av etylalkohol. Se även C-111/92, Lange, angående olaglig export.

10.8.3 Undantag från skatteplikt

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML erläggas vid skattepliktig import av varor. Vissa undantag finns dock.

Temporär import

Undantag från skattskyldighet gäller då vara förs in tillfälligt under s.k. temporär import enligt lagen 1994:1548, om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. och förordningen 1994:1606 om vissa förfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Förfarandet är tillämpligt på exempelvis införsel av varuprov, varor för utställning etc. I vissa fall fordras det dock deposition eller säkerhet. Tidigare benämndes förfarandet temporär tullfrihet.

Tullager

I artiklarna 154-163 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager och dylikt är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

Skattefrihet för viss import

I artikel 143 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln motsvaras i huvudsak av 3 kap. 30 § 1 st. ML. En uppräkning av vilka varor som omfattas av undantaget finns i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Import för omsättning till annat EG-land

Enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML föreligger vid import av vara undantag från skatteplikt om denna efter importen ska omsättas till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett GIF i ett annat EG-land. Med omsättning avses även överföring av varor från Sverige till ett annat EG-land, se 2 kap. 1 § 2 st. ML. Yrkande om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklaration. Se även avsnitt 10.2.2.3.

Import för omsättning till Sverige via annat EG-land

Om importen undantas på motsvarande sätt i ett annat EG-land, på grund av att varan förs in i det landet från ett tredjeland för att omsättas till Sverige, ska förvärvet i Sverige beskattas som ett GIF om förutsättningarna i 2 a kap. ML är uppfyllda.

6 § SBF

En utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML kan enligt 6 § SBF registrera sig till mervärdesskatt genom ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL. Se även avsnitt 40.5.1.

Gas och el

Enligt 3 kap. 30 § 3 st. ML undantas import av gas genom distributionssystem för naturgas eller av el. Undantaget har införts för att undvika dubbelbeskattning med anledning av de särskilda bestämmelser om omsättningsland som införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML, se avsnitt 10.2.5.

För närvarande är det inte aktuellt att tillämpa undantaget vid import av gas eftersom Sverige saknar distributionsnät i form av rörledning till Sverige från ett tredjeland.

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelserna i ML angående undantag från skatteplikt vid import har följande motsvarigheter i mervärdesskattedirektivet. 3 kap. 30 § 1 st. motsvaras i huvudsak av artikel 143 med undantag av 3 kap. 30 § 2 st. som motsvaras av artikel 143 d och 3 kap. 30 § 3 st. motsvaras av artikel 143 l.

Import av fordon

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att mervärdesskatt ska erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. när

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.) (se även avsnitt 39.1.1),
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),

– en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning nr 918/83).

Exempel

I avsnitt 10.10.3.2 finns exempel avseende import (exempel 38 a–c och 39).

10.8.4 Beskattningsunderlag

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till 7 kap. 8–11 §§ ML finns i artiklarna 86–89 i mervärdesskattedirektivet.

Beskattningsunderlaget ska förutom varans värde för tull-ändamål, med tillägg för tull och andra statliga skatter och avgifter m.m. omfatta frakt- och försäkringskostnader och andra sådana bikostnader fram till den första bestämmelseorten i importlandet. Exempel på bikostnader är bl.a. emballage- och provisionskostnader och godshanteringstjänster. Beskattnings-underlaget ska även inkludera kostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i importlandet eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen. Bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 8 § ML och i 13 b § MF. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området.

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattnings-underlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Samtidigt föreligger rätt till återbetalning av ingående skatt för den som tillhanda-håller en sådan tjänst (10 kap. 11 § ML).

I 7 kap. 9 och 11 §§ ML finns regler om hur beskattnings-underlag ska beräknas i vissa särskilda fall. Bestämmelserna innebär i princip att beskattningsunderlaget ska utgöras av värdet av tillfört material och arbete. 9 § 1 st. avser återimport av varor som bearbetats i ett tredjeland på annat sätt än genom reparation. 9 § 2 st. avser import och återimport av varor som tillverkats helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror. 11 § avser återimport av varor som reparerats. Vid import av varor som lagts i sådana särskilda lager som omfattas av 9 c kap. ML, finns regler i 9 c kap. 6 § ML, se avsnitt 38.

10.9 Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt

10.9.1 Inledning

Nedan följer en kort redogörelse av ML:s bestämmelser om avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt vid internationell handel med varor. Se även avsnitt 16.

10.9.2 EG-leverans som är undantagen från skatteplikt

EG-försäljning

Den som omsätter varor i Sverige under sådana förhållanden att svensk mervärdesskatt ska tas ut av kunden har rätt till avdrag för ingående skatt enligt allmänna regler i ML även om kunden hör hemma i annat EG-land. I de fall omsättningen är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående skatt på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EG-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående skatt i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML.

En omsättning som är undantagen från beskattning inom landet och där avdragsrätt saknas, kan inte skapa återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 § ML även om transaktionen är en gemenskapsintern transaktion och därmed även undantagen enligt 3 kap. 30 a § ML, se EG-domstolens dom i mål C-240/05, Eurodental.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarigheten till 10 kap. 11 § 1 st. ML vad gäller undantaget i 3 kap. 30 a § ML finns i artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet.

10.9.3 GIF

Den som beskattas i Sverige för GIF har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i mervärdesskattefri verksamhet eller för privat bruk.

Enligt 8 kap. 2 § 2 st. ML uppgår den ingående skatten vid GIF till belopp motsvarande den utgående skatt som ska redovisas med anledning av förvärvet. Som nämnts i föregående stycke föreligger dock inte alltid avdragsrätt för den ingående skatten.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarigheten till ML:s bestämmelser om avdragsrätt vid GIF finns i artikel 168 c i mervärdesskattedirektivet.

10.9.4 Reservregeln

Avdrag kan vägras

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln som innebär att svenskt registreringsnummer till mervärdesskatt kan åberopas för undantag från skatteplikt i omsättningslandet även om en vara ska transporteras till ett annat EG-land än Sverige kan avdrag i vissa fall vägras. Reservregeln ska fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv där registreringsnummer till mervärdesskatt åberopats som grund för att undanta omsättningen från skatteplikt. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML). Rätt till avdrag vid tillämpning av denna regel bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Se vidare avsnitt 16.5.

10.9.5 Omsättning i annat EG-land

Rätten till återbetalning av ingående skatt vid omsättning i ett annat EG-land redogörs för i avsnitt 16.5.

10.9.6 Export

En redogörelse över rätten till återbetalning av ingående skatt vid export finns i avsnitt 16.7.

10.9.7 Import

Avdragsrätt vid import beskrivs i avsnitt 15.2.4.

10.10 Exempel

10.10.1 Inledning

I detta avsnitt finns ett antal exempel för hur bestämmelserna om omsättningsland och GIF ska tillämpas i skilda situationer. För överskådlighetens skull, och för att kunna tjäna som en praktisk vägledning i de situationer företagare och andra kan ställas inför, har exemplen utformats utifrån några normalt förekommande affärstransaktioner.

Symbolerna i exemplen har följande betydelse.

————►	**Pilen anger varans väg**
----------►	**Pilen anger fakturans väg**
▬▬▬▬	**Gräns mot ett tredjeland**
▪▪▪▪▪▪▪▪▪▪	**Gräns mot ett EG-land**

Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska ingå i en faktura enligt 11 kap. 8 § ML kommer inte att beröras i de följande exemplen. En närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i avsnitt 17.4. Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till bilaga i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555), skattedeklarationsbroschyren (SKV 409) och broschyren moms vid utrikes handel (SKV 560) samt verkets föreskrifter (RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

Exemplen har delats in i följande avsnitt:

Handel med varor inom EG, avsnitt 10.10.2.

- Försäljning av varor från Sverige, avsnitt 10.10.2.1.
- Försäljning av varor till Sverige, avsnitt 10.10.2.2.
- Monteringsleveranser, avsnitt 10.10.2.3.
- Distansförsäljning, avsnitt 10.10.2.4.
- Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder, avsnitt 10.10.2.5.
- Trepartshandel, avsnitt 10.10.2.6.
- Handel med fler än tre parter, avsnitt 10.10.2.7.
- Överföring av varor, avsnitt 10.10.2.8.

Handel med ett tredjeland, avsnitt 10.10.3.

- Export, avsnitt 10.10.3.1.
- Import, avsnitt 10.10.3.2.

10.10.2 Handel med varor inom EG

10.10.2.1 Försäljning av varor från Sverige

Redogörelse för bestämmelserna

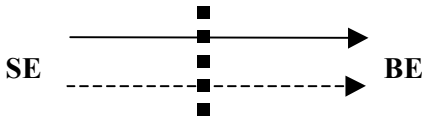
I avsnitt 10.3 redogörs för undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML då varor transporteras från Sverige till ett annat EG-

land. I samtliga exempel gäller skattesatsen 25 % i det fall omsättning ska beskattas inom landet.

Köparen åberopar VAT-nummer

Exempel 1

SE i Sverige säljer en maskin till BE i Belgien. Båda är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Maskinen transporteras från Sverige till Belgien.



SE:s omsättning i Sverige är undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. BE gör ett GIF i Belgien.

SE:s redovisning

Deklarationen: rad 35.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Försäljning av skepp

Exempel 2

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML.

SE:s redovisning styrs av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte.

SE:s redovisning om PT åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 35.

KVR: PT:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om PT inte åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen: rad 42.

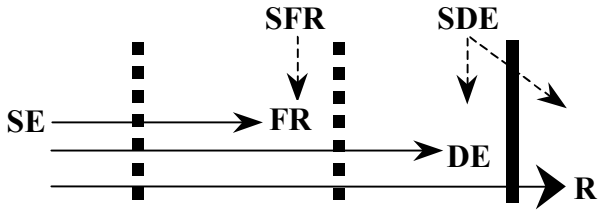
KVR: lämnas inte.

Beställning via fast etableringsställe – direkt leverans till kund

Exempel 3

SE i Sverige har ett fast etableringsställe (SFR) i Frankrike och ett fast etableringsställe (SDE) i Tyskland. SFR tar upp beställning på varor från näringsidkaren FR i Frankrike. SDE tar upp beställningar på varor från näringsidkaren DE i Tyskland och från R i Ryssland. Varorna sänds direkt från SE till FR, DE och R. Samtliga är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Omsättningarna till FR och DE är gjorda i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Mervärdesskatt ska inte tas ut vid försäljningarna till Frankrike och Tyskland, eftersom dessa omsättningar är undantagna från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Köparna gör i stället ett GIF i Frankrike respektive Tyskland. Mervärdesskatt ska inte heller tas ut vid försäljningar till Ryssland, då de utgör exportförsäljningar (omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § 1 st. 1 och 2 p. ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen:	rad 36 (leverans till R), rad 35 (leverans till FR respektive DE).
KVR:	köparens (FR respektive DE) VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen. Avseende försäljning till R lämnas inga uppgifter i KVR.

Leverans till fast etableringsställe

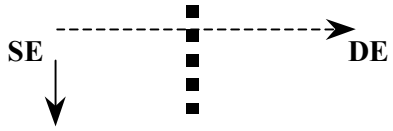
Om varorna i stället levereras från SE till de fasta etableringsställena och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till de fasta etableringsställena kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland som GIF och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder. Överföringen likställs i Sverige med en skattepliktig omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML och undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Överföringen

redovisas på rad 35 i deklarationen. I KVR anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inklusive landskod SE:s tyska respektive franska VAT-nummer inklusive landskod. Dessutom anges värdet av varan. En närmare beskrivning av bestämmelserna om överföring av varor från Sverige till annat EG-land finns i avsnitt 10.3.7.

Varan stannar i Sverige

Exempel 4

SE i Sverige säljer en vara till DE i Tyskland. Båda är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan transporteras inte till Tyskland eller till ett annat EG-land utan stannar i Sverige.



SE:s omsättning i Sverige är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

SE:s redovisning:

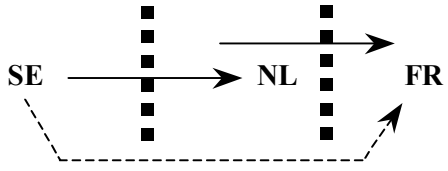
Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

Transport via annat EG-land

Exempel 5

SE i Sverige säljer en vara till FR i Frankrike. SE och FR är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till NL i Holland för viss reparation eller annan bearbetning (ej tillverkning av ny vara). Varan sänds vidare från Holland till Frankrike. Varan säljs mervärdesskattefritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML.



SE:s redovisning:

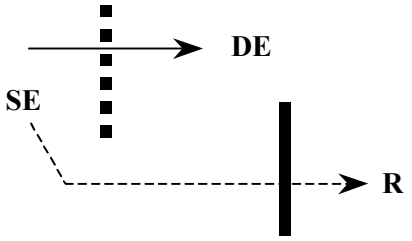
Deklarationen: rad 35.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Köpare från ett tredjeland

Exempel 6

SE i Sverige säljer en vara till R i Ryssland. R säljer varan vidare till DE i Tyskland. DE, SE och R är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredjeland. Varan kan inte säljas mervärdesskattefritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på vilken av omsättningarna som har föranlett själva transporten av varan, kan R bli registreringsskyldig i Sverige eller Tyskland. Se avsnitt 10.5.5.

Om omsättningen mellan R och DE föranleder transporten till Tyskland är R:s försäljning till DE omsatt i Sverige eftersom varan finns här då transporten till köparen påbörjas (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). R blir skyldig att låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige enligt 3 kap. 1 § 4 p. SBL. R:s omsättning till DE kan då undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. Det innebär att SE:s försäljning till R är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 3 § ML men eftersom transporten inte är hänförlig till denna omsättning är undantaget i 3 kap. 30 a § ML inte tillämpligt.

R:s redovisning om han ska registreras till mervärdesskatt i Sverige:

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om R registreras till mervärdesskatt i Sverige:

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

Om det är omsättningen mellan SE och R som föranlett transporten till DE är SE:s omsättning undantagen från skatteplikt om R är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland och åberopar sitt VAT-nummer (3 kap. 30 a § ML). R:s omsättning till DE har skett i Tyskland eftersom varan får anses finnas i Tyskland då DE tar hand om den, dvs. DE gör ett s.k. hämtköp i Tyskland motsvarande 5 kap. 3 § ML i Sverige.

SE:s redovisning om R registreras till mervärdesskatt i Tyskland, dvs. R kan åberopa ett giltigt VAT-nummer vid tidpunkten för transaktionen:

Deklarationen: rad 35.

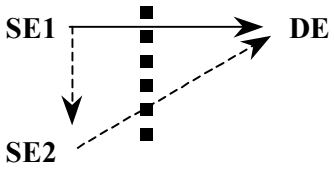
KVR: R:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Om varan levereras från Sverige till ett annat EG-land men såväl säljare som köpare är registrerade till mervärdesskatt i Sverige ska transaktionen beläggas med svensk mervärdesskatt.

Svensk köpare – gränsöverskridande transport

Exempel 7

SE1 säljer en vara till SE2 (led 1). Båda är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE (led 2). Denne är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland.



SE1:s försäljning till SE2 är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Svensk mervärdesskatt ska tas ut.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE2 vidaresäljer varan till DE i Tyskland kan detta ske utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Nya transportmedel

Exempel 8

SE i Sverige säljer en ny personbil till en dansk privatperson.

Eftersom köparen ska förvärvsbeskattas i Danmark säljer SE utan svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Deklarationen: rad 42.

KVR: ska inte lämnas.

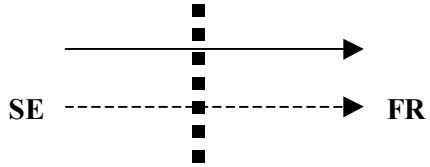
Övrigt: SE ska sända kopia av fakturan till Skatteverket, skattekontoret Falun.

Institutions inköp

Exempel 9

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till mervärdesskatt i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde

(förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till mervärdesskatt i Frankrike.



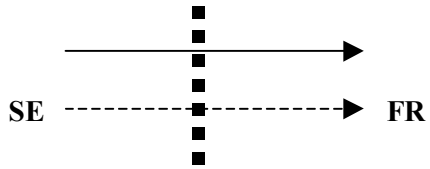
SE:s redovisning om FR registreras till mervärdesskatt i Frankrike:

Deklarationen: rad 35.

KVR: FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Exempel 10

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till mervärdesskatt i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska mervärdesskattesystemet.



SE ska ta ut svensk mervärdesskatt.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

Försäljningen kan ske utan svensk mervärdesskatt endast om FR visar att han är registrerad till mervärdesskatt i Frankrike på grund av att förvärvströskeln överskridits eller att förvärvsbeskattning ska ske till följd av beslut om frivillig skattskyldighet för förvärv. De svenska bestämmelserna om förvärvströskeln behandlas i avsnitt 10.4.2.4.

Exempel 11

SE i Sverige för över varor till Tyskland för försäljning på auktion. Äganderätten övergår till köparen vid klubbslaget.

Auktion

Varan finns i sådant fall inte i Sverige, utan i det andra EG-landet, när transporten till köparen påbörjas vilket innebär att försäljningen inte är en omsättning i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. jämfört med 5 kap. 1 § 1 st. ML. SE ska därför registreras i auktionslandet för överföringen av varorna samt för sin omsättning där.

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen: rad 35.

KVR: ska lämnas med angivande av SE:s VAT-nummer inkl. landskod i Tyskland och värdet av varuleveransen.

Djurskinnsauktioner

Det förekommer dock att andra EG-länder har bestämmelser som innebär att köparen ska anses göra ett GIF vid t.ex. auktionsförsäljning av varor från ett annat EG-land. Det gäller t.ex. vid försäljning av skinn på pälsdjursauktioner i Finland och Danmark. Av praktiska skäl kan i sådant fall en svensk skinnförsäljare i skattedeklaration få redovisa omsättningen till köparen (auktionsförrättaren) som en varuleverans till ett annat EG-land. Försäljningen ska då även redovisas i KVR med angivande av köparens (auktionsförrättarens) VAT-nummer.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: ska lämnas med angivande av köparens VAT-nummer inkl. landskod i Finland respektive Danmark och värdet av varuleveransen.

10.10.2.2 Försäljning av varor till Sverige

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor och nya transportmedel finns i avsnitt 10.4.2.4.

Transport via annat EG-land

Exempel 12

SE, som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, förvärvar en vara från DE som är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varan sänds från Tyskland via Danmark till Sverige.

SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20 och 30.

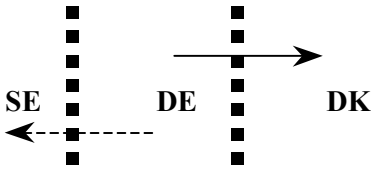
KVR: lämnas aldrig av köparen.

Reservregeln

En redogörelse för tillämpning av reservregeln finns i avsnitt 10.4.2.6.

Exempel 13

SE förvärvar under åberopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från DE som är registrerad till mervärdesskatt i Tyskland. Varan sänds från Tyskland till DK i Danmark på begäran av SE.



SE gör egentligen ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, den s.k. reservregeln). Avdragsrätt för ingående skatt föreligger endast om SE kan visa att han är skattskyldig för omsättning av varan i Danmark, eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark (jfr exempel 25) där avdrag anses kunna medges eller att varan förvärvats för användning

eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20 och 30.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om SE, efter det att beskattning skett i Sverige, visar att beskattning skett även i Danmark, har SE rätt att med stöd av 13 kap. 25 a § ML justera sin svenska mervärdesskatteredovisning.

Förvärvströskeln

En redogörelse för bestämmelserna om GIF vid tillämpning av förvärvströskeln finns i avsnitt 10.4.2.4.

Exempel 14

SE, som är en idrottsförening i Sverige, har köpt varor i Frankrike för 40 000 kr till den idrottsliga verksamheten. SE är registrerad till mervärdesskatt i Sverige för försäljningsverksamhet från en butik. SE har inte gjort några ytterligare inköp från andra EG-länder än Frankrike till den idrottsliga verksamheten under det innevarande eller det föregående året.

SE ska inte använda den vara som köpts i Frankrike (och för vilken fransk mervärdesskatt torde ha erlagts) i den verksamhet man bedriver som medför skattskyldighet (butiken). På grund härav, och då förvärvströskeln om 90 000 kr inte överskrids, ska inte SE beskattas för GIF i Sverige.

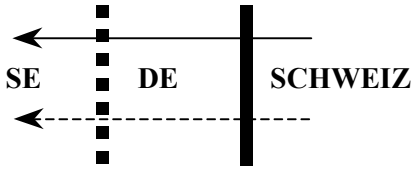
Import via annat EG-land

I avsnitt 10.4.2.5 lämnas en redogörelse för bestämmelsen i 2 a kap. 5 § ML om import via annat EG-land.

Exempel 15

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om en juridisk person som inte är näringsidkare importerar en vara till ett annat EG-land för vidaretransport till Sverige (2 a kap. 5 § ML). Regeln har karaktären av spärregel avsedd att säkerställa beskattning i destinationslandet.

SE är en institution i Sverige.



SE köper en vara i Schweiz och transporterar den via Tyskland till Sverige. SE ska beskattas i Sverige för GIF och ska därför registreras till mervärdesskatt här.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20 och 30.

KVR: ska inte lämnas.

Om SE betalt importmoms i Tyskland ska han beskattas för GIF i Sverige men avdragsrätt saknas i detta fall. SE torde kunna erhålla återbetalning av importmomsen i Tyskland.

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exempel 38 b), och därför erlägger importmoms i Sverige, ska beskattning av GIF inte ske i Sverige.

10.10.2.3 Monteringsleveranser

I avsnitt 10.2.2.2 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om monteringsleveranser.

Försäljning från Sverige

Exempel 16

(Jfr exempel 17 och 29 nedan samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11.5 om beskattningsland för tjänster.)

SE i Sverige säljer en maskin för montering hos BE i Belgien. SE ombesörjer monteringen.

Installationsarbete av mindre omfattning

16 a

Installationsarbetet är inte av så ringa omfattning att leveransen kan ses som en sådan EG-varuförsäljning vid vilken köparen ska förvärvsbeskattas, men det är inte heller fråga om tillhandahållande av en tjänst t.ex. byggnadsentreprenad. SE anses därmed omsätta en vara inklusive montering och installation vilket innebär att omsättningsland alltid är det land där montering/ installation sker, i detta fall Belgien.

Skatteverket har i skrivelse 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, ansett att monteringsleveranser som sker till ett annat EG-land har omsatts utom landet även i det fall säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i det landet (se avsnitt 10.2.2.2).

Om SE ska registreras i Belgien för omsättningen avgörs av de belgiska myndigheterna.

Således ska det inte ske någon redovisning i den svenska skattedeklarationen eller i KVR av omsättningen till den belgiske kunden. När det är fråga om en sådan monteringsleverans som avses i artikel 36 i mervärdesskattedirektivet ska något värde av varuöverföring ej heller redovisas enligt artikel 17.2 b, (jfr montering i SE 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML och 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

Installationsarbetet är omfattande

16 b

I det fall tillhandahållandet inte är en monteringsleverans utan är av sådan art och omfattning att det är att betrakta som omsättning av tjänst gäller följande:

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 10.3.7) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern omsättning). Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

SE:s redovisning i Sverige av varuöverföringen:

Deklarationen:	rad 35 (omsättning av tjänst rad 39).
KVR:	SE:s belgiska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varan.

Försäljning till Sverige

Exempel 17

(Jfr exempel 16 och 29 i detta avsnitt samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11.5 om beskattningsland för tjänster.)

DE är en tysk företagare som inte har något fast etableringsställe i Sverige. DE tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i

Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhandahållande av vara respektive tjänst bör inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett varutillhandahållande. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Omsättning i Sverige

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något GIF i Sverige enligt 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML.

Omvänd skattskyldighet

Enligt huvudregeln är den som förvärvar en s.k. monteringsleverans skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML) om han är registrerad till mervärdesskatt och säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos Skatteverkets utlandsenheter. Om DE på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller överföringar lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DE ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s registreringsnummer till mervärdesskatt.

För omsättningar till köpare som inte är registrerade till mervärdesskatt i Sverige är DE alltid skattskyldig.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML) kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

10.10.2.4 Distansförsäljning

I avsnitt 10.2.2.4 lämnas en redogörelse för bestämmelserna om distansförsäljning.

Försäljning från Sverige

Exempel 18

SE i Sverige säljer per postorder varor till ett annat EG-land och överskrider den s.k. omsättningströskeln i det landet. Omsättningen är då gjord i det andra EG-landet och ska inte föranleda redovisning i deklaration eller KVR i Sverige. Något GIF på grund av varuöverföring ska inte heller redovisas i deklaration och i KVR. Det framgår av 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om omsättningströskeln överskrids efter det att försäljning pågått en tid under året torde eventuellt registrering i det andra landet komma i fråga endast fr.o.m. den tidpunkt då omsättningströskeln faktiskt överskrids. De omsättningar som gjorts före den tidpunkten anses då gjorda i Sverige och svensk mervärdesskatt redovisas för dessa.

Redovisning i skattedeklarationen för sistnämnda försäljning görs som för andra försäljningar i Sverige.

Deklarationen: rad 5 och 10

KVR: ska inte lämnas.

Försäljning till Sverige

Exempel 19

IT bedriver försäljning av varor på postorder från Italien. Han har under ett år haft sådan försäljning på över 320 000 kr till svenska privatpersoner och till föreningar m.fl. som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att de inte kommer över den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr (se härom i avsnitt 10.4.2.4).

IT blir skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige från och med den omsättning som innebär att gränsvärdet 320 000 kr överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till mervärdesskatt i Sverige (23 kap. 4 § SBL). Registrering sker vid Skatteverkets utlandsenhet i Stockholm. Skattskyldigheten gäller under resten av kalenderåret samt under påföljande år. I och med att IT:s omsättning av varorna äger rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML utgör inte hans överföring av varorna från Italien till Sverige ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

10.10.2.5 Försäljning ombord på tåg vid resa mellan EG-länder

En redogörelse för bestämmelserna om försäljning ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg vid resa mellan EG-länder finns i avsnitt 10.2.4.

Exempel 20

En tågresa går från Oslo till Köpenhamn via Sverige. Tåget gör uppehåll på olika platser i Sverige, där passagerare går av och på tåget.

Försäljning som sker i Norge utgör omsättning utomlands. Försäljning som sker i Sverige och Danmark är omsättning i Sverige (tågets avgångsplats inom EG är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i ett tredjeland.

10.10.2.6 Trepartshandel

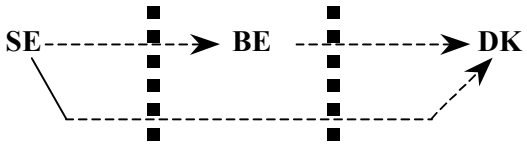
Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om trepartshandel finns i avsnitt 10.5.

SE är första ledet

Exempel 21

SE i Sverige säljer en vara till BE i Belgien som säljer den vidare till DK i Danmark. De är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Leveransen sker direkt från SE till DK (dvs. trepartshandel).



SE:s försäljning till BE är fri från svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § ML).

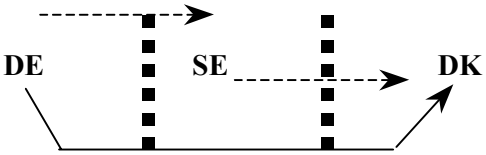
SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE är mellanman

Exempel 22



DE i Tyskland säljer en vara till SE i Sverige som säljer den vidare till DK i Danmark. Samtliga är registrerade till mervärdesskatt i sitt hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Danmark.

Fråga är om en s.k. trepartshandel. SE ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

SE:s redovisning:

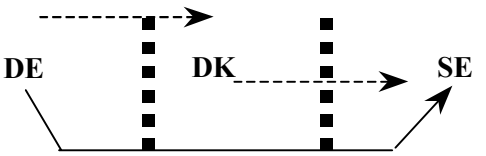
Deklarationen: rad 37 och 38 (mellanman i trepartshandel).

KVR: DK:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avseende trepartshandel värdet av varuleveransen till DK.

SE är tredje ledet

Exempel 23

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett GIF i Sverige, men detta undantas från skatteplikt på grund av

att DK är en utländsk företagare, (3 kap. 30 b § ML). SE är enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om DK har ett fast etableringsställe i Sverige är bestämmelsen i 3 kap. 30 b § ML inte tillämplig av den anledningen att DK i så fall inte anses som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt GIF i Sverige och för den efterföljande omsättningen till SE. DK:s redovisning i så fall: Deklarationen: Rad 20, 30 och 48 (förvärvet). KVR lämnas aldrig av köparen. Rad 5 och 10 (omsättningen till SE).

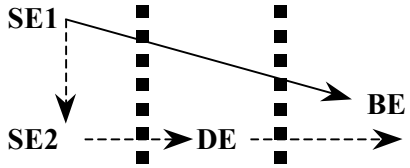
10.10.2.7 Handel med fler än tre parter

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om handel med fler än tre parter finns i avsnitt 10.6.

Exempel 24

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till svenska (2) SE2. SE2 säljer varan vidare till (3) DE i Tyskland. Denne säljer den till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från SE1 till BE. Samtliga parter är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



(1) SE1:

Omsättningen är gjord i Sverige och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Deklarationen: rad 5 och 10.

KVR: ska inte lämnas.

(2) SE2:

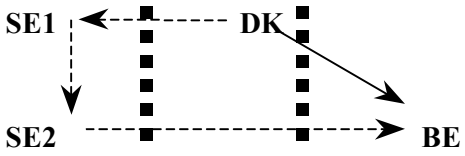
Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt (SE2 är säljare i en tvåpartshandel alternativt i en trepartshandel).

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

Exempel 25

(1) DK i Danmark säljer en vara till (2) SE1 i Sverige som säljer den till (3) SE2 i Sverige. SE2 säljer varan vidare till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från Danmark till Belgien. Samtliga parter är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



Om SE1 blir registrerad till mervärdesskatt i Danmark (avgångslandet) kan SE2 behandlas som s.k. mellanman i en trepartshandel. Om i stället SE2 blir registrerad till mervärdesskatt i Belgien (destinationslandet) kan SE1 behandlas som mellanman i en trepartshandel.

I detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är andra eller tredje part i kedjan) bör man av praktiska skäl kunna se försäljningarna som två fall av tvåpartshandel dvs. dels mellan DK och SE1, dels mellan SE2 och BE.

Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). SE1 gör en omsättning utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML och debiterar inte mervärdesskatt i sin faktura till SE2. I detta fall har SE1 även avdragsrätt för sin förvärvsskatt på grund av att man vet vad som händer med varan efter förvärvet, att SE1:s köp och försäljning redovisas i en och samma deklaration, att det är fråga om en transaktion där två svenska VAT-nummer åberopas och att Sverige inte är varans destinationsland (jfr exempel 24).

(2) SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48 (GIF) samt av praktiska skäl rad 42 (försäljningen till SE2).

KVR: ska inte lämnas.

SE2:s försäljning bör i ett sådant här fall ses som en omsättning i Sverige som blir undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML (säljande part i en tvåpartshandel där BE gör ett GIF).

(3) SE2:s redovisning:

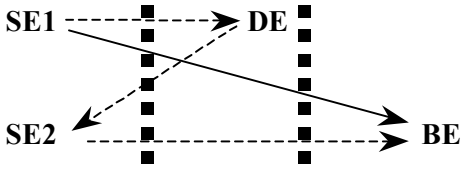
Deklarationen: rad 35.

KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

I vad mån SE1 och SE2 ska registreras till mervärdesskatt i Danmark eller Belgien avgörs dock av dessa länders bestämmelser.

Exempel 26

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till (2) DE i Tyskland som säljer den till (3) SE2 i Sverige. Denne säljer varan till (4) BE i Belgien. Varan sänds från SE1 direkt till BE. Samtliga parter är registrerade till mervärdesskatt.



Av praktiska skäl bör i detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är förste respektive tredje part i kedjan) försäljningarna ses som dels en tvåpartshandel (mellan SE1 och DE), dels som en trepartshandel (mellan DE, SE2 och BE).

SE1:s omsättning i Sverige blir därmed undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML.

(1) SE1:s redovisning:

Deklarationen: rad 35.

KVR: DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE2 är mellanman i en trepartshandel och ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen: rad 37 och 38 (mellanman i trepartshandeln).

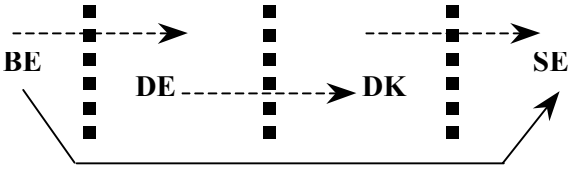
KVR: BE:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avs. trepartshandel värdet av varuleveransen till BE.

Angående exempel 27−28:

I avsnitt 10.6 har framhållits att allmänna regler i ML i princip gäller vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Vidare påpekas behovet av förenklingar även i dessa fall och grundtanken bakom de lämnade förslagen till lösning. Nedan lämnas några förslag till lösning vid fyrpartshandel där varan är destinerad till Sverige. Grundtanken bakom dessa är densamma som redovisats i avsnitt 10.6.

Exempel 27

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.



SE:s redovisning styrs av den faktura han får från DK.

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer (11 kap. 8 § 4 p. ML) och inte debiterat någon

mervärdesskatt, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en trepartshandel, dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML.

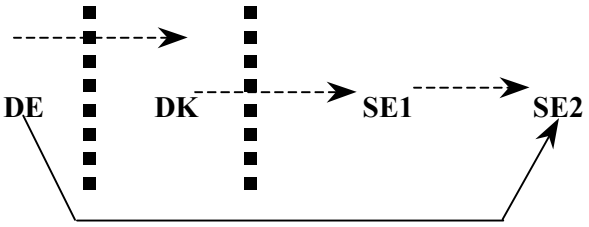
Även i denna situation blir SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

KVR: lämnas inte.

Exempel 28

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.



SE1:s redovisning av köpet från DK styrs (på samma sätt som i exempel 27 ovan) av DK:s faktura, dvs. utifrån om DK betraktat transaktionen som tvåparts- eller trepartshandel.

SE1:s försäljning till SE2 får ses som en omsättning inom landet (5 kap. 3 § ML). SE1 ska därför debitera SE2 mervärdesskatt. Denna hantering stämmer överens med utgången i EG-domstolens dom i mål C-245/04, EMAG Handel Eder. Av domen framgår bl.a. att då

flera omsättningar sker av samma vara, men med en enda varuförflyttning inom gemenskapen, kan endast en av dessa omsättningar utgöra ett gemenskapsinternt förvärv. Grundtanken är att om en förvärvsbeskattning sker i Sverige (varans destinationsland) av SE1, bör en efterföljande försäljning till någon med svenskt VAT-nummer (SE2) anses som en omsättning inom landet. Omsättningsland för denna sista omsättning ska då bestämmas enligt 5 kap. 3 § ML (artikel 31 i mervärdesskattedirektivet).

SE1:s redovisning:

Deklarationen:	rad 5 och 10.
KVR:	SE1 ska inte lämna KVR (ingen EG-handel).

10.10.2.8 Överföring av varor

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om överföringar från Sverige till andra EG-länder finns i avsnitt 10.3.7.

Bestämmelserna om överföringar från andra EG-länder till Sverige lämnas i avsnitt 10.4.3.

Överföring från Sverige

Exempel 29

(Jfr exempel 16 och 17 ovan samt exempel 1 och 25 i avsnitt 11.5 om beskattningsland för tjänster.)

SE i Sverige för över en del av sitt lager till Danmark. SE kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Danmark eftersom han anses göra ett GIF där i och med överföringen.

SE:s redovisning i Sverige:

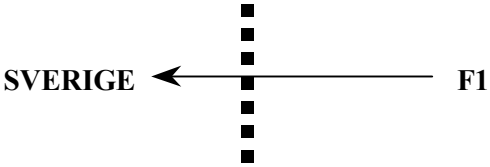
Deklarationen:	Rad 35.
KVR:	SE:s danska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varuleveransen.

Överföring till Sverige

Exempel 30 a

FI, som är registrerad till mervärdesskatt i Finland och saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till

SE som är registrerad till mervärdesskatt här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML (fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML).



FI gör på grund av överföringen av varan ett GIF här i landet. Han ska därför registreras till mervärdesskatt i Sverige. På grund av bestämmelse i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta GIF eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § ML. FI:s redovisning i Sverige för överföringen blir följande.

FI:s redovisning av förvärvet:

Deklarationen:	rad 20.
KVR:	ska inte lämnas i Sverige avseende överföringen, eftersom FI är att jämställa med en köpare. Omsättningen i Sverige och skatten på denna redovisas av SE på rad 23, 30 och eventuellt 48.

Exempel 30 b

Om SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir FI skattskyldig för omsättningen till denne.

Exempel 30 c

Om FI har ett fast etableringsställe i Sverige blir FI alltid skattskyldig för omsättningen oavsett SE:s eventuella registrering till mervärdesskatt.

FI redovisar i båda dessa fall omsättningen på rad 5 och skatten (vid 25 % skattesats) på rad 10 i deklarationen.

Eftersom FI är skattskyldig för omsättningen i Sverige har FI inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML, men avdragsrätt enligt 8 kap. Av detta följer att FI blir skattskyldig för överföringen och ska redovisa denna på raderna 20, 30 och 48.

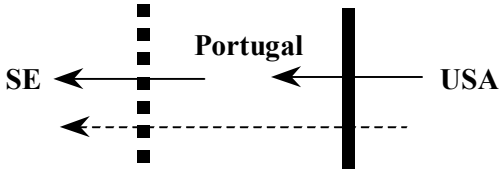
Exempel 30 d

Redovisningen blir densamma, som i 30 b och c om FI i det fall denne saknar etableringsställe i Sverige ansöker enligt 1 kap. 2 d § ML om att få vara skattskyldig även när köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Exempel 31

Överföring efter import

SE, som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, importerar en vara till Portugal från USA. Han transporterar den sedan vidare till Sverige för att använda den i den egna verksamheten här i landet.



SE gör ett GIF i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 20, 30 och 48.

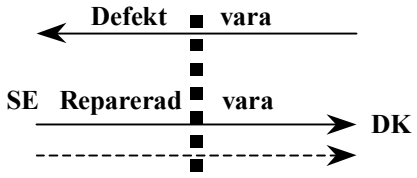
KVR: ska inte lämnas.

SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock exempel 38 b angående transitering.

Exempel 32

Överföring för att utföra tjänst på varan

DK sänder till SE i Sverige datorer som SE ska reparera. Efter utförd reparation återsänds datorerna till DK.



DK gör visserligen en varuöverföring till Sverige men denna överföring ska inte beskattas här (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML). Även om datorerna efter reparationen inte hade sänts tillbaka till det land varan ursprungligen sänts ifrån, dvs. Danmark, ska överföringen inte förvärvsbeskattas (3 kap. 30 d § ML).

Angående hur reparationstjänsten ska beskattas, se avsnitt 11.3.3.

Exempel 33

Överföring för att utföra tjänst med varan

SE ska hyra en lyftkran av DK i ett år. Parterna är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och är därmed en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DK transporterar kranen till SE i Sverige. DK:s överföring av lyftkranen ska då denna gjorts för uthyrningen inte anses som ett GIF på grund av bestämmelsen i 2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Angående beskattningen av uthyrningstjänsten, se avsnitt 11.3.7.

Varuprover

Exempel 34

DE är ett industriföretag i Tyskland. DE för över varuprover till sin svenska kund SE från Tyskland till Sverige. SE ska inte betala någonting för proverna och dessa ska inte återsändas till Tyskland.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML gör DE ett GIF i Sverige. Av 3 kap. 30 d § ML framgår dock att förvärvet inte är skattepliktigt, eftersom DE skulle ha rätt till återbetalning av den s.k. förvärvsskatten om beskattning skett av förvärvet (överföringen). DE ska därmed inte beskattas för GIF med anledning av överföringen.

10.10.3 Handel med ett tredjeland

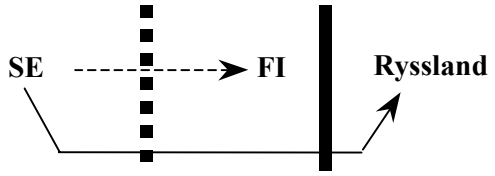
10.10.3.1 Export

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om export finns i avsnitt 10.7.

Exempel 35 a

SE i Sverige säljer en vara till FI i Finland. Varan transporteras från Sverige till Ryssland. Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML.



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 36.

KVR: ska inte lämnas.

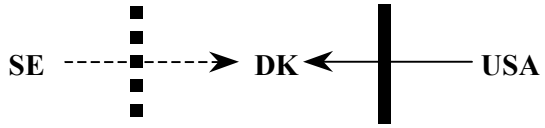
Exempel 35 b

Som exempel 35 a men här är det i stället FI som säljer en vara till SE. SE säljer varan vidare till R i Ryssland. Varan transporteras från Finland till Ryssland. SE gör en omsättning utomlands (5 kap. 1 och 2 §§ ML).

SE ska redovisa försäljningen som export på rad 36 i sin deklaration

Exempel 36

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EG) föreligger (1 kap. 10 § ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 36.

KVR: ska inte lämnas.

Exempel 37

SE1 i Sverige säljer ett parti hyvlade taklister till SE2 som i sin tur säljer varorna vidare till ett norskt företag.

a) Direkt utförsel av varorna till Norge sker av en speditör anlitad av SE2. Transporten av varorna ut ur EG sker i transaktionsledet mellan SE1 och SE2 eftersom det är i detta led som förutsättningarna för export är uppfyllda enligt 5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML. Bestämmelsen är nämligen tillämplig även i det fall en svensk köpare anlitar speditör eller fraktförare. SE1 ska därmed redovisa försäljningen som export på rad 36 i sin deklaration. SE2:s efterföljande försäljning till det norska företaget är en omsättning utanför EG. Även

SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export på rad 36 i deklarationen.

b) Varorna hämtas hos SE1 av SE2:s norske kund som transporterar varorna till Norge. Förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML är inte uppfyllda i transaktionsledet mellan SE1 och SE2. SE1 ska därför debitera svensk mervärdesskatt i fakturan till SE2 och redovisa denna som en skattepliktig omsättning i sin deklaration (rad 5 och 10). SE2:s försäljning till den norske kunden uppfyller däremot förutsättningarna för export i 5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, dvs. en utländsk företagare hämtar varorna här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Transporten av varorna ut ur EG får därför anses ha skett i transaktionsledet mellan SE2 och det norska företaget. SE2 ska därmed redovisa försäljningen som export på rad 36 i deklarationen.

10.10.3.2 Import

Redogörelse för bestämmelserna

En redogörelse för bestämmelserna om import finns i avsnitt 10.2.2.3 och 10.8.

Exempel 38

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är näringsidkare och registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

38 a

SE vet redan då byrån förs in i Sverige att han ska vidareomsätta den till en svensk kund, SE1, och fakturerar SE1 för denna omsättning.

Importmoms betalas till Tullverket. SE deklarerar omsättningen inom landet.

SE:s redovisning:

Deklarationen: rad 5, 10 och 48 (importmomsen), är det fråga om en vara på vars omsättning en reducerad skattesats är tillämplig (se avsnitt 14) ska redovisningen inte ske på rad 10 utan på rad 11 såvitt avser skattesatsen 12 % och rad 12 såvitt avser skattesatsen 6 %.

KVR: ska inte lämnas.

38 b

SE vet redan då varan förs in i Sverige att han ska sälja den vidare till en finsk näringsidkare, FI och fakturerar FI för denna omsättning. FI har åberopat sitt VAT-nummer och varan ska transporteras till Finland.

Importmoms betalas inte till Tullverket (3 kap. 30 § 2 st. ML).

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där importmoms inte tas ut på grund av att det inte sker någon import.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen:	rad 35.
KVR:	FI:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

38 c

Vid tidpunkten för införseln vet inte SE vem han ska sälja varan till, varför den läggs i lager.

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos Tullverket. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han ska göra med varan. Om varan ska omsättas till en svensk köpare blir mervärdes-skatteeffekten som i exempel 38 a ovan. Om varan ska omsättas enligt 3 kap. 30 a § ML (till ett annat EG-land) blir utgången som i exempel 38 b (angående transitering se nedan). Om varan ska omsättas med transport till ett tredjeland sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning vid export:

Deklarationen:	försäljningen redovisas som en exportförsäljning (rad 36).
KVR:	lämnas inte vid en exportförsäljning.

Exempel 39

SE1 i Sverige köper en vara från K i Kina. SE1 säljer varan till SE2 som i sin tur säljer varan till SE3. Varan transporteras direkt från K till SE3. SE1, SE2 och SE3 är samtliga näringsidkare och registrerade till mervärdesskatt i Sverige. SE2 har anmält varan för förtullning och blir därmed tullskyldig.

SE1 får anses ha gjort en omsättning utom landet (5 kap. 1 § 1 st. ML). Redovisning i deklarationen: rad 36 (export). SE2 är skattskyldig för importen (1 kap. 2 § 1 st. 6 a p. ML). Tullverket är beskattningsmyndighet. SE2 har avdragsrätt för betald importmoms (8 kap. 3 § ML). Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är SE2:s vidareomsättning till SE3 omsatt i Sverige för vilken SE2 är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

SE2:s redovisning i deklaration: rad 5, 10 och 48 (importmomsen).

Transitering T1-proceduren

I exempel 38 införtullas varan i Sverige. I de fall en vara ska transporteras vidare till annat EG-land behöver den dock inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av den s.k. T1-proceduren (extern transitering). Detta innebär att importmoms ska tas ut i destinationslandet (dvs. i Finland i exempel 38 b). Jfr exempel 15 och 31.

11 Beskattningsland – tjänster

11.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän beskrivning av förutsättningarna vid bestämmande av beskattningsland för tjänster och en redogörelse för några specialbestämmelser. Därefter följer fr.o.m. avsnitt 11.2 en fördjupad genomgång av författningsbestämmelserna. I avsnitt 11.5 finns ett antal exempel som avser tillämpningen av bestämmelserna i 5 kap. om omsättningsland för tjänster.

11.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige. Sverige är då beskattningsland och svensk mervärdesskatt ska redovisas. I 3 kap. 30 a § 3 st., 30 e §, 30 g §, 31 §, 31 a § och 32 § ML finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning.

Omsättningsland

I 5 kap. ML anges i vilket land en transaktion ska anses ha ägt rum och som därmed är omsättningsland. Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster har utformats i enlighet med mervärdesskattedirektivet. På samma sätt som gäller vid omsättning av varor anges i vilka fall omsättning av tjänst ska anses som en omsättning inom landet. I 5 kap. 1 § ML stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. Omsättning utomlands kan äga rum antingen inom eller utanför EG.

I 5 kap. 4–8 §§ ML anges om omsättning av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Även om en tjänst enligt 4–8 §§ är omsatt inom landet kan den enligt 11 § anses vara omsatt utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 4–8 §§ ML ska därför läsas mot 1 och 11 §§.

När det gäller att fastställa i vilket land en viss tjänst är omsatt ska denna bedömning göras separat för varje transaktion i en omsättningskedja (RR:s beslut 2006-11-09, mål nr 7517-05, i vilket RR undanröjde ett förhandsbesked, se även C-438/01 Design Concept punkt 28 och C-2/95 SDC punkterna 65−66).

Mervärdesskatte-direktivet

Bestämmelserna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster motsvarar i huvudsak artiklarna 43–59 i mervärdes-skattedirektivet.

Metod för läsning

För att avgöra vilken av bestämmelserna i 5 kap. 4–8 eller 11 §§ ML som är tillämplig för en viss omsättning måste först en bedömning göras utifrån tjänstens karaktär. När det gäller de tjänster som omfattas av 5 kap. 4–7 a §§ ML ska dessa bedömas utifrån bl.a. normalt språkbruk (jfr C-167/95, Linthorst) samt arten av den prestation som en köpare begär att säljaren ska tillhandahålla.

Därefter uppkommer frågan om vilken av reglerna i 5 kap. ML som är tillämplig för en viss omsättning. Här kan noteras att ingen av reglerna i 5 kap. 4–8 §§ ML har företräde framför någon annan. Det betyder att en bedömning ska göras om tjänsten i fråga omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4–7 a §§ ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av 5 kap. 8 § ML. För det fall att en tjänst är omsatt inom landet enligt någon av 5 kap. 4–8 §§ ML kan tjänsten ändock anses omsatt utom landet enligt 5 kap. 11 § ML. Om omsättningen inte omfattas av 5 kap. 4–8 §§ ML anses omsättningen gjord utomlands enligt 5 kap. 1 § ML.

Beskattningsland för en tjänst bestäms således utifrån tjänstens karaktär och i vissa fall även efter säljarens och köparens egenskap av näringsidkare eller ej samt förekomst av fast etableringsställe, bosättning och annat som ger anknytning till visst land.

EG-domstolen har uttalat att syftet med huvudregeln (artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 8 § ML) och de särskilt angivna tjänsterna (artiklarna 44–59 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 4–7 a §§ ML) är att undvika dels kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, vilka kan leda till dubbelbeskattning, och dels utebliven beskattning (jfr bl.a. C-327/94 Dudda punkt 21 och C-167/95 Linthorst punkterna 10–11).

Skattskyldighet

För det fall att en viss specifik tjänst är omsatt inom landet enligt någon av bestämmelserna i 5 kap. ML uppkommer frågan vem som är skattskyldig för omsättningen – köparen

eller säljaren. När det gäller frågor om skattskyldighet hänvisas till avsnitt 4.

Säljarens utrednings-skyldighet

KR i Jönköping har i dom 2005-09-09, mål nr 3247–3248-04, gällande omsättningsland för telekommunikationstjänster, konstaterat att som huvudregel gäller att vid försäljning ska mervärdesskatt påföras. Ett påstående om att detta inte ska göras i en viss situation får närmast jämföras med ett avdragsyrkande. Bevisbördan åvilar i ett sådant fall den som yrkar avdrag. Samma bedömning gäller, enligt KR, även vid rätten till försäljning utan mervärdesskatt. Eventuell god tro räcker inte för att få rätt till försäljning utan mervärdesskatt. Detta innebär att det finns en utredningsskyldighet hos säljaren. Det är således säljaren som har lättast att visa hur det ligger till med mervärdesskatteplikten vid försäljning utomlands. KR-domen har överklagats.

Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster sker elektroniskt. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är därför inte möjlig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Det samma gäller för överföringar till diskett, CD-skivor etc. En vara som levereras ”on-line” är således inte längre ett ”materiellt ting”, dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst (se avsnitt 10.1.3) och då normalt en sådan tjänst som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML (elektroniska tjänster) eller av någon annan av punkterna i det avsedda stycket (se avsnitt 11.3.5). Exempel på elektroniska tjänster är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Se vidare avsnitt 11.3.5.

Export

Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Ingen KVR

Omsättning av tjänster mellan EG-länder ska inte redovisas i någon KVR.

11.1.2 Fast etableringsställe samt dotterbolag

Fast etableringsställe

Ett fast etableringsställe och en huvudsaklig etablering, dvs. sätet för den ekonomiska verksamheten, är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Det fasta etableringsstället utgör således en integrerad del av den huvudsakliga etableringens verksamhet, även om dessa etableringar är placerade i två skilda länder. Huruvida det fasta etableringsstället kan anses som skattskyldig för mervärdesskatt i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 40.2.

Överföring av varor eller tillhandahållande av tjänster inom samma företag utgör ingen omsättning enligt 2 kap. 1 § ML. Se avsnitt 7.

Bestämmelsen i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 8 § ML) avser fastställande av den beskattningsbara personens transaktioner när det gäller transaktioner mellan olika företag (C-210/04, FCE Bank, punkt 38). Bestämmelsen saknar därmed betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolag som hör hemma i en medlemsstat och ett av dess fasta etableringsställen hemmahörande i en annan medlemsstat.

Det kan emellertid bli fråga om omsättning av vara i vissa fall när en vara överförs till ett annat EG-land (2 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 40.4.

Dotterbolag

Vid omsättning av varor eller tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML.

11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG

EU, Nato m.fl.

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls åt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även Nato. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner

och organ finns i bilaga 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. Se även avsnitt 6.19 och 39.

Endast till annat EG-land

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.

Beskickningar

Omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar undantas inte från skatteplikt vilket innebär att svensk mervärdesskatt ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikesrepresentation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Väpnade styrkor

Omsättning av tjänster till ett annat EG-land avsedda för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet för tjänsterna är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt (3 kap. 31 § ML). Skattefriheten medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

Omsättning av tjänster till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor som är stationerade på Cypern undantas under vissa förutsättningar också från skatteplikt (3 kap. 31 a § ML).

Intyg

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. och 31 § ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (sätesland) utfärdat intyg (SKV 5929), se bilaga 15.

Export

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

11.1.4 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster

Azorerna, Madeira

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).

Posttransport-tjänster

Undantaget från skatteplikt är också transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 6.19.

Tjänst i samband med import

Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då kostnaden för denna är en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 3 st. ML (3 kap. 32 § ML). Exempel på sådana bikostnader är bl.a. frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Se avsnitt 6.18, 10.8.4 och 12.8.

11.2 Inom landet eller utomlands

11.2.1 Allmänt

Inom landet Utomlands

I 5 kap. 1 § 1 st. ML anges att i de fall det inte anges att omsättningen ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. 4–8 §§ är omsättningen gjord utomlands. Se vidare avsnitt 11.2.2 samt 11.3. Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 4–8 §§ ML anses tjänsten i vissa fall omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § ML (5 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 11.4.

Utomlands Omsättning ombord

Tjänst, t.ex. serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om det sker i EG-trafik eller tredjelandstrafik. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik.

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-21, dnr 130 318867-05/111, uttalat att tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Detta gäller oavsett om tillhandahållandet sker till rederiet (t.ex. underhållning ombord på fartyget) eller direkt till passagerare (t.ex. frisörtjänster). Avgörande är att tjänsten rent fysiskt har utförts ombord på fartyget eller luftfartyget.

11.2.2 Omsättningsland för tjänster

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster enligt 5 kap. 4–7 a §§ jämfört med 11 § ML gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs då i stället efter andra kriterier.

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4–8 §§ och 11 § ML. I tablån görs även en hänvisning till respektive avsnitt. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I respektive avsnitt redogörs också för vem som är skattskyldig. I avsnitt 11.5 finns ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

FASTIGHETSTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.1) t.ex.

– byggnadsarbete
– anläggningsarbete
– byggledning
– ritning, projektering
– fastighetsskötsel
– upplåtelse av fastighet

TRANSPORT- OCH STÖDTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.2)

– persontransport
– varutransport
– omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport

VÄRDERING AV OCH ARBETE PÅ VARA SOM ÄR LÖS EGENDOM

(avsnitt 11.3.3) t.ex.

– reparation
– service
– värdering
– kontroll
– analys

KULTURELLA AKTIVITETER

(avsnitt 11.3.4) t.ex.

– artistiska framträdanden
– idrott
– utbildning

7 §–TJÄNSTER

(avsnitt 11.3.5) t.ex.

– ekonomiska rättigheter

– reklam och annonsering

– konsulttjänster

– automatisk databehandling

– information

– finansiella tjänster, försäkrings- och återförsäkringstjänster

– uthyrning av arbetskraft

– uthyrning av lös egendom exkl. transportmedel och transport-hjälpmedel

– elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar

TJÄNSTER ENLIGT 8 §

(avsnitt 11.3.6) t.ex.

– förpacknings- och kuverterings-tjänst

– lagringstjänst

– personliga tjänster (t.ex. frisörtjänst)

– serveringstjänster

– skiljedomsuppdrag

– veterinärtjänster

UTHYRNING AV TRANSPORTMEDEL ELLER TRANSPORT-HJÄLPMEDEL

(avsnitt 11.3.7) t.ex.

– personbil, släp, container

11 §–TJÄNSTER

(avsnitt 11.4)

– fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

– stödtjänster eller varutransport

– arbete på lös egendom

FÖRMEDLING

(avsnitt 11.3.8)

– som avser en vara eller en tjänst

11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ ML

11.3.1 Fastighetstjänster

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML).

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 45.

Bestämmelsen om omsättningsland för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 4 § ML) utgör inte ett undantag från en generell regel som ska tolkas restriktivt (C-166/05, Heger).

Som exempel på tjänster som avser fastighet kan nämnas

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster,
- mark- och bottenundersökningar (t.ex. seismiska undersökningar),
- skogsavverkning och skördning av växtlighet,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning (såväl teknisk som kameral),
- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförliga tjänster (t.ex. byggnadsbesiktning och mögelundersökning), och
- upplåtelse av fastighet (t.ex. hyresrätt, bostadsrätt samt rumsuthyrning i hotellrörelse).

Direkt anknytning

Tjänsterna ska ha direkt anknytning till en viss fastighet. Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Regeln omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom och omsättningsland för tjänsten bedöms enligt 5 kap. 6 § 4 p. jfr med 3 p. ML, se avsnitt 11.3.3.

En definition avseende fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte som tjänst avseende fastighet.

- Rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden” (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- Konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- Uthyrning av plats för varuautomat i en lokal. EG-domstolen fann i dom C-275/01, Sinclair Collis, att bestämmelsen om undantag från skatteplikt vid uthyrning av fastighet (artikel 135 l i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal, av rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av lokalinnehavaren, inte utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikeln.

Inom landet eller utomlands

Fastighetens belägenhet är den faktor som styr var en fastighetstjänst är omsatt. Är fastigheten belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 4 § 1 st. ML). I annat fall är den omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Upplåtelse av fiskerätt

Upplåtelse av en fiskerätt genom överlåtelse av fiskekort mot vederlag utgör, enligt EG-domstolen i målet C-166/05, Heger, ett tillhandahållande av tjänst som har samband med fast egendom (artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 4 § ML). Domstolen konstaterade att ett utmärkande kännetecken för en sådan fast egendom är att den har samband med en bestämd del av jordytan. Detta gäller även om den är täckt med vatten. I aktuellt fall avser rättigheten vissa geografiska områden där dessa kan utövas och har därför samband med fast egendom. Frågan är därefter om detta samband är tillräckligt. Det räcker således inte att tjänsten i någon mån har samband med fast egendom. För att tjänsten ska omfattas av artikel 45 ska den ha ett tillräckligt direkt samband med fast egendom. I aktuellt fall utgör vattendraget en förutsättning för fiskekorten och således för överlåtelsen av dessa kort. I den mån ett sådant tillhandahållande av tjänster består av en

upplåtelse av rätten att bruka själva egendomen, som är floden, utgör denna fasta egendom en central och absolut nödvändig del av den nämnda tjänsten. Dessutom sammanfaller platsen för den fasta egendomen med den plats där tjänsten slutligen konsumeras.

Upplåtelse av bro eller tunnel för trafik

En tjänst i form av upplåtelse av bro eller tunnel för trafik anses som en tjänst som avser fastighet. Om upplåtelsen avser en bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land är omsättningen gjord inom landet till den del bron eller tunneln är belägen i Sverige. (1 kap. 2 c § ML samt prop. 1999/2000:58).

Immateriella tillgångar

Rättigheter som utgör immateriella tillgångar som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession avseende fastighet omfattas enligt Skatteverket av 5 kap. 4 § ML, se skrivelse 2007-01-12, dnr 131 607501-06/111.

Mäss- eller utställningstjänst

Innefattar en mäss- eller utställningstjänst endast platsupplåtelse utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en fastighetsupplåtelse enligt 5 kap. 4 § ML.

Renovering av byggnadstillbehör

SRN har i ett förhandsbesked 1997-05-12 bedömt ett utländskt företags tillhandahållande av en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige. Tjänsten utfördes i huvudsak i utlandet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB och därmed tjänst avseende fastighet, såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML.

Montering eller installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.2.2.2 och 11.3.3.

Exempel

I avsnitt 11.5.1 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 4 § ML (exempel 1–8).

11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster

11.3.2.1 Bestämning av omsättningsland

Transporttjänster

5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som handlar om varutransporter mellan EG-länder. 5 kap. 5 § ML handlar således om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från ett tredjeland samt persontransporter till och från annat EG-land.

En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML, som är tillämplig på varutransporter mellan EG-länder. Villkoret för att transportjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om transporttjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 46–49 och 51. EG har emellertid i anslutningsfördraget medgett att Sverige även fortsättningsvis får ha skattebefrielser för bl.a. tillhandahållande av persontransporter som sker direkt till eller från utlandet (artikel 380 i kombination med bilaga X del B 10 i mervärdesskattedirektivet). Detta i avvaktan på EG:s regler om persontransporter som är under omarbetning.

Persontransport

Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och ett tredjeland är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

Befordran av brev

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § 2 st. ML). SRN har emellertid i ett förhandsbesked 2000-10-04 funnit att befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land, i likhet med vad som gäller för andra varutransporter mellan EG-länder, ska anses omsatt i det andra EG-landet under förutsättning att förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i det andra EG-landet. Se avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4.

Varutransporter mellan EG-länder

Särskilda regler avseende varutransporter mellan EG-länder finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4.

Inhemsk varutransport

En inhemsk varutransport kan i vissa fall jämställas med en gemenskapsintern varutransport. Förutsättning är att den inhemska varutransporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna. Se vidare avsnitt 11.3.2.4.

Stödtjänster vid varutransport

Som stödtjänster räknas enligt 5 kap. 6 § ML:

- omhändertagande,
- lastning och lossning av gods, och
- liknande tjänster,

som tillhandahålls som ett led i en varutransport.

Med omhändertagande avses att godset tas om hand under kortare perioder i samband med en transport, t.ex. att gods efter en lastbilstransport väntar på att ett lämpligt fartyg ska anlöpa hamn.

En stödtjänst vid en varutransport anses enligt huvudregeln omsatt där den faktiskt utförs. En stödtjänst anses således omsatt i Sverige om den fysiskt utförs här (5 kap. 6 § 2 p. ML). Detta gäller om inget annat följer av 5 kap. 6 a § ML. Här framgår att omsättning av tjänster som avser omhändertagande, lastning, lossning och andra liknande tjänster och som ingår som ett led i en EG-transport under vissa förutsättningar anses som omsättning utomlands. Se vidare avsnitt 11.3.2.4.

Förvaring och lagring av transporterad vara

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML), se avsnitt 11.3.6.

En lagringstjänst anses dock, i likhet med övriga tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när det är fråga om varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, jfr avsnitt 11.4).

11.3.2.2 Begreppet varutransport

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I lagen definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta får med varutransport avses transport av materiellt ting som är lös egendom.

Färjetransport

Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran,

som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.

Resgods Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.

Bilbärgning Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML. Angående bärgning och reparation av utländska fordon som ska föras ut ur landet se avsnitt 11.5.4 exempel 24 och avsnitt 24.4.

Bareboat Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som tjänst avseende fartyg och inte varutransport (se 3 kap. 21 § ML).

Timecharter Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Timecharter anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Resebefraktning anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Slotcharter/ Spacecharter Slot- och spacecharter, som är specialformer av rese- eller tidsbefraktning, anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Linjefart/Stycke-godstrafik Linjefart och styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

11.3.2.3 Varutransport mellan EG-länder enligt mervärdesskattedirektivet

Med varutransport mellan EG-länder förstås enligt artikel 48 i mervärdesskattedirektivet en transporttjänst som avser en varutransport och som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Avgångsplatsen och ankomstplatsen ska med andra ord ligga i olika EG-länder.

Avgångs- och ankomstplats Avgångsplatsen är den plats där transporten av varorna verkligen påbörjas. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska inte påverka avgångsplatsens belägenhet.

Ankomstplatsen är den plats där transporten av varorna avslutas.

Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsplats och ankomstplats bestämmas för varje uppdrag.

11.3.2.4 Varutransport mellan EG-länder och inhemsk varutransport enligt svensk rätt

Varutransport

En varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land är enligt 5 kap. 5 a § 1 st. ML omsatt i Sverige om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller
2. köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av det svenska registreringsnumret till mervärdesskatt.

Inhemsk anslutningstransport

Punkterna 1 och 2 ovan gäller även för inhemska transporttjänster (påbörjas och avslutas i samma EG-land, t.ex. Sverige) om dessa har ett direkt samband med en varutransport mellan EG-länder (5 kap. 5 a § 1 st. ML).

Omsättning inom landet

Enligt punkt 1 ovan, (transporten påbörjas här) är en transporttjänst omsatt i Sverige bl.a. om

- förvärvaren är en svensk eller utländsk privatperson,
- förvärvaren är ett utländskt eller svenskt företag som inte är registrerat till mervärdesskatt, eller
- förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Enligt punkten 2 ovan, (transporten påbörjas i annat land än Sverige) är en transporttjänst omsatt i Sverige om förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Omsättning utomlands

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet (5 kap. 11 § 2 b p. ML), se avsnitt 11.4.

VAT-nummer

I det fall det är fråga om en varutransporttjänst mellan två EG-länder eller en inhemsk varutransporttjänst som har ett direkt samband med en EG-transport och kunden åberopar ett VAT-nummer, bestäms omsättningslandet utifrån i vilket land numret är utfärdat.

Exempel

I avsnitt 11.5.2 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 5 a § 1 st. ML (exempel 9–18).

11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport mellan EG-länder och inhemsk varutransport som utgör led där i

Stödtjänster vid varutransport mellan EG-länder behandlas enligt samma principer som gäller för själva transporten. Omsättning av sådana stödtjänster omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 6 § 2 p. samt 6 a § ML.

Som stödtjänster räknas omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en transport mellan EG-länder.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 52 b och 53.

Inom landet

Stödtjänsterna är omsatta inom landet om

1. tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller
2. tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer.

Inhemsk varu-transport

Bestämmelsen är tillämplig även på stödtjänster som tillhandahålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en transport mellan EG-länder.

VAT-nummer

I 5 kap. 6 a § ML finns regler om VAT-nummer som liknar dem som gäller för transporttjänster. Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett VAT-nummer ska stödtjänsten anses omsatt i det land beställaren är registrerad till mervärdesskatt.

Utomlands

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML, se avsnitt 11.4.

Exempel

I avsnitt 11.5.3 finns ett exempel som avser tillämpning av 5 kap. 6 § 2 p. ML (exempel 19).

11.3.3 Värdering av samt arbete på lös egendom

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,
- kontroll och analys,
- värdering, även i samband med försäkringsärende,
- trimning av djur, och
- språng- och betäckningstjänster.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 52 c och 55 jämförd med artikel 146.1 d.

Inom landet

Vid arbete på vara är det land där arbetet utförs omsättningsland. Utförs arbetet i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 3 och 4 p. ML). Bestämmelsen är även tillämplig då flera säljare tillhandahåller tjänster avseende samma vara. Tjänst som avser kontroll och analys av vara kan även i vissa fall beroende på uppdragets karaktär och omfattning – den som utför tjänsten drar i vissa fall slutsatser av analysen – anses som en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. ML (se vidare avsnitt 11.3.5 vid kantrubrik Konsulttjänst).

Transport ut ur landet

Vid arbete på vara är tjänsten inte omsatt inom landet om tjänsten utförts här och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet och förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Vid arbete på vara är tjänsten omsatt inom landet även om den har utförts i ett annat EG-land, varifrån varorna transporterats ut, om köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Reparation i flera led

När en vara lämnas till en reparatör i Sverige för en viss åtgärd får reparationstjänsten anses utförd i Sverige. Även om reparatören av någon anledning väljer att i sin tur anlita ett företag i ett annat land än Sverige till att utföra reparationstjänsten eller

del av denna så kan det presumeras att den svenske reparatörens tillhandahållande mot svensk kund är omsatt inom landet enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML. För det fall att reparatören köpt in tjänsten från ett annat EG-land så är denna omsatt inom landet under förutsättning att den svenske reparatören åberopat sitt VAT-nummer vid förvärvet, 5 kap. 6 b § ML.

Om den svenske reparatören däremot anlitar ett företag i ett tredjeland för att utföra reparationen har den köpta tjänsten omsatts utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Däremot får sannolikt den svenske reparatören betala införselmoms på värdet av tjänsten i samband med att varan förs in i landet från ett tredjeland.

Om den svenske reparatören i stället bara informerar om ett annat företag som skulle kunna göra reparationen åt den svenske kunden blir situationen annorlunda. I detta fall föreligger ett avtal mellan den svenske kunden och det andra företaget och omsättningsland får bedömas utifrån dessa förutsättningar.

Arbetsbeting

Bearbetning och förädling, dvs. tillverkning med användning av beställarens material (arbetsbeting), ska i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en vara på beställning tillverkas och överlåts mot ersättning och att förvärvaren av tjänsten tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen och anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara. I skrivelse 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, har Skatteverket redogjort för ett antal frågeställningar avseende bl.a. arbetsbeting.

Transportkrav

Av denna skrivelse framgår vidare att en förutsättning för att omsättningen inte ska anses gjord inom landet är att det har skett en faktisk transport av varan ut ur landet efter det att tjänsten utförts. Det finns inget krav på att varan måste transporteras tillbaka till det land från vilket den ursprungligen kom. Det finns inte heller något krav på att transporten från det land där tjänsten fysiskt utförs måste ske av säljaren eller för dennes räkning. Det förhållandet att varan levereras i Sverige till köparen av tjänsten saknar enligt Skatteverkets uppfattning betydelse under förutsättning att varan transporteras ut ur landet efter det att tjänsten utförts.

Bestämmelsen får även anses omfatta de fall när varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar genom t.ex. själva kontroll- eller analysprocessen. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

I en bilaga till ovanstående skrivelse har Skatteverket redogjort för ett antal exempel avseende bl.a. arbetsbeting.

Dokumentation

Det är den som tillhandahåller tjänsten som har bevisbördan för att förutsättningarna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML är uppfyllda. Säljaren måste således kunna styrka transporten ut ur landet t.ex. genom transporthandlingar. I det fall köparen av tjänsten är ansvarig för transporten ut ur landet kan dokumentationen bestå av ett intyg utställt av köparen. Av intyget ska framgå när varan ska transporteras från Sverige, vart den ska transporteras och på vilket sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer eller registreringsnummer. Det bevisvärde som t.ex. transporthandlingar eller intyg har måste dock alltid bedömas i det enskilda fallet. Om det i efterhand kan konstateras, dvs. det föreligger visshet, att någon faktisk transport ut ur landet inte har skett är omsättningen gjord inom landet.

Utomlands

Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 11.4.

Montering och installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.2.2.2 och 11.3.1.

Om säljarens tillhandahållande endast består i att montera olika maskindelar, som alla har tillhandhållits honom av hans kund,

omfattas tillhandahållandet av artiklarna 52 c eller 55 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 6 § 4 p. samt 6 b § ML. Detta framgår av artikel 5 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Tryckeriet får anses tillhandahålla en tjänst enligt 5 kap. 6 § ML i de fall uppdraget består av att trycka ett antal exemplar efter beställarens manus, diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring. Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det förfogar över den ekonomiska rätten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt genom att producera ett antal exemplar. Försäljning av dessa varor utgör varuomsättning.

Analystjänst

I vissa fall ska arbete på vara, t.ex. en analystjänst, bedömas enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Veterinärtjänst

Veterinärtjänst omfattas inte av bestämmelsen i 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 11.3.6.

Betäckningstjänster

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, kan transporteras till ett stuteri i Sverige för att bli betäckta. Hästarna kan komma från ett EG-land. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästar får anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 6 b § 1 st. ML kan bli tillämplig i de fall hästen kommer från ett EG-land. (Se även avsnitt 11.4.)

Tjänst som innebär att språngavgift erhålls kan också anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML.

Exempel

I avsnitt 11.5.4 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 6 § 3 p. och 4 p. samt 6 b § ML (exempel 20–28).

11.3.4 Kulturella aktiviteter

Allmänt

Tjänster avseende kulturella aktiviteter m.m. är omsatta i det land där aktiviteterna äger rum (5 kap. 6 § 1 p. ML).

Följande tjänster omfattas

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, konserter,
- idrottsutövning, deltagande i idrottsgalor,
- underhållning,
- utbildning, i motsats till information,
- vetenskapliga tjänster, och

– liknande tjänster, däribland tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna tjänster eller stödtjänster till dessa.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 52 a.

Inom landet

Tjänsterna anses omsatta inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML om de utförs i Sverige.

Artistiska framträdanden/underhållning

För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger (C-327/94, Dudda, punkt 25). Det är således inte bara fråga om tjänster direkt relaterade till artisteri eller underhållning som omfattas av denna bestämmelse utan även tjänster som är relaterade till liknande verksamheter. Därutöver ska samtliga tjänster i samband med förberedelserna av en underhållningsaktivitet bedömas som sådana tjänster som sker i anslutning till aktiviteten.

Av 3 kap. 11 § 1 p. ML framgår att från skatteplikt 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. Skatteverket har i en skrivelse 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, konstaterat att om det skattepliktiga tillhandahållandet avser en annan tjänst än en rättighet ska tillhandahållandet bedömas utifrån vad som faktiskt avses. Det kan t.ex. vara fråga om ett artistiskt framträdande som avses i 5 kap. 6 § 1 p. ML. De tillhandahållanden som omfattas av denna bestämmelse begränsas inte av att det ska vara fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Detta innebär att 5 kap. 6 § 1 p. ML ska tolkas vidare än 3 kap. 11 § 1 p. ML. Således omfattas t.ex. jonglörer, clowner och fakirer av denna bestämmelse även om de vanligtvis inte framför något upphovsrättsligt skyddat verk. Även olika nödvändiga kringtjänster till evenemanget ska omfattas av denna bestämmelse.

Spelautomater

En tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar i en medlemsstat utgör en underhållsmässig eller liknande tjänst som omfattas av artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet, dvs. 5 kap. 6 § 1 p. ML (C-452/03, RAL). Huvudsyftet med dessa aktiviteter är att ge användarna av automaterna underhållning, inte ekonomisk vinning. Själva osäkerheten kring vinst-

chanserna är en väsentlig del av den underhållning som användare av automaten söker.

Idrott

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, uttalat att begreppet idrott i 5 kap. 6 § 1 p. ML ska tolkas vidare än de tjänster inom idrottsområdet för vilka skattesatsen 6 % gäller. Tjänster som avser idrott enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML omfattar såväl tjänster som tillhandahålls idrottsutövare, t.ex. tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, som tjänster som tillhandahålls av idrottsutövaren, t.ex. deltagande i sport- och idrottstävlingar (golf, motortävling och travtävling m.m.) mot ersättning i form av startersättning men även prispengar. Bestämmelsen omfattar även entréavgifter till idrottsevenemang samt vissa kringtjänster avseende sådant evenemang (jfr C-327/94, Dudda, punkt 27). Tillhandahållande av reklamtjänst omfattas däremot av 5 kap. 7 § ML.

Idrottstränare

Skatteverket anser i en skrivelse 2005-12-06, dnr 131 580052-05/111, att begreppet idrott i 5 kap. 6 § 1 p. ML inte omfattar en idrottstränares tillhandahållande av tränartjänst. Tjänsten omfattas i normalfallet av 5 kap. 8 § 1 st. ML (se vidare avsnitt 11.3.6) men i vissa fall av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML (se vidare avsnitt 11.3.5).

Jockey eller kusk

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, uttalat att den tjänst som en jockey eller en kusk tillhandahåller inryms i begreppet idrott enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML. Om däremot tränaren själv kör hästen anses tjänsten vara underordnad tränartjänsten, vilket innebär att hela tränarens tillhandahållande omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML. Se vidare avsnitt 11.3.6.

Utbildning

Med utbildning avses

- sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § 1 st. ML), och
- även sådan utbildningstjänst som inte uppfyller kraven för skattefrihet. Se vidare avsnitt 27.3 om begreppet utbildning.

En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.

Se även avsnitt 27.3 angående begreppet ”Utbildning”.

Mässa/salong

När det gäller en arrangörs allomfattande tillhandahållande till utställarna på en mässa eller salong ska denna tjänst hänföras

till artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 6 § 1 p. ML (C-114/05, Gillan Beach). Arrangören anordnade två båtmässor och tillhandahöll utställarna allomfattande tjänster som bl.a. bestod i att sätta upp och tillhandahålla montrar och kommunikationsutrustning, tillhandahålla förtöjningsplatser för utställningsbåtarna och övervaka dessa.

EG-domstolen konstaterade att begreppet ”liknande aktiviteter” är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt för att undvika situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. En aktivitet ska anses vara liknande när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i denna bestämmelse. De gemensamma dragen mellan de olika kategorierna bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur, tillhandahållanden som omfattar flera olika tjänster och att nämnda tillhandahållanden normalt sker till en mängd olika mottagare, dvs. samtliga de personer som deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av aktiviteter tillhandahålls dessutom vid i tiden avgränsade arrangemang samt att dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe.

Skatteverket har i skrivelse 2006-07-07, dnr 131 160190-06/111, uttalat att en arrangörs tillhandahållande i samband med en mässa av tjänster som är av sammansatt natur ska hänföras till sådana kulturella tjänster m.m. som är omsatta i det land där de fysiskt utförs, dvs. i det land mässan äger rum (5 kap. 6 § 1 p. ML). Omsättningsland för tjänster som inte är av sammansatt natur och som av underentreprenören tillhandahålls arrangören, t.ex. montering av monter, bevakning, serveringstjänster m.m. ska bedömas med utgångspunkt i vilken typ av tjänst som respektive underentreprenör faktiskt tillhandahåller.

Tjänster som avser tillträde till mässor (entréavgifter) ska enligt Skatteverket anses som omsatta i det land där tjänsten utförs, dvs. där mässan är belägen, enligt 5 kap. 6 § 1 p. ML.

Vetenskapliga konferenser

Om syftet med konferensen är att lämna information till skillnad från att tillhandahålla vetenskapliga forskartjänster ska bedömning ske enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Stödtjänst

Med stödtjänster avses närmast tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningen oberoende av vem som utför den. En förutsättning är dock att stödtjänsten objektivt sett utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten

ska kunna utföras. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Jfr dom av EG-domstolen C-327/94, Dudda. Om huvudtjänsten utförs i Sverige och beskattning av denna ska ske i Sverige är även en stödtjänst till denna omsatt inom landet. Om huvudtjänsten däremot utförs i ett annat land och ska beskattas i det landet är även stödtjänst till denna omsatt utomlands.

Exempel

I avsnitt 11.5.5 finns två exempel som avser tillämpning av 5 kap. 6 § 1 p. ML (exempel 29–30).

11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

Allmänt

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas olika tjänster som i vissa fall ska behandlas enligt 7 § 1 och 3 st. I vissa situationer är 5 kap. 7 § ML inte tillämplig. Beskattningsland avseende dessa tjänster ska då bestämmas enligt 5 kap. 8 § ML. Så är exempelvis fallet när ett svenskt företag tillhandahåller konsulttjänster till ett annat svenskt företag. Bestämmelsen i 5 kap. 8 § 1 st. ML är även tillämplig när ett svenskt företag tillhandahåller en advokattjänst till en privatperson i Frankrike. Se vidare avsnitt 11.3.6.

De uppräknade tjänsterna är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymme, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som angivits ovan eller att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
    a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
    b. programvara och uppdatering av denna,
    c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
    d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
    e. distansundervisning.
13. tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,
14. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn och förmedlingen avser sådana tjänster som angivits ovan, se avsnitt 11.3.8.

Mervärdesskattedirektivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 56–59.

Bestämmelsen om omsättningsland för tillhandahållande av diverse tjänster enligt artikel 56 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § ML) utgör visserligen ett undantag från huvudregeln i artikel 43 (jfr 5 kap. 8 § ML) men detta innebär inte att artikel 56 ska tolkas restriktivt (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 34).

De yrkesgrupper som finns uppräknade i artikel 56 c i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML) avser inte yrken som sådana utan i stället anknyter artikeln till de

tjänster som normalt tillhandahålls av dessa och närstående yrkesgrupper.

EG-domstolen har också uttalat att en tjänst ska anses som ”liknande” i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i artikel 56 c i mervärdesskattedirektivet om båda två har samma syfte (C-145/96, Hoffmann).

Förvärvare i Sverige

Tillhandahålls tjänsten från ett annat land än Sverige är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare och under förutsättning att denne har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om sådant säte eller etableringsställe saknas, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML). Se vidare om fast etableringsställe i avsnitt 40.2.

Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).

Förvärvare i Sverige eller vid elektroniska tjänster även förvärvare i annat land

Tjänsten är omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 (elektroniska tjänster) förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

”Förvärvas här”

Ett villkor för att 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML ska vara tillämplig är att tjänsten förvärvas här i landet. Skatteverket har i skrivelse 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, uttalat att ”förvärvas här” enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML ska tolkas så att bestämmelsen endast är tillämplig om den tjänst som tillhandahålls inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. För det fall tjänsten i sin helhet klart och otvetydigt faktiskt har använts/nyttjats enbart i det land där säljaren har sitt etableringsställe ska omsättningsland bedömas utifrån 5 kap. 8 § 1 st. ML. Om säljaren inte har fast etableringsställe här i landet är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Detta gäller emellertid inte elektroniska tjänster. När det gäller dessa tjänster omfattar 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML såväl förvärv som görs i Sverige som förvärv som görs i ett annat land.

Telekommunikation, radio och TV

Tjänster enligt punkt 10 och 11 i 5 kap. 7 § 2 st. ML (telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar) är omsatta inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML om de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här. Innebörden härav är att tjänsterna ska tillhandahållas på en geografiskt bestämd plats genom t.ex. tråd eller en radiolänk.

Genom denna särskilda bestämmelse anses tillhandahållanden, av de avsedda tjänsterna från länder utanför EG vara omsatta inom landet när tjänsterna, t.ex. upplåtelse av telefonabonnemang, tillhandahålls åt personer som konsumerar dem här genom en fast anslutning t.ex. i en fritidsbostad, och är bosatta i ett annat land.

Tillhandahållande till annat EG-land

Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML eftersom 5 kap. 7 § ML inte är tillämplig. Se avsnitt 11.3.6.

Tillhandahålls tjänsten härifrån av en näringsidkare i Sverige till en näringsidkare som i ett annat EG-land har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där, är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). Se vidare om fast etableringsställe i avsnitt 40.2.

Tillhandahållande utanför EG

Tjänsten är även omsatt utomlands om den tillhandahålls härifrån och förvärvaren är näringsidkare som i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). Se vidare om fast etableringsställe i avsnitt 40.2.

Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är näringsidkare i det landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML). Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands om tjänsten tillhandahålls från Sverige till ett land utanför EG samt att tjänsten faktiskt förvärvas i ett land utanför EG. Den egentliga användningen

och utnyttjandet av tjänsten ska således äga rum utanför gemenskapen för att tjänsten ska anses omsatt utomlands. I det fall den faktiska förbrukningen av tjänsten sker i Sverige kan tjänsten inte anses förvärvad i ett land utanför EG (prop. 2004/05:15, s. 33–36). Se exempel 35.

”Förvärvas i”

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, uttalat att ”förvärvas i” enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML endast är tillämplig om tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. För det fall tjänsten i sin helhet klart och otvetydigt faktiskt har använts/nyttjats enbart i det land där säljaren har sitt etableringsställe ska 5 kap. 8 § 1 st. ML tillämpas. Om säljaren inte har fast etableringsställe här i landet är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Näringsidkare

Beträffande definition av begreppet näringsidkare i ML och i mervärdesskattedirektivet se avsnitt 8.3.5.

SRN har i ett förhandsbesked 2006-03-03 konstaterat att en kollektivavtalsstiftelse som dels bedriver en yrkesmässig verksamhet och dels en verksamhet som inte omfattas av ML:s tillämpningsområde ska anses som en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. jämfört med 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML. Detta gäller även om den förvärvande tjänsten ska användas i en verksamhet som ligger utanför mervärdesskatteområdet. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att det ska fastställas av RR.

Liknande rättigheter

För att det ska vara fråga om en liknande rättighet enligt 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML ska rättigheten vara av samma slag som de uppräknande rättigheterna. Skatteverket har i skrivelse 2007-01-12, dnr 131 607501-06/111, uttalat att det ska vara en rättighet av immateriell natur. Dessutom ska rättigheten vara sådan att den enligt svensk och internationell redovisningsstandard uppfyller rekvisiten för en immateriell tillgång dvs. en identifierbar tillgång som kontrolleras av företaget och som förväntas generera framtida ekonomiska fördelar. Exempel på liknande rättigheter är utgivningsbevis, koncession som inte avser fastighet, utsläppsrätt, elcertifikat, drivmedelscertifikat, sändningsrätt och rätt till spelarkontrakt.

Rättigheter som utgör immateriella tillgångar men som avser fastighet t.ex. hyresrätt, gruvrätt och koncession som avser fastighet omfattas inte av liknande rättigheter i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML. Omsättningsland avseende sådana rättigheter ska i stället avgöras utifrån 5 kap. 4 § ML, se avsnitt 11.3.1.

KR i Jönköping har i dom 2004-12-30, mål nr 121–123-03, konstaterat att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML. KR-domen har överklagats. RR har meddelat prövningstillstånd, mål nr 1326—1328-05.

En transaktion som innebär att ett organ, etablerat i ett tredjeland, tilldelar skattskyldiga personer etablerade i gemenskapen rättigheterna till TV-sändningar av fotbollsmatcher omfattas av artikel 56 a i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML). Detta framgår av artikel 7 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Skatteverket anser att artikel 56 a i mervärdesskattedirektivet även omfattar sändningsrättigheter av annat slag.

Utsläppsrätter, elcertifikat m.m.

Skatteverket har i två skrivelser 2005-08-31, dnr 130 377585-05/111, samt 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111, uttalat att omsättning av utsläppsrätter avseende koldioxid samt elcertifikat och liknande rättigheter utgör sådana rättigheter som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML. Såväl elcertifikat som utsläppsrätter är bärare av lagreglerade rättigheter gentemot staten att agera på ett visst sätt.

Reklamtjänst

Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenter om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsättningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former t.ex. genom anordnande av cocktail-partyn eller banketter. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m. Begreppet reklamtjänst är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt inom gemenskapen för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning vilket kan bli resultatet av motstridiga tolkningar (Se bl.a. C-68/92, kommissionen mot Frankrike, punkt 14). Artikel 56 i mervärdesskattedirektivet ska vid omsättning i flera led tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna (C-438/01, Design Concept). Att en tjänst kan omsättas i flera led utan att förlora sin karaktär av t.ex. en reklamtjänst står i överensstämmelse med tillämpningen av ML och Skatteverkets uppfattning. Se även dom C-108/00, SPI.

SRN har i ett förhandsbesked 2006-11-06 konstaterat att de tjänster som sökandebolaget utför i form av att marknadsföra och rekrytera kunder till aktieindexobligationer som emitteras av en brittisk bank utgör sådana reklamtjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. ML.

Sponsorer

Reklamtjänst innefattar även marknadsföring av sponsorers namn eller produkter.

Upplåtelse av reklamplats

SRN har i förhandsbesked 1998-04-20 bedömt upplåtelse av reklamplats i mässlokaler. Enligt nämndens bedömning utgör en sådan upplåtelse av reklamplats inte en tjänst som avser fastighet enligt 5 kap. 4 § ML, utan en tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Vad gäller omsättningsland för tjänster som är av sammansatt natur och som tillhandahålls i samband med en mässa se avsnitt 11.3.4

Modelluppdrag

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, uttalat att den tjänst som en modell, genom eget bolag eller enskild firma, tillhandahåller är en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. Skatteverket anser att den tjänst som en modell tillhandahåller när de medverkar på en visning, sitter modell, medverkar i modereportage eller annat reportage i tidning eller deltar i en annonskampanj inte utgör sådan tjänst som enligt normalt språkbruk kan anses vara en reklamtjänst. Detta ändras inte med hänsyn till att köparen använder den tjänst som modellen tillhandahåller i en kommande reklamprodukt.

Det är dock fråga om en reklamtjänst eller en ekonomisk rättighet om det av avtalet framgår att tillhandahållandet avser en berömd persons deltagande i reklamsammanhang eller att en berömd persons namn och bild kopplas samman med en specifik produkt i reklamsammanhang. En sådan reklamtjänst alternativt rättighet omfattas av 5 kap. 7 § ML. Detta gäller under förutsättning att det finns ett särskilt reklamvärde med att den berömda personen är sammankopplad med en specifik produkt.

Hårstylister, makeupartister, modeller

SRN har i ett förhandsbesked 2005-12-01 bedömt en modellagenturs tillhandahållande av tjänster. RR har undanröjt förhandsbeskedet och avvisat ansökningen, RÅ 2006 not. 60. RR fann att de lämnade uppgifterna inte är så fullständiga att de kan läggas till grund för ett förhandsbesked. RR konstaterade att den omständighet att bolagets tjänster i ett senare omsättningsled kan komma att ingå som en komponent i sådana reklamtjänster som tillhandahålls av en annan skattskyldig är inte tillräcklig för att också bolaget ska anses tillhandahålla reklamtjänster. För att detta ska vara fallet måste

de tjänster som bolaget tillhandahåller i sig vara ägnade att öka försäljningen av en vara eller tjänst.

Av domen framgår att följande faktorer ska beaktas vid bedömningen av en reklamtjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML. Av handlingarna bör det framgå om det finns någon anknytning mellan de varor och tjänster som marknadsförs och bolagets verksamhet, vilka de avtalsmässiga relationerna är mellan de inblandade parterna, om bolagets kunder yrkesmässigt omsätter marknadsföringstjänster, om tjänsterna används direkt i kundernas marknadsföring av egna varor eller tjänster, om bolaget tillhandahåller även annat än det som frågorna avser och om det är kunden eller andra skattskyldiga som tillhandahåller det som i övrigt behövs för att genomföra en reklamfotografering, modevisning m.m.

Skatteverket anser att RR:s beslut innebär att skrivelsen 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, fortfarande är tillämplig.

Konsulttjänst

Konsulttjänst och liknande tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML innefattar även managementtjänster såsom företagsledning, ekonomiska konsulttjänster och liknande. Begreppet konsulttjänster ska tolkas såsom anlitad rådgivande fackman. I artikel 56.1 c i mervärdesskattedirektivet anges inte konsulter utan rådgivare vilket ger stöd för att en tolkning av begreppet konsulter ska ske utifrån att det är fråga om tjänster av en rådgivare. Rådgivning och information avseende ”fastighetsmarknaden” är exempel på tjänster som betraktas som konsulttjänster. Detta gäller även konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet. Dock ska omsättningslandet för en konsulttjänst avseende viss fastighet (t.ex. projektering) alltid avgöras av fastighetens belägenhet (5 kap. 4 § 1 st. ML). Såsom konsulttjänst anses inte reparation och service av vara. En sådan tjänst beskattas där arbetet utförs (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Av EG-domen C-167/95, Linthorst, framgår att även om en veterinärtjänst ibland har en rådgivande och undersökande funktion är denna omständighet inte tillräcklig för att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller ska omfattas av begreppen ”konsulter” eller ”konsultbyråer” och inte heller för att det ska kunna anses som ”liknande”. Domstolen konstaterade att den tjänst en veterinär tillhandahåller omfattas av huvudregeln, dvs. säljarens fasta etableringsställe avgör omsättningslandet. Se vidare avsnitt 11.3.6.

Koncerntjänster

Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, ekonomiska konsulttjänster och liknande) till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska mervärdesskatt tas ut på ersättningen såvitt avser tillhandahållanden till dotterbolagen i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Däremot är dessa slag av tjänster till dotterbolagen i utlandet omsatta utomlands om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Mervärdesskatt ska i sådana fall inte tas ut.

Ett dotterbolag i Sverige som tillhandahålls koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.

I det fall ett moderbolag i Sverige inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till dotterbolagen i utlandet och sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till dotterbolagen i utlandet (se avsnitt 7). Eftersom det är fråga om en omsättning utomlands medför uttaget inte skattskyldighet. Det svenska moderbolaget har därmed återbetalningsrätt för ingående skatt som avser förvärv för de uttagna tjänsterna. Se avsnitt 16.

I ett förhandsbesked 2005-06-23 fann SRN att ett moderbolag med säte i Luxemburg som, mot månatlig ersättning, tillhandahåller sitt dotterbolag i Sverige rådgivning och bistånd i frågor gällande projektplanering, finansiering, beräkning av kassaflöden, fastighetsförvärv, kontraktsförhandlingar m.m. utgör omsättning av konsulttjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Tjänsterna kan med hänsyn till innehåll och omfattning och till att de utförs mot särskild ersättning inte anses begränsade till vad som normalt ingår i utövandet av rättigheter som följer enbart av ägarrollen. Då tjänsterna i detta fall inte avser specifika fastigheter är bestämmelsen i 5 kap. 4 § ML inte tillämplig.

Analystjänst/ rådgivning

Som exempel på konsulttjänst kan även nämnas situationen att ett svenskt laboratorium utför en analystjänst i sitt laboratorium på uppdrag av ett företag i Danmark. Tjänsten innebär att analysera visst ämnes beståndsdelar. Är tjänsten t begränsad till detta är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 6 § 4 p. ML (beträffande analystjänster se avsnitt 11.3.3) och omsatt inom landet, då den utförs här. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana

är det fråga om en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Den är då omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i annat EG-land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Klinisk läkemedelsprövning

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, uttalat att klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) som består i att tillhandahålla en sammanställning av olika resultat av en prövning utifrån på förhand fastställda förutsättningar omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. I uppdraget ingick inte att lämna analyser eller råd avseende de utförda prövningarna. Det faktum att anställda med naturvetenskaplig bakgrund (samt sakkunskap) bistår vid läkemedelsprövningen medför således inte att den tillhandahållna tjänsten ska anses utgöra sådan rådgivningstjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, konsulttjänster, eftersom det huvudsakligen inte är fråga om någon rådgivning när resultaten bearbetas och presenteras.

SRN har i förhandsbesked 2006-06-28 ansett att den tjänst som sökandebolaget tillhandahåller i form av s.k. klinisk läkemedelsprövningar är att hänföra till en sådan konsulttjänst eller liknande tjänst som aves i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Skatteverket som inte delar nämndens uppfattning har överklagat förhandsbeskedet.

Idrottstränare

I vissa fall kan en idrottstränare anses tillhandahålla en rådgivningstjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Skatteverket har i en skrivelse 2005-12-06, dnr 131 580052-05/111, uttalat att så kan vara fallet när tillhandahållandet huvudsakligen består av rådgivning, t.ex. när en idrottstränare tillhandahåller ett helt upplägg som innefattar träningsschema, kostrådgivning, mental träning etc. I det fall det rådgivande inslaget är av sådan liten omfattning att det kan anses utgöra ett underordnat led i tillhandahållandet omfattas tjänsten däremot av 5 kap. 8 § 1 st. ML. Se vidare avsnitt 11.3.6.

Juristtjänst

Med juristtjänst avses t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 11.3.6.

Spårande av arvingar

Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår att tjänst innebärande spårande av arvingar ska betraktas antingen som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML eller som en tjänst avseende tillhandahållande information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 7.

Detektivarbete

Enligt Skatteverkets uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt, dvs. 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. eller 5 p. ML.

Redigering av text m.m.

I det fall ett uppdrag består i att redigera en text eller ta fram en lay-out och tillhandahållandet sker i form av diskett, CD-skiva eller elektronisk filöverföring till beställaren får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Textöversättning

Tillhandahållande av tjänster i form av textöversättning omfattas av artikel 56 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § ML). Detta framgår av artikel 6 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML anges bl.a. översättningstjänster i vilka tjänster i form av textöversättning får anses ingå.

Hantering av återbetalningar åt utländska företagare

Tillhandahållande av tjänster i form av ansökan om eller mottagande av återbetalning av mervärdesskatt enligt åttonde direktivet omfattas av artikel 56 c i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML). Detta framgår av artikel 8 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Skadereglering

I en skrivelse 2005-11-30, dnr 131 580049-05/111, har Skatteverket konstaterat att en skaderegleringstjänst som innefattar en värdering av sakskada eller personskada, kontroll av försäkringsvillkor och försäkringens giltighet samt ett förslag till ersättningsbelopp utifrån värderingsregler i försäkringsvillkoren ska betraktas som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. För det fall det endast är fråga om värdering av lös egendom omfattas tjänsten i stället av 5 kap. 6 § 3 p. ML. Avser skaderegleringen eller värderingen fast egendom ska tjänsten hänföras till 5 kap. 4 § ML.

ADB-tjänst

ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program, såväl skräddarsydda som standardbetonade, att laddas ned via Internet kan omfattas av 4 p. eller av 12 p. elektroniska tjänster. Angående elektronisk handel, se avsnitt 11.1.1.

EG-domstolen har i domen C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, konstaterat att en skattskyldigs tillhandahållande av en standardprogramvara till konsument som den skattskyldige utarbetat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov utgör en enda tjänst. Detta är fallet när anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan är av stor vikt. Tjänsten är att jämställa med tjänster av ingenjörer och

databehandling (artikel 56 c i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 7 § 2 st. 3–5 p. ML). Domstolen menade att anpassningar av dataprogram för konsumenters särskilda behov kan utföras av såväl ingenjörer som av andra personer med en utbildning som ger dem möjlighet att tillgodose detta behov.

Informationstjänst

Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § ML (se avsnitt 11.3.4). En vetenskaplig konferens med syfte att lämna information utgör en informationstjänst. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av ADB-tjänst.

I RÅ 1997 not. 82 har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär ansetts utgöra information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Tillhandahållandet av sådana tjänster från ett fast etableringsställe i Sverige till förvärvare i Norge ska anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML. Tjänster som tillhandahålls förvärvare i Sverige anses däremot omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML. Beträffande förmedlade tjänster avseende transport, logi och serveringstjänster, som också var föremål för prövning, ska beskattning ske enligt allmänna regler.

I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. Kursen fick i allt väsentligt anses avse tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. I förhandsbeskedet bedömdes vidare omsättningslandet vid tillhandahållande från ett svenskt bolags fasta etableringsställe i ett land utanför EG till kunder med fast etableringsställe eller motsvarande i Sverige alternativt tillhandahållande från ett fast etableringsställe i Sverige till kunder i Sverige. I det sistnämnda fallet ansågs tjänsterna omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Beträffande det förstnämnda alternativet uttalade SRN att även om tjänsterna skulle anses vara tillhandahållna från det fasta etableringsstället i ett land utanför EG, så skulle omsättningen anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.

Kongressarrangör

SRN har i förhandsbesked 2002-11-19 ansett att tjänster som en kongressarrangör tillhandahåller utländska deltagare, i form av seminarier, diskussioner i s.k. workshops m.m., utgör sådana informationstjänster som omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se även exemplen 33 och 34 nedan.

Bank- och finansieringstjänst

Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster. Skatteverket har i en skrivelse 2005-12-21, dnr 131 621372-05/111, konstaterat att begreppet bank- och finansieringstjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML har ett vidare tillämpningsområde än de tjänster som omfattas av 3 kap. 9 § ML. Skatteverket anser att skattepliktiga tjänster som har en nära anknytning till sådana tjänster som undantas från beskattning i 3 kap. 9 § ML och där Finansinspektionens tillstånd krävs för att utföra tjänsterna utgör sådana tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML. Som exempel kan nämnas finansiell rådgivning (t.ex. kapitalförvaltning och förmögenhetsförvaltning), garantigivning, market-maker samt tjänster som har ett direkt samband med bank- och utlåningsverksamhet.

Försäkringstjänst

Med försäkringstjänst jämställs återförsäkringstjänst inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkring eller återförsäkring.

Fakturaservice

I ett förhandsbesked 2005-02-03 fann SRN att bolagets distribution av fakturor, hantering av inbetalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för fakturaservice ska behandlas som en enda tjänst. En sådan tjänst är inte hänförlig till någon av de tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökande. RR har 2006-03-22, RÅ 2006 not. 60, fastställt förhandsbeskedet.

Uthyrning av arbetskraft

Uthyrning av arbetskraft föreligger när en företagare hyr ut personal och kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garantiansvar för utfört arbete.

Uthyrning av lös egendom

Uthyrning av lös egendom med undantag av transportmedel och transporthjälpmedel omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML.

Släp- och påhängsvagnar samt järnvägsvagnar utgör transportmedel vid tillämpningen av artikel 56 g i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML). Detta framgår av artikel 10 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänst menas en tjänst som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Begreppet omfattar tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigering och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Begreppet telekommunikationstjänst omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och inte meddelandet i sig (innehållet) som avses. Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.

Elektroniska tjänster

Det karaktäristiska för de elektroniska tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML är att de först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk och att de till stor del är beroende av informationstekniken för att kunna tillhandahållas samt att de kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning.

Till elektroniska tjänster hänförs tillhandahållande av webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning. Dit hänförs också tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna samt tillhandahållande av databasåtkomst. Även bilder, texter och musik som tillhandahålls via Internet eller annat elektroniskt nätverk omfattas av denna bestämmelse, liksom distansundervisning.

Om däremot Internet eller annat elektroniskt nätverk enbart används som ett verktyg för kommunikation mellan parterna (t.ex. e-post) innebär inte detta att det är fråga om en elektronisk tjänst.

I artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 finns en uppräkning av tjänster som ska behandlas som elektroniska tjänster. I artikel 12 samma förordning finns en uppräkning av tjänster som inte ska behandlas som elektroniska tjänster. Det ska noteras att dessa båda uppräkningar inte är fullständiga.

I ett förhandsbesked 2005-05-16 fann SRN att ett bolags tillhandahållande av tjänster inom ramen för ”drift av IT-miljö”, utom uthyrning av lös egendom och eventuellt arbete på denna, från sin filial i Norge till olika företag i Sverige utgör en enda tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML. Tjänsten i fråga kan omfatta tillhandahållande av mjukvara och mjukvarulicenser,

stordatordrift, serverdrift, nätverk, telefoni, end-user support, utdata, leasing av hårdvara somt utvecklings- och supporttjänster avseende ovanstående. Tjänsten tillhandahålls komplett till kunderna. Nämnden ansåg att dessa tillhandahållanden har det principiella gemensamt att de tillhandahålls via elektronisk uppkoppling mot olika databaser och servrar. Uthyrning av datorer m.m. utgör dock sådan uthyrning av lös egendom som anges i 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML. Reparationer och liknande supporttjänster som tillhandahålls i den mån de behövs till de som hyr egendomen, och som inte utgör distansunderhåll, får anses underordnade uthyrningstjänsten. Nämnden ansåg vidare att tjänsterna är omsatta inom landet av bolaget som är skattskyldigt för omsättningen med stöd av 1 kap. 2 § ML. Omvänd skattskyldighet ansågs inte föreligga då bolagets filial inte omfattas av definitionen av utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML i och med att bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige. RR har 2006-02-28, RÅ 2006 not. 29, fastställt förhandsbeskedet.

TV-sändningar

Tillhandahållande av betal-TV-sändningar till abonnenter omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2005-03-16 att ett bolags överföringar genom televisionsteknik av programkanaler till olika distributörer och operatörer, för vidaresändning av programkanalerna helt eller delvis till deras abonnenter eller överföringar direkt till dessa, är att hänföra till sådana televisionssändningar som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML. RR har, RÅ 2005 ref. 71, fastställt förhandsbeskedet.

Transport av gas och el

Tjänster som består i att lämna tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML. Även andra tjänster som är direkt kopplade till tillträde till distributionssystem eller till transport och överföring omfattas av denna bestämmelse.

EG:s institutioner eller organ

Vid tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land föreligger undantag från skatteplikt i vissa fall. Se avsnitt 11.1.3.

Sammanfattning Omsättningsland

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § 2 st. ML enligt 5 kap. 7 § och 5 kap. 8 § ML när förvärvaren är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i utlandet	i Sverige	Sverige
i Sverige	i utlandet	utomlands

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § ML när förvärvaren inte är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i Sverige	i EG-land	Sverige
i Sverige	i tredjeland	utomlands*
i EG-land	i Sverige	utomlands
i tredjeland	i Sverige	Sverige**

* Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i Sverige.

** Detta gäller under förutsättning att tjänsten inte i sin helhet faktiskt har använts/nyttjats i det land där säljaren har sitt etableringsställe. När det gäller tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 10 och 11 p. ML – telekommunikation samt radio och TV-sändningar – finns en särskild bestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML om tjänsten tillhandahålls genom fast anslutning till kommunikationsnät på en geografiskt bestämd plats.

Exempel

I avsnitt 11.5.6 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 7 § ML (exempel 31–35).

11.3.6 8 §-tjänster

Allmänt

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller när en tjänst inte kan återfinnas i 4–6 b §§ eller 7 a § eller om 7 § ML inte är tillämplig.

Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 8 § kan den ändå anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § ML. Se avsnitt 11.4.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 43.

Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt inom landet om säljaren har etablerat sätet för sin verksamhet här. Om sådant säte saknas här i landet kan tjänsten ändå anses omsatt inom landet om tjänsten tillhandahållas från ett fast etableringsställe här i landet.

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 131 553736-06/111, uttalat att med fast etableringsställe avses en etablering som är tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser. Denna etablering ska vara så självständig att den antingen kan tillhandahålla eller förvärva varor eller tjänster.

För det fall att en säljare, som saknar säte för ekonomisk verksamhet här i landet, har ett fast etableringsställe här i landet uppkommer frågan om tjänsterna är att anse som tillhandahållna från detta etableringsställe. Vid bedömningen ska hänsyn tas till de huvudsakliga momenten för tillhandahållande av tjänsten i fråga. Vad som är de huvudsakliga momenten ska bedömas i varje enskilt fall utifrån de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena. Se vidare avsnitt 40.2.

Bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige

För det fall att säljaren saknar både säte för sin ekonomiska verksamhet och fast etableringsställe såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt inom landet om säljaren har fast adress här eller normalt uppehåller sig här.

Regeln är tillämplig exempelvis på

- förpacknings- och kuverteringstjänst,
- lagringstjänst,
- personliga tjänster (t.ex. hårvård, skönhetsvård),
- serveringstjänst,
- skiljedomaruppdrag, samt
- veterinärtjänster.

7 §-tjänster

Regeln 8 § 1 st. gäller när någon av de i 7 § uppräknade tjänsterna tillhandahålls av en näringsidkare i Sverige till

- kund i Sverige,
- kund i annat EG-land, som inte är näringsidkare, eller
- stater, kommunala myndigheter, organisationer, föreningar och liknande personer i andra EG-länder (såvida dessa inte förvärvar tjänsten i egenskap av näringsidkare).

Lagring

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för ekonomisk verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde man normalt kunna utgå från att en lagerhållare

har fast etableringsställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).

En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, i vissa fall omsatt utomlands när den avser varor som tillhandahålls som ett led i en EG-transport (5 kap. 6 a § 1 st. ML) eller som tillhandahålls till eller från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, se avsnitt 11.4).

Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38.

Omhändertagande Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 11.3.2.

Resetjänst Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 33.6.

Skiljedomare Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Tjänsten omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Detta framgår av dom från EG-domstolen, C-145/96, Hoffmann. Domstolen menade att om man jämför en förhandling i syfte att nå en förlikning med en skiljedomares tjänst att avgöra en tvist, förefaller dessa två tjänster inte ha samma syfte. Faktum är att medan en advokats försök att få till stånd en förlikning i en förhandling vanligtvis grundar sig på lämplighetsskäl och intresseavvägning så grundar sig en skiljedomares avgörande av en tvist på övervägande av vad som är rätt och billigt (punkt 22).

Veterinärtjänster En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra ”arbete” på materiell lös egendom enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML. Veterinärtjänster omfattas inte heller av begreppen konsulttjänster eller liknande tjänster i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Omsättningsland för veterinärtjänster ska därför bestämmas utifrån 5 kap. 8 § ML. Detta framgår av dom av EG-domstolen, C-167/95, Linthorst.

Hästtränare Skatteverket har i skrivelse 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, uttalat att den tjänst som en hästtränare samt dressyrtränare av hästar och andra djur tillhandahåller omfattas av 5 kap. 8 § ML.

Idrottstränare

I en skrivelse 2005-12-06, dnr 131 580052-05/111, har Skatteverket uttalat att en idrottstränare som mot ersättning tillhandahåller en tjänst som består i att instruera någon eller några idrottsutövare att uppnå vissa färdigheter eller resultat omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. Det kan exempelvis vara fråga om en träningsledare som får i uppdrag att leda ett träningspass i en motionsanläggning. Ett annat exempel kan vara att leda ett träningspass på en arbetsplats eller när en ridinstruktör på uppdrag av en ridskola ger instruktioner till ryttare. Detta gäller även då en s.k. personlig tränare ger instruktioner till och hjälper en person med fysisk träning. Trots att dessa tjänster innehåller viss rådgivning omfattas tillhandahållandet av 5 kap. 8 § 1 st. ML.

I det fall idrottstränarens tjänster huvudsakligen består av rådgivning anser Skatteverket att tillhandahållandet omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Så kan vara fallet när idrottstränaren tillhandahåller ett helt upplägg som innefattar träningsschema, kostrådgivning, mentalträning etc.

Modelluppdrag

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, uttalat att den tjänst som en modell, genom eget bolag eller enskild firma, tillhandahåller är en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML. I vissa fall kan det dock vara fråga om en reklamtjänst eller en ekonomisk rättighet, se avsnitt 11.3.5.

Begravnings-uppdrag

RR har, RÅ 2003 ref. 30, avseende ett överklagat förhandsbesked med ändring av förhandsbeskedet ansett att ett begravningsuppdrag innefattar en rad tjänster och varor av olika slag som kunden kan upphandla av andra än begravningsbyrån, varför skatteplikten och tillämplig skattesats ska bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i ett begravningsuppdrag. Skatteverket har i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, uttalat att också omsättningsland ska bedömas för varje tjänst för sig som kan urskiljas vid bestämning av skatteplikt och skattesats.

Tillhandahållande av tjänster inom ramen för ombesörjandet av en begravning, när begravning utgör en enda tjänst, omfattas av artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta framgår av artikel 4 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Denna bestämmelse blir emellertid inte tillämplig i Sverige mot bakgrund av RÅ 2003 ref. 30, i vilken RR har uttalat att ett begravningsuppdrag består i ett antal olika tjänster och varor och utgör således inte en enda tjänst.

Omsättningsland ska därmed bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i uppdraget.

Nedläggning och underhåll av sjökabel

SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-13 ansett att nedläggning av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel ska anses som tjänster omsatta inom landet (5 kap. 8 § 1 st. ML). Förhandsbeskedet har överklagats av den sökande. RR har 2005-02-23 i mål nr 4224-03, beslutat att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Omhändertagande av avfall

Ett företags tillhandahållande av tjänster som består i att samla in, sortera, transportera och slutligt omhänderta avfall och hushållssopor omfattas av artikel 43 i mervärdesskatte-direktivet, jfr 5 kap. 8 § 1 st. ML (C-429/97, kommissionen mot Frankrike). Artikel 52 c (5 kap. 6 § ML) är inte tillämplig mot bakgrund av att tjänsten är så sammansatt och komplex samt att tillämpningen av ett sådant anknytningsfaktum skulle medföra osäkerhet vad gäller den skattesats företaget ska debitera sina kunder varje gång tjänsten äger rum i en annan medlemsstat än den företaget är etablerad i. Artikel 43 innehåller däremot ett tydligt, enkelt och praktiskt anknytningsfaktum för denna slags tjänst, nämligen platsen där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

Klinisk läkemedelsprövning

Klinisk läkemedelsprövning (läkemedelsstudie) har av Skatteverket i skrivelse 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, ansetts omfattas av 5 kap. 8 § 1 st. ML, se vidare avsnitt 11.3.5.

11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel

Allmänt

Regeln i 5 kap. 8 § 2 st. ML omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp- och påhängsvagnar, järnvägsvagnar, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel och lastpallar.

Släp- och påhängsvagnar samt järnvägsvagnar utgör transportmedel vid tillämpningen av artikel 56 g i mervärdesskatte-direktivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML). Detta framgår av artikel 10 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005. Begreppet transportmedel i 5 kap. 8 § 2 st. ML ska därmed enligt Skatteverkets uppfattning omfatta även järnvägsvagnar.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 58.

Nyttjas både i Sverige och annat EG-land

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

Nyttjas både i Sverige och tredjeland

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i ett tredjeland gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

Nyttjas uteslutande i Sverige

Uthyrningstjänsten är omsatt inom landet om uthyraren bedriver verksamheten i Sverige.

Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett tredjeland ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här.

Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.

Nyttjas uteslutande i annat EG-land

Utnyttjas uthyrningstjänsten uteslutande i ett annat EG-land är tjänsten omsatt inom landet endast i det fallet uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Nyttjas uteslutande i ett tredjeland

Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i ett tredjeland. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Fast etableringsställe

Vad gäller bedömningen om tjänsten i fråga tillhandahålls från ett fast etableringsställe i Sverige hänvisas till avsnitten 11.3.6 och 40.2.

Fartyg/luftfartyg

Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (se avsnitt 6.11). Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML (se avsnitt 11.4).

Sjöcontainer

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

Uthyrning av sjöcontainrar bör anses omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen sker på fartyg i utrikes trafik (se avsnitt 11.4).

Exempel

I avsnitt 11.5.7 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 8 § ML (exempel 36-40).

11.3.8 Förmedling

11.3.8.1 Allmänt

I annans namn för annans räkning

Vid förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning sluter förmedlaren (ombudet) avtal i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn på grundval av fullmakt från denne. För det fall att likvid mottages för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Den ersättning förmedlaren uppbär är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten. Omsättningsland avseende förmedlingstjänster regleras särskilt i 5 kap. 4−7 a och 11 §§ ML.

Skatteverket har i skrivelse 2005-12-06, dnr 131 377592-05/111, redogjort för vad som avses med förmedlingstjänster enligt de särskilda reglerna i 5 kap. 4−7 a och 11 §§ ML. Om en förmedlares avtal med en huvudman innebär att ersättningen är villkorad av att en eller flera försäljningar kommer till stånd för huvudmannen (s.k. huvudtransaktioner) ska tjänsten anses vara en sådan tjänst som omfattas av de bestämmelser som avser omsättningsland för förmedling. En omsättning av den vara eller tjänst som förmedlingen avser ska således också äga rum. För det fall att huvudtransaktionen inte kommer till stånd kan ingen förmedlingstjänst enligt nämnda bestämmelser föreligga.

Det är inte tillräckligt att det finns ett syfte att en eller flera transaktioner ska komma till stånd utan sådana transaktioner måste också äga rum.

Det föreligger inget krav på att förmedlingsersättningen ska betalas ut i direkt anslutning till att huvudtransaktionen utförs eller att det måste finnas en specifik provisionsbetalning för varje transaktion.

Under förutsättning att förmedlingsersättningen är villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner kommer till stånd anses tjänsten vara en tjänst som omfattas av de bestämmelser om omsättningsland som gäller för förmedling. Detta gäller oavsett hur avtalet är rubricerat eller ersättningen benämnd (t.ex. provision, ett fast belopp eller kostnadstäckning) samt

oavsett vem – säljaren eller köparen – som är huvudman. Detta innebär t.ex. att förmedling av en vara, när huvudtransaktionen görs mellan två privatpersoner, är en sådan förmedlingstjänst som omfattas av 5 kap. 7 a § ML även när huvudtransaktionen inte medför skattskyldighet.

En förmedlingstjänst enligt 5 kap. 4–7 a och 11 §§ ML kan därmed omfatta såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal som enbart anvisning av säljare respektive köpare åt uppdragsgivaren. Detta gäller endast under förutsättning att ersättningen utbetalas om huvudmannens affär kommer till stånd.

För det fall att förmedling sker i flera led ska omsättningsland för förmedlingstjänsten i varje enskilt led bedömas utifrån den bakomliggande huvudtransaktionen.

När det gäller ett tillhandahållande för annans räkning i dennes namn där ersättningen inte är villkorad av att en eller flera transaktioner kommer till stånd anser Skatteverket att det är fråga om ett annat tillhandahållande än en förmedlingstjänst enligt 5 kap. 4–7 a och 11 §§ ML. Exempelvis kan det vara fråga om en reklamtjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML när en agent har fått i uppdrag att marknadsföra ett utländskt bolag i Sverige.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om förmedlingstjänster i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 44, 50, 54, 56.1 l och 153.

I eget namn för annans räkning

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Omsättningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 9.7.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige. Se vidare avsnitt 33.6.

11.3.8.2 Förmedling som avser en vara

Inom landet

Vid förmedling som avser en vara i annans namn är förmedlingstjänsten omsatt inom landet, om

- den avser en vara som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt registreringsnummer för mervärdesskatt (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Utomlands

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML om

- den avser en vara som omsatts inom landet varvid uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land, eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som inte är omsatt i Sverige och köparen av tjänsten inte har åberopat svenskt VAT-nummer.

Varor som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser varor som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Varor som omsätts i Sverige

Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

Utanför EG

Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten alltid omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).

11.3.8.3 Förmedling som avser en tjänst

Fastighet

En förmedlingstjänst som avser en viss fastighet anses som en tjänst som avser fastigheten. Exempel på förmedlingstjänster är mäkleri och förmedling av hotellrum, hyres- och bostadsrätt. Omsättningsland för sådana förmedlingstjänster ska bedömas enligt 5 kap. 4 § 2 st. jämförd med 5 kap. 1 § 1 st. ML (se avsnitt 11.3.1).

Transporttjänst

Förmedling som avser en transporttjänst är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § 3 st. ML om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.

Varutransport mellan EG-länder

Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML avseende förmedling som avser en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten (se avsnitt 11.3.2). Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn som avser en sådan varutransport mellan EG-länder är omsatt inom landet i följande fall

Påbörjas i Sverige

– transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,

Påbörjas i annat EG-land

– transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Inhemsk varutransport

Motsvarande regler gäller vid förmedling som avser en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

Värdering/arbete på vara Kulturella aktiviteter

Vid förmedling som avser värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 11.3.3) och förmedling som avser kulturella aktiviteter (avsnitt 11.3.4) ska omsättningsland för förmedlingstjänsten bedömas enligt 5 kap. 7 a § ML.

Stödtjänster

Förmedling som avser stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EG-länder behandlas i princip på samma sätt som förmedling av varutransporttjänster inom EG (5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML). Skillnaden är endast att man utgår från var tjänsten utförs i stället för var transporten påbörjas. Omsättningsland för förmedling som avser stödtjänster vid andra varutransporter bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML. För stödtjänster i samband med import och export av varor finns särskilda regler i 5 kap. 11 § ML.

7 §-tjänster

Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. ML angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf (se avsnitt 11.3.5). Tjänster som tillhandahålls av handelsagenter som avses i artikel 56.1 l i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML) omfattar såväl när dessa agenter agerar i kundens namn och för hans räkning som i säljarens namn och för hans räkning. Detta framgår av artikel 9 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005.

Övriga tjänster

Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§, t.ex. när det är fråga om förmedling av tjänster som bedöms enligt 5 kap. 6 och 8 § ML och förmedling som

avser uthyrning av transportmedel, är förmedlingstjänsten omsatt inom landet om

- den avser en tjänst som omsätts Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (jfr 5 kap. 7 a § 1 p. ML) avser inte endast tjänster som en mellanhand tillhandahåller en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för mervärdesskatt utan även förmedlingstjänster som tillhandahålls enskilda personer (C-68/03, Lipjes). Vidare ska artiklarna 40–42 (jfr 2 a kap. ML) och 33 (jfr 3 kap. 30 a § ML) i mervärdesskattedirektivet användas vid fastställandet av platsen för huvudtransaktionen som ligger till grund för förmedlingstjänsten.

Utomlands

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller därför att tjänsten (huvudtransaktionen) inte är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Tjänster som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser tjänster som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. ML jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Tjänster som omsätts i Sverige

Om förmedlingstjänsten däremot avser tjänst som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. ML jämförd med 1 p. ML).

Tjänster som omsätts utanför EG

Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Exempel

I avsnitt 11.5.8 finns ett antal exempel som avser tillämpning av 5 kap. 4–7 a och 11 §§ ML vad gäller förmedlingstjänster (exempel 41–50).

11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

Allmänt

En omsättning av tjänst som anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2–8 §§ ML ska i vissa fall behandlas som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § ML.

Mervärdesskatte-direktivet

Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 146.1 d och e, 148 c, d, f och g.

Tjänst på fartyg eller luftfartyg

Omsättning av tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse i hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses således omsatt utomlands.

Med uttrycket ”fartyg … i utrikes trafik” avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämställs med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 10.7.3.

Motsvarande bestämmelse vad gäller fartyg finns i artikel 148 c och d i mervärdesskattedirektivet. Tjänster i form av ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt a i samma artikel utgör undantag för export. De fartyg som avses här används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Undantaget för export gäller även uthyrning, reparation och underhåll av utrustning – däribland fiskeriutrustning – som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem. Det samma gäller andra tjänster om de tillhandahålls för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg eller deras laster.

Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet om undantag från export gäller dels de fartyg som används på öppna havet och som fraktar passagerare mot betalning och dels de fartyg som används på öppna havet för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet (C-181/04−C-183/04, Elmeka). Vidare avser artikel 148 d i mervärdesskatte-direktivet endast tjänster som tillhandahålls redaren direkt för

att täcka direkta behov för havsgående fartyg. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett föregående led.

Motsvarande bestämmelse som avser luftfartyg finns i artikel 148 f och g i mervärdesskattedirektivet. Här framgår att undantag för export gäller vid ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning samt uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av dessa luftfartyg eller används i dem. Det samma gäller andra tjänster om de tillhandahålls för att täcka direkta behov för luftfartyg eller deras laster.

I många fall är dock tjänsterna undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitt 6.11 och 11.3.2.2.

Uthyrning av sjöcontainrar

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

I de fall uthyrda sjöcontainrar används ombord på fartyg i utrikes trafik bör uthyrningstjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML. Detta innebär att uthyrningstjänsten ska anses omsatt utomlands och mervärdesskatt ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

Stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utanför Sverige enligt 5 kap. 11 § 2 a p. ML om de tillhandahålls av den som bedriver godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Kravet är att tjänsterna ska avse varor från eller till ett land utanför EG. Hamnverksamhet anses endast kunna bedrivas i en handelshamn. Som handelshamn anses sådan hamn eller del av hamn där man tar emot fartyg som går i yrkesmässig trafik. Till handelshamn räknas inte vad som utgör s.k. småbåtshamn och som är avsedd för fritidsfartyg eller fritidsbåtar.

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § 2 a p. ML förutsätter att tjänsten utförs i en viss verksamhet medan artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, med här ej aktuella undantag, är mer allmänt formulerad och omfattar tjänster som har anknytning till export eller import av vissa i bestämmelsen angivna varor. Artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet kan

ges direkt effekt eftersom bestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig under förutsättning att det är fråga om ett beslut till den skattskyldiges fördel. Enligt Skatteverkets mening är det således inte nödvändigt att tjänsten utförs av i en viss verksamhet såsom godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet som anges i 5 kap. 11 § 2 a p. ML utan direktivets bestämmelse kan bli tillämplig i stället.

SRN har i förhandsbesked 2006-10-18 konstaterat att de i ansökan beskrivna tjänsterna som består av transport av bagage och resgods på hamnområde, s.k. bärartjänster, ska anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 11 § 2 a p. ML trots att tjänsterna inte utförs i en viss verksamhet såsom godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet.

Varutransporttjänst m.m.

En transport eller en annan tjänst som avser varor (t.ex. stödtjänst) som, enligt de regler som beskrivits i avsnitt 11.3.2, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet enligt 5 kap. 11 § 2 b p. ML. Så är fallet om

- tjänsten tillhandahålls av en speditör eller fraktförare åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG, och
- tjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från ett tredjeland. Exempel på detta är färjetransport till Finland av en norsk åkares lastbil i samband med import av varor från Norge.

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § 2 b p. ML förutsätter att tjänsten utförs av ett visst subjekt medan artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, med här ej aktuella undantag, är mer allmänt formulerad och omfattar tjänster som har anknytning till export eller import av vissa i bestämmelsen angivna varor. Artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet kan ges direkt effekt eftersom bestämmelsen är klar, precis och ovillkorlig. Det förutsätter dock att det är fråga om ett beslut till den skattskyldiges fördel. Enligt Skatteverkets mening är det således inte nödvändigt att tjänsten utförs av ett visst subjekt såsom en speditör eller fraktförare som anges i 5 kap. 11 § 2 b p. ML utan direktivets bestämmelse kan bli tillämplig i stället.

SRN har i förhandsbesked 2006-10-18 konstaterat att de i ansökan beskrivna tjänsterna som består av transport av bagage och resgods på hamnområde, s.k. bärartjänster, ska anses omsatta utomlands trots att tjänsterna inte utförs av ett visst subjekt

Skatteverket har i skrivelse 2004-06-02, dnr 130 219117-04/1152, uttalat att en transporttjänst som ett svenskt rederi tillhandahåller en norsk åkare i samband med att en vara importeras från ett tredjeland ska anses omsatt utomlands. Detta innebär att om en vara transporteras på lastbil från Norge till Frankrike, med båt mellan Sverige och Danmark samt mellan Danmark och Tyskland, ska mervärdesskatt inte påföras på rederiets transport mellan Sverige och Danmark då denna transport sker i samband med att varan importeras från Norge.

Tjänst/reparation på vara

Även om arbetet utförts i Sverige på vara som utgör lös egendom anses tjänsten omsatt utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts transporteras ut ur EG av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning (5 kap. 11 § 3 p. ML). Skatteverket anser att bestämmelsen även är tillämplig i det fall varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar efter utfört arbete. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst. Jämför motsvarande situation när det är fråga om annat EG-land som framgår av avsnitt 11.3.3.

Reparation av bil från land utom EG

Bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 146.1 d i mervärdesskattedirektivet. RSV har i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100 lämnat sin syn på i vilka fall reparationstjänster på bilar från land utanför EG kan betraktas som en omsättning utomlands i enlighet med bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML. Av skrivelsen framgår bl.a. följande. För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 p. 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 (tull-) 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 tull-

handlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat.

Exempel

I avsnitt 11.5.9 finns två exempel som avser tillämpning av 5 kap. 11 § ML (exempel 51–52).

11.5 Exempel

I detta avsnitt finns ett antal exempel för hur bestämmelserna om omsättningsland för tjänster ska tillämpas i olika situationer. I flera exempel finns det även med en kort beskrivning av vem som är skattskyldig. Notera att de hänvisningar som görs till 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, dvs. vem som är skattskyldig, motsvaras fr.o.m. den 1 juli 2007 av 1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML (SFS 2006:1031). Se vidare om skattskyldighet i avsnitt 4. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska ingå i en faktura enligt 11 kap. 8 § ML kommer inte att beröras i de följande exemplen. En närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i avsnitt 17.4. Beträffande redovisning i deklaration hänvisas till skattedeklarationsbroschyren (SKV 409).

Exemplen har delats in i följande avsnitt.

- Fastighetstjänster, avsnitt 11.5.1.
- Varutransport, avsnitt 11.5.2.
- Stödtjänster, avsnitt 11.5.3.
- Värdering av samt arbete på lös egendom, avsnitt 11.5.4.
- Kulturella aktiviteter, avsnitt 11.5.5.
- Diverse tjänster (7 §-tjänster), avsnitt 11.5.6.
- Uthyrning av transportmedel, avsnitt 11.5.7.
- Förmedling, avsnitt 11.5.8.
- Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML, avsnitt 11.5.9.

11.5.1 Fastighetstjänster

I avsnitt 11.3.1 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser fastighet (5 kap. 4 § ML). Observera att fr.o.m. den 1 juli 2007 träder nya bestämmelser i kraft om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggbranschen, SFS 2006:1031. Se vidare avsnitt 4 och 19.4.3. Exemplen nedan avser inte sådana situationer där de nya reglerna fr.o.m. den

1 juli 2007 om omvänd skattskyldighet inom byggbranschen blir tillämpliga.

Reparation av fastighet

Exempel 1

(Jfr exempel 20 i detta avsnitt och exempel 16 och 17 i avsnitt 10.10.2.3.)

DK i Danmark reparerar en fastighet som reklambyrån SE äger i Sverige. I samband med reparationsarbetet tillhandahåller han ett tvättställ som han fört med från Danmark.

Det är här fråga om ett tillhandahållande som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML. Tjänsten är omsatt i Sverige därför att fastigheten är belägen inom landet. DK, som saknar fast etableringsställe i Sverige och som inte heller stadigvarande vistas här, är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara med montering, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållandet, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst (reparation) avseende fastighet.

Omvänd skattskyldighet

Alternativ 1. SE är registrerad till mervärdesskatt i Sverige

Eftersom SE är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir SE skattskyldig då DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). DK har då återbetalningsrätt för ingående skatt på inköp i Sverige enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Den överföring av tvättstället som DK gör till Sverige är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. DK måste dock vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varan inte beskattas här (3 kap. 1 § 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL).

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 24, 30 och 48.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 20.

2) Försäljning när köparen är skattskyldig i Sverige rad 41.

3) Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DK med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den till mervärdesskatt registrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet som DK gör (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML)

DK ska då redovisa mervärdesskatt på sin omsättning samt förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av tvättstället till Sverige (se avsnitt 10.4.3). Eftersom DK:s verksamhet medför skattskyldighet i Sverige har han avdragsrätt för ingående skatt på inköp av varor och tjänster som han gör i Sverige för utförandet av arbetet.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 20, 30 och 48.

2) Omsättningen av reparationstjänsten på rad 5 och rad 10.

3) Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

Köparen är inte registrerad till mervärdesskatt

Alternativ 2. SE är inte registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Om SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige är DK skattskyldig för sin omsättning och ska redovisa den på närmast ovan angivna sätt i deklarationen.

Arkitekttjänst

Exempel 2

En arkitekt med verksamhet i Sverige ritar en byggnad som ska uppföras i utlandet. Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom byggnaden ska uppföras på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st., jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Byggtjänst – svensk byggare

Exempel 3

En utländsk privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett svenskt bolag.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Bolaget ska redovisa mervärdesskatten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Det saknar således betydelse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk.

Redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Byggtjänst – utländsk byggare

Exempel 4

En privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett utländskt byggföretag (jfr avsnitt 40) i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet då fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Byggmästaren, som är en utländsk företagare, är skattskyldig för omsättning av fastighetstjänst inom landet (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggmästarens redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Då köparen av tjänsten är en privatperson (som inte är registrerad till mervärdesskatt) kan omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, inte tillämpas. Jfr exempel 1.

Byggnadsentreprenad Utländsk entreprenör

Exempel 5

Ett tyskt företag, DE, har fått i uppdrag att leverera och installera hissar åt ett mediaföretag, SE, som äger en fastighet i Sverige. Uppdraget innebär att de i Tyskland tillverkade komponenterna fraktas hit och installeras av det utländska företagets tekniker. DE som är en juridisk person har inte sätet för sin verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige. DE är följaktligen en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.

Hela uppdraget är att anse som en byggnadsentreprenad, dvs. en tjänst avseende fastighet. Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Omvänd skattskyldighet

Om köparen SE är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir SE skattskyldig då DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). DE har då återbetalningsrätt för ingående skatt på inköp i Sverige enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Den överföring av komponenter som DE gör till Sverige är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. DE måste dock vara registrerad till mervärdes-

skatt i Sverige och lämna deklaration trots att överföringen av varor är undantagen från skatteplikt (3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL).

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 24, 30 och 48.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 20.

2) Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den till mervärdesskatt registrerade förvärvaren (1 kap. 2 d § ML). Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

DE ska vid detta alternativ förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av hissarna till Sverige (se avsnitt 10.4.3). Eftersom DE:s verksamhet här medför skattskyldighet för denne föreligger avdragsrätt. DE har också avdragsrätt för ingående skatt på inköp av varor som han gör i Sverige för utförandet av arbetet. DE ska även beskattas för omsättningen av entreprenadtjänsten.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DE debiterad skatt på rad 48.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 20, 30 och 48.

2) Omsättning av tjänsten på rad 5 och 10.

3) Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

DE blir skattskyldig om köparen SE inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Hotelltjänst

Exempel 6

En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen.

Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Resetjänst

Om resebyrån i egenskap av researrangör även tillhandahåller ett resemoment, dvs. flyg eller färjebiljetter, säljer resebyrån en resetjänst. Resetjänsten är omsatt inom landet eftersom resebyrån har fast etableringsställe i Sverige. Redogörelse över beskattning avseende resetjänster finns i avsnitt 33.

Redovisning i deklarationen: Rad 7 och 25.

Skogsavverkning

Exempel 7

Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Ryssland.

Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen (tjänst på fastighet) görs i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Uthyrning av fastighet

Exempel 8

En utländsk företagare hyr ut en verksamhetslokal i en fastighet belägen i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Omsättningen av tjänsten är dock undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § 1 st. ML). För att uthyraren ska redovisa skatt för uthyrningen erfordras att Skatteverket efter ansökan beslutat om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelsen (3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § ML).

Hyresvärdens redovisning i deklarationen om uthyrningstjänsten är skattepliktig: Rad 8 och 10.

11.5.2 Varutransport

I avsnitt 11.3.2.4 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser varutransport.

Avgångs- och ankomstplats

Exempel 9

Varor ska transporteras från Hörby i Sverige till Ballerup i Danmark. Transporten utförs av en dansk åkare som är stationerad i Helsingör. Åkaren kör från Helsingör till Hörby utan varor. Han hämtar varor i Hörby

och kör dem till Ballerup. Därefter kör han tillbaka till Helsingör. Avgångsplatsen är Hörby där transporten av varorna verkligen påbörjas. Ankomstplatsen är Ballerup där varutransporten verkligen avslutas.

Exempel 10

Varor ska transporteras från London i England till Helsingfors i Finland. Kunden vänder sig till en speditör som åtar sig hela transportuppdraget. För hela uppdraget är avgångsplatsen London och ankomstplatsen Helsingfors. Speditören vänder sig till en engelsk åkare för transport av varorna från London till Harwich (a). Vidare anlitar han ett svenskt rederi för sjötransporten Harwich-Esbjerg (b). En dansk åkare tar varorna från Esbjerg till Malmö (c). SJ fraktar varorna från Malmö till hamnen i Stockholm (d). Ett svenskt rederi tar slutligen varorna från Stockholm till Helsingfors (e).

	Avgångsplats	**Ankomstplats**
a)	London	Harwich
b)	Harwich	Esbjerg
c)	Esbjerg	Malmö
d)	Malmö	Stockholm
e)	Stockholm	Helsingfors

Trots att transportuppdraget i sin helhet (London-Helsingfors) är att anse som en varutransport inom EG är endast några av deluppdragen, dvs. b), c) och e), att betrakta som sådana varutransporter. För resterande uppdrag (a och d) ligger avgångsplats och ankomstplats i samma land och kan därmed inte anses som sådana transporter. Regeln om inhemska anslutningstransporter blir dock tillämplig på dessa transporter som innebär att de ska behandlas som en varutransport inom EG (se avsnitt 11.3.2.4).

Omsättning inom landet

Exempel 11

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Stockholm till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 12

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställare av transporten är ett danskt försäkringsbolag. Förvärvaren har inte åberopat något VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Omsättning utomlands

Exempel 13

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Malmö till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag. Det svenska företaget är registrerat till mervärdesskatt både i Sverige och i Danmark. Det svenska företaget har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML är inte tillämplig eftersom VAT-nummer i annat land åberopats. Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Exempel 14

Ett transportföretag utför en transport av en maskin från Lund till Helsingfors. Beställare är ett finskt företag som är registrerat till mervärdesskatt. Beställaren har åberopat sitt finska VAT-nummer.

Eftersom beställaren åberopat sitt finska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat ett svenskt VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige.

Inhemsk varutransport
Direkt samband med en EG-transport

Exempel 15

En engelsk speditör har åtagit sig att frakta varor från London till Helsingfors åt en engelsk kund. Varorna anländer med båt till Göteborg och ska vidare med båt från Stockholm. För transporten mellan Göteborg och Stockholm anlitar speditören ett svenskt transportföretag. Speditionsföretaget åberopar sitt engelska VAT-nummer. Det framgår av fraktdokumenten att transporten i Sverige är ett led i en EG-transport.

Eftersom beställaren åberopat sitt engelska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige. Visserligen påbörjas och avslutas transporten för det svenska transportföretagets del i Sverige men transporten har ett direkt samband med en EG-transport.

Företag utan VAT-nr eller med svenskt VAT-nr

Exempel 16

Ett svenskt transportföretag utför en transport av varor från Helsingborg till Milano. Beställare är ett svenskt företag som är registrerat till mervärdesskatt men som inte åberopat något VAT-nummer alls eller ett svenskt sådant.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportören är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska debitera mervärdesskatt i fakturan till kunden.

Redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Köpare med svenskt VAT-nr, transport till Sverige

Exempel 17

Ett tyskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Rostock till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är på grund av åberopandet av svenskt VAT-nummer gjord i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående skatt på förvärvet och har avdragsrätt med motsvarande belopp om förvärvet har gjorts i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21, 30 och 48.

Köpare med svenskt VAT-nr, transport mellan två andra EG-länder

Exempel 18

Ett italienskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt

(1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående skatt på förvärvet och har avdragsrätt med motsvarande belopp om förvärvet har gjorts i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21, 30 och 48.

11.5.3 Stödtjänster

I avsnitt 11.3.2.5 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser stödtjänster vid varutransport mellan EG-länder och inhemsk varutransport som utgör led där i.

Stödtjänster som led i en EG-transport

Exempel 19

En svensk speditör blir ombedd av en svensk kund att transportera varor från Eksjö till London (1).

Speditören anlitar en svensk åkare för att ta varorna från Eksjö till Göteborgs hamn (2).

I hamnen anlitas ett hamnserviceföretag för att lasta varorna ombord på ett fartyg tillhörande ett grekiskt rederi (3).

Rederiet skeppar för speditörens räkning varorna från Göteborg till Dover (4).

I Dover anlitar speditören ett engelskt hamnservice-företag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande ett engelskt åkeri (5).

Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

Speditören förvärvar alla tjänsterna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. De olika tjänsterna behandlas på följande sätt.

1) Speditörens faktura till svensk kund.

Hela transporten Eksjö-London (inkl. stödtjänster) är omsatt inom landet. Speditören ska fakturera med svensk mervärdesskatt.

2) Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport mellan EG-länder. Köparen av transporttjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten är då omsatt inom landet. Åkaren ska fakturera med svensk mervärdesskatt.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet. Hamnserviceföretaget ska fakturera med svensk mervärdesskatt.

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige. Rederiet fakturerar utan mervärdesskatt. Speditören räknar fram utgående skatt på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Då han är fullt ut skattskyldig har han rätt till avdrag för ett belopp motsvarande den skatt som redovisats.

5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige och redovisning sker enligt punkt 4 ovan.

6) Det engelska åkeriets faktura till speditören.

Denna del av transporten, som sker helt i England, är en del i en varutransport mellan EG-länder. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är därmed omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske speditören redovisar mervärdesskatten enligt punkt 4 ovan.

11.5.4 Värdering av samt arbete på lös egendom

I avsnitt 11.3.3 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom.

Montering och installation

Exempel 20

(Jfr exempel 1 i avsnitt 11.5.1 och exempel 16 och 17 i avsnitt 10.10.2.3.)

DE i Tyskland säljer till SE en transportanordning som DE ska installera i en maskin som SE använder i en tillverkningsprocess. Installationsarbetet är betydande. Ett svenskt företags motsvarande tillhandahållande skulle ha bedömts som tillhandahållande av enbart en tjänst, dvs. även varan innefattas i tjänstetillhandahållandet. DE och SE är näringsidkare som är registrerade till mervärdesskatt i respektive hemland.

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara, blir aldrig aktuella då tillhandahållandet, på grund av dess art och omfattning är att betrakta som en tjänst. Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 6 § 4 p. ML då installationsarbetet utförs här i landet.

Omvänd skattskyldighet

Huvudregeln är att en i Sverige till mervärdesskatt registrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig i stället för säljaren om denne såsom DE är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). Den överföring av varor till Sverige som DE gör är undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte ska beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av installationstjänsten på rad 24, 30 och 48.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 20.

2) Ingående skatt på eventuella inköp i Sverige på rad 48.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldiga

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den till mervärdesskatt registrerade köparen SE. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

Värdering av silver

Exempel 21

En svensk företagare anlitas av en tysk privatperson för att värdera dennes silversamling. Värderingen utförs i uppdragsgivarens hem i Tyskland.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom värderingen utförs i Tyskland (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 6 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Service på tryckpress

Exempel 22

Ett utländskt företag anlitas för service på en tryckpress. En tekniker kommer till Sverige och utför arbetet här under två dagar.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom den utförs här (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämplig, eftersom den svenske köparen inte fått arbetet utfört i ett annat EG-land.

Omvänd skattskyldighet

Huvudregeln är att en i Sverige till mervärdesskatt registrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig då serviceföretaget är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML). Serviceföretaget har då återbetalningsrätt för ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan begära återbetalning från Skatteverkets utlandsenheter, om det inte är registrerat till mervärdesskatt i Sverige och lämnar deklaration. I så fall ska i stället avdrag göras i denna.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

Serviceföretaget kan med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället för den till mervärdesskatt registrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som företaget gör.

Salmonellakontroll

Exempel 23

Vid införsel av kycklingar till Sverige kontrolleras om dessa är smittade av salmonella. Ett danskt företag har beställt tjänsten under åberopande av sitt danska VAT-nummer.

Arbetet utförs här varför tjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 6 § 4 p. ML). Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämpliga eftersom kycklingarna inte lämnar landet efter det att kontrollen utförts.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Reparation av lastbil

Exempel 24

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tyskregistrerad lastbil som är här för en godstransport.

Reparationstjänsten är utförd här. Då åkeriet emellertid åberopar sitt tyska VAT-nummer är reparationstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 6 b § 1 st. ML). Förutsättningen att varan ska lämna landet får normalt anses uppfyllt för fordon med utländskt registreringsnummer. Säljaren ska med t.ex. dokumentation avseende det utländska registreringsnumret kunna styrka att fordonet lämnat landet. Säljaren ska i fakturan ange köparens tyska VAT-nummer.

Redovisning i deklarationen: Rad 39.

Värdering av silver

Exempel 25

Ett svenskt företag vänder sig till ett tyskt företag för att få en silversamling värderad. Värderingen sker i Tyskland dit samlingen sänds. Det svenska företaget har åberopat sitt VAT-nummer i samband med beställningen av tjänsten.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom det svenska företaget åberopat sitt VAT-nummer (5 kap. 6 § 3 p. ML jämförd med 5 kap. 6 b § 2 st. ML). Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Arbetsbeting i Sverige

Exempel 26

FI har köpt ett parti högtalare från DK. Högtalarna transporteras från Danmark till Sverige för att genomgå visst kompletterande arbete i Sverige hos SE. Det är FI som är beställare av tjänsten. Efter det att arbetet utförts skickas högtalarna till FI i Finland. FI är registrerad till mervärdesskatt i Finland och har åberopat sitt VAT-nummer.

Omsättningen av högtalarna betraktas som en EG-leverans i Danmark och ett motsvarande GIF i Finland. Den transport som sker från Danmark till Sverige är inte att betrakta som en sådan överföring av vara till Sverige som medför att FI gör ett GIF här. Vidare är transporten av varan från Sverige till Finland efter bearbetning inte en sådan överföring från Sverige som likställs med en omsättning i Sverige enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML. Det förhållandet att varan ska sändas till beställaren av tjänsten i Finland efter det att arbetet utförts jämställs med att varan sänds tillbaka till det EG-land den skickades ifrån. FI är inte skyldig att registrera sig i Sverige.

Det arbete som SE utför på varan är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. SE måste dock ha dokumentation som styrker att varan lämnat landet efter det att arbetet utförts.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 39.

Arbetsbeting i flera EG-länder

Exempel 27

FI transporterar begagnade bussar från Finland till SE i Sverige för visst arbete. Därefter transporteras bussarna till DK i Danmark för ytterligare arbete. Efter det att DK utfört sin del av arbetet sänds bussarna tillbaka till FI i Finland. FI är beställare gentemot både SE och DK samt är registrerad till mervärdesskatt i Finland. FI har åberopat sitt VAT-nummer.

Överföringen av varan från Finland till Sverige är inte ett GIF eftersom 2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML är tillämpligt. Varan anses återsänd till ursprungslandet trots att varan inte transporteras tillbaka till FI i Finland efter det att SE utfört sitt arbete. I detta fall är det således varans slutliga destination hos beställaren i Finland, efter arbete i DK, som är avgörande för bedömningen. Följaktligen är överföringen som FI gör från Sverige till Danmark inte att likställa med en omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML eftersom överföringen inte ska beskattas som ett GIF i Danmark.

Det arbete som utförs av SE i Sverige är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. SE måste ha dokumentation som styrker att varan har lämnat landet.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 39.

Arbetsbeting utförd av underleverantör

Exempel 28

Samma förutsättningar som i exempel 31 men med den skillnaden att DK utför arbetet på varan för SE:s räkning. Varan transporteras från FI till SE och därefter till DK som efter utfört arbete transporterar varan till FI. DK fakturerar SE och SE fakturerar FI för hela arbetet inklusive det arbete som utförts av DK. SE har åberopat sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt vid förvärv av tjänsten från DK.

Överföringen av varan från Finland till Sverige och därefter från Sverige till Danmark behandlas på samma sätt som framgår ovan i exempel 27**.**

Den tjänst som DK tillhandahåller SE får anses omsatt i Sverige enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML. SE är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 ML. Den tjänst som SE tillhandahåller FI och som inkluderar det arbete som utförts av DK är omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML. SE måste ha dokumentation som styrker att varan lämnat landet.

SE:s redovisning i deklarationen: Rad 21, 30 och 39.

11.5.5 Kulturella aktiviteter

I avsnitt 11.3.4 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser kulturella aktiviteter.

Konsert

Exempel 29

En utländsk sångare kommer till Sverige för att ge en konsert på Ullevi i Göteborg.

Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom konserten äger rum i Sverige (5 kap. 6 § 1 p. ML).

Omsättningen är dock undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

Utbildningstjänst

Exempel 30

Ett utbildningsföretag i Sverige håller språkutbildning i svenska för deltagare från utlandet. Kursen, som pågår under två veckor, hålls i Kristianstad. I kursavgiften ingår även kost och logi.

Tjänsten är omsatt inom landet, då utbildningen (skattepliktig sådan) äger rum här (5 kap. 6 § 1 p. ML).

Om det i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst (se avsnitt 33.2.2).

Se även exempel 33 och 34 angående informationstjänst.

11.5.6 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

I avsnitt 11.3.5 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser s.k. diverse tjänster (7 §-tjänster).

Juristtjänst

Exempel 31

En advokat i Sverige biträder en kund i utlandet vid rättegång i Sverige.

a) Kunden är en privatperson som är bosatt i annat EG-land.

Juristtjänsten är omsatt inom landet, eftersom advokaten bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § ML omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

b) Kunden är en privatperson som är bosatt i ett land utanför EG och tjänsten har inte använts i sin helhet i Sverige.

Juristtjänsten är omsatt utom landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

Juristtjänsten är omsatt utom landet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredjeland (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 40.

Programmeringstjänst

Exempel 32

Ett bolag med säte för sin ekonomiska verksamhet i Sverige anlitar en datakonsult i Tyskland för en programmeringstjänst. Datakonsulten utför arbetet i Sverige under en veckas tid.

Konsulttjänsten är omsatt i Sverige, eftersom säljaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Informationstjänst

Exempel 33

En konsult, med säte för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, förlägger en kurs om skattenyheter i utlandet. Kursdeltagarna är uteslutande personer bosatta i Sverige. I kursavgiften ingår kost och logi.

Kursen uppfyller inte kraven vare sig för att bedömas som en skattefri eller skattepliktig omsättning av utbild-

ningstjänst och utgör därför en informationstjänst (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Jfr avsnitt 27.3. De i avgiften ingående olika tillhandahållandena ska bedömas var för sig. Informationstjänsten är omsatt i Sverige, eftersom tjänsten tillhandahålls från konsultens säte för sin ekonomiska verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Mervärdesskatt ska debiteras på informationstjänsten. Vidare ska mervärdesskatt debiteras på kosten, då säljaren (konsulten) driver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Hotelltjänsten är omsatt utom landet, eftersom rumsuthyrningen äger rum i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 5, 10 och 40.

Om det i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst. Eftersom säljaren har fast etableringsställe i Sverige är resetjänsten omsatt inom landet (se vidare avsnitt 33). Se även exempel 30.

Redovisning i deklarationen: Rad 7 och 10.

Exempel 34

Ett konsultföretag i utlandet anordnar i Sverige ett endagsseminarium om skatter. Deltagare är näringsidkare i Sverige.

Tjänsten ska bedömas som en informationstjänst. Den är omsatt inom landet eftersom kunderna är näringsidkare med fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls dessa etableringsställen (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Transport av el

Exempel 35

En i Norge bosatt privatperson köper el för leverans till och förbrukning i den sommarstuga som han äger i Sverige. Han sluter avtal med ett svenskt nätföretag om transport av elen (nättjänst) till sommarstugan.

Nätföretaget tillhandahåller en tjänst som förvärvas av personen i Sverige, dvs. det faktiska nyttjandet sker i Sverige. Därmed är 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML inte tillämpligt. Tjänsten är i stället omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML.

Nätföretagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

11.5.7 Uthyrning av transportmedel

I avsnitt 11.3.7 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel.

Svensk biluthyrare, nyttjande i Sverige och i annat land

Exempel 36

En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Schweiz.

Bilen (utlämnad i Malmö) nyttjas såväl inom som utom EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Dansk biluthyrare, nyttjande i Sverige

Exempel 37

Ett danskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en dansk kund. Bilen ska nyttjas uteslutande i Sverige.

Tjänsten är inte omsatt i Sverige eftersom den inte tillhandahållits av en uthyrare som har fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Huruvida det danska företaget ska ta ut dansk mervärdesskatt avgörs av de danska bestämmelserna.

Rysk biluthyrare, nyttjande i Sverige

Exempel 38

Ett ryskt biluthyrningsföretag R ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom den uteslutande ska nyttjas här och den har tillhandahållits av en uthyrare med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Om den svenske kunden inte är registrerad till mervärdesskatt här blir det ryska företaget skattskyldigt för uthyrningstjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska registreras här.

Det ryska företagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Om kunden är registrerad till mervärdesskatt i Sverige blir denne skattskyldig för förvärvet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML. Uthyraren kan dock hos Skatteverket begära att få vara skattskyldig i stället enligt 1 kap. 2 d § ML. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsätt-

ningar inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som uthyraren gör.

Containrar för landtransport

Exempel 39

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska användas vid transporter såväl inom som utanför EG.

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Exempel 40

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG. Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

11.5.8 Förmedling

I avsnitt 11.3.8 redogörs för omsättningsland för tjänster som avser förmedling av vara eller tjänst i annans namn för annans räkning.

Förmedling av varutransport

Exempel 41

En kund vänder sig till en svensk speditör för att köpa en lastbilstransport från Eslöv till Hamburg och omvänt från Hamburg till Eslöv. Speditören har inga egna bilar utan anlitar utomstående transportföretag.

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VAT-nummer.

Samtliga omsättningar är gjorda inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget ska debitera mervärdesskatt i fakturan till speditören. Speditören

ska debitera mervärdesskatt i fakturan till den svenska kunden.

b) Speditören samarbetar med ett svenskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Eslöv-Hamburg i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden.

Både transporttjänst (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML) och förmedlingstjänst (5 kap. 5 a § 2 st. 1 p. ML) är omsättningar inom landet. Transportföretaget ska debitera mervärdesskatt i fakturan till kunden. Speditören ska debitera mervärdesskatt avseende provisionen i fakturan till transportföretaget.

c) Speditören samarbetar med ett tyskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Hamburg-Eslöv i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transportföretaget har angivit sitt tyska VAT-nummer. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske kunden ska beräkna utgående skatt på den faktura han erhåller från transportföretaget.

Förmedlingstjänsten är däremot omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML är inte tillämpliga, eftersom transportföretaget åberopat sitt tyska VAT-nummer. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Då förmedlingstjänsten anses omsatt utomlands ska speditören fakturera utan svensk mervärdesskatt.

Förmedling av fastighet

Exempel 42

En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige.

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 4 § 2 st. ML). Detta gäller oavsett om fastigheten är belägen i ett annat EG-land eller i ett tredjeland.

Mäklarens redovisning i deklarationen: Rad 40.

Förmedling av arbete på vara

Exempel 43

Ett danskt företag som inte har något fast etableringsställe i Sverige förmedlar ett uppdrag åt ett svenskt företag. Det svenska företaget ska reparera maskiner. Arbetena utförs i Danmark.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 7 a § 2 p. ML om den förmedlade tjänsten så som är fallet här är omsatt utomlands och köparen av förmedlingstjänsten förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Förmedling av idrottsman

Exempel 44

En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands. Om den förmedlade tjänsten är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten har förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer är den omsatt i Sverige.

Förmedlarens redovisning i deklarationen i så fall: Rad 21 och 30.

Hade tävlingen ägt rum på plats utanför EG hade förmedlingstjänsten varit omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 40.

Artistförmedling

Exempel 45

En svensk agent förmedlar en svensk rockgrupps framträdande i USA.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom framträdandet sker i ett land utanför EG och är omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML jämförd med 5 kap. 7 a § ML.

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 40.

Förmedling av uthyrning av arbetskraft

Exempel 46

Ett företag i Norge åtar sig att förmedla uthyrning av arbetskraft till ett bolag i Sverige. Företaget i Norge förmedlar såväl svensk som utländsk arbetskraft.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige, då förmedlaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har ett etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta etableringsställe (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22 och 30.

Förmedling av transporthjälp-medel

Exempel 47

Ett svenskt företag förmedlar uthyrning av containrar åt ett tyskt företag. Det tyska företaget åberopar sitt VAT-nummer, när det ska faktureras för förmedlingstjänsten.

Eftersom det tyska företaget åberopat sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 39.

Auktion

Exempel 48

Ett företag håller auktioner i Sverige och förmedlar i annans namn av olika personer inlämnade begagnade varor. Bland de som lämnat in varor finns även utländska personer (såväl näringsidkare som privatpersoner).

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) om inte

- uppdragsgivaren åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- den förmedlade varan levereras till plats utanför EG (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 5 och 10.

Angående auktion samt djurskinnsauktion i Danmark och Finland, se även avsnitt 10.10.2.1.

Varuförmedling

Exempel 49

En dansk agent förmedlar åt svensk uppdragsgivare en klädkollektion. Den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Den svenske uppdragsgivaren ska därför redovisa mervärdesskatten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 21 och 30.

Förmedling av betal-TV-kanals abonnemang

Exempel 50

Ett svenskt företag har i uppdrag att få hushåll i Sverige att ansluta sig till betal-TV. Uppdragsgivare är ett norskt företag och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät här. Det svenska företaget förmedlar avtalen i det norska företagets namn.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands enligt 5 kap. 7 § 2 st. 14 p. och 3 st. 1 p. ML eftersom uppdragsgivaren är en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i ett land utanför EG.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

11.5.9 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

I avsnitt 11.4 redogörs för omsättningsland för tjänster som omfattas av 5 kap. 11 § ML.

Betäckningstjänst

Exempel 51

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, transporteras till Sverige för att bli betäckta. Hästarna kommer från Norge. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästarna, som utgör tjänst som avser vara, är omsatt utom landet, då hästarna är införda till Sverige endast för tjänsten på varan och därefter förs ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

Se även avsnitt 11.3.3.

Reparation åt utländskt företag

Exempel 52

Ett svenskt bolag har reparerat en svarv i Sverige åt ett norskt bolag. Svarven har transporterats från Norge till Sverige för reparationen i fråga. Efter utförd reparation transporteras svarven tillbaka till Norge.

Reparationstjänsten är omsatt utomlands då svarven har förts in i Sverige för att genomgå reparationen och därefter transporterats ut ur EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 40.

12 Beskattningsunderlag

12.1 Allmänt

Beskattnings-underlag

Beskattningsunderlag är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Mervärdesskatten tas ut som ett pålägg och beräknas med för närvarande 25, 12 eller 6 % av beskattningsunderlaget. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML.

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt. Skatter och avgifter, som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara punktskatter, tull och skrotningsavgift. Bikostnader som provisions-, emballage-, transport-, försäkringskostnader, rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget.

I rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår av artikel 13 att de avgifter som krävs av en kund på grund av att denne betalar med kredit- eller betalkort ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållen vara eller tjänst om det totala priset för varan eller tjänsten är detsamma oavsett om betalningen görs kontant eller med sådant kort. Denna tillämpningsföreskrift innebär ingen ändring av Skatteverkets uppfattning beträffande avgifter vid betalning med kredit- eller betalkort i de fall då priset för varan eller tjänsten blir högre på grund av att betalning görs med kort. Kortavgifterna ska ingå i beskattningsunderlaget även i dessa fall.

Ränta ska inte ingå i beskattningsunderlaget (se avsnitt 12.2).

Exempel

Reparation av traktor	5 000 kr
Reservdelar	1 000 kr
Rese- och traktamentsersättning	1 000 kr
Mervärdesskatt 25 % av 7 000 kr	1 750 kr
Att betala	8 750 kr

Beskattningsunderlag ska beräknas för omsättning och vissa förvärv. Detta innebär att beskattningsunderlag ska beräknas för

- försäljning, se avsnitt 12.2,
- uttag, se avsnitt 12.3,
- förvärv av vissa tjänster från utländsk företagare, se avsnitt 12.8,
- omsättning i sista ledet i trepartshandel, se avsnitt 12.8,
- gemenskapsinterna förvärv och import, se avsnitt 12.8.

Fram till den 1 januari 2003 har i lagtext uttryckligen angivits att det värde – ersättning, tillverkningskostnad (numera självkostnadspris) eller inköpskostnad – som ligger till grund för beräkning av beskattningsunderlag ska reduceras med mervärdesskatten. För att undvika tolkningsproblem och för att anpassa till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet har detta, i lagtexten, uttryckliga beräkningsförfarande tagits bort. Detta innebär ingen ändring i sak. I de fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller mervärdesskatt ska denna naturligtvis ändå frånräknas. Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

- 20 % när skattesatsen är 25 %,
- 10,71 % när skattesatsen är 12 %, och
- 5,66 % när skattesatsen är 6 %.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris)	12 000 kr
Avgår 20 %	2 400 kr
Beskattningsunderlag	9 600 kr

Vid rättelse i efterhand, t.ex. då Skatteverket genom beslut omprövar tidigare redovisad skatt ska beskattningsunderlaget bestämmas med ledning av vad som avtalats mellan säljare och köpare. Avgörande för bedömningen är i vad mån mervärdes-

skatt ingår i den avtalade ersättningen. Se Skatteverkets skrivelse 2005-07-08, dnr 130 649158-04/111.

Uppdelning av beskattningsunderlag ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer.

Gällande skattesatser framgår av avsnitt 14. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML. Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) finns i de särskilda avsnitt som innehåller bestämmelser om VMB. För begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns bestämmelser om beskattningsunderlag i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitten 33 (resetjänster) respektive 34 (begagnade varor). Bestämmelser om skatteberäkning vid uttag av varor från skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager finns i 9 c kap. 6 § ML och behandlas i avsnitt 38.6.

Mervärdesskatte-direktivet

Regler om beskattningsunderlag finns i artiklarna 72–92 i mervärdesskattedirektivet.

12.2 Beskattningsunderlag vid försäljning

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, av ersättningen. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Ersättning

Med ersättning förstås, enligt 7 kap. 3 a § ML, allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. I ersättningen ingår således även kostnadsersättningar som säljaren ska ha kompensation för (se ovan under avsnitt 12.1).

I ersättning ingår även bytesvara (se avsnitt 12.9.1).

Under vissa förutsättningar ska mervärdesskatt tas ut på bidrag. Så ska ske dels när bidraget utgör själva vederlaget för tillhandahållen vara eller tjänst dels när bidraget utan att kunna anses utgöra ett sådant direkt vederlag har en sådan inverkan på priset för ett tillhandahållande av en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset på detta tillhandahållande.

I sistnämnda fallet avses situationer där tre parter är inblandade (den som beviljar bidraget, den som kommer i åtnjutande av

bidraget och köparen av de varor och tjänster som levereras av bidragsmottagaren).

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till en person som omsätter en vara eller en tjänst som tillhandahålls en tredje person, ska om bidraget kan anses direkt kopplat till priset för varan/tjänsten dvs. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren, anses ingå i ersättningen enligt 7 kap. 3 a § ML, för tillhandahållen vara eller tjänst.

Vem som utbetalar bidraget saknar betydelse. Detta innebär att även EU-bidrag och bidrag från privatpersoner kan omfattas av de nya bestämmelserna om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Ordet bidrag anses ha samma innebörd som ordet subvention vid bedömning om ett bidrag kan anses direkt kopplat till priset.

Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrenssnedvridningar.

För att avgöra om ett bidrag ska anses direkt kopplat till priset på en leverans måste en analys göras dels utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, artikel 73, dels utifrån vad som framgår av den praxis som etablerats.

Två domar i EG-domstolen C-184/00, Office des produits wallons och C-353/00, Keeping Newcastle Warm kan tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet ”bidrag direkt kopplat till priset”.

Av EG-domen C-184/00, Office des produits wallons, framgår att uttrycket subventioner som är direkt kopplade till priset ska tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller del av vederlag för ett tillhandahållande, dvs. subventioner som kan ha en inverkan på priset. För att subventionen ska vara direkt kopplad till priset krävs dessutom att bidraget utbetalas av en tredje part till säljaren.

Följande förutsättningar måste enligt domstolen vara uppfyllda för att bidraget ska anses kopplat till priset (punkterna 12–14 i domen):

- Bidraget ska utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att denne ska leverera en bestämd vara eller tjänst.
- Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det ska konstateras att ett åtagande att utbetala bidraget som gjorts

av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att motta bidraget när denne har genomfört en skattepliktig transaktion.

– För att fastställa en direkt koppling mellan bidraget och den ifrågavarande varan eller tjänsten är det nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen eller tjänstemottagaren fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsteleverantören. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

I målet C-353/00, Keeping Newcastle Warm, framkom dessutom att om ”bidraget” i själva verket skulle ses som ett pris som erläggs av utbetalaren i sin egenskap av förvärvare av vara eller tjänst för eget bruk eller i sin egenskap av tredje person som erlägger hela eller del av betalningen för varan eller tjänsten ska bidraget ingå i beskattningsunderlaget som ett vanligt vederlag.

Av EG-domen C-463/02, kommissionen mot Sverige, framgår att de bidrag som utbetalas till förädlingsföretag i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95, avseende torkat foder, inte är direkt kopplade till priset på den skattepliktiga transaktionen eftersom bidraget inte särskilt utbetalats för att förädlingsföretaget ska tillhandahålla torkat foder till en köpare och inte heller utbetalats till förmån för förädlingsföretaget för att denne ska utföra torkningstjänster på uppdrag av en foderproducent. Bidragen ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för leverans av torkningstjänster.

Fakturans utseende

Se avsnitt 17.4.3 beträffande fakturas utseende när bidrag är direkt kopplat till priset.

Stöd till interregional persontrafik

RSV har i skrivelse 2003-10-24, dnr 4831-03/120, ansett att de medel som Rikstrafiken utbetalar till trafikoperatörer efter en s.k. upphandling av Rikstrafiken varken utgör bidrag direkt kopplat till biljettpriset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken.

Bidrag/kompetensutveckling inom jordbruk och biodling

Skatteverket har i skrivelse 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, behandlat frågan om de bidrag som Jordbruksverket betalar ut till lantbrukare för kompetensutveckling inom miljöområdet (KULM) och de bidrag som betalas ut för utbildning inom biodlingsområdet, utgör ersättning för tillhandahållen tjänst eller om bidragen kan anses kopplade till priset på omsättning till en tredje part. Skrivelsen belyser också vad som gäller om bidrag betalas ut till organ som inte bedriver yrkesmässig verksamhet och vad som gäller då bidrag betalas ut för produktion av skattefri medlemstidning.

Droit de suite

En konstnär har i vissa fall, enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, rätt till ersättning (s.k. droit de suite) vid vidareförsäljning av konstverk. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Av prop. 1996/97:10 s. 32 framgår att det belopp säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlägga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av konstverket. SRN har i ett förhandsbesked 1998-12-22 prövat frågan om ersättning för droit de suite ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i de fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). SRN ansåg att ersättning avseende droit de suite ska ingå i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn.

Den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen (prop. 1996/97:10 s. 32).

Serveringsavgift

Enligt artiklarna 2.1 c och 73 i mervärdesskattedirektivet ska obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kund får betala för serveringstjänst ingå i beskattningsunderlaget för tjänsten (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

Leveranskostnad

EG-domstolen har i mål C-380/99, Bertelsmann, tagit ställning till om leveranskostnader ska ingå i beskattningsunderlaget. Som ersättning för förmedling av nya medlemmar till en bok- och skivklubb erhöll en redan existerande medlem en premie i form av exempelvis en bok eller en skiva. Premien inköptes av

företag som drev klubben och levererades till medlemmen på företagets bekostnad. Premien utgjorde en transaktion som jämfördes med byte. Leveransen av premien utgjorde följaktligen en försäljning mot ersättning. Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget innehålla såväl inköpspriset för premien som leveranskostnaderna för denna (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet).

Räntefri kredit

Vid möbelhandlares försäljning av vara erbjöds kund att köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan ska vid tolkning av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet utgöras av hela det belopp som köparen ska betala. Den provision som detaljhandlaren på så sätt betalar till det finansiella bolaget utgör en kostnad i detaljhandlarens verksamhet (C-34/99, Primback).

Självrisk-elimineringsavgift

Vid uthyrning av bl.a. fordon svarar kunden normalt för den självrisk som uppkommer vid nyttjande av trafik- och vagnskadeförsäkring. Denna självrisk kan kunden avtala bort genom att erlägga en avgift till uthyraren. Ersättning för sådan självriskelimineringsavgift ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna uthyrningstjänsten (RSV/FB Im 1982:10).

Försäljningslikvid bortskänkes

SRN har i ett förhandsbesked meddelat 1999-10-23 prövat vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upplystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. SRN uttalade att till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlägga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna är inte en omständighet som ska påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlägger. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 112.

Samarbetsavtal avseende reseservice

SRN har i ett förhandsbesked 1997-06-19 behandlat frågan om beskattningsunderlagets bestämmande i ett samarbetsavtal avseende reseservice. En resebyrå, som förmedlar diverse rese-

tjänster åt researrangörer m.fl. erhåller ersättning för sina tjänster i form av provisioner. Resebyrån har träffat ett samarbetsavtal med företaget X enligt vilket resebyrån ska tillhandahålla X olika tjänster avseende reseservice. Såvitt framgår av handlingarna i ansökan är dessa tjänster skattepliktiga och omsätts inom landet. Alla provisioner enligt X:s IATA-nummer, liksom övriga provisioner som resebyrån erhåller från researrangörer m.fl., ska i sin helhet tillfalla X. Som full ersättning för resebyråns tjänster – tjänster avseende reseplanering undantagna – ska X betala viss procent av den totala omsättningen som X:s uppdrag till resebyrån genererar.

SRN besvarade 1997-06-19 frågan i förhandsbesked om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i den mån ersättning kom att utgå enligt samarbetsavtalet. Det beskrivna förfarandet innebär enligt nämnden att två skilda omsättningar föreligger för resebyrån, vilka i mervärdesskattehänseende ska behandlas var för sig, nämligen dels resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt X enligt samarbetsavtalet. Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse är att resebyråns ersättning ska utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån erhåller men som enligt avtalet ska tillfalla X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhåller i ersättning från X och de aktuella provisionerna utgör därför det avtalade pris som enligt 7 kap. 3 a § 1 st. ML utgör ersättningen för tjänsterna.

SRN uttalade vidare bl.a. att det i föregående stycke redovisade synsättet innebär att i den mån de ifrågavarande beloppen överensstämmer med varandra, vilket enligt ansökan var avsikten, uppkommer inte någon skattskyldighet för resebyråns tillhandahållande av tjänster till X.

Resebyråns verksamhet finansierades – till aktuell del – i princip genom s.k. försäljningsprovisioner från researrangörer m.fl. Dessa provisioner utgjorde skattepliktig omsättning för vilken skattskyldighet förelåg.

Inkassoavgift

Av prop. 1993/94:99 s. 194 framgår att inkassoavgifter som en gäldenär, på grund av betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning inte ska ingå i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadeståndseller

sanktionskaraktär gentemot gäldenären. Enligt Skatteverket ska samma betraktelsesätt gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud. Ett anlitat inkassoföretag utför mervärdesskattepliktiga tjänster och ska följaktligen redovisa mervärdesskatt på ersättning som erhålls för uppdraget. Detta gäller även till den del ersättningen helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

SRN har 2005-06-16 lämnat förhandsbesked beträffande en fråga om skattskyldighet för andel av lagstadgad inkassoavgift. Ett företag (X) har träffat avtal med ett inkassobolag om att detta ska utföra indrivningsuppdrag åt X. Gäldenären ska för aktiva ärenden betala lagstadgad inkassoavgift till bolaget som i sin tur ska betala fyrtio procent av avgiften till X. Det som betalas till X betecknas ärendebonus. Nämnden gjorde följande bedömning. Enligt lagen (1984:739) om ersättning för inkassokostnader m.m. är gäldenären skyldig att ersätta en borgenärs kostnader för vissa i lagen angivna åtgärder som syftar till att förmå gäldenären att erlägga betalning. Enligt vad som uttalas i prop. 1993/94 s. 194 ingår sådan inkassoavgift inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Den del av avgiften som inkassobolaget enligt avtalet utbetalar till X medför således inte skattskyldighet till mervärdesskatt för X. Det förhållandet att avgiften i avtalet har benämnts ärendebonus saknar betydelse.

Frekvensavgifter

Den som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation har tillstånd att på vissa frekvenser använda radiosändare är skyldig att betala en frekvensavgift till Post och Telestyrelsen. Frekvensavgiften utgör en utgift i verksamheten för den som erhållit tillståndet. Då sådan frekvensavgift vidaredebiteras på den person för vilkens räkning program sänds ska avgiften ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna sändningstjänsten (SRN 2006-04-27). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Ränta

Ränta ska inte räknas in i beskattningsunderlaget. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om ränta som är baserad på ett skuldförhållande. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om sådan ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.

Kredittillägg

RÅ 1991 ref. 105 avsåg frågan om ett s.k. kredittillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. RR konstaterade att räntan (5,26 %) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. RR fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kredittillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget.

Kalkylränta

Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggnadsföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyrestagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura (RSV/FB Im 1982:5).

Ränta vid hyresköp

Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrningstjänsten.

Dröjsmålsränta
Avbetalningsränta

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i ersättningen.

12.3 Beskattningsunderlag vid uttag

12.3.1 Allmänt

Utgångspunkten för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag är olika beroende på om uttaget avser vara eller tjänst. Dessutom finns särskilda regler för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag som avser användande av personbil för privat bruk och vid uttag av vissa tjänster som avser fastighet.

Vid uttag av vara respektive tjänst beräknas beskattningsunderlaget enligt huvudregeln – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten. På inkomstskatteområdet utgör marknadsvärdet underlag vid uttagsbeskattning.

Vad som avses med uttag se avsnitt 7.6. Bestämmelserna om när uttag ska anses föreligga finns i 2 kap. 2 och 3 §§ ML, när det gäller varor, och i 2 kap. 5, 7 och 8 §§ ML, när det gäller tjänster.

12.3.2 Uttag av varor

Vid uttag av varor beräknas beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 a p. ML, i första hand med utgångspunkt från inköpsvärdet för varorna och i andra hand med utgångspunkt från självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 74.

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpsvärdet i ML:s mening. Skatteverkets uppfattning är att det historiska inköpsvärdet ska ligga till grund för uttagsbeskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde. Jfr EG-domstolens domar C-63/96, Skripalle och förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein.

Beräkning av värde som ska utgöra beskattningsunderlag vid uttag av vara kan belysas med följande exempel.

Exempel 1

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive mervärdesskatt 3 000 kr.

Mervärdesskatt 750 kr. Avdrag för ingående skatt görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 5 000 kr, varav mervärdesskatt 1 000 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 3 000 kr. Utgående skatt redovisas med 750 kr.

Exempel 2

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive mervärdesskatt 3 000 kr.

Mervärdesskatt 750 kr. Avdrag för ingående skatt görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 2 000 kr, varav mervärdesskatt 400 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 1 600 kr. Utgående skatt redovisas med 400 kr.

12.3.3 Uttag av tjänster

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 b p. ML, med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna i artikel 75.

12.3.3.1 Utfört arbete

Vid uttag av tjänst som innebär att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning utgörs kostnaden vid tidpunkten för uttaget av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten. I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med mervärdesskatt. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget består av fasta och rörliga kostnader som belöper på tjänsten samt inköpsvärdet på de varor som behövs för tjänstens utförande. Mervärdesskatt inräknas ej.

Uttag av 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. SRN fann vidare att bolagets tillhandahållande av serveringstjänst till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten medför uttag av tjänst. Förhandsbeskedet överklagades och RR beslutade 2003-09-17 att inhämta förhandsavgörande hos EG-domstolen för att ta reda på om mervärdesskattedirektivet är ett hinder för en medlemsstat att såsom uttag beskatta vara eller tjänst som tillhandahålls mot ersättning men till ett pris som för varor understiger inköpsvärdet eller om sådant saknas självkostnadspriset respektive för

tjänster understiger kostnaden för att utföra tjänsten (artiklarna 16 och 26.1 b i mervärdesskattedirektivet) EG-domstolen har 2005-01-20 i dom C-412/03, Scandic Gåsabäck, meddelat att bestämmelserna om uttag av varor och tjänster ska tolkas så, att det utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst även när detta vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten. RR delade i dom 2005-04-29, RÅ 2005 not. 51, SRN:s bedömning beträffande restaurangföretagets tillhandahållande av lunchmat åt de anställda. Dessa tillhandahållanden utgör serveringstjänst. RR ansåg vidare att det inte är förenligt med gemenskapsrätten att beskatta företaget för uttag när tillhandahållandet sker mot ersättning.

12.3.3.2 Användning av rörelsetillgång

Av Skatteverkets skrivelse 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111 framgår hur beskattningsunderlaget ska bestämmas då rörelsetillgång används privat. Vid privat användning av en tillgång som tillhör en verksamhet ska beskattningsunderlaget, förutom kostnaden för själva tillgången, även innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag har medgivits för ingående skatt som belöper på kostnaderna. Kostnader som uppkommer vid användningen av tillgången såsom exempelvis bränslekostnad ska, om avdrag för ingående skatt har skett, också ingå i beskattningsunderlaget. Kostnaden som avser själva tillgången ska utgöras av det planenliga värdeminskningsavdrag som enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet ska beaktas i företagets redovisning. De kostnader som uppkommer under den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande ska också beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

Beskattningsunderlaget bestäms till den andel av de totala kostnaderna som belöper på tillgången och som motsvarar den privata användningen. Vid beräkning av den privata andelen ska hänsyn också tas till den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande (dispositionsrätten). För omsättningstillgång sker inte någon avskrivning i företagets redovisning. I de fall sådan tillgång används för privat bruk bör den värdenedgång som det privata användandet medfört ingå som kostnad i beskattningsunderlaget. Denna kostnad måste beräknas utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Faktiskt nyttjande

Enligt KR i Stockholm dom 2006-02-02, mål nr 7312-04, kan uttagsbeskattning inte ske om något faktiskt privat nyttjande inte förekommit. Det är således, enligt KR, inte möjligt att uttagsbeskatta en dispositionsrätt då något faktiskt privat nyttjande inte förekommit. Domen har överklagats av Skatteverket.

EG-rätt

Vid beräkning av kostnader för värdeminskning i samband med skattskyldigs användning av varor som ingår i en rörelse ska – enligt tysk lagstiftning – periodisering ske i enlighet med bestämmelserna för jämkning (motsvarande artikel 187 i mervärdesskattedirektivet). EG-domstolen har i C-72/05, Wollny, prövat om dessa bestämmelser är förenliga med direktivets bestämmelser.

I punkt 28 i domen framgår att mervärdesskattedirektivet inte innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning. Medlemsländerna har därför ett visst handlingsutrymme för skönsmässig bedömning av hur kostnaderna ska beräknas så länge syftet med avdragsrätt respektive uttagsbeskattning är att säkerställa en jämlik behandling av skattskyldig och slutkonsument. Vad som sägs i Skatteverkets skrivelse 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, angående beräkning av kostnad för värdeminskning överensstämmer med EG-rätten.

EG-domstolen har även i målen C-230/94 Enkler punkterna 33 och 35, C-193/91 Mohsche punkterna 13 och 14 och C-269/00 Seeling punkt 42 uttalat sig om beskattningsunderlagets bestämmande vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar.

12.3.3.3 Privat användning av personbil

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i de fall som anges i 2 kap. 5 § 3 p. ML. Samma värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § SBL för anställds bilförmån, ska ligga till grund vid bestämmandet av beskattningsunderlaget (7 kap. 4 § ML). Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar mervärdesskatt. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlag.

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån enligt 9 kap. 2 § SBL, ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

SRN har i förhandsbesked meddelat 2007-01-09 ansett att ett bolag ska uttagsbeskattas när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använder bolagets bilar för privat bruk. Se vidare avsnitt 24.3.5.2.

Frågan om förmån av fritt drivmedel behandlas i avsnitt 24.3.5.2.

12.3.3.4 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

I 7 kap. 5 § ML finns bestämmelserna om hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML.

I 2 kap. 7 § ML anges att uttag ska ske om byggnads- och anläggningsarbeten tillförs egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Förutsättning för uttagsbeskattning är att den skattskyldige yrkesmässigt tillhandahåller byggtjänster åt andra.

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 8 § ML ske när fastighetsägare utför egenregiarbeten på egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet, som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad verksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna. Förutsättning för uttagsbeskattning är att fastighetsägaren har anställda och att lönekostnaderna (inklusive avgifter som grundas på lönekostnaderna) för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Reglerna om uttagsbeskattning och hur beskattningsunderlaget ska beräknas i ovan angivna fall behandlas utförligt i avsnitt 19.6.

12.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget

Avskiljbara prestationer

Ett tillhandahållande kan ibland innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer. Är omsättning av någon eller några av dessa skattepliktig, medan omsättning av andra är skattefri, ska beskattningsunderlaget för tillhandahållandet delas upp enligt 7 kap. 7 § ML. Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för omsättning av de avskiljbara prestationerna.

Delningsprincipen är den princip som ska tillämpas enligt ML vid bestämmande av beskattningsunderlag. I de fall gemensam ersättning utgår för avskiljbara prestationer, ska beskattningsunderlaget därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

När delningsprincipen inte går att tillämpa får en huvudsakligheTsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt och skattesats för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande. För att principen ska kunna bli tillämplig gäller således att prestationen i fråga ingår som ett klart underordnat led i det huvudsakliga tillhandahållandet.

Delningsprincip eller huvudsaklighetsbedömning

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande C-349/96, Card Protection Plan, redogjort för vilka omständigheter som kan medföra att en transaktion i mervärdesskattehänseende ska anses bestå av en enda sammansatt tjänst eller av två eller flera fristående tjänster. I förhandsavgörandet anges riktlinjer för när delningsprincipen respektive en huvudsaklighetsbedömning ska tillämpas. EG-domstolen menar att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. Det är därför, enligt domstolen, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst ska, enligt domstolen, anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, när kunderna inte efterfrågar den

i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

Skattskyldigs tillhandahållande till konsument av två eller flera delar eller handlingar med ett så nära samband att de, objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enda enhet, som det vore konstlat att skilja åt, utgör tillsammans en enda prestation (EG-domstolens dom C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank).

Loger i idrotts-anläggning

I Skatteverkets skrivelse 2006-12-18, dnr 131 775685-06/111, behandlas frågan om sammansatta transaktioner vid tillhandahållande av loger i idrottsanläggning. Se avsnitt 20.2.1.

12.4.1 Exempel på delningsprincipen

Butiker, varuhus

Uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell i butiker, kiosker och varuhus, som säljer livsmedel (skattesats 12 %), dagstidningar (skattesats 6 %), andra varor (skattesats 25 %) och lotter (skattefritt).

Hotell, restaurang

Samma sak gäller för hotell- och restaurangföretag, som förutom kost (skattesats 25 %) och logi (skattesats 12 %) tillhandahåller tobaksvaror, souvenirer och andra skattepliktiga varor.

Uthyrning m.m.

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventarieuthyrning eller annan skattepliktig tjänst. Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om fråga är om avskiljbara prestationer. Utarrendering av rörelse kan därför innefatta avskiljbara prestationer.

I ett förhandsbesked från 1994 hävdade ett oljebolag att den s.k. huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas för bolagets upplåtelse av servicestationer. Bolaget menade att den ersättning som bolaget erhöll från den enskilde återförsäljaren inte utgjorde någon egentlig hyra för skattefri upplåtelse av lokal. SRN ansåg dock att den ersättning som återförsäljaren lämnar för rätten att få disponera en bensinstationsanläggning (cisterner, pumpar, skärmtak, skyltar, vissa rättigheter m.m. samt butikslokal med inventarier och hallar för biltvätt) skulle delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Nämnden ansåg att fastighetsupplåtelsen. utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Sökandebolaget ansågs därför inte vara skattskyldigt för den del av ersättningen som var att hänföra till fastighetsupplåtelse.

Franchising och rörelsearrende

Motsvarande uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. rörelsearrende och franchising där i arrendet/avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se mer därom i avsnitt 22.2.

Banker

I bank-, finans- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning tänkas utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepapperstjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer. Dock har SRN i ett flertal fall ansett att uppdelning inte ska ske. Se vidare avsnitt 35.2.2.1-35.2.2.2.

Uppdragsfakturering/betalningsförmedling

Bankgirocentralen (BGC) tillhandahåller bl.a. uppdragsfakturering, vilket innebär att BGC framställer bankens fakturor till dess bankgirokunder för deras nyttjande av giroprodukterna. Denna tjänst har ansetts som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation, som inte kan anses vara ett underordnat led i den från skatteplikt undantagna betalningsförmedlingen, RÅ 1999 not. 46.

Begravningstjänster

RR har i RÅ 2003 ref. 90, med ändring av SRN:s förhandsbesked 2003-03-07, ansett att sökandebolagets tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravningar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar.

Skatteverket har kommenterat domen i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152. Varje tillhandahållande ska bedömas utifrån den skattesats som gäller för varje delprestation. Samma sak gäller vid bedömning av omsättningsland. Synen på utlägg förändras inte av domen. Till utlägg för en begravningsbyrå hänförs bl.a. utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus m.m. Utlägg i ML:s mening behandlas utförligt i avsnitt 13.

Kapitalförvaltning Värdepappersadministration m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 2004-10-05 ansett att ett bolags åtagande enligt avtal om kapitalförvaltning och serviceavtal utgör två klart avskiljbara delar av bolagets prestation. Tjänsterna enligt serviceavtalet kan, enligt nämnden, inte anses nödvändiga för att bolaget ska kunna tillhandahålla tjänsterna enligt förvaltningsavtalet utan är tjänster som efterfrågas i sig. Det är därför inte fråga om omsättning av en enda tjänst utan om omsättningar av två separata tjänster.

Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer

Bikostnad ska, som framgår ovan under avsnitt 12.1, ingå i beskattningsunderlaget. I de fall exempelvis fraktkostnad ska debiteras i samband med tillhandahållande av olika varor som omfattas av olika skattesatser ska beskattningsunderlaget för

fraktkostnaden fördelas på beskattningsunderlaget för respektive vara (se RSV:s skrivelse 2002-09-13, dnr 1979-02/120).

Byggnads-entreprenad

Beträffande ersättning för utlägg i samband med tillhandahållande av byggnads- och anläggningsentreprenad se avsnitt 19.4.1.1.

12.4.2 Exempel på huvudsaklighetsbedömning

Paketförsäljningar

RSV har i skrivelse 1999-12-07, dnr 10933-99/120, uttalat att av förenklingsskäl bör vid s.k. paketförsäljningar godtas att en uppdelning inte sker när det föreligger svårigheter för säljaren att dela upp prestationer som avser mindre belopp. Som exempel anges försäljning av en förpackning innehållande en flaska alkoholfri cider (skattesats 12 %) och två glas (skattesats 25 %). En förutsättning är att säljaren tillämpar en enhetlig skattesats och därvid använder den högsta skattesatsen på de varor som ingår i förpackningen. Med mindre belopp avses i detta sammanhang belopp som inte överstiger 500 kr inklusive mervärdesskatt.

Refraktionstjänst

Refraktionstjänst som utförs av optiker i samband med att kunden hämtar beställda glasögon är inte en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV-skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

Elcertifikat

Ersättning som elleverantör tar ut av elanvändare i samband med tillhandahållande av el – på grund av kvotplikt som ålagts denne genom införandet av ett system för elcertifikat enligt lag (2003:113) om elcertifikat – ska ingå i beskattningsunderlaget för elleveransen. Hanteringen av kvotplikten anses underordnad elleveransen. Se RSV:s skrivelse 2003-05-26, dnr 4285-03/100.

Avbeställnings-skydd och avbokningsavgifter

Skatteverket anser i skrivelse 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111, att den avgift som ett hotell- och stuguthyrningsföretag tar ut av kunden för att denne, under vissa förutsättningar ska kunna frånträda ett avtal om tillhandahållande av hotell- och stugtjänster, utgör ett underordnat led till uthyrningstjänsten. Ersättningen för avbeställningsskyddet ska därför ingå i beskattningsunderlaget för uthyrningstjänsten. Om någon uthyrningstjänst inte kommer till stånd på grund av att kunden avbokar den beställda tjänsten får denne betala en expeditionsavgift. Denna expeditionsavgift utgör inte vederlag för någon tillhandahållen tjänst. Mervärdesskatt ska därför inte redovisas

på en sådan avboknings- eller expeditionsavgift. Någon omsättning föreligger inte enligt mervärdesskattelagen.

Vitvaruförsäkring

SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-25 ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan då försäkringen kunde antas vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och då det också var omöjligt att förvärva varan till ett reducerat pris om något avtal om försäkring inte ingås. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet. RR gjorde i dom 2004-03-11, RÅ 2004 not. 46, samma bedömning som skatterättsnämnden.

Försäkringsavgift/ auktionsuppdrag

Auktionsförrättares debitering av försäkringsavgift i samband med debitering avseende själva försäljningsuppdraget utgör enligt SRN 2004-11-16 inte ersättning för en av bolaget särskilt tillhandahållen tjänst. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Att hålla den till försäljning inlämnade egendomen försäkrad i enlighet med villkoren för försäljningsuppdraget och i enlighet med den skyldighet om vård av mottagen egendom som åvilar bolaget enligt allmänna regler, innebär inte att bolaget tillhandahåller uppdragsgivaren någon särskild tjänst vid sidan av försäljningstjänsten. Den som ”försäkringsavgift” betecknade ersättningen utgör en del av försäljningsprovisionen och får anses innefatta endast en upplysning om att bolaget har egna kostnader för att försäkra den inlämnade och försålda egendomen. Avgiften utgör således inte ersättning för någon försäkringstjänst eller annat särskilt tillhandahållande till uppdragsgivaren.

Fakturaservice

SRN har i förhandsbesked 2005-02-03 ansett att ett bolags distribution av fakturor, hantering av betalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för den som fakturaservice benämnda verksamheten ska behandlas som en enda tjänst. I motiveringen framgår följande. De olika delmomenten syftar sammantaget till att tillse att kundföretaget får betalning av sina kunder för tillhandahållna varor och tjänster. Distributionen av fakturor, hantering av inbetalningar m.m. kan således inte anses vara tillhandahållanden som efterfrågas i sig. RR fastställde förhandsbeskedet 2006-03-22, RÅ 2006 not. 60.

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. En sammanfattning av förhandsbeskedet finns i avsnitt 20.2.2.

12.5 Rabatter m.m.

Villkorliga rabatter

Villkorliga rabatter, dvs. rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter ska, enligt 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, minska beskattningsunderlaget. Mervärdesskattedirektivet föreskriver i fråga om villkorliga rabatter att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar som är beroende av betalning inom viss tid (artiklarna 79 första stycket a och 87 första stycket a).

Bonus, andra rabatter

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som lämnas i efterhand eller som ges vid tillhandahållandet ska, enligt 7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, minska beskattningsunderlaget. Se dock nedan.

Avtal om beskattningsunderlag

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i de fall prisnedsättning sker efter tillhandahållandet, och den skattskyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § 2 st. ML).

Kreditnota

Lämnas prisnedsättningar vid betalning före förfallodagen eller efter tillhandahållandet ska kreditnota utfärdas (11 kap. 10 § ML). Detta gäller även för prisnedsättningar och rabatter som ges vid tidpunkten för tillhandahållandet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. Kreditnotan är en förutsättning för säljarens rätt till minskning av utgående skatt. Den ska medföra motsvarande minskning av ingående skatt för köparen. Kreditnota behöver dock inte utfärdas i de fall då skattskyldig och hans kund avtalat om att beloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget (prop. 2002/03:5 s. 73).

När en kreditnota utfärdas ska samma skattesats användas som på den ursprungliga fakturan. Detsamma gäller för annan kundkreditering (13 kap. 24 § ML).

Kreditränta

Kreditränta har i ett fall hänförts till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § 3 st. GML (RSV/FB Im 1977:3). Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen samt debiterades ränta (straffränta) vid senare betalning. Räntedebitering respektive -kreditering skedde vid nästkommande faktureringstillfälle.

I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen.

Medlemsavgift, rabattkort

Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning. Se vidare avsnitt 7.3.

Reklambidrag

Reklambidrag från en leverantör har inte ansetts utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst, utan setts som stöd för täckande av kostnader för mottagarens annonsering eller liknande. Bidraget kan även benämnas aktivitets-, annons- eller marknadsföringsbidrag. Svårigheten vad gäller bidragen är ofta att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra vederlag för exempelvis skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. I förhandsbesked 1996-06-13 (se nedan under rabattkuponger) sägs att den ersättning detaljist uppbär från leverantör för exponering av varor på ett säljfrämmande sätt (marknadsföringsbidrag) anses utgöra vederlag för skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst.

Samaktivitetsbidrag

I ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:14) har fråga besvarats om bestämmelserna om återbäring var tillämpliga på s.k. samaktivitetsbidrag, som ett bolag lämnade till de detaljister som sålde bolagets varor. Samaktivitetsbidraget ansågs inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML, varför någon minskning av tidigare redovisad utgående skatt inte var tillåten. Frågan om samaktivitetsbidrag har även år 1992 varit föremål för prövning av SRN i ett förhandsbesked. Även här ansågs samaktivitetsbidraget inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML. Se vidare nedan avseende rabattkuponger.

Rabattkuponger

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har av EG-domstolen behandlats i dom meddelad 1996-10-24 (mål C-317/94, Elida Gibbs). Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av ett belopp som motsvarar det pris för vilket han sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med av honom inlösta rabattkupongers värde. Domstolen uttalade vidare att det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner. Se vidare RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

Fråga om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig som lämnat ersättning i samband med inlösen av rabattkuponger har också prövats av EG-domstolen i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland.

Värdet på rabattkupong som tas emot av detaljhandlare vid försäljning av en vara ska, då detaljhandlaren accepterar att betalning sker med både kontanter och rabattkupong och då den som ställt ut kupongen ersätter detaljhandlaren med kupongens värde, ingå i beskattningsunderlaget för den sålda varan, C-398/99, Yorkshire.

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget. Samma gäller inlösen av s.k. tvättkuponger.

Rabatt vid/efter tillhandahållandet

Fråga om beskattningsunderlag vid utgivande av rabatt som krediteras kunds konto och tolkningen av artiklarna 79 första stycket b, 87 första stycket b och 90.1 och 2 i mervärdesskattedirektivet har behandlats av EG-domstolen i mål C-86/99, Freemans.

Beskattningsunderlaget för varor som utifrån en katalog har tillhandahållits en kund via postorder för att användas av denne för eget bruk utgörs av

- när leverantör ger kunden en rabatt på priset i katalogen, och
- ett särskilt konto krediteras till förmån för denna med ett belopp som motsvaras av rabatten vid den tidpunkt då leverantören erhåller månatliga avbetalningar av kunden, en rabatt som då kan tas ut direkt eller användas på annat sätt av kunden,
- det totala katalogpriset för de varor som sålts till kunden med avdrag för det belopp som motsvaras av denna rabatt när denna rabatt tas ut eller på annat sätt används av kunden.

Bonus

SRN har i förhandsbesked 2001-04-27 ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt står kostnaden för bonusen. Inom en kedja av butiker, som säljer sportartiklar, finns ett bonussystem som kund får bli medlem i mot en viss avgift. Medlemskapet innebär i princip att kund som under en viss tid gör inköp för visst belopp erhåller en bonus. Denna bonus kan nyttjas i alla butiker som ingår i kedjan. Genom att ett särskilt utarbetat datorsystem har utformats kan kostnaden

för bonusen belasta resultatet i den butik där det bonusgrundande inköpet har gjorts.

Bonusförskott

Förskott på bonus som en leverantör lämnar för framtida leveranser till en kund ska, i takt med att kunden intjänar bonusen, reducera beskattningsunderlaget för leverantören. Se Skatteverkets skrivelse 2006-03-21, dnr 131 522-06/111 och avsnitt 7.4.

Avbrottsersättning till elanvändare

Den som har koncession för elnät (nätföretaget) är enligt reglering i lag skyldig att utge avbrottsersättning till elanvändare som är direkt ansluten till nätföretaget, om överföring av el avbryts. Denna avbrottsersättning ska inte minska beskattningsunderlaget avseende de nätavgifter som nätföretaget erhåller (SRN 2006-11-22).

Fri bensin till bilkund

Bilhandlares tillhandahållande av fri bensin i samband med bilförsäljning påverkar inte beskattningsunderlaget för såld bil.

Det förekommer att bilhandlare erbjuder sina kunder fri bensin i samband med försäljning av bil. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt. Om kunden får ett presentkort att använda för bensinköp vid något bensinbolag, har bilhandlaren inte gjort något avdragsberättigat förvärv till sin verksamhet. Om kunden i stället får en kreditcheck, som resulterar i att bilhandelsföretaget faktureras i samband med att kunden tankar, har bilhandelsföretaget rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på bensininköpet. Detsamma gäller om kunden får tanka från bilhandlarens egen bensinpump. I denna situation är den ingående skatten redan avdragen i redovisningen.

Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Bilhandlarens tillhandahållande av fri bensin utgör ingen rabatt till kunden. Kostnaden för bensinen får i stället ses som en försäljningskostnad för bilhandlaren.

Oljebolagens kontokortsrabatter

Kunder träffar avtal med oljebolag om användning av kontokort (betalkort eller kreditkort). I regel faktureras kunden en gång per månad. I samband med faktureringen avräknas överenskomna rabatter och bonus. Fråga har uppkommit om oljebolaget har rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande mervärdesskatten mot den utgående skatten, dvs. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall slutkunden gör inköpen vid bensinstation som drivs av oljebolagets återförsäljare och betalar med kontokort övertar oljebolaget kundfordringarna från återförsäljaren. Oljebolaget kompenserar återförsäljaren och får i sin tur betalt från slutkunden. Även i dessa fall har oljebolagen rätt att reducera den utgående skatten som belöper på lämnad bonus/rabatt (KR i Stockholm 2005-12-22, mål nr 4072-03, 4074-03).

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 1997 not. 180.

Beroende på rabattsystemets utformning kan EG-dom C-317/94, Elida Gibbs, bli tillämplig.

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt Skatteverket behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returburkar, se avsnitt 14.3.3.

Returenheter

SRN har i förhandsbesked 2001-12-14 ansett att upplåtelse av returenheter (plastlådor och plastpallar) mot en fyllnings- och logistikavgift utgör en omsättning av en skattepliktig tjänst medan däremot ett tillhandahållande enbart mot pant inte ska anses utgöra någon omsättning av vara eller tjänst.

12.6 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Det belopp som den utgående skatten ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats (7 kap. 6 § 4 st. ML och 13 kap. 24 och 25 §§ ML.

Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva mervärdesskattebeloppet i en faktura. Hela utgående skatten kan i sådana fall inte reduceras eftersom den ersättning som

erhållits får anses inkludera mervärdesskatt. Nedsättning av tidigare redovisad utgående skatt får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad mervärdesskatt på förlusten.

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 19.4.2 och avsnitt 41.3.7.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas. Med en konstaterad kundförlust bör jämställas en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående skatt på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående skatt på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Man måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen.

Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden.

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigering av kundförlust ska grundas på kreditnota.

I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli angeläget att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. För bolag i samma koncern som försätts i konkurs samtidigt är det inte ovanligt att den beskrivna situationen förekommer med ömsesidiga fordringar och skulder.

KR i Göteborg har i dom 1999-06-23, mål nr 8162-1998, ansett att ett bolag som avyttrat fordringar för en krona inte vidtagit tillräckliga indrivningsåtgärder för att konstaterade förluster skulle anses föreligga. KR ansåg härvid att utredningen i målet inte gav stöd för att avyttringen av fordringarna för en krona berott på att dessa i praktiken var värdelösa. Domen har inte överklagats.

I ett förhandsbesked, som fastställts av regeringsrätten, RÅ 2000 ref. 63, överlät ett bolag sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den mervärdesskatt

som belöpte på de aktuella kundförlusterna. SRN ansåg att det förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts inte utgjorde hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § 3 st. ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga. Bestämmelsen i 7 kap. 6 § 3 st. ML finns numera i 7 kap. 6 § 4 st. ML.

Överlåtelse av nedskriven kundfordran

I ett annat förhandsbesked, som fastställts av regeringsrätten i dom 2002-06-25, RÅ 2002 ref. 41, överlät ett bolag kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och mervärdesskatt till följd härav justerats – till bolag inom och utanför koncernen. Priset för en sådan fordran låg långt under det nominella värdet med hänsyn till den risk som förvärvaren tar. Ersättningen var definitiv. Någon ytterligare ersättning beroende på om köparen lyckas driva in fordringen helt eller delvis skulle inte erhållas. Fråga var om överlåtelsen av fordringen mot ersättning medför att förlusten endast ska anses konstaterad till den del ersättning inte erhålls vid överlåtelsen av fordringen och att bolaget därmed i mervärdesskattehänseende på nytt måste ta upp ersättningen enligt bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML. SRN ansåg att bolaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning.

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående skatten på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditfaktura, dvs. justering av gäldenärens ingående skatt, eller annan utredning krävs. Om vad som benämns ackord omfattar endast en eller ett fåtal borgenärer kan kreditfaktura utfärdas, varvid båda sidor ska justera sin mervärdesskatt. I annat fall, dvs. vid underhandsackord, krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, för att justering ska kunna ske av borgenärens utgående skatt för kundförlust utan att motsvarande justering sker hos gäldenären. Jfr RSV/FB Im 1985:3 och RÅ 1988 ref. 102 samt 13 kap. 26 § ML.

Virkesleverantör

RSV har i en skrivelse 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörers rätt att korrigera den utgående skatten på kundförluster. Virkesleverantörerna hade fordringar i en konkurs och erbjöds under vissa förutsättningar full kompensation av en tredje part. Villkoren för att den tredje parten, en intresseorganisation, skulle garantera full kompensation till virkesleverantörerna var att dessa sökte medlemskap

i intresseorganisationen samt att de till denna överlät sin fordran på konkursgäldenären för en krona. RSV angav i skrivelsen att eftersom virkesleverantörens fordran på konkursgäldenären bortfaller samtidigt som han får betalt från intresseorganisationen och att leverantören således blir fullt kompenserad är det inte fråga om en konstaterad kundförlust. Någon rätt för virkesleverantören att korrigera tidigare redovisad utgående skatt ansågs därför inte föreligga.

Auktionsföretag

Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angivits i auktionsprotokoll eller liknande. Betalar sedan köparen inte full likvid uppkommer en förlust för auktionsföretaget. I detta fall har auktionsföretaget inte rätt att korrigera den utgående skatten för kundförlusten, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet.

Försäkring

Det förekommer att företag försäkrar sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning på grund av kundförlust, påverkar dock inte företagets rätt att korrigera den utgående skatten som tidigare redovisats. Se även avsnitt 7.1.

I de fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående skatt. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

12.7 Varureturer

12.7.1 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 en omsättning. Detta framgår av 7 kap. 6 § 3 st. ML. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten motsvarande mervärdesskatten på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML för ingående skatt för den inköpta varan.

Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning ingående skatt berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

En förutsättning för att dessa regler ska bli tillämpliga är emellertid att det verkligen är fråga om ett återtagande. Om säljaren förmår köparen till en frivillig uppgörelse och avräkningen görs i form av ett köp ska transaktionen behandlas som ett köp, RÅ 1986 ref. 86.

Avräkning

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exklusive mervärdesskatt när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt värderas den återtagna varan inklusive mervärdesskatt.

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 12.6 om när en förlust anses konstaterad.

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående skatt Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exklusive mervärdesskatt). Säljaren har då rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet. Mervärdesskatten beräknas till 30 000 kr = 20 % x 150 000 kr. Jfr avsnitt 34.4.

Försäljning

I detta sammanhang bör ett närliggande förhållande observeras. Det förekommer, främst inom åkeribranschen, att ett åkeriföretag, som har köpt en lastbil på avbetalning med förbehåll om återtaganderätt säljer lastbilen innan skulden är slutbetald. I avtalet mellan åkeriföretaget och köparen brukar överlåtelseobjektet benämnas ”rättigheter och skyldigheter enligt avbetalningskontrakt”. Överlåtelsen måste godkännas av den ursprunglige säljaren eller annan, t.ex. ett finansieringsföretag, som har trätt i säljarens ställe.

För åkeriföretaget får överlåtelsen anses innebära försäljning av lastbilen med betalning helt eller delvis genom att köparen tar över betalningsansvaret för skulder enligt det ursprungliga avbetalningskontraktet. Åkeriföretaget ska redovisa utgående skatt på lastbilens hela värde enligt avtalet utan avdrag för restskuld och efter den skattesats som gäller vid den nya överlåtelsen.

För den ursprunglige säljaren innebär uppgörelsen normalt inte någon ny omsättning och hans redovisning av mervärdesskatt påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överlåts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed mervärdesskattefri.

12.7.2 Varuretur

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-18 prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag inom samma koncern som säljarbolaget förvärvar, förvaltar och uppbär betalning för kundfordringar och där det säljande bolaget förpliktigar sig att återköpa kundfordringar som visar sig vara osäkra och där det köprättsliga ansvaret gentemot kunden ligger kvar hos det säljande bolaget. SRN ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget.

12.8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den mervärdesskatt som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för mervärdesskatt. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar mervärdesskatt. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan mervärdesskatten beräknas

Vissa tjänste- och varuförvärv

Vid förvärv av vissa tjänster och vissa varor som är omsatta inom landet av utländsk företagare och för vilka, enligt 1 kap. 2 § 2, 3 och 4 b p. ML, förvärvaren ska betala skatten utgörs

beskattningsunderlaget av ersättningen (7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML).

Trepartshandel

Den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML för omsättningen. Även i detta fall utgör, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML ersättningen beskattningsunderlag.

Vissa varuförvärv

När det gäller gemenskapsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 2 § 1 st. och 7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML, av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land. I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML från ett annat EG-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan.

Import

Vid import, dvs. varuleveranser från ett tredjeland, tas mervärdesskatt ut av Tullverket. Beskattningsunderlaget utgörs av varans värde för tulländamål med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt, som tas ut av Tullverket. Sådant tillägg ska inte göras om tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde. I beskattningsunderlaget ska även bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer till första bestämmelseorten här i landet, ingå. Om det är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller i ett annat EG-land, ska även bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget (7 kap. 8 § ML).

Bestämmelseort

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang, enligt 13 b § MF, den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige. Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde om en sådan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen (SFS 1997:709).

Återimport efter bearbetning

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredjeland kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredjeland endast beskattas för förädlingsvärdet (7 kap. 9 § ML).

Återimport efter reparation

När gemenskapsvaror (EG-varor) återimporteras efter reparation utanför EG, utgörs beskattningsunderlaget av

reparationskostnaden samt tull och statliga skatter (utom importmomsen) eller avgifter vid importen (7 kap. 11 § ML).

12.9 Speciella transaktioner

12.9.1 Byten

”Inbyten”/köp och försäljning

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Utgående skatt ska, redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående skatt på inbytet om förutsättningar i 8 kap. ML i övrigt är uppfyllda. Vid inbyte från någon som inte är skattskyldig föreligger ingen avdragsrätt, i stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter bli aktuella. Se avsnitt 34.

Byte/återgång av köp

I de fall en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått.

Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garantivillkor anses den ursprungliga försäljningen ha återgått.

Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen dvs. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid mervärdesskatt ska debiteras enligt gällande skattesats.

Julklappsbyten, garantibyten och liknande

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlägga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

Kedjeköp av diamantringar

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

Även byte efter sex månader av ett piano, värt 7 000 kr, mot en orgel, värd 9 500 kr, har ansetts som en ny omsättning (RSV/FB Im 1977:2).

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34 bli tillämpliga.

Bytesmotorer och liknande

Det förekommer att en ny eller renoverad bilmotor säljs till ett pris som förutsätter att en renoveringsbar motor lämnas i byte. Motsvarande bytessystem förekommer för t.ex. växellådor och andra varor. Den sålda varans hela värde utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska renoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34.2 bli tillämpliga.

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning i mervärdesskattesammanhang. Se vidare avsnitt 12.7.

12.9.2 Växlingsvinster

Kursvinst eller kursförlust, som uppkommer på grund av en differens mellan den valutakurs som ska tillämpas då omräkning av mervärdesskatt ska ske och den valutakurs som gäller då växling sker, är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i mervärdesskattehänseende. Det framgår bl.a. av ett förhandsbesked år 1994.

Det kan dock förekomma att växlingsvinster närmast utgör ett led i prissättningen av framför allt varor. Särskilt för gränsbutiker uppkommer problem med växlingsvinster. Köpmännen tar emot betalning för sina varor i en utländsk valuta och räknar om den till en kurs som ofta ligger betydligt under bankernas köpkurs. Den växlingsvinst som då uppkommer är att anse som en del av ersättningen för de sålda varorna och ska därför inräknas i beskattningsunderlaget, RÅ 1986 ref. 45.

Finansiell intäkt

Enligt RR:s dom 2003-12-19, RÅ 2003 ref. 102, utgör växlingsvinst, som ett bolag erhållit som en skillnad mellan den säljkurs som ska användas vid bestämmande av beskattningsunderlaget för tillhandahållna varor och den gentemot banken framförhandlade kursen, en finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Bestämmelser om vilken säljkurs som ska användas vid bestämmande av beskattningsunderlaget saknas i ML. Ledning får därför hämtas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten i fråga. I Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses vara representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholms-

börsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar.

Det förekommer att köpmännen inte omgående löser in den utländska valutan i bank utan avvaktar någon tid med detta och kan då göra ytterligare kursvinster. Skillnaden mellan den köpkurs som gällde på den svenska valutamarknaden den dag som valutan erhölls och den köpkurs, som gällde den dag då inlösen på bank skedde, utgör en finansiell kursvinst och ska därför inte ingå i den skattepliktiga ersättningen.

Den omständigheten att ML:s bestämmelser angående näringsidkares fakturering efter RR:s avgörande har anpassats till rådets direktiv 2001/115/EG, det s.k. faktureringsdirektivet, har enligt SRN:s förhandsbesked 2005-09-29, inte medfört någon ändring av ovan i RÅ 2003 ref. 102 beskrivna princip för beräkning av beskattningsunderlaget.

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 17.6.

13 Utlägg och vidare-fakturering av kostnader

13.1 Allmänt

Med utlägg i ML:s mening torde i allmänhet avses sådana utgifter som en säljare bestrider för köparens räkning i dennes namn och som ligger utanför säljarens egna kostnadselement för tillhandahållandet i fråga. Ofta är dock förhållandena sådana att affärshändelsen i stället utgör inköp och vidare-försäljning, varvid mervärdesskatt ska tas ut i varje led. Detta brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning. På vilket sätt det hela bokförs är i sig inte direkt avgörande för bedömningen av frågan.

13.2 Utlägg

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten. För att avgöra om ett förvärv föreligger kan de civilrättsliga reglerna vara vägledande, dvs. vem som slutligen bör ses som betalningsskyldig gentemot tredje man för utgiften i fråga.

Om kunden är betalningsskyldig gentemot tredje man vid kreditaffärer torde det vara fråga om ett utlägg. I motsatt fall, dvs. om säljaren är betalningsskyldig gentemot tredje man, torde man kunna hävda att fråga är om en kostnad för säljaren.

När det slutliga betalningsansvaret framgår av lag kan en utläggssituation föreligga trots att det inte framgår av fakturan eller avtal att det slutliga betalningsansvaret åligger annan än mottagaren av (se Skatteverkets skrivelse 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111).

En förutsättning för att man ska kunna betrakta en debitering som säljaren gör som ett utlägg är vidare att debiteringen motsvarar säljarens självkostnad utan vinstpålägg. Ytterligare en förutsättning för att ett belopp ska behandlas som ett utlägg i ML:s mening är att detta står i överensstämmelse med god redovisningssed. Utlägget ska i bokföringen behandlas som

utlägg för köpare och inte som säljarens egen kostnad. Bokföring ska rätteligen göras på ett avräkningskonto eller ett liknande ej resultatpåverkande konto.

För en utgift, som för säljaren är att anse som ett utlägg i denna mening, innebär detta att avdrag för ingående skatt ej kan tillgodoräknas säljaren då utlägget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för mervärdesskatt på utlägg tillfaller således köparen och inte säljaren. Fakturakopia avseende utlägget bifogas säljarens faktura för att verifiera köparens avdrag för ingående skatt.

Ovan beskrivna situationer ska skiljas från de fall när det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på mottagaren på grund av ett rent förbiseende eller på att fakturamottagaren har bytt namn. I skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, har Skatteverket uttalat att avdragsrätt föreligger om felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. En förutsättning är dock att den som gjort förvärvet kan visa att denna är den rätte köparen. Se vidare avsnitt 15.5.

Mervärdesskatte-direktivet

I mervärdesskattedirektivet regleras ersättning för utlägg i artikel 79 c. Av bestämmelsen framgår bl.a. att beskattnings-underlag inte får innefatta belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på avräkningskonto.

13.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning

När fråga är om utlägg för kunds räkning utgör förvärvet inte ett kostnadselement i säljarens verksamhet. Ofta förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller enbart avsedda för den egna verksamheten. Bolaget samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer. En anledning kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på detta sätt även kommer de andra bolagen till godo. Kostnaden överförs sedan till de bolag som ska belastas för inköpen. Förfarandet brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning.

RSV har i skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, uttalat att ett inköpande bolag normalt bör hantera sådana här affärshändelser som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt ska tas ut i varje omsättningsled. Om det

inköpande bolaget endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad mervärdesskatt bör avdragsrätt inte anses föreligga för mervärdesskatten hos de slutliga förvärvarna.

I skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120 ger RSV sin syn på frågan om vilka konsekvenser den redovisningsmässiga behandlingen kan få för avdragsrätten hos ett bolag som samordnar inköp inom en koncern. Principiellt anses inte bokföringen vara avgörande för om avdragsrätt föreligger. När syftet med förvärvet är att det ska användas för att fullgöra avtal om försäljning av skattepliktiga varor eller tjänster bör detta dock normalt avspeglas i bokföringen, dvs. förvärvet bokföras som en kostnad i verksamheten.

Samordnade inköp i koncern

I ett förhandsbesked 1995-10-16 har SRN ansett att den ersättning ett bolag erhöll för samordnade inköp i en koncern utgjorde ersättning för av bolaget omsatta tjänster. Bolaget utförde centralt vissa tjänster i koncernen och bestred samtliga kostnader härför. Kostnaderna fördelades därefter ut till de andra bolagen utan något vinstpåslag. Enligt sökandebolagets mening var bestridandet av de fördelade kostnaderna att anse som utlägg för de andra koncernbolagens räkning och inte utförande av tjänster mot ersättning. SRN ansåg att vad sökandebolaget erlagt betalning för utgjorde kostnadselement i dess verksamhet.

Samverkansavtal för kanslitjänster

RR har i dom 2001-06-18, RÅ 2001 ref. 34, fastställt SRN:s förhandsbesked när det gäller frågan om ett samverkansavtal för kanslitjänster. Tjänster utfördes av anställd personal i ett förbund till andra förbund med vilka man delade kansli. Förbundet köpte också in olika tjänster genom att ingå avtal med leverantörer och var som beställare mottagare av fakturorna. RR ansåg att förbundet tillhandahöll tjänster till de övriga förbunden och var skattskyldig för dessa.

13.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement

Ett antal exempel på vad som inom olika områden kan anses som utlägg respektive kostnadselement i säljarens verksamhet lämnas nedan.

Advokater

En advokat bestrider regelmässigt utgifter för verksamheten, antingen ur rörelsens kassa eller ur klientmedel. Här kan vara fråga om advokatens egna resekostnader och andra utgifter han

har för uppdraget eller kostnader som egentligen åvilar klienten. Rent allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att kunna fullgöra sitt uppdrag ska ingå i hans skattepliktiga omsättning. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Rätt till avdrag föreligger för den ingående skatt som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens räkning bör hänföras sådant som i själva verket är klientens kostnad och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior och dylikt vid domstolar och andra myndigheter allt i den mån dessa utgifter avser kopior och dylikt på det aktuella målet. Om däremot en advokat beställer en dom och betalar en avgift härför är detta inte att anse som utlägg utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i en advokatverksamhet. Även arvoden och ersättningar till läkare, vittnen och tolkar bör kunna betraktas som utlägg allt under förutsättning att betalningarna grundas på avtal som dessa ingått med klienten. Har t.ex. en tolk däremot anlitats av advokaten för att denne ska kunna utföra sitt uppdrag blir utgiften att anse som en kostnad i advokatens verksamhet.

Inkasso-verksamhet

Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Patentbyrå

Ett exempel på en utläggssituation kan vara när en patentbyrå åtar sig att bevaka att årsavgiften (för patent) till PRV betalas in i tid. Den avgift som byrån betalar till PRV för klientens räkning kan anses utgöra ett utlägg för klientens räkning varför detta bör undantas från byråns beskattningsunderlag. Byråns betalning av avgiften kan då inte avse ett förvärv för dess verksamhet. Det är endast patenthavaren som kan förvärva eller bibehålla patentet.

Lokaluthyrning

För hyresvärd som inte är skattskyldig för lokaluthyrningen får mervärdesskatten behandlas som en kostnad vilken måste täckas av hyresintäkterna.

Det har ifrågasatts om den inte skattskyldige fastighetsägaren i själva verket gör ett utlägg för hyresgästens räkning avseende el- och VA–avgifter. Med stöd av t.ex. elverkets räkning skulle han ”rulla skatten vidare” till hyresgästen för att denne skulle

få avdragsrätten. I ordet ”utlägg” måste emellertid ligga att någon för annans räkning betalar ett belopp som den andre har att utge enligt lag eller avtal. I detta fall är det fastighetsägaren som har abonnemanget och det är mellan honom och leverantören som rättsförhållandet föreligger. Se även avsnitt 20 om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

Avhysning

Skatteverket har i skrivelse 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111, uttalat att den betalning som KFM gör till en transportör som medverkar vid avhysning av hyresgäst utgör utlägg för svarandens/sökandens räkning. I ett sådant fall åligger det slutliga betalningsansvaret enligt lag sökanden/svaranden och inte KFM som är mottagare av fakturan.

Byggnads-entreprenörer

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande markanskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildningskostnad, lagfarts- och inteckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Sådana direkta utlägg får brytas ut under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma.

Begravnings-entreprenörer

Vad som ska utgöra byråns utlägg för dödsboets räkning är de varor och tjänster som församling m.fl. genom särskild lagstiftning är skyldig att hålla. Genom denna lagstiftning kan ett rättsförhållande sägas råda mellan huvudman för begravningsplats m.m. och dödsboet. Till utlägg bör för en begravningsbyrå hänföras utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus, kremation, bisättning, gravöppning, gravsättning samt återställande av grav därefter. Som utlägg bör även anses erlagda avgifter till allmän domstol i samband med bouppteckningen. RSV har i skrivelse 2001-10-29, dnr 8930-01/120, med förtydligande 2002-01-11, dnr 12413-01/120, uttalat sig om mervärdesskatt vid begravningsuppdrag. RR har i dom 2003-12-10, RÅ 2003

ref. 90, uttalat att de olika varor och tjänster en begravningsbyrå tillhandahåller dödsboet inte utgör tillhandahållande av en enda tjänst utan av separata tjänster och varor. RSV:s uttalande i denna fråga i skrivelserna är därför inte längre aktuellt. Skatteverket har i skrivelse 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, uttalat att hanteringen av sång- och/eller musikframträdanden när begravningsbyrån uppträder som dödsboets ombud ska behandlas som utlägg om villkoren för detta är uppfyllda. Se vidare om begravningsuppdrag i avsnitt 12.4.1.

Skeppsklarerare Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erläggs för redares eller befraktares räkning kan under förutsättning att vidarefakturering sker utan vinstpålägg betraktas som utlägg.

Speditörer Importmoms som en speditör tar upp i sin faktura utgör ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande för importören (köparen). Se vidare avsnitt 15.2.4 och 18.4.7.

Import av vara Om en utländsk leverantör är tullskyldig och den svenske köparen har betalt importmomsen för leverantörens räkning gäller att köparen har avdragsrätt som om han själv hade varit tullskyldig för importen (8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML).

Samfälligheter Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot delägarens andel. Någon vidarefakturering ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om ”samma person”. Se vidare avsnitt 15.2.2.

Anställds utlägg Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin, motion, friskvård m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren hänvisas till avsnitten 15.5 och 24.2.3.

14 Skattesatser

14.1 Allmänt

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Detta innebär i kronor detsamma som att mervärdesskatten utgör 20 % av priset inklusive mervärdesskatt när skattesatsen är 25 %.

Följande tre skattesatser finns:

25 %

– normalskattesats,

12 %

– rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och dylikt,

– konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna konstverk,

– import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,

– omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel,

6 %

– omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m.,

– tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,

– viss biblioteksverksamhet,

– viss museiverksamhet,

– tillträde till och förevisning av djurpark,

- upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk,
- upplåtelse och överlåtelse av rättighet till vissa ljud- och bildupptagning,
- upplåtelse av vissa tjänster på idrottsområdet,
- persontransporter.

Tidigare gällande skattesatser

I bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Mervärdesskatte-direktivet

Artiklarna 93–105 i mervärdesskattedirektivet behandlar skattesatser. Av artiklarna 96–103 framgår vilka nivåer som gäller. I artikel 97 anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 % och i artikel 98 att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser, som enligt artikel 99 inte får vara lägre än 5 %. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet.

EG-domstolen har i domen C-109/02, kommissionen mot Tyskland, fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

14.2 Normalskattesats 25 %

Mervärdesskatten är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv och import av varor. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande gemenskapsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker

yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om skattskyldighet i avsnitt 4.

14.3 Skattesats 12 %

14.3.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i camping-verksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 %, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML.

Hotellcheckar

I ett förhandsbesked har SRN 1999-06-18 tagit ställning till vilken skattesats som ska tillämpas vid försäljning av s.k. hotellcheckar som berättigar innehavaren till rabatt på priset för hotellrum. Frågan gällde ett bolag som sålde sådana hotell-checkar till kunder vilka själva valde och kontaktade hotell som var anslutet till systemet med sådana checkar. Kunden bokade och betalade hotellrummet själv. Det bolag som sålde hotellcheckarna erhöll provision från den organisation som gav ut checkarna. SRN fann att det bolag som mot provision sålde hotellcheckarna inte kunde anses bedriva rumsuthyrning i hotellrörelse. Bolagets tillhandahållande avsåg i stället en rättighet för vilken skattesatsen 25 % skulle gälla.

Giltighetsmärken

Enligt Skatteverkets skrivelse 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111 utgör omsättning av s.k. giltighetsmärken för camping en rättighet som ska beskattas med 25 %.

Giltighetsmärke tillsammans med campingkort ger innehavare av sådant kort rätt att, mot särskild betalning, övernatta på vissa campingplatser. Campingkorten är gratis. För att dessa ska vara giltiga måste de förses med ett giltighetsmärke. För dessa giltighetsmärken utgår en viss avgift. En separat avgift utgår därutöver för varje övernattning som görs på camping-anläggningen. Det med giltighetsmärke försedda camping-kortet medför, förutom rätten att övernatta, en snabbare in- och utcheckning, rätt att avvakta med betalning för camping-vistelsen, olycksfallsförsäkring, campingkatalog samt ett antal olika förmåner. Det kunden får anses ha efterfrågat vid förvärv av giltighetsmärken är en möjlighet att få övernatta på olika campingplatser. Övriga tillhandahållanden som kunden erhåller vid förvärv av giltighetsmärket får anses vara under-ordnade den huvudsakliga tjänsten, möjlighet till övernattning. Denna tjänst är en tjänst som är skild från själva övernatt-ningen, för vilken en separat avgift ska erläggas.

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Gästhamn

RSV har i en skrivelse 1993-08-06, dnr 21856-93/901, uttalat att gästhamnsverksamhet inte kan jämställas med campingverksamhet. Gästhamnsverksamheten är i stället skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Mervärdesskatt på gästhamnsavgiften ska därför tas ut med 25 %.

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 20.3.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 20.3.6.

14.3.2 Konstverk

Definitionen av konstverk återfinns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden, se avsnitt 34. För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna verk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandel eller ett konstgalleri beskattas för varuomsättning enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden och för förmedlingsprovision med 25 % mervärdesskatt. Beträffande s.k. droit de suite se avsnitt 12.2.

Konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo

Mervärdesskatt tas, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk som medför skattskyldighet enligt ML.

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo medför skattskyldighet enligt ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns enligt 1 kap. 2 b § ML.

I ett förhandsbesked har SRN förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets försäljning av konstverket (se även avsnitt 34.5.1 och 30.3.2.2).

Se avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattningen av bl.a. konstverk och avsnitt 4.4 beträffande den frivilliga skattskyldigheten.

Import av konstverk

Mervärdesskatt tas, enligt 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, ut med 12 % vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Se avsnitt 34.

Förmedling

Förhandsbesked angående ett galleris förmedling i eget namn av konstverk refereras i avsnitt 30.1.

14.3.3 Livsmedel

Från och med den 1 juli 2006 har 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML fått en ny lydelse. För definition av livsmedel hänvisas direkt till Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002.

Enligt 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML utgår skatt med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 med undantag för

a. annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning,

b. spritdrycker, vin och starköl.

Definition

Med livsmedel avses enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Livsmedel inbegriper vatten fr.o.m. den punkt där värdena ska iakttas enligt artikel 6 i direktiv 98/83/EG och utan att kraven i direktiv 80/778/EEG och 98/83/EG åsidosätts.

Livsmedel inbegriper inte

a. foder,

b. levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,

c. växter före skörd,

d. läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG,

e. kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG,

f. tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG,

g. narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,

h. restsubstanser och främmande ämnen.

Förändring av begreppet livsmedel

Begreppet livsmedel i gamla livsmedelslagen och det EG-rättsliga begreppet har i stort sett samma innebörd. Vissa skillnader finns dock. I prop. 2005/06:128 s. 349 framgår följande:

> ”Av avsnitt 11.2.1 framgår att det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet i stort sett motsvarar begreppet livsmedel i livsmedelslagen. En skillnad är dock att en vara generellt sett kan komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede i produktionskedjan enligt det EG-rättsliga livsmedelsbegreppet. Vegetabilier kan t.ex. anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda exkluderas uttryckligt från livsmedelsbegreppet. Till skillnad från vad som gäller enligt livsmedelslagen betraktas dock ett djur enligt EG:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Undantaget är djur som är avsedda att förtäras levande, såsom ostron. Avgörande för bedömningen av vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli ett livsmedel är, i likhet med vad som gäller enligt livsmedelslagen, om varan är avsedd att förtäras eller – vilket är nytt i förhållande till livsmedelslagens definition – om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.”

Gränsdragning mot läkemedel

När det gäller gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel finns i artikel 2 i rådets förordning (EG) nr 178/2002 en hänvisning till läkemedelsdefinitionen i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG. Av Skatteverkets skrivelse 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, framgår att produkter som säljs under benämningarna naturmedel, frilistade naturmedel, naturläkemedel, traditionellt växtbaserade läkemedel, homeopatiska och frilistad homeopatika

inte utgör livsmedel enligt ML. Skatt ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget.

Gränsdragning mot råvara

Definitionen av begreppet livsmedel gör att det inte är möjligt att klart fastställa vid vilken tidpunkt en råvara övergår till att bli livsmedel. Vissa svårigheter kan därför uppstå när det gäller att avgöra detta. Avgörande för bedömning är – som framgår ovan – om varan är avsedd att förtäras eller om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Djur bör i normalfallet anses utgöra livsmedel först efter slakt.

Skaldjur som säljs levande till konsument i en fiskhandel får anses vara behandlade för att släppas ut på marknaden som livsmedel och kan därför anses utgöra livsmedel.

Ostron är avsedda att förtäras levande och är därmed livsmedel redan vid fiskarens omsättning.

Mjölk är livsmedel direkt efter mjölkning.

Skatteverket har i skrivelse 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111, redovisat sin syn på definitionen av begreppet livsmedel vid handel med jordbruksgrödor. Jordbruksgrödor utgör livsmedel efter det att de är skördade om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om grödorna är avsedda för utfordring av djur eller exempelvis för energiproduktion faller de utanför definitionen av livsmedel. En bedömning måste göras vid varje försäljning som sker, både från odlaren och i senare led. Definitionen kan därför bli olika på samma varuparti beroende på vilken information säljaren har om den framtida användningen. Rågvete, blandsäd, foderärtor och åkerbönor är exempel på sådana grödor som huvudsakligen används som foder och som inte rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vete, korn, råg, havre, oljeväxter och sockerbetor är grödor som kan användas både i livsmedelsproduktion, energiproduktion och som foder. Vid odlarens omsättning av sådana produkter till en uppköpare får det, i avsaknad av annan information, presumeras att de är avsedda eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor. Om odlaren, vid försäljningen, har information om att grödorna är avsedda för annat än förtäring av människor ska grödorna inte definieras som livsmedel.

Grödor som säljs till exempelvis en kvarn, ett mälteri, en sprittillverkare eller till ett sockerbruk utgör livsmedel.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Försäljningen kan ske både till konsument och till uppköpare. Om jägaren vid försäljningen har information om att djuren är avsedda för förtäring eller rimligen kan anta att djuren är avsedda för förtäring ska djuren definieras som livsmedel och beskattas efter en skattesats på 12 %. Här kan påpekas att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 %.

Fiskodlares försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 %.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 %. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 %. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som tidigare klassats som livsmedel och t.ex. säljs som djurfoder är vid denna försäljning inte att anses som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Sprit, vin och öl

Spritdrycker, vin och öl räknas som livsmedel. Dessa drycker omfattas däremot inte av den lägre skattesatsen för livsmedel. Endast folköl och lättöl som får säljas i vanliga livsmedelsbutiker omfattas av skattesatsen 12 %. Skatteverkets uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 %.

Snus och tuggtobak

Snus och tuggtobak räknas inte som livsmedel.

Vatten

Vatten räknas som livsmedel. Det gäller även dricksvatten från vattenkran. Den lägre skattesatsen 12 % gäller emellertid endast dricksvatten som tappats på flaska eller annan förpackning som är avsedda för försäljning.

Gränsdragning mot servering

Skattesatsen för servering är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 32.

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt

och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 % om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 % i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 12.5 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

14.4 Skattesats 6 %

14.4.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, radio- och kassettidningar, m.m.

14.4.1.1 Allmänt

Skattesatsen 6 % gäller enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 och 2 p. ML för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. Den svenska lagstiftningen har i denna del utformats utifrån det faktum att den yttersta gränsen för vad som får omfattas av reducerad skattesats framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Av den anledningen omfattas inte produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam av 6 % skattesats.

Tulltaxan

I många fall kan den s.k. kombinerade tull- och statistiknomenklaturen (EG:s tulltaxa, rådets förordning EEG nr 2658/87) vara till ledning när det gäller att bestämma vad som ska omfattas av 6 % mervärdesskatt. Även tullrättslig praxis kan vara av intresse i sammanhanget. I normalfallet torde de avgränsningar som finns gjorda i tullsammanhang kunna användas vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Se vidare Tullverkets webbplats, www.tullverket.se, för information om vilka slag av produkter som omfattas av de olika s.k. KN-numren i tulltaxan.

Digitaliserade produkter

Tillhandahållanden som sker elektroniskt (on-line) utgör tjänster. Med undantag för tillhandahållande av radiotidningar gäller den reducerade skattesatsen enbart varor. Digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 % mervärdesskatt, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan erhållas genom en vara som beskattas med 6 % mervärdesskatt. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 % mervärdesskatt. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara även om beställningen gjorts on-line.

Tryckeritjänster

Tryckeritjänster omfattas inte heller av den reducerade skattesatsen.

14.4.1.2 Böcker, tidningar m.m.

Reducerad skattesats

Den reducerade skattesatsen, 6 %, gäller enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, vid omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML.

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.
- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

De tulltaxenummer som är aktuella vid tolkningen av vad som ska omfattas av den reducerade skattesatsen i denna del är KN-numren 4901–4905.

Denna reducerade skattesats ska tillämpas i alla led och alltså inte enbart i konsumentledet.

Skolfotokataloger

Skolfotokataloger som förutom klassfotografier innehåller text i varierande omfattning har av SRN i förhandsbesked 2004-02-05 ansetts hänförliga till sådana alster som avses i 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. första strecksatsen ML. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 % för de aktuella skolfotokatalogerna. Enligt nämnden utgör skolfotokatalogerna inte kataloger i normalt språkbruk. Skolfotokatalogerna kan inte ses som substitut för vanliga skolfotografier. Syftet med utgivningen är enligt nämnden att katalogerna med tiden ska få karaktären av minnesbok eller liknande och att de utan text förlorar mycket av sitt värde för köparen. Två av de tre katalogerna som var föremål för SRN:s bedömning innehåller förutom namnen på eleverna en inte ringa mängd annan text. Förhandsbeskedet fastställdes av RR 2005-05-02, RÅ 2005 ref. 6.

Tidning innehållande annonser

SRN har i ett förhandsbesked 2005-06-17 ansett att en publikation som utgör en tidning/tidskrift som ska komma att

innehålla annonser till 45 % inte kan anses helt eller delvis ägnad åt reklam. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 6 %.

Sudokoböcker

SRN har i ett förhandsbesked 2006-08-18 ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget för omsättning av böcker med sudokopussel. Avgörande för om en trycksak ska omfattas av den lägre skattesatsen är, enligt nämnden, om trycksaken enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som räknas upp i det aktuella lagrummet. De ingivna varorna har samma form och utseende som en bok. Det förhållandet att merparten av varornas innehåll utgörs av diverse pussel förtar inte detta intryck. Nämnden fann därför att varorna redan på den grunden omfattades av bestämmelserna i 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. första strecksatsen ML. RR fastställde förhandsbeskedet 2006-12-20, mål nr 5842-06.

Ej reducerad skattesats

I proposition 2001/02:45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 % mervärdesskatt.

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flygfotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Flerårsalmanacka

SRN har i ett förhandsbesked 2002-03-05 ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Kort med aforismer

I samma förhandsbesked som flerårsalmanackan ovan (2002-03-05) har SRN även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. SRN lämnade

förhandsbesked att trycksakerna inte omfattas av 6 % mervärdesskatt.

Almanackor

RR har 2002-09-05 i RÅ 2002 ref. 51, ändrat SRN:s förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kan hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 %. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen.

Trycksaker för barn

I en skrivelse 2003-01-24, dnr 2907-02/120, har RSV lämnat sin syn på vilken skattesats som är tillämplig vid försäljning av vissa trycksaker för barn. För följande trycksaker ska enligt Skatteverkets bedömning mervärdesskatt tas ut med 25 %.

- Olika typer av trycksaker om barnets första år s.k. babyalbum.
- Olika typer av s.k. kompisböcker.
- Skolkalendrar och liknande trycksaker.
- Anteckningsböcker med förtryckt text.

Trycksak innehållande annonser

RR har i dom 2004-02-25, RÅ 2004 ref. 7, med ändring av SRN:s förhandsbesked 2003-01-28 ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % vid försäljning av trycksaker som till största delen består av annonser. Ärendena avsåg produkter som till formaten liknade tidningar och som till största delen innehöll annonser. De tre publikationerna innehöll annonser från näringsidkare med 20–30 %, 50 % respektive 33 % medan privatpersoner stod för resterande annonser. RR fann att publikationen genom den förekommande, omfattade annonseringen huvudsakligen var ägnad åt reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § 3 st. ML. Enligt RR saknas anledning att från mervärdesskatterättslig synpunkt skilja mellan näringsidkares reklam i form av annonser och privatpersoners motsvarande erbjudande.

Stick och sömnadsbeskrivning

Av Skatteverkets skrivelse 2005-02-08, dnr 130 715636-04/111, framgår att stick- och virkbeskrivningar, sömnadsmönster, bygg/monteringsbeskrivningar, matrecept och liknande trycksaker som i vissa fall inhandlas i samband med det material som ska användas vid tillverkningen inte omfattas av den lägre skattesatsen på 6 %. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % på dessa varor. Detta gäller även i de fall beskrivningarna sätts samman med ett gemensamt omslag av papp eller i pärm. Om det däremot är fråga om en bok eller en tidning ska mervärdesskatt tas ut med 6 % även om dessa i

vissa fall till stor del, utöver redaktionell text, innehåller beskrivningar, recept och mönster.

Kombinerade tillhandahållanden

Det förekommer att tidningar för vilka 6 % skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av normalskattesatsen, 25 %. Det kan t.ex. gälla en datatidskrift vars förpackning även innehåller en CD-skiva. Fråga kan då uppkomma vilken skattesats som ska användas. Se förhandsbesked 2002-05-03 avseende tidskrift med CD-skivor och Skatteverkets skrivelse 2002-06-14 avseende tidning med medföljande vara.

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste dock göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller två eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. I vissa situationer kan den s.k. delningsprincipen vara den mest lämpliga, medan i andra fall den s.k. huvudsaklighetsprincipen bör gälla. För en redogörelse beträffande innebörden av dessa begrepp se avsnitt 12.4.

Tidskrift med CD-skivor

SRN har i ett förhandsbesked 2002-05-03 ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 6 % på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. SRN gjorde den bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (ca 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (ca 50–59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran.

Tidning med medföljande vara

Skrivelse 2002-06-14, dnr 1982-02/120, innehåller RSV:s svar på inkommen förfrågan avseende tillämplig skattesats för tidningar vars förpackning även innehåller varor, s.k. bipackade produkter. Av skrivelsen framgår att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % bör normalt uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat. Under vissa omständigheter bör det dock enligt RSV:s mening kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att mervärdesskatt ska

kunna tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.
2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.
3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr (exklusive mervärdesskatt).

14.4.1.3 Program och kataloger

Omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av program och kataloger ska, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, beskattas med 6 % om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 %. Sådana verksamheter är

- Konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.
- Biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt.
- Tillträde till eller förevisning av djurpark.
- Idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Vidare ska 6 % skattesats i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML). I dessa fall är skattesatsen 6 % vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid gemenskapsinterna förvärv och import. Det innebär t.ex. att omsättning av kataloger i en av det allmänna bedriven musei-

verksamhet är undantagen från skatteplikt medan omsättning i annat sammanhang av en sådan vara, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 % mervärdesskatt.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten – innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 % mervärdesskatt går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas. Program och kataloger tillhör i tullsammanhang KN-nummer 4911.

14.4.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

Omsättning av radiotidningar, kassettidningar och talböcker ska, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, beläggas med 6 % mervärdesskatt. Detta gäller även vid gemenskapsinterna förvärv och import av kassettidningar och talböcker. Gemenskapsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i mervärdesskattehänseende.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar, vissa periodiska publikationer, ska givetvis inte 6 % mervärdesskatt tas ut vid omsättning m.m.

Radiotidning

Med radiotidning förstås för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning. Det avgörande är att förlagan är allmän nyhetstidning. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställningar av flera sådana tidningar som nyss angivits. Innebörden av uttrycket radiotidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Kassettidning

Med kassettidning förstås en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är allmän nyhetstidning och som sprids i form av kassettband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel. Även här är det avgörande att förlagan är allmän nyhetstidning. Skattesatsen omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jäm-

ställa med allmän nyhetstidning. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Talböcker m.m.

Den reducerade skattesatsen 6 % gäller även vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – exakt återger innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker och kassettböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 % mervärdesskatt. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. Av proposition 2001/02:45 framgår att en restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende.

14.4.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

För omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, den 6 %-iga skattesatsen. Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Av proposition 2001/02:45 framgår att vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas. Dock ska inte reducerad skattesats tillämpas för t.ex. en CD-skiva som innehåller text och som är avsedd att säljas till personer utan läshandikapp.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 % är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

CD-skiva med text som kan fås uppläst

SRN har i ett förhandsbesked 2003-01-22 ansett att mervärdesskatt ska tas ut med 25 % på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. SRN gjorde den bedömningen att CD-skivans text och övrig information inte särskilt gjorts tillgänglig för läshandikappade.

Nämnden motiverade sitt ställningstagande med att produkten var avsedd för många olika kundkategorier att användas i utbildning och information även av andra än läshandikappade.

14.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

Tillträde till biografföreställningar samt tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga tillställningar är skattepliktigt. Skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 6 %.

Se vidare avsnitt 30.3.3.

14.4.3 Biblioteksverksamhet

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För tillhandahållande i biblioteksverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 6 %. Skattesatsen gäller för utlåning i en sådan verksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt för tillhandahållande av bibliografiska upplysningar. För andra tillhandahållanden i en sådan biblioteksverksamhet, t.ex. försäljning av böcker eller serveringsverksamhet, gäller skattesatsen 6 % respektive 25 %.

Se vidare avsnitt 30.2.2.

14.4.4 Museiverksamhet

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 6 %. Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. eller servering, gäller skattesatsen 25 %. Beträffande försäljning av program och kataloger se avsnitt 14.4.1.3.

Se vidare avsnitt 30.2.4.

14.4.5 Djurparker

Mervärdesskatt ska, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML tas ut med 6 % för tillträde till och förevisning av djurpark. Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt

allmänna regler. Olika åkattraktioner, servering på restaurang inom området, ridning mot särskild avgift m.m. ska därför beskattas efter den för dessa tjänster gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för förevisning av djurpark ska den reducerade skattesatsen tillämpas både när ersättningen ingår i inträdesbiljetten och när ersättning betalas separat för tjänsten.

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. De saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning.

Se vidare avsnitt 30.3.6.

14.4.6 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

Omsättning vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) är skattepliktig och skattesatsen är enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML 6 %. Skattesatsen 25 % gäller om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

I en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, har RSV berört frågor om skattesats vid utbetalning av royalty till formgivare. Därvid har RSV bl.a. uttalat att en bedömning måste ske i det enskilda fallet huruvida överlåtelsen avser rätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 % är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) gäller i stället 25 % skattesats.

Musik on-line

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, har RSV besvarat en fråga angående mervärdesskattekonsekvenser vid tillhandahållande av musik on-line. RSV fann att i det aktuella fallet skattesatsen 25 % skulle gälla.

Se vidare avsnitt 30.3.2.2.

14.4.7 Rätt till ljud- och bildupptagning

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 6 %.

Se vidare avsnitt 30.3.4.

14.4.8 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga. Skattesatsen är, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 6 %.

Tillträde till skidanläggning

Tillträde till skidanläggning utgör en idrottstjänst. Från och med den 1 januari 2007 ska transport i skidlift och ett nyttjande av skidanläggningens nedfarter betraktas som en idrottstjänst. Av prop. 2006/07:1 s. 160 framgår följande: ”Ett tillhandahållande av en transport i skidlift torde i normalfallet inte endast avse transporten utan även möjligheten att nyttja nedfarterna i skidanläggningen. Det är då närmast fråga om ett utnyttjande av idrottsanläggning och bör därmed beskattas med samma skattesats som gäller för andra idrottstjänster.” I de fall den som köper en transport i skidlift inte utnyttjar anläggningens nedfarter kan dock transportmomentet anses vara dominerande. Se avsnitt 14.4.9.

Se vidare avsnitt 28.

14.4.9 Persontransporter

För tjänst som utgör personbefordran, exempelvis taxi, tåg och bussresor, är skattesatsen, enligt 7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML 6 %

RSV har i en skrivelse 2001-01-16, dnr 454-01/100, angivit att som personbefordran ska förstås transport av passagerare och det bagage som dessa medför. Även motorfordon som passagerare medför ingår i persontransporten. Vidare ingår hyttplats eller sittplats i personbefordran.

Syftet med transporten är avgörande för om transport av ett motorfordon ska beskattas som persontransport eller som varutransport. I de fall transporten av motorfordonet fyller ett eget syfte räknas transporten som en varutransport.

I skrivelsen har RSV lämnat exempel på fall som ska ses som person- respektive varutransport.

Transport i skidliftar

I de fall transport i skidlift inte anses utgöra tillträde till skidanläggning kan det vara fråga om en transporttjänst. Från och med den 1 januari 2007 ska transport i skidlift anses, antingen som en idrottstjänst (se ovan under 14.4.8) eller som en transporttjänst. Av prop. 2006/07:01 s. 160 framgår följande: ”I de fall den som köper en transport i skidlift inte utnyttjar nedfarterna i anläggningen, exempelvis då en liftanläggning är öppen sommartid, kan dock transportmomentet anses vara det

dominerande, varför den skattesats som gäller för persontransport borde gälla."

Resemoment av underordnad betydelse

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normalskattesatsen.

I prop. 1991/92:50 s. 14 görs följande uttalande avseende personbefordran:

> "Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse. t.ex. hissar i utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse."

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen.

Hundspannsåkning, skoter- och forsfärder

Frågan om hundspannsåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransporter har bedömts i ett förhandsbesked av SRN 1995-06-08. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skatterättsnämnden ansåg beträffande skoterfärderna att dessa inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspannsåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde anses som personbefordran för vilken mervärdesskatt skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet.

Luftballong

KR i Stockholm har i en dom 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998, ansett att flygning med luftballong i sightseeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 % ska gälla.

Bergbana

SRN har i ett förhandsbesked 2001-04-26 ansett att transporter med en bergbana är att betrakta som tjänst avseende personbefordran, varvid skattesatsen 6 % ska tillämpas. Omständigheterna i ärendet var sammanfattningsvis följande.

Ett bolag äger en bergbana som leder till ett friluftsmuseum vilket är beläget på en platå. Bergbanan har anlagts för att erbjuda en bekväm uppfart till friluftsmuseet och därigenom öka museets besöksfrekvens. Bergbanans längd är 300 meter och trafikeras med en vagn som rymmer 47 personer.

SRN motiverade sitt ställningstagande med att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökande 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd, och att därvid i mervärdesskattehänseende fråga får anses vara om personbefordran.

Vildmarksritter

KR i Sundsvall har i en dom 1999-09-02, mål nr 1476-1998, fastställt LR:s dom att vildmarksritterna inte är att anse som personbefordran i mervärdesskattehänseende och därför ska beskattas med 25 % mervärdesskatt. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fäbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna innehållsmässigt till stor del får anses bestå av upplevelse av spänning och äventyr, att transportmomentet är av underordnad betydelse och att ritterna därför inte är att anse som personbefordran. Beskattningen ska ske efter skattesatsen 25 % med uppdelning för mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen.

Fiskeplats

SRN har i ett förhandsbesked 2004-10-05 ansett att fartygstransport av passagerare till olika fiskeplatser utgör personbefordran. Passagerare transporterades till olika fiskeplatser som ofta låg långt ute till havs. Kunden valde destinationen i samband med bokningen och priset för transporten var beroende av avståndet till den valda destinationsplatsen. Vissa förflyttningar med fartyget skedde också på fiskeplatserna. Passagerarna fiskade med egen utrustning utan någon hjälp från besättningen. Någon servering eller annat tillhandahållande förekom inte. Bolagets kostnader avsåg helt och hållet

fartyget med besättning. Nämnden ansåg inte att resemomentet var av underordnad betydelse.

Museijärnväg

SRN har i ett förhandsbesked 2004-03-11 ansett att de resor med järnväg som tillhandahålls av en allmännyttig ideell förening utgör personbefordran. Föreningen drev en museijärnväg där man efter en ordinarie tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser.

Bårtransporter

Transport av avlidna är att anse som personbefordran, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen.

Ambulanstransporter och andra sjuktransporter är undantagna från skatteplikt, se avsnitt 26.2.

Slussning

I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella skattesatsen.

Guidning

I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare.

15 Avdragsrätt

15.1 Allmänt

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående skatt som är hänförlig till s.k. investeringsvaror (se avsnitt 23). Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet (se avsnitt 21). Avdragsbestämmelserna i 8 kap. ML ligger också till grund för den återbetalningsrätt som i vissa fall kan föreligga för den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet. Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt återfinns i 10 kap. ML (se avsnitt 16).

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 18.

15.1.1 Definition av ingående skatt

I 8 kap. 2 § ML anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående skatt. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående skatt i enlighet med definitionerna.

Omsättning av varor och tjänster

I det första fallet beskrivs den situationen när skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående skatten hos köparen utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varorna eller tjänsterna. Skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren debiterat. Eventuell utgående skatt som påförts på grund av uttagsbeskattning utgör således inte ingående skatt hos förvärvaren med undantag av i vissa särskilt reglerade fall inom byggbranschen. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse mervärdesskatt utgör inte heller ingående skatt enligt ML:s definition (jfr avsnitt 15.5).

Varor och tjänster från annat land m.m.

Ingående skatt utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående skatt på gemenskapsinterna förvärv (GIF) , på efterföljande omsättning vid trepartshandel, på förvärv i vissa fall av investeringsguld samt

på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående skatt definieras också skatt som hänför sig till import.

Varor i särskilda lager

I 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML återfinns bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående skatt utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.

Övertagna investeringsvaror

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

Uttagsbeskattade byggtjänster

Som ingående skatt hos köpare av fastighet räknas den skatt som säljare har redovisat eller ska redovisa på grund av uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk.

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

Retroaktivt avdrag

Sådant avdrag för ingående skatt avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser utgör ingående skatt för fastighetsägaren (se vidare avsnitt 21.8.2).

Intygsmoms

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

15.1.2 Generell avdragsrätt

Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående skatt återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen är tillämplig också för den som inte är skattskyldig men som med stöd av 10 kap. ML har rätt till återbetalning av skatt. Till skillnad mot vad som gäller vid inkomstbeskattningen inträder avdragsrätten alltid vid ett tillfälle med hela det avdragsgilla beloppet. Någon motsvarighet till inkomstbeskattningens värdeminskningsavdrag finns således inte. Jfr

dock vad som sägs i avsnitt 23 om jämkning av ingående skatt. Avdragsrätten är i det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

Mervärdesskatte-direktivet

Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt ska göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av EG-rätten såvitt gäller avdragsrätten får anses vara följande. En grundförutsättning för att rätt till avdrag ska föreligga är enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner har han rätt till avdrag i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner. RR har i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1999 not. 282, ansett att det ytterst är mervärdesskattedirektivet som avgör om rätt till avdrag för ingående skatt föreligger. Vidare ansåg RR att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet dvs. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. Om dessa grundförutsättningar föreligger är avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karaktäriseras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler.

EG-domstolen har fastslagit att bestämmelserna om avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående skatt ska tillerkännas den skattskyldige (se C-240/05 Eurodental punkt 58, C-98/98 Midland Bank punkt 24 och C-408/98 Abbey National punkt 26). Vidare framgår av dessa domar att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för ingående skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.

Av avgörandet C-408/98, Abbey National, punkt 35 framgår vidare principen att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående skatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag.

Av EG-domstolens avgörande C-16/00, Cibo, punkt 33 framgår att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på en skattskyldig persons allmänna omkostnader då sådana kostnader utgör en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Tjänsterna har i dessa fall i princip ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet.

EG-domstolen har i domen C-77/01, EDM, bl.a. belyst frågor kring avdragsrätten i förhållande till transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet och i C-137/02, Faxworld, berört frågeställningar kring avdragsrätten för förvärv före det att ett bolag bildats.

När det gäller bevisbördan för att avdragsrätt föreligger och för att förvärvaren är en skattskyldig person har EG-domstolen slagit fast att det är den som begär avdrag för ingående skatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda och särskilt att han är en skattskyldig person (se mål 268/83, Rompelman, punkt 24).

Förvärv i verksamheten

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

I RÅ 2004 ref. 112, som avsåg frågan om anskaffningar av persondatorer skett för ett bolags verksamhet som medför skattskyldighet, beskrivs EG-domstolens praxis avseende förvärv i verksamheten enligt följande.

Bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige. Eftersom avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet är det endast i den egenskap i vilken en person uppträder vid detta tillfälle som avgör om avdragsrätt föreligger (C-97/90, Lennartz, punkt 8). Huruvida en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs (C-97/90 Lennartz, punkt 21 och C-415/98 Bakcsi, punkt 29). Om en vara med hänsyn till sin karaktär lämpar sig för såväl privat användning som användning i en ekonomisk verksamhet, måste alla omständigheter undersökas för att avgöra om varan faktiskt används med avsikt att erhålla inkomster (C-230/94, Enkler, punkt 27).

RR anger vidare i samma mål att avdragsrätten förutsätter att de anskaffade varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till den skattskyldiges utgående skattepliktiga transaktioner (C-4/94 BLP Group punkt 19 och C-98/98 Midland Bank punkt 24). Även om det inte föreligger något sådant direkt och omedelbart samband mellan förvärven och särskilda utgående transaktioner kan kostnaderna för förvärvaren – som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i denna egenskap – utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Förvärven har då ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet och rätt till avdrag föreligger på denna grund (C-98/98, Midland Bank, punkt 31).

KR i Stockholm har i dom 2006-03-17, mål nr 5004-05, ansett att ett företag som yrkat avdrag för ingående skatt avseende förvärv av en segelbåt som skulle användas i marknadsföringssyfte var ett förvärv som hade sådant samband med företagets verksamhet att avdragsrätt förelåg.

KR i Stockholm har i dom 2005-09-16, mål nr 2638-05, ansett att ett företag som uppgav sig ha påbörjat en ny verksamhet, utöver den sedan tidigare bedrivna, inte kunnat styrka att den nya verksamheten medförde skattskyldighet. Till följd härav medgavs inte avdrag för ingående skatt för förvärv som uppgivits avse den nya verksamheten.

Tillgångar som enbart nyttjas privat

Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående skatt. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk. RSV har i skrivelse 2001-05-04, dnr 5576-01/100, angående avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse uttalat följande. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. Skatteverkets uppfattning avser såväl de fall byggnaden, båten etc. i ett senare skede överlåts till en personalstiftelse som de fall tillgången blir kvar i AB:s ägo. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger inte mot bakgrund av att den ingående skatten

inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående skatten är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. Skatteverket anser vidare att avdragsrätten inte påverkas av om ägaren eller den anställde får nyttja tillgången kostnadsfritt, mot särskild avgift eller mot ett brutto- eller nettolöneavdrag eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet, jfr RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176.

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

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

Delvis för verksamheten

För förvärv som är gemensamma för verksamhet som medför skattskyldighet och för verksamhet som ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde uppkommer frågan om det är valfritt för den skattskyldige att begränsa avdraget vid förvärvet eller att tillgodogöra sig fullt avdrag och sedan uttagsbeskatta den användning som avser den verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Vad som gäller i dessa fall framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-06-02, dnr 130 304122-05/111 och innebär följande.

Enligt EG-domstolens praxis gäller att om en investeringsvara används såväl yrkesmässigt som privat, kan den skattskyldige välja att i mervärdesskattehänseende behandla denna vara i sin helhet som en tillgång i rörelsen, behandla den i sin helhet som en privat tillgång, vilket innebär att den helt utesluts från mervärdesskattesystemet, eller låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (C-291/92 Armbrecht punkt 20, C-415/98 Bakcsi punkterna 24−34, C-269/00 Seeling punkterna 40–41, C-434/03 Charles och Charles-Tijmens punkt 24 och C-72/05 Wollny punkt 22). Motsvarande som gäller vid delvis privat bruk får anses gälla även vid delvis

användning för annat ändamål som ligger utanför ramen för den ekonomiska verksamheten.

Om den skattskyldige väljer att behandla investeringsvaror, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen är den ingående skatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (C-97/90 Lennartz punkt 26, C-415/98 Bakcsi punkt 25 och C-269/00 Seeling punkt 41).

Det framgår av artiklarna 26.1 och 75 i mervärdesskattedirektivet att om den ingående skatten på en vara som hänförs till rörelsen helt eller delvis kan dras av ska användningen av varan för den skattskyldiges eller hans anställdas privata behov eller för rörelsefrämmande ändamål jämställas med tillhandahållande av tjänst mot vederlag. Uttagsbeskattning ska då ske och underlaget utgör hela kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (Lennartz punkt 26, Bakcsi punkt 30, Seeling punkt 42, C-434/03 Charles och Charles-Tijmens punkt 25 och C-72/05 Wollny punkt 23).

Den skattskyldige har också möjlighet att helt hänföra investeringsvaran till den verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet vilket medför att rätt till avdrag för den ingående skatten på förvärvet helt saknas (jfr Bakcsi punkterna 26–27). Vid avyttring av varan behöver då inte utgående skatt betalas.

I samtliga avgöranden av EG-domstolen som behandlat frågan har det rört sig om förvärv av investeringsvaror för vilka uttagsbeskattning sedan blir aktuell enligt artikel 26.1 i direktivet (Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling och C-25/03 HE). I fråga om förvärv av investeringsvaror som exempelvis maskiner, datorutrustning och fordon som inte är personbilar i ML:s mening, får därför den ovan nämnda valfriheten att tillföra hela varan till den ekonomiska verksamheten anses gälla. Med investeringsvaror ska i detta avseende förstås varor som normalt används över längre tid och som bokföringsmässigt i normalfallet utgör anläggningstillgångar på vilka avskrivningar görs. Avdrag kan då medges för hela den ingående skatten på förvärvet av varan. Den användning som sker för verksamhet som inte ligger inom ramen för mervärdesskattesystemet ska sedan uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelsen i 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML som motsvarar artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet.

För förbrukningsvaror såsom el, drivmedel, foder, papper m.m. ska i stället en uppdelning av den ingående skatten på förvärvet göras. Denna fördelning ska göras med utgångspunkt i användningen av varan för den verksamhet som medför skattskyldighet respektive användningen för andra ändamål. Kan andelen inte fastställas får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Frågan om en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga. Jämför med vad som i detta hänseende ovan sägs om innebörden av EG-rätten i RÅ 2004 ref. 112.

Vid förvärv av tjänster föreligger normalt inte skäl att ur neutralitetssynpunkt låta den skattskyldige få göra fullt avdrag och uttagsbeskatta en del av förbrukningen. När tjänster förvärvas är det ofta klart redan vid tidpunkten för förvärvet i vilken omfattning förbrukningen avser verksamhet för vilken avdragsrätt föreligger. Några avgöranden från EG-domstolen som innebär att det skulle finnas en valfrihet vid förvärv av tjänster i allmänhet finns inte. Uttagsbeskattning för användande av vara på det sätt som avses i artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet kan inte heller komma ifråga och avdragsrätt grundad på en sådan uttagsbeskattning blir då inte aktuell utom i vissa fall som redogörs för nedan. Vid förvärv av tjänster som exempelvis telefonitjänster, resor, hyra, bokföring etc., ska därför den ingående skatten på förvärvet proportioneras. Avdragsrätt föreligger för den del av den ingående skatten som avser förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet. Ett sådant synsätt ligger i linje med bestämmelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken avdrag endast ska medges i den mån en vara eller tjänst ska användas för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. Kan den del av användningen som avser verksamhet som medför skattskyldighet inte fastställas får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Har den skattskyldige valt att i sin helhet hänföra en investeringsvara till den verksamhet som medför skattskyldighet, ska emellertid avdrag kunna göras för ingående skatt på förvärvade tjänster som ingår i anskaffningskostnaden för varan (jfr Seeling punkt 43). Fullt avdrag kan då göras för den ingående skatten på de förvärvade tjänsterna som tillförs varan. För användning av varan för andra ändamål än rörelsen ska sedan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML (artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet) ske. Värdet av tjänsterna

ingår då i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattningen. Det kan då också vara fråga om förvärv av tjänster som ombyggnad eller andra värdehöjande åtgärder som utförs på investeringsvaran. Vid förvärv av tjänster i andra fall ska emellertid den ingående skatten proportioneras i enlighet med vad som anges i föregående stycke.

Vad som ovan sagts om möjlighet att få fullt avdrag genom att tillföra en investeringsvara helt till rörelsen och sedan uttagsbeskatta den användning som inte omfattas av mervärdesskattesystemet gäller inte i de fall de särskilda avdragsförbuden för stadigvarande bostad och personbilar är tillämpliga. Möjligheten gäller inte heller vid förvärv som är gemensamma för verksamhet som medför skattskyldighet och verksamhet som består i från skatteplikt undantagna transaktioner, s.k. blandad verksamhet (se avsnitt 15.4).

Förvärv av dotterbolag

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

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

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör enligt Skatteverkets mening anses sådana kostnader som ska bokföras hos moderbolaget och som utgör t.ex. advokat- och konsultarvoden.

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

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

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

Försäljning av aktier

När det gäller mervärdesskatt på kostnader i samband med försäljning av aktier eller andelar i dotterbolag är situationen en annan än vid förvärv.

Innehav, köp och försäljning av aktier utgör i sig inte någon sådan ekonomisk verksamhet som omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatt enligt EG-domstolens fasta rättspraxis så som denna är beskriven i bl.a. målen C-80/95 Harnas & Helm, punkt 15 och C-77/01 EDM. Enligt punkten 50 i sistnämnda mål framgår av artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet att en beskattningsbar person ska handla i denna egenskap för att en transaktion ska kunna mervärdesbeskattas (domen i målet C-306/94, Régie dauphinoise, punkt 15).Transaktioner som består i att fortlöpande vinna inkomster från verksamhet som består av mer än att endast erhålla utdelning och annan avkastning av aktier kan emellertid omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatten. Exempel på detta utgör aktietransaktioner i affärsverksamhet som avser handel med värdepapper eller för att genomföra en direkt eller indirekt inblandning i ledningen av bolag i vilka vederbörande har gått in som delägare. Se dom i det ovan nämnda målet C-77/01 EDM, punkt 59 och i målet C-155/94 Wellcome Trust, punkt 35. Av sistnämnda framgår också att försäljning av aktier i sådana fall omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet och således av mervärdesskattereglernas tillämpningsområde.

En skattskyldigs försäljning av aktier utgör därför antingen en från skatteplikt undantagen omsättning i den ekonomiska verksamheten eller en transaktion som inte utgör eller inte ingår i en ekonomisk verksamhet och därför inte omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatten. Förvärv som görs för genomförandet av sådana transaktioner utgör inte förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet. Av denna anledning saknas avdragsrätt för ingående skatt som belöper på

förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med en skattskyldigs försäljning av aktier. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-05-23, dnr 130 299787-05/111.

RR har i dom 2003-06-06, RÅ 2003 ref. 36, bedömt att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförde sig till förvärv som skett för försäljning av aktier i dotterbolag. Ärendet, som gällde ett förhandsbesked, avsåg ett moderbolag som tog aktiv del i koncernens verksamhet bl.a. genom att mot ersättning utföra juridiska och administrativa m.fl. tjänster åt andra koncernbolag. RR ansåg att eftersom försäljningen av aktierna enligt 3 kap. 9 § ML var undantagen från skatteplikt kunde någon rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförde sig till kostnaderna för försäljningen inte grundas direkt på bestämmelserna i ML. Inte heller kunde bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet medföra någon sådan rätt enligt RR.

Av EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group, framgår att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt på förvärv som används för att genomföra omsättningar som är undantagna från skatteplikt. Detta gäller oavsett om det vidare syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra skattepliktiga transaktioner. Se denna dom punkterna 23–24 och 26–28.

KR i Göteborg har i dom 2006-11-13, mål nr 3072-04 (överklagad av Skatteverket) ansett att ett företag skulle medges avdrag för ingående skatt på konsultkostnader i samband med avveckling av dotterbolag genom försäljning av aktierna. Domstolen ansåg att kostnaderna hade ett direkt och omedelbart samband med hela den ekonomiska verksamheten.

I ett förhandsbesked meddelat 2007-01-12 har SRN funnit att ingående skatt hänförlig till utgifter för förvärv och försäljning av aktier som hör till en verksamhet som utgör en ekonomisk verksamhet, är avdragsgill. Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket eftersom utgången inte överensstämmer med Skatteverkets uppfattning.

EG-domstolen har i mål C-435/05, Investrand, uttalat att direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan kostnaderna för de konsulttjänster som en beskattningsbar person har använt vid fastställandet av storleken på en fordran som utgör en del av företagets förmögenhet och som avser en aktieförsäljning som ägde rum då företaget ännu inte var skattskyldigt enligt bestämmelserna om

mervärdesskatt och å andra sidan den ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i nämnda direktiv, som den skattskyldige bedriver, om det inte föreligger omständigheter som visar att det uteslutande är denna ekonomiska verksamhet som har föranlett köpet av nämnda tjänster. EG-domstolen ansåg därför att det inte förelåg någon rätt till avdrag för den ingående skatt som har erlagts för de aktuella tjänsterna.

Nyemissions-kostnader

Av EG-domstolens dom i mål C-465/03, Kretztechnik, framgår att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet kan hänföras till företagets allmänna omkostnader. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger därför vid förvärv av tjänster i samband med företagen nyemission och börsintroduktion (punkterna 36–38).

RR har i dom 2006-05-16, mål nr 1337-04, ansett att ett bolag hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för nyemission av aktier och börsintroduktion. RR uttalade att de kostnader bolaget haft för börsintroduktionen måste anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller.

SRN bedömde i ett förhandsbesked 2003-10-22 att den mervärdesskatt som belöpte på ett bolags kostnader för nyemission av aktier och för utgivning av konvertibla skuldebrev var avdragsgill eftersom kostnaderna ansågs utgöra allmänna omkostnader i verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Kostnaderna utgjordes bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster i anknytning till kapitalanskaffningen. De konvertibla skuldebreven utgjordes inte av s.k. personalkonvertibler och inte heller avsåg ansökan om förhandsbesked mervärdesskatt på kostnader för att omvandla skuldebreven till aktier. SRN:s förhandsbesked har fastställts i RÅ 2004 ref. 60.

Bolags ägandefunktion

RR har i dom 2006-05-16, RÅ 2006 ref. 19 (I), fastställt att ingående skatt avseende avgifter till Stockholms fondbörs får anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. RR medgav därför avdragsrätt för den ingående skatten.

RR har i dom 2006-05-16, RÅ 2006 ref. 19 (II), bedömt att ett bolags ingående skatt hänförlig till konsultkostnader i samband

med ett offentligt uppköpserbjudande är avdragsgill. Kostnaderna, som avsåg rådgivning (bl.a. i form av värdering) till styrelsen och information till bolagets aktieägare, har av domstolen ansetts vara sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Skatteverket har i skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, bedömt att den mervärdesskatt som belöper på fusionskostnader inte medför avdragsrätt i de fall fusionens enda syfte är att få en möjlighet att kunna utnyttja ett underskottsavdrag vid inkomstbeskattningen. Ett sådant förvärv får nämligen anses ha skett utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

Förvaltning av kommanditbolag

SRN har i ett förhandsbesked 2002-04-12 uttalat sig om avdragsrätten för ingående skatt belöpande på allmänna omkostnader i ett fall där sökanden dels bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet och dels deltog i förvaltningen av ett kommanditbolag under sådana förhållanden att sökanden inte kunde anses omsätta några tjänster i den delen. De allmänna omkostnaderna hänförde sig såväl till den del av sökandens verksamhet som medförde skattskyldighet som till de aktiviteter som inte innebar någon omsättning av varor eller tjänster. SRN uttalade, mot bakgrund av EG-domstolens praxis, att sökanden endast hade rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på de allmänna omkostnader som kunde anses hänförliga till den del av verksamheten som medförde skattskyldighet. RR har i RÅ 2004 not. 6 instämt i SRN:s bedömning att sökanden inte var berättigad till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader för deltagande i förvaltningen av kommanditbolaget. Skatteverket väckte i RR frågan om uttagsbeskattning av sökanden och en därav följande avdragsrätt för ingående skatt. RR prövade dock inte denna senare fråga eftersom den inte ställts i ansökan om förhandsbesked och frågan således inte blivit belyst i SRN.

Hemtjänster

Det förekommer att en arbetsgivare, för de anställdas räkning, köper s.k. hemtjänster, dvs. städning i hemmet etc. Arbetsgivaren står för kostnaden medan de anställda utnyttjar tjänsten som en personalförmån. Arbetsgivarens ingående skatt som belöper på anskaffning av sådana hemtjänster är inte avdragsgill eftersom det inte är fråga om förvärv i verksamheten utan för privat bruk hos den anställde (se RSV:s skrivelse 1998-11-20, dnr 10326-98/900). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlägga till företag som tillhanda-

håller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående skatten föreligger därför inte.

Personalvårds-kostnader

RSV har i skrivelse 1999-02-03, dnr 851-99/100, uttalat att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående skatt som avser personalvårdskostnader och gåvor av personalvårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställde vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses i skrivelsen är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen enligt 11 kap. 11 och 14 §§ IL, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (se Skatteverkets meddelande SKV M 2006:21, avsnitten 3.5 och 3.7). Anledningen till detta synsätt beträffande avdragsrätten är att den här typen av kostnader utgör ett naturligt inslag i ett företags verksamhet samt att marknadsvärdet är begränsat.

Motion och friskvård

En arbetsgivare har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för sådan motion och annan friskvård som är skattefri för anställda vid inkomstbeskattningen. Detta gäller både om arbetsgivaren betalar kostnaden direkt till den som tillhandahållit tjänsterna och om den anställde gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning (se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111).

För avdragsrätt krävs alltid att den faktiska utgiften kan styrkas genom en faktura från den som har tillhandahållit tjänsterna. Kvittot eller handlingen som utgör faktura måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven på faktura enligt 11 kap. ML, med undantag av att den anställdes namn får stå på fakturan i stället för arbetsgivarens namn. Någon tvekan får inte finnas om att det är ett sådant förvärv som medför avdragsrätt i arbetsgivarens verksamhet. Om den anställde själv ska stå för en del av kostnaden räknas denna del inte som något förvärv för arbetsgivarens verksamhet.

I det fall arbetsgivaren lämnar en kostnadsersättning som ska täcka den anställdes kostnader för t.ex. deltagande i motion har arbetsgivaren inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på den anställdes utgift.

Hemdatorer

RSV har i skrivelse 1998-02-03, dnr 875-98/900, uttalat att anskaffandet av datorer för de anställdas privata bruk inte kan anses utgöra ett förvärv i verksamheten även om syftet är att höja datamognaden i företaget. Till följd härav har arbets-

givaren enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsrätt för mervärdesskatten vid anskaffning av datorer till anställda.

SRN har 1998-07-10 meddelat två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Av förutsättningarna för förhandsbeskeden fick det enligt SRN anses underförstått att de anställda fick använda datorutrustningarna på samma sätt som om de själva hade hyrt utrustningarna. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående skatt på sådan datorutrustning. SRN har vidare gjort den bedömningen att utlåning av hemdatorer till anställda mot bruttolöneavdrag får anses utgöra en del i avlöningsförmånerna och inte till någon del ett tillhandahållande mot vederlag i en yrkesmässig verksamhet. RR har i domar 1999-07-13, RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176, fastställt SRN:s bedömning i de båda förhandsbeskeden.

RR har, RÅ 2004 ref. 112, bedömt avdragsrätten för den ingående skatt som belöpte på anskaffning av persondatorer m.m. som en arbetsgivare tillhandahöll sina anställda för användning främst i deras hem mot att de avstod från övertidsersättning. I domskälen uttalar RR att när en persondator anskaffas för att placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för den ingående skatten, nämligen om det kan visas att den anställde ska använda datorn i sitt arbete. Mot bakgrund av att bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige och att denne i det aktuella målet inte kunde anses ha visat att den ingående skatt som dragits av avsåg anskaffningar för bolagets skattepliktiga verksamhet fann RR att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatten.

I skrivelse 1998-08-17, dnr 7115-98/900, har RSV redogjort för vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk.

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående skatt. Denna får i stället rekvireras i särskild ordning från Skatteverket, skattekontor 1 Linköping (se förordning 2002:831 om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt). Ekonomistyrningsverket (ESV) har rätt att meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av nämnda förordning. Enligt meddelade tillämpningsföreskrifter till förordningen ska rätten till kompensation för ingående skatt

bedömas enligt mervärdesskattereglerna, med beaktande av de särskilda regler som gäller för statlig verksamhet. Då det i detta fall inte finns särskilda bestämmelser för statlig verksamhet har statliga myndigheter inte rätt att återfå mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

Beträffande kommuner (ej kommunala bolag) uttalar RSV följande i nämnda skrivelse.

I de fall en kommun bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML gäller ML:s allmänna regler för denna verksamhet.

Därutöver har en kommun efter ansökan rätt till ersättning från särskilda mervärdesskattekonton hos Riksgäldskontoret för ingående skatt som inte dragits av enligt ML (se lagen 2005:807 om ersättning för kommuner och landsting). I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för mervärdesskatt avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk. Skatteverket, skattekontor Falun beslutar om utbetalning från nämnda konton.

RSV har i skrivelse 2002-03-25, dnr 2736-02/100, lämnat sin syn på en arbetsgivares skattskyldighet och avdragsrätt i samband med försäljning av hemdatorer. Av skrivelsen framgår att arbetsgivaren inte är skattskyldig vid försäljning av sådana datorer där avdragsrätt inte funnits vid anskaffningen. Undantag från skatteplikt gäller i dessa fall enligt bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML.

När det gäller datorer som arbetsgivaren hyrt under låneperioden och sedan köper från uthyrningsföretaget för att sälja dessa vidare är skattskyldigheten beroende av om försäljningen sker till marknadsvärdet eller inte. Sker försäljningen till ett pris som uppgår till lägst marknadsvärdet föreligger skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser och arbetsgivaren har då också rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på anskaffning av datorerna. Om försäljningspriset är lägre än marknadsvärdet får arbetsgivarens avsikt med förvärv och försäljning av datorerna anses vara att tillhandahålla personalen eller någon annan en förmån. Under sådana omständigheter kan försäljningarna inte anses ske inom ramen för arbetsgivarens yrkesmässiga verksamhet varför skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger. I dessa fall

föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på inköp av datorerna från uthyrningsföretaget.

Mäklararvode vid fastighets-försäljning

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

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

Motsvarande gäller även i de fall en köpare av en fastighet har erlagt mäklararvode avseende en förvärvad mäklartjänst (jfr RSV:s skrivelse 2001-08-10, dnr 8325-01/100). Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, uttalat att den ingående skatt som avser en köpares mäklarkostnad ska fördelas på en avdragsgill respektive på en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Härvid bör beaktas att en ej färdigställd del av en byggnad som avses att hyras ut inte ingår i sådan verksamhet som medför skattskyldighet.

Verksamhets-överlåtelser

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

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

Arbetsgivar-organisation

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 13 § IL inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer.

Anledningen till förbudet är att man eftersträvat likformighet med vad som gäller för löntagare. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är belagd med mervärdesskatt bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Parkerings-verksamhet

RR har i två domar, RÅ 1996 not. 281 och RÅ 1998 not. 172, funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Se vidare avsnitt 20.3.5.

Rättegångs-kostnader

Om rättegångspart är skattskyldig till mervärdesskatt och målet rör den verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för den mervärdesskatt som han blir debiterad av sitt ombud. Mervärdesskatten blir därmed inte en kostnad för honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte mervärdesskatt.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för mervärdesskatt utgör mervärdesskatten på ombudskostnaden en del av hans rättegångskostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta honom för hans rättegångskostnader bör vid beräkning av beloppet hänsyn tas till att mervärdesskatten är en kostnad för den vinnande parten i detta fall. Den förlorande part som har att utge ersättning till en ej skattskyldig vinnande part har inte rätt till avdrag för ingående skatt eftersom ersättningen inte grundar sig på något avtal mellan dessa parter om att tillhandahålla tjänster.

RSV har i en skrivelse 2002-08-15, dnr 4530-02/120, ytterligare belyst den mervärdesskatterättsliga bedömningen vid ersättning för rättegångskostnader.

Myndighets-utövning

I RÅ 2003 not. 3 har RR 2000-03-07 fastställt ett förhandsbesked som innebär att rätt till avdrag inte föreligger för ingående skatt som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga.

Processkostnader i skatteärenden

Ingående skatt som hänför sig till ombuds- och övriga kostnader i samband med skatteprocesser avseende en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med företagets hela verksamhet att avdragsrätt föreligger. Dessa kostnader är av sådan karaktär att de kan uppstå oberoende av företagets eget initiativ och de kan ytterst leda såväl till att företaget kan behålla rörelsekapital som

till att ytterligare skatt ska betalas eller möjligen återfås. Avdragsrätt gäller oavsett om kostnaderna avser mål eller ärende om mervärdesskatt eller andra indirekta skatter eller om direkta skatter eller arbetsgivaravgifter. Som förutsättning för denna avdragsrätt gäller dock att skatteprocessen avser skatt som den skattskyldige har att betala med anledning av den verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. RSV har i skrivelse 2002-02-01, dnr 11756-01/110, ytterligare utvecklat grunderna för detta synsätt. Av nämnda skrivelse framgår vidare att det här angivna synsättet beträffande avdragsrätten för ingående skatt också bör gälla för ett företags andra kostnader avseende hanteringen av verksamhetens skatter, såsom kostnader i samband med deklaration eller betalning av skatt.

RR har i dom 2002-12-11, RÅ 2002 not. 200, angående ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt m.m. funnit att det inte fanns någon anledning att anta att ett skattskyldigt bolag inte skulle ha rätt till avdrag för den ingående skatt som belöpte på kostnader för den aktuella skatteprocessen.

KR i Sundsvall har i dom 2006-06-19, mål nr 2729-05, ansett att de kostnader för advokattjänster som ett bolag haft i en skatteprocess får anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör en del av kostnadskomponenterna för bolagets produktion. I målet hade inte framkommit annat än att den verksamhet som bolaget bedrev var fullt ut skattepliktig. Under dessa förhållanden hade bolaget rätt att dra av hela den ingående skatt som belöpte på advokatarvodet.

Frikraft

Av SRN:s förhandsbesked 2004-06-24 framgår att ett elproducerande företag har rätt till avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för leverans av s.k. frikraft. Avdragsrätten gäller enligt SRN oavsett om kraften är egenproducerad eller förvärvad från utomstående leverantör.

Utlägg m.m.

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten varför rätt till avdrag inte föreligger för den eventuella ingående skatt som ingår i utlägget. Av avsnitt 13 framgår vad som förstås med ett utlägg i ML:s mening samt vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för mervärdesskatt vid vidarefakturering, kostnadsfördelning och liknande transaktioner.

Konkursförvaltararvode

Har 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.

Avser del av arvodet åtgärder som direkt går att hänföra till omsättning av olika tillgångar i verksamheten får en bedömning i stället göras enligt vad som annars gäller för avdragsrätt vid omsättning av en sådan tillgång.

Kostnader för åtgärder som konkursförvaltaren vidtar mot tidigare revisorer anses utgöra allmänna omkostnader för den tidigare verksamheten. Även kostnader som avser förvaltarens åtgärder mot tidigare styrelseledamöter avseende olovlig vinstutdelning kan anses utgöra allmänna omkostnader. Rätt till avdrag föreligger för den ingående skatten i den mån åtgärderna är hänförliga till den verksamhet som medför skattskyldighet.

Avdragsrätten för mervärdesskatt på konkursförvaltararvode belyses ytterligare i Skatteverkets skrivelse 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111.

Rivning, sanering

Skatteverket har i skrivelse 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111 uttalat att avdragsrätt kvarstår till dess en verksamhet helt har avvecklats. Detta gäller även för den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet.

Rivning och sanering av en fastighet sker ibland genom ett föreläggande från en kommun som ägaren ska följa. När fastighetsägaren måste vidta dessa åtgärder tar denne inte fastigheten i bruk för annan verksamhet utan åtgärderna blir ett led i att avveckla den tidigare bedrivna verksamheten. Har fastighetsägaren i ett sådant fall använt fastigheten i verksamhet som medfört skattskyldighet anser Skatteverket att avdragsrätten därför omfattar även mervärdesskatt som avser kostnader för avslutande av denna genom rivning av byggnaden och sanering av marken. Kostnaderna härför är konsumerade i den bedrivna verksamheten.

Bidrag kopplat till priset

Köparens avdragsrätt när bidrag direkt kopplat till priset på en leverans och bidraget därför ska ingå i beskattningsunderlaget

belyses i Skatteverkets skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111. Se även avsnitt 17.4.3.

15.2 Särskilda avdragsregler

Huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML är kompletterad med flera specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11 och 13–16 §§ samt i 10 kap. 12 § ML.

15.2.1 Övertagen verksamhet

8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten. För avdragsrätt krävs att den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten.

15.2.2 Delägare i samfällighet

8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående skatt. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet, t.ex. jord- och skogsbruk. Avdraget får göras för den del av samfällighetens ingående skatt som motsvarar fastighetens andel av samfällighetens förvärv. Detta gäller enbart om det finns någon avdragsrätt för fastighetens användning i verksamheten. Avdrag för ingående skatt får inte göras om fastigheten är en stadigvarande bostad. I övrigt gäller allmänna regler för avdragsrätt.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående skatt. Anledningen är att föreningen vill att kostnaden för väghållning etc. relativt sett ska bli lika hög för de olika delägarna, oavsett om de är skattskyldiga enligt ML eller ej. En sådan inbetalning till föreningen utgör inte ingående skatt för delägaren och berättigar således inte till avdrag.

15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning

8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML

Rätten till avdrag för ingående skatt tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder

svara för importhanteringen, antingen direkt eller via speditör Om den svenske kunden i dessa fall har betalat importmomsen, utan att själv ha varit skattskyldig för importen, har han avdragsrätt för denna enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 3 p. ML. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om kunden själv hade varit skattskyldig för importen och att leverantören inte är skattskyldig enligt ML för annat än för importen.

Motsvarande avdragsrätt har den kund som har betalat ersättning för importmoms till den leverantör som varit skattskyldig för importen. Även i dessa fall förutsätts för avdragsrätt att den som betalat ersättningen hade haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen samt att leverantören inte är skattskyldig för annat än importen.

15.2.4 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för mervärdesskatt på förvärv inom landet (se avsnitt 16).

En speditör som för kunds räkning gör ett utlägg för ingående skatt i samband med import har inte avdragsrätt för ett sådant belopp eftersom det inte är fråga om skatt som belöper på ett förvärv i speditörens verksamhet. Avdragsrätt kan i stället föreligga hos speditörens uppdragsgivare.

RR har i förhandsbesked, RÅ 1988 ref. 144, inte ansett auktionsförrättare berättigad till avdrag för importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten.

Särskilda frågor om avdragsrätt för importmoms vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter behandlas i avsnitt 34.5.2

För högt påförd importmoms

Det kan förekomma att det i efterhand visar sig att den importmoms som Tullverket debiterat i samband med import av varor till landet blivit påförd med för högt belopp. Fråga om återbetalning från Tullverket av den för högt inbetalda mervärdesskatten kan då uppkomma. Av 5 kap. 13 § tullagen (2000:1281) framgår emellertid att återbetalning inte sker av

belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML eller som medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Avdragsrätt föreligger enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML för ingående skatt som hänför sig till import i verksamheten. Detta gäller även om sådan mervärdesskatt betalats till Tullverket med för högt belopp.

Dubbelbetalning pga. en speditörs konkurs

Om en skattskyldig köpare anlitar en speditör som betalningsansvarigt ombud och om speditören på grund av konkurs inte betalar importmomsen till Tullverket kan Tullverket kräva köparen på skatten. Om köparen då redan har betalat speditören leder detta till att köparen tvingas betala ett belopp motsvarande importmomsen två gånger.

Det förhållandet att Tullverket på grund av att skatten är obetald riktar sitt krav på köparen får endast anses innebära en påminnelse om att skatten är obetald. Det underlag, som den skattskyldige erhåller i samband med Tullverkets krav på betalning, medför inte förnyad avdragsrätt för importmoms. Kravet får i stället i sin helhet beaktas som en kostnad vid inkomstbeskattningen.

RR har haft att bedöma, RÅ 2004 not. 196, avdragsrätten för den importmoms som ett bolag på grund av en speditörs konkurs varit tvunget att betala dubbelt, nämligen först till speditören och sedan till Tullverket. RR fann att då bolaget haft rätt att dra av skatten redan vid den första betalningen och i enlighet härmed yrkat och medgetts avdrag kan inte ytterligare avdrag komma i fråga avseende samma import.

15.2.5 Köp av fastighet

8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML

En fastighet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML (jfr avsnitt 7.6.2.2). Om en sådan fastighet säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som köper fastigheten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående skatt (jfr 8 kap. 19 § ML).

15.2.6 Koncerner

Slussningsregel

Inom en koncern förekommer det att verksamheten delas upp så att ett av företagen tillhandahåller skattefria tjänster, exempelvis finansieringstjänster eller lokaluthyrning, åt de andra företagen. Ingående skatt som avser inköp hänförliga till de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan, enligt 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML,

föras över till de skattskyldiga företag inom koncernen som förvärvar de skattefria tjänsterna (s.k. slussningsregel).

Tillämpning av slussningsregeln kan vara ett alternativ till att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler, se vidare avsnitt 21.12.

Överföring är tillåten mellan ett svenskt moderföretag och helägda svenska dotterföretag samt mellan dotterföretagen. Med ett helägt dotterföretag förstås ett aktiebolag, vars aktier till mer än 90 % ägs av ett annat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag.

Storleken av det avdrag som får föras över till ett visst företag inom en koncern ska beräknas utifrån värdet av de tjänster som har tillhandahållits företaget. Om tjänster har tillhandahållits flera företag inom en koncern, får således inte hela avdraget flyttas över till endast ett av företagen.

Bestämmelsen om koncernslussning kan under vissa förutsättningar tillämpas redan innan en mervärdesskattefri fastighetsupplåtelse påbörjas. Det måste för en sådan tillämpning kunna styrkas att den avsedda upplåtelsen kommer att ske till ett koncernföretag och att övriga villkor för att tillämpa regeln föreligger. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111.

Slussningsregeln är tillämplig bara inom en svensk koncern (dvs. mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag). Om ett svenskt moderbolag tillhandahåller ett utländskt dotterbolag tjänst, som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, kan ingående skatt i anledning härav inte överföras till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska mervärdesskatt tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Mervärdesskatt ska därför inte tas ut (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Det är emellertid vanligt att det svenska moderbolaget inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till de utländska dotterbolagen och att sådan ersättning inte heller tas ut i form av

koncernbidrag (se avsnitt 7). Det föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till de utländska dotterbolagen. Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det föreligger således rätt till återbetalning (se avsnitt 16) för uttaget och det svenska moderbolaget har därmed avdragsrätt för ingående skatt som avser förvärv för de uttagna tjänsterna.

15.2.7 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML

Det förekommer att en fastighetsägare som driver byggnadsrörelse och uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML för uttag av skattepliktiga tjänster i ett senare skede tar fastigheten i anspråk för verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML har en sådan fastighetsägare rätt till avdrag för den utgående skatt som denne redovisat eller ska redovisa för uttag av nämnda tjänster. Avdragets storlek bestäms av i vilken omfattning fastigheten kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

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

15.2.8 Avdragsrätt i samband med kost åt personal

Personalservering

Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför enligt 4 kap. 2 § ML skattskyldighet om värdet av kosten överstiger 30 000 kr. Driver arbetsgivaren serveringsrörelse eller annan skattepliktig verksamhet är han alltid skattskyldig för personalserveringen. Eftersom arbetsgivaren är skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror. Avdragsrätt föreligger dock inte i fråga om driftbidrag till utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Se vidare avsnitt 32.

Anställds kost vid tjänsteresor

Avdragsrätt föreligger inte för den ingående skatt som belöper på en arbetsgivares kostnad för en anställds kost i samband med endagsförrättningar eftersom en sådan kostnad är arbets-

tagarens personliga levnadskostnad. Detta gäller även om måltidskostnaden är avdragsgill vid inkomstbeskattningen. När det gäller motsvarande kostnad i samband med flerdygnsförrättningar föreligger avdragsrätt för den ingående skatt som kan anses belöpa på den anställdes ökning av levnadskostnaderna på grund av förrättningen. Detta under förutsättning att det är fråga om arbetsgivarens kostnad och att arbetsgivaren kan styrka avdragsrätten enligt vad som framgår av 8 kap. 5 § ML (se vidare avsnitt 15.5). Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställde bör de av Skatteverket fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst kunna tillämpas. Detta innebär att det enbart är den ingående skatten på kostnaden utöver schablonvärdet som medför avdragsrätt.

15.2.9 Finansieringsföretag

8 kap. 11 § ML

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående skatt för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt vid sitt förvärv av varan. Denna avdragsrätt förutsätter att varan ursprungligen inte sålts med tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock dessa särskilda bestämmelser om VMB i 9 a kap. ML bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jfr avsnitt 34 samt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Vid köp av fordringar har finansieringsföretaget inte någon avdragsrätt.

I fråga om handel med s.k. leasingstockar föreligger skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt för förvärvaren i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

15.2.10 Avdragsrätt vid skada

Båda skattskyldiga
8 kap. 3 § 2 st. ML

I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser den verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälper skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för mervärdesskatten avseende detta. Avdrag får då göras antingen för den mervärdesskatt som belöper på kostnader för materialinköp, dvs. ej för värdet av eget arbete, eller för den mervärdesskatt som debiteras av den anlitade uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för mervärdesskatten till kostnaden exkl. mervärdesskatt för skadans avhjälpande. Den

ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive mervärdesskatt.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälper skadan, får han göra avdrag för mervärdesskatten som belöper på kostnaden för avhjälpandet. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpa skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska faktiskt avhjälpa skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive mervärdesskatt.

Skadevållande skattskyldig

I det fall endast den skadevållande är skattskyldig har han samma avdragsrätt som beskrivits i föregående stycke när han själv eller genom annan avhjälper skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan mervärdesskatt.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpa skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta mervärdesskatt. Den lidandes kostnad omfattar ju här även mervärdesskatten.

Skadelidande skattskyldig

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälper skadan, har han avdragsrätt för mervärdesskatten belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan mervärdesskatt.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpa skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta mervärdesskatten, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

Självrisk vid säljares reparation

Det förekommer att säljare avtalar med ett försäkringsbolag om försäkring för varje såld vara. Premien ingår i försäljningspriset, men utgör inte någon synlig del för kunden. Vid skadefall reparerar säljaren varan mot att kunden betalar en självrisk. Försäkringsbolaget ersätter säljaren för kostnaden för det material som går åt vid reparationen. Säljaren har rätt till avdrag för mervärdesskatten på materialet. Säljaren ska redovisa utgående skatt på självriskbeloppet (RSV/FB Im 1985:5).

Personbil

Om ett försäkringsbolag ska betala ut en ersättning till en skadelidande för inköp av en personbil, och den skadelidande inte har avdragsrätt för mervärdesskatten, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inkl. mervärdesskatt.

Skatteverket har i en skrivelse 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111, uttalat att en bilverkstad ska ta ut mervärdesskatt på ersättning som den erhåller för reparation av en krockskadad bil även om denna innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av annan bil. Detta gäller oavsett om reparationstjänsten faktureras till den som ägde bilen vid skadetillfället eller till dennes försäkringsgivare och oavsett vem som är ägare till bilen när reparationen utförs.

Om den som ägde bilen vid skadetillfället inte är skattskyldig till mervärdesskatt och därför saknar avdragsrätt för ingående skatt uppgår dennes kostnad för att avhjälpa skadan till ett belopp inklusive mervärdesskatt.

I samband med biluthyrning kan det inträffa att hyresmannen orsakar en kollision. Genom trafikförsäkringen ersätts reparationen av skadorna på motpartens bil. Uthyraren har därvid inte någon avdragsrätt för mervärdesskatten på reparationskostnaderna. Det är alltså hyresmannen som varit vållande gentemot tredje part. Däremot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

15.2.11 Avdragsförbud

15.2.11.1 Personbilar

8 kap. 15–16 §§ ML

Den som driver annan verksamhet än yrkesmässig persontrafik, transport av avlidna, återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller körkortsutbildning som medför skattskyldighet har inte rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av en personbil. Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig persontrafik (jfr 3 kap. 5 § 2 st. ML).

Rätten till avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig persontrafik, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 %.

Rätt till avdrag föreligger för all ingående skatt på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten.

Se närmare om personbilar i avsnitt 24.

15.2.11.2 Stadigvarande bostad

8 kap. 9 § 1 st. 1 p. och 10 § ML

Ingående skatt som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av. Avdragsrätt föreligger dock för skatt hänförlig till förvärv eller import för att utföra sådana tjänster som uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 eller 8 § ML även om fråga är om stadigvarande bostad.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. i de fall mervärdesskattepliktig verksamhet bedrivs helt eller delvis i en byggnad som anses utgöra stadigvarande bostad och för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder. Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer och dylikt, utan även sådant som har en anknytning till det stadigvarande boendet. På grund härav medges inte avdrag för mervärdesskatt på vatten- och avloppsinstallationer m.m. som betjänar en bostad. Om sådana installationer är gemensamma för både boendet och t.ex. en mjölkproduktion får den ingående skatten dras av endast till den del den avser mjölkproduktionen. Som ytterligare exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

Byggnadens karaktär

Det kan i många fall uppkomma tveksamheter om vad som förstås med en stadigvarande bostad. Som regel avses därmed en fastighet eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. Detta innebär att en mangårdsbyggnad som används som fritidshus inte berättigar till avdrag. Det är byggnadens karaktär som i första hand är avgörande. Det måste härvid ske en helhetsbedömning av karaktären på byggnaden med avseende bl.a. på dess konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

Byggnadens användning

Att även en byggnads användning i vissa fall kan ha betydelse vid bedömningen av om den omfattas av avdragsförbudet eller ej framgår också av några av nedan återgivna domar. Av avgöranden i SRN och RR framgår att en stuga respektive lägenheter som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Så kan också vara fallet enligt nedanstående RR-domar när en del av en stadigvarande bostad används i en verksamhet och den delen är klart avskild från bostadsdelen i övrigt och dessutom är särskilt anpassad för den bedrivna verksamheten.

Anpassad och avskild

RR har i två domar meddelade 2003-12-18, RÅ 2003 ref. 100 I och II, bedömt att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även om den aktuella byggnadens karaktär är en bostad. Av domskälen i RR:s båda avgöranden framgår följande:

> ”Enligt Regeringsrättens mening måste avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad i vissa fall kunna medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta bör vara fallet då byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende bör inte medföra ett annat synsätt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste vara avgörande.”

Det ena målet, RÅ 2003 ref. 100 (I), gällde ett bolag som uppförde ett småhus i två våningar. I byggnaden skulle inredas fyra kontorsarbetsplatser och bolaget skulle disponera mötes-lokaler. Det skulle vidare finnas ett pentry i byggnaden och en videokonferensanläggning skulle installeras. Bolaget upp-skattade att 30 % av bostadsytan skulle användas för kontorets räkning. En för bostad och kontor gemensam entré skulle användas. RR konstaterade att några specialarrangemang i form av särskild utrustning eller anpassning inte planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten samt att det inte heller framstod som klart vilka delar av bostaden som skulle användas för verk-samheten. Då några utrymmen i byggnaden inte inrättats och klart avskilts för något annat ändamål än stadigvarande bostad ansåg RR att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML var tillämpligt för hela byggnaden.

RR anger dessutom i domskälen i detta mål att enbart det för-hållandet att utrymmen i en byggnad inrättad som stadigvarande bostad används som arbetsrum i en näringsverksamhet inte kan medföra att dessa utrymmen i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra annat än del av den stadigvarande bostaden.

Det andra målet, RÅ 2003 ref. 100 (II), avsåg ett bolag som genomfört en renovering av ett småhus i tre plan. Bolagets ägare med familj bodde i bygganden. På det nedre planet i byggnaden fanns en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Denna del, som hade egen entré, bestod av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Teknisk utrustning hade installerats för en kostnad av

ungefär 100 000 kr. Då det inte framkommit att denna del av byggnaden användes för annat än kontorsverksamheten och då den var helt avskild från byggnaden i övrigt fann RR att den delen av byggnaden inte skulle anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Rätt till avdrag förelåg därför enligt RR för den ingående skatt som hänförde sig till den del av byggnaden där verksamheten bedrevs.

Mot bakgrund av innehållet i dessa båda RR-avgöranden har Skatteverket i skrivelse 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, redogjort för sin syn på tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Av skrivelsen framgår att den ”anpassning för verksamheten” som krävs för avdragsrätt är att den byggnad eller byggnadsdel där verksamhet bedrivs tillförts sådan utrustning, tekniska och sanitära installationer, inredning m.m. som är normalt för den typ av verksamhet som bedrivs. För att kravet på ”klart avskild” verksamhetsdel dessutom ska vara uppfyllt får inte verksamhetsdelen vara en del av bostadsutrymmet exempelvis genom att det finns en gemensam entré eller det i övrigt framstår som om bostads- och verksamhetsdelarna är integrerade med varandra i den meningen att de kan användas som en enhet.

I det följande lämnas några exempel på avgöranden från kammarrätterna som, mot bakgrund av de refererade RR-domarna, belyser tillämpningen av avdragsförbudet i olika situationer då en byggnad används såväl för bostadsändamål som i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Frisersalong i källare

KR i Göteborg har i dom 2004-09-09, mål nr 3824-04, instämt i länsrättens tidigare bedömning av att en frisersalong som var inrymd i en källare inte omfattades av avdragsförbudet eftersom den anpassats för verksamheten samt att den klart avskiljts från bostadshusets bostadsdel. Källarlokalen uppgavs vara specialinredd för frisörverksamheten och hade separat ingång, särskild ventilationsanläggning samt en särskild branddörr som avskiljde lokalen från den övriga källaren. Vatten och avlopp hade dragits till schamponeringsstolar.

Lägenhet med kontorsinredning

KR i Sundsvall har i dom 2004-10-27, mål nr 1110-03, bedömt att en ombyggd lägenhet som användes som kontor utgjorde stadigvarande bostad i ML:s mening och att avdragsförbudet därför var tillämpligt. Lägenheten bestod av tre rum, dusch, toalett och ett normalkök och var inredd med kontorsmöbler. Källaren i byggnaden användes som lager, förråd och verkstad för verksamheten. Anpassning av lokalerna för verksamheten

hade skett genom dragning av extra el- och dataledningar samt genom förbättrad belysning. Företagsledaren hade varit folkbokförd på lägenhetens adress under viss tid. KR fann vid en samlad bedömning att lägenheten var att betrakta som stadigvarande bostad.

Gemensamma utrymmen

KR i Stockholm har i dom 2005-05-30, mål nr 2592-04, instämt i länsrättens bedömning att avdragsrätt inte förelåg för den ingående skatt som avsåg en byggnad där ett bolag för sin verksamhet disponerade större delen av bottenvåningen i en tvåvånings byggnad. I övrigt beboddes byggnaden av en styrelseledamot i bolaget. Av omständigheterna i ärendet framgick dessutom att vissa av utrymmena i byggnaden var gemensamma för verksamheten och för det privata boendet.

Avskild vindslokal

KR i Stockholm har i dom 2005-09-02, mål nr 7079-03 m.fl., bedömt att en ombyggd vindslokal var helt avskild från byggnaden i övrigt och att inte annat framkommit än att vindsutrymmet användes för kontorsverksamhet. Till följd härav ansåg KR att vindslokalen inte omfattades av avdragsförbudet. Lokalen var helt åtskild från husets övriga lägenheter och belägen på ett eget våningsplan. Den hade separat ingång från trapphuset utan någon övrig förbindelse med någon annan del av huset. Fyra personer hade sin permanenta arbetsplats i lokalen som saknade kök men var utrustad med ett pentry på ca 1 kvm. I övrigt var lokalen anpassad för verksamheten med tre arbetsstationer med datorer och bredbandsuppkoppling samt hade förvaringssystem för kontor och konferensutrustning.

Samlad bedömning

Av redovisad praxis från kammarrätterna framgår att domstolarna, för att avgöra om en byggnadsdel omfattas av avdragsförbudet eller inte, gjort en samlad bedömning av samtliga omständigheter i de enskilda fallen. Vid denna bedömning har omständigheter såsom byggnadens karaktär, verksamhetsdelens avskildhet, omfattningen av särskild verksamhetsanpassning samt byggnadens användning haft särskild betydelse.

Servicelägenheter Gruppbostäder

I RÅ 1993 ref. 30 fastställde RR ett förhandsbesked där en kommun inte medgavs avdragsrätt för ingående skatt som belöpte på servicelägenheter och gruppbostäder. De aktuella bostäderna upplåts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden och bedömdes därför omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Äldreboende i lägenheter

I RÅ 1997 not. 245 fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående fråga om vad som är att anse som stadigvarande bostad. Ansökan gällde ombyggnaden av ett ålderdomshem till lägenheter. I byggnaden skulle även ingå t.ex. trapputrymmen, vindskontor, förråd, personalutrymmen och lokaler för gemensamma aktiviteter. Elva av lägenheterna skulle användas för s.k. korttids- och växelboende. SRN:s majoritet anförde följande:

> ”Samtliga de bostäder som avses i ärendet och förhållandena i övrigt är, såvitt är av betydelse för den nu aktuella prövningen, enligt nämndens mening så likartade med dem som förelåg i det tidigare förhandsbeskedet (anm. RÅ 1993 ref. 30) att det inte finns skäl att i det aktuella ärendet göra en annan bedömning. Den omständigheten att elva lägenheter ska användas för korttidsboende bör enligt nämndens mening inte ha någon betydelse för bedömningen av dessa lägenheters karaktär, eftersom de synes inrättade på samma sätt som de lägenheter som ska användas för mer permanent boende. Samtliga de med ansökningen avsedda lägenheterna och de utrymmen som får anses höra till lägenheterna får därför anses som stadigvarande bostäder för vilka den ovannämnda inskränkningen i rätten till avdrag för ingående skatt gäller.”

Övrigt äldreboende

KR i Göteborg har bl.a. i dom 2001-10-18, mål nr 634-2000, bedömt att vid äldreboende i vad som tidigare benämndes sjukhem eller ålderdomshem bör utgångspunkten vid bedömningen av om äldreboendet sker i en stadigvarande bostad eller inte vara den standard som ifrågavarande boende har. Härvid bör enligt KR beaktas om det finns tillgång till för en stadigvarande bostad normala funktioner såsom kokmöjligheter och sanitär utrustning. KR hänförde också i förekommande fall en viss del av s.k. gemensamma ytor till stadigvarande bostad.

Elevhem

KR i Jönköping har i dom 2002-10-11, mål nr 540-1999, bl.a. bedömt om ett elevhem är att betrakta som stadigvarande bostad eller ej enligt ML. Rummen på elevhemmet saknade såväl matlagningsmöjligheter som sanitär utrustning och hade således en lägre standard än vad bostäder på den öppna bostadsmarknaden har. KR yttrade i domskälen att när det gäller boende på elevhem får standarden anses underordnad användningssättet vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad eller ej. Eftersom eleverna stadigvarande bodde på elevhemmet fann domstolen att boendet var att

hänföra till begreppet stadigvarande bostad och medgav således inte avdrag för den på elevhemmet belöpande ingående skatten. Efter överklagande av domen har RR beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

I ett förhandsbesked 2004-05-11 har SRN ansett att ett elevhem som hyrdes ut till en kommun inte utgjorde stadigvarande bostad utan hade en sådan anknytning till den av kommunen bedrivna undervisningsverksamheten att byggnaden ansågs utgöra en integrerad del i verksamheten.

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, belyst skatteplikten för mervärdesskatt vid tillhandahållande av logi i elevhem och vid uthyrning av elevhem till en kommun.

Uthyrningsstuga

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

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

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

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

Skatteverket har i skrivelse 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, belyst flera mervärdesskatterättsliga frågeställningar i samband med uthyrning av tillfällig bostad i rum och stugor.

Lägenheter

SRN:s förhandsbesked 2001-11-21 gällde bl.a. frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. SRN ansåg att en lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte används för permanent boende och därför inte heller utgör stadigvarande bostad i ML:s mening. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML var därför enligt SRN inte tillämpligt vid uthyrning av de aktuella lägenheterna. Efter överklagande av RSV har RR i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174, fastställt att fastighetsägaren har avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på kostnader för anskaffning och drift av de aktuella lägenheterna under förutsättning att denne är frivilligt skattskyldig enligt bestämmelserna i 9 kap. ML.

Företagsbostäder

RR har i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 175, i ett förhandsbeskedsärende ansett att avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på bl.a. ombyggnad av lokaler till lägenheter för användning i en hotelliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelser av s.k. företagsbostäder. RR bedömde att verksamheten var skattepliktig för mervärdesskatt eftersom det var fråga om rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Eftersom sökanden således ansågs vara skattskyldig för mervärdesskatt för verksamheten ansåg RR att avdragsrätt förelåg för den ingående skatt som hänförde sig till utgifter för ombyggnad och drift till den del fastigheten användes för denna verksamhet. Se även RÅ 2002 ref. 67 med samma utgång.

Tröskelboende

SRN har i förhandsbesked 2004-06-18 funnit att ett företags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning som s.k. tröskelboende utgjorde en ej skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Av motiveringen i förhandsbeskedet framgår att SRN ansåg att bostadsmodulerna utgjorde stadigvarande bostäder. RR har i dom 2005-06-17, RÅ 2005 not. 78, fastställt förhandsbeskedet.

Tillfälligt boende

Ett företag som hyr en byggnad för användning som tillfällig bostad åt sina anställda när de genomgår internutbildning har av

SRN i ett förhandsbesked 2004-10-05 bedömts ha avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv för byggnaden. Efter överklagande av Skatteverket har RR, RÅ 2005 ref. 34, fastställt utgången i förhandsbeskedet. Av skälen för RR:s avgörande framgår bl.a. följande: ”Den av bolaget förhyrda fastigheten innehåller, förutom vissa gemensamhetsutrymmen, 18 bostadslägenheter som används för korttidsboende i samband med personalutbildning. Ingen del av fastigheten används på ett sådant sätt att personalen därigenom bereds ett boende som för dem kan ersätta en stadigvarande bostad. Den nuvarande användningen uppges vara av mer permanent karaktär, och vissa ombyggnader av fastigheten har skett för att anpassa denna till verksamheten. Mot den nu angivna bakgrunden finner RR att bolagets förvärv för det aktuella korttidsboendet inte kan anses avse sådan stadigvarande bostad som enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML utesluter avdragsrätt.”

Bostadsanpassningsbidrag

I flera KR-domar, bl.a. KR i Göteborgs dom 2001-10-18, mål nr 6711–6714-2000, har den mervärdesskatt som belöper på kommunernas kostnader för s.k. bostadsanpassningsbidrag bedömts omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. KR anger i den här nämnda domen att oavsett om det är kommunen genom en entreprenör eller den enskilde som i praktiken utför åtgärden är det fråga om åtgärder som vidtas i enskilda personers privatbostäder. De aktuella åtgärderna omfattas därför av avdragsförbudet.

Arrende

I detta sammanhang bör nämnas att avdragsrätt för ingående skatt på jordbruksarrende enligt bestämmelserna i 8 kap. 10 § ML omfattar hela skatten, även om det i arrendet ingår värde av bostad.

15.2.11.3 Representationskostnader

Rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation grundar sig enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML på vad som gäller vid inkomstbeskattningen (16 kap. 2 § IL).

15.2.11.4 Vissa varuleveranser till fartyg

Enligt bestämmelserna i 8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML föreligger inte avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § 3 st. ML. Avdragsförbudet gäller leverans av vissa slags varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland. Se vidare avsnitt 10.7.3.

15.2.12 Bidragsfinansierade verksamheter

Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger.

Som exempel kan nämnas lokaliseringsstöd eller sådant bidrag som vägsamfälligheter mottar för hållande av väg.

Ytterligare ett exempel ges i RÅ 1973 not. A13 (RSV Im 1973:13), där det var fråga om uppförande av en hotellanläggning och kostnaderna för uppförandet delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde inte någon begränsning av avdragsrätten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1998-04-27 att avdragsrätt förelåg för den ingående skatt som hänförde sig till förvärv där kostnaderna för förvärven täcktes av från skatteplikt undantagna medel och anslag. SRN bedömde att företagets verksamhet var av enhetlig beskaffenhet samt att inte mer än en verksamhet kunde anses föreligga enbart på grund av att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcktes av anslag m.m. Efter överklagande av RSV avseende avdragsrätten har RR meddelat beslut, RÅ 1999 not. 282, och härvid undanröjt SRN:s förhandsbesked samt avvisat ansökningen.

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

Bidragsfinansierad verksamhet

KR i Göteborg har i dom 2001-06-11, mål nr 8366-1998, bedömt avdragsrätten för ingående skatt för ett bolag där intäkterna i huvudsak bestod av bidrag från ägarna, staten och landstinget, och från andra offentliga organ. Dessa bidrag utgjorde en förutsättning för att bolaget skulle kunna fullgöra sitt s.k. ägaruppdrag som innebar tillhandahållande av tjänster utan ersättning. KR menade att denna del av bolagets verksamhet var klart särskiljbar från övrig verksamhet – konsulttjänster mot ersättning – och att den därför skulle brytas ut och ses som en särskild ”icke ekonomisk aktivitet” som inte omfattades av mervärdesbeskattningen. KR ansåg att innebörden av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är i ett sådant

här fall att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser anskaffningar direkt hänförliga till tillhandahållande av tjänster utan ersättning och att avdragsrätten för ingående skatt som avser anskaffningar som är gemensamma för bolagets alla aktiviteter är begränsad till den andel av den ingående skatt som kan hänföras till aktiviteten konsulttjänster mot ersättning. Domen har överklagats men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

EU-bidrag

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

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

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

Att avdragsrätt inte ansetts föreligga för den ingående skatt som belöper på allmänna omkostnader hänförliga till aktiviteter som inte omfattas av mervärdesskattesystemet framgår av förhandsbeskedsärendet RÅ 2004 not. 6. Se vidare avsnitt 15.1.2.

En individuell prövning ska därför göras hos bidragsmottagaren vad gäller frågan hur mottagande av bidrag från EU och offentlig medfinansiering påverkar avdragsrätten för ingående skatt på förvärv hänförliga till de aktiviteter som bedrivs inom ett projekt. Huruvida bidragsmottagaren är registrerad till mervärdesskatt eller inte vid tidpunkten för ansökan om sådana bidrag saknar betydelse.

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

Stimulans av nyföretagande

Det finns ett antal stiftelser, föreningar, bolag m.fl. som verkar för att stimulera entreprenörskap och framväxt av nya företag genom att erbjuda gratis information och rådgivning till nya företagare. Verksamheterna finansieras i regel med bl.a. sponsorintäkter och avgifter. Skatteverket har i skrivelse 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111 belyst vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för dessa företag.

Av skrivelsen framgår att skattskyldigheten och avdragsrätten avseende mervärdesskatt ska bedömas för varje sådan förening, stiftelse m.m. för sig.

Om omsättning sker av t.ex. reklamtjänster åt sponsorerna eller om konsulttjänster, undervisning m.m. tillhandahålls mot ersättning uppkommer skattskyldighet till mervärdesskatt i verksamheten. Motsvarande avdragsrätt för ingående skatt erhålls då.

I vissa fall bedrivs härutöver rådgivning, projektverksamhet m.m. utan andra inkomster än särskilda bidrag från staten, kommuner eller EU så att någon omsättning inte uppkommer. Avgörande för avdragsrättens omfattning är då om det som på detta sätt finansieras genom bidrag ingår i den övriga verksamheten eller utgör en särskild verksamhet eller del av verksamhet som inte omfattas av mervärdesbeskattningen.

15.2.13 Avdragsbegränsning inom kulturområdet

Kulturområdet

Avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML kommenteras i avsnitt 30.3.3.2.

15.2.14 Broavgiften vid Öresundsbron

Öresundsbron

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

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

Företagare som är skattskyldiga för mervärdesskatt i Sverige har enligt avtalet och i överensstämmelse med de svenska mervärdesskattereglerna avdragsrätt för hela den på broavgiften belöpande mervärdesskatten, detta trots att hälften av den utgående skatten tillfaller Danmark. På motsvarande sätt har

företagare som är skattskyldiga i Danmark avdragsrätt i enlighet med de danska reglerna.

För utländska företag som varken är skattskyldiga för mervärdesskatt i Danmark eller i Sverige gäller att återbetalning av såväl dansk som svensk mervärdesskatt avseende broavgiften kan ske efter ansökan hos Skatteverkets utlandsenheter.

15.3 Korrigering

15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand hänvisas till avsnitt 12.5.

15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

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

15.3.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående skatt ska hanteras när det uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 12.6 och 18.4.5.

15.4 Blandad verksamhet m.m.

15.4.1 Allmänt

Blandad verksamhet innebär att verksamheten innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet. Detta medför att utgående skatt ska redovisas endast för den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten. Avdragsrätten för ingående skatt, som regleras i 8 kap. 13–14 §§ ML, är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9–12 §§ ML jämställs här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Vid förvärv av varor och tjänster som endast delvis ska användas inom ramen för den ekonomiska verksamheten, dvs. inte i en s.k. blandad verksamhet, gäller i vissa delar andra principer för att fastställa avdragsrätten än vad som framgår av detta avsnitt. Se vad som sägs om förvärv delvis för verksamheten under avsnitt 15.1.2.

Beträffande den utgående skatten gäller enligt 7 kap. 7 § ML att, om ett åtagande innehåller både prestationer som medför

skattskyldighet och prestationer som inte medför skattskyldighet, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Ytterligare bestämmelser om avdragsrätt vid blandad verksamhet finns i mervärdesskattedirektivets artiklar 173.2, 174 och 175.

15.4.2 Avdragsrätten

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t.ex. hos ett utbildningsföretag med omsättning av tjänster som är både skattepliktiga och skattefria, ska avdraget för ingående skatt delas upp enligt följande.

Fullt avdrag

– Fullt avdrag medges för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall (8 kap. 3 § ML).

Inget avdrag

– Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Gemensamma förvärv

– För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

– Ingående skatt avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML).

– Om skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall föreligger för mer än 95 % av verksamhetens totala omsättning får ingående skatt som inte överstiger 1 000 kr för en viss gemensam anskaffning dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML).

Blandade förvärv

Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående skatt efter skälig grund

kan komma i fråga. Den första tar sikte på det fallet att förvärvet i sig inte berättigar till avdrag. Om t.ex. en lantbrukare förvärvar ett parti takplåt avsedd för såväl bostadsbyggnad som ekonomibyggnader måste den ingående skatten på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jfr avsnitt 15.1.2.

Fördelnings-grunder

Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen, ianspråktagna utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jfr avsnitt 23 om jämkning av ingående skatt.

Fördelning avseende byggnad

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående skatt som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggnadskostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår byggnadskostnadernas fördelning på olika byggnadsdelar av verifikationsunderlaget. I undantagsfall kan det tänkas att verifikationerna är otillräckliga som underlag för fördelningen. I sådana fall kan den skattskyldige beredas tillfälle att komma in med intyg från byggmästare eller annan byggnadssakkunnig.

Exempel

En optiker låter renovera butikslokal och synundersökningsrum. Kostnaderna presenteras på en gemensam faktura. Vidare betalas elräkning för lokalerna, en faktura avseende en annonskampanj samt en faktura från Stadshotellet avseende invigningsfest för persona-

len. Mervärdesskatten avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Mervärdesskatten på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 21.8.1.

Omsättning som fördelningsgrund

Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning av exempelvis föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till Skatteverket som en rättelse. Detta förfarande är tillämpligt för att bestämma avdragets storlek vid förvärvstillfället. När det gäller anskaffningar i blandad verksamhet kan bestämmelserna i 8 a kap. ML om jämkning av ingående skatt bli aktuella att tillämpa. Jämkning kan komma i fråga efter anskaffningsåret om avdragsprocenten ändras på grund av ändrad användning av investeringsvaror eller vid försäljning. Se avsnitt 23 om jämkning av ingående skatt.

När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive mervärdesskatt som bör användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ingående skatt.

Två verksamheter

KR i Stockholm har i dom 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00, bedömt att hänsyn ska tas till bidrag till mervärdesskattefri verksamhet vid beräkning av avdragsgill andel ingående skatt enligt 8 kap. 13 § ML. Målet gällde ett företag som i huvudsak bedrev en bidragsfinansierad och från skatteplikt undantagen verksamhet samt dessutom hade en mindre verksamhet som medförde skattskyldighet. KR bedömde att företagets verksamheter var särskiljbara från varandra och ansåg därför att erhållna bidrag till den skattefria verksamheten skulle medräknas i nämnaren vid beräkning av avdrag för ingående skatt med omsättningen som fördelningsgrund.

Idrottsföreningar

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till mervärdesskatt (se avsnitt 8). Emellertid kan flera verksamheter förekomma i en förening. Den idrottsliga verksamheten medför inte skattskyldighet medan t.ex. en servering medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger då inte för ingående skatt på anskaffningar för den idrottsliga verksamheten eller för spelarnas och

funktionärernas privata bruk, men för anskaffningar till serveringsverksamheten.

Banker

Banker är en företagskategori som har blandad verksamhet. Bankfacksuthyrning, depåverksamhet, inkassoverksamhet m.m. medför skattskyldighet medan in- och utlåningsverksamhet samt betalningsförmedling och värdepappershandel (omsättning och förmedling av aktier m.m.) är verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Utbildningsföretag

Företag som sysslar med både utbildning och information kan ha blandad verksamhet. Vissa av deras tillhandahållanden kan vara undantagna från skatteplikt, t.ex. om de deltar i utbildning inom gymnasieskolan. Jfr avsnitt 27.

Bokföring

Den fördelning på avdragsgill respektive ej avdragsgill ingående skatt som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av mervärdesskatten ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Enligt 14 kap. 2 § SBL måste den som är deklarationsskyldig i skälig omfattning föra räkenskaper, göra anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att underlag finns för att han ska kunna fullgöra deklarationsskyldigheten och för att Skatteverket ska kunna kontrollera och fatta beskattningsbeslut.

Motsvarande gäller enligt 10 kap. 31 § SBL för den som ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen.

15.5 Underlag för avdragsrätt

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 178 i mervärdesskattedirektivet framgår vilka villkor som ska vara uppfyllda för att avdragsrätten ska få utövas.

ML

Av bestämmelserna i 8 kap. 5 § ML framgår att rätt till avdrag för ingående skatt endast föreligger om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML.

Faktura

Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura. Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående skatt kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringsskyldigheten fullgörs. Jfr avsnitt 17.

Av artikel 18 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 framgår att importdokument ska godtas som underlag för avdragsrätt

för ingående skatt oavsett om detta förekommer elektroniskt eller i pappersform. Elektroniskt dokument ska dock endast godtas om den importerande medlemsstaten har infört ett elektroniskt system för fullgörande av tullformaliteterna och om det elektroniska dokumentet kan kontrolleras.

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser Skatteverket, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående skatten föreligger om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde.

Om fel fakturamottagare angivits men köparen ändå kan identifieras med ledning av andra uppgifter i fakturan kan köparen själv ersätta det felaktiga namnet med det korrekta. I andra fall kan köparen behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett av leverantören utfärdat intyg som utvisar vem som är den rätte fakturamottagaren (se Skatteverkets skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Förvärv av fastighet

Vid förvärv av fastighet från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 4 p. ML ska den ingående skatten enligt 8 kap. 19 § ML styrkas med en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren ska utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid förvärv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående skatt belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Se vidare avsnitt 21.8.2.

Övertagen investeringsvara

Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt ska enligt 8 kap. 20 § ML som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad handling som avses i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 23.10.

Kostnads-ersättning

Det förekommer att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättningar till anställda som haft kostnader för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Även om det i den anställdes kostnader skulle ingå erlagd mervärdesskatt har inte arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående skatt med anledning av utbetald kostnadsersättning.

Detta eftersom den anställde inte är skattskyldig för mervärdesskatt och således inte ska påföra någon mervärdesskatt i sitt krav till arbetsgivaren.

Faktura utställd på en anställd

Om det kan anses naturligt att arbetsgivaren står för ett inköp kan den ersättning arbetstagaren erhåller från arbetsgivaren för ett inköp anses vara ersättning för ett utlägg för arbetsgivarens räkning i stället för en kostnadsersättning. När det är ett utlägg, har arbetsgivaren avdragsrätt för mervärdesskatten enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

Skatteverket har godtagit att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående skatt avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom. Den skattskyldige måste dock kunna visa att det är fråga om en anställds utlägg för hans räkning. Kvittot eller handlingen måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven i 11 kap. 8 § ML med undantag för att den anställdes namn står på underlaget i stället för arbetsgivarens namn (se Skatteverkets skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113).

Bensin

En skattskyldig har avdragsrätt för driftkostnader för personbil som utgör inventarium i verksamheten eller som förhyrts för användning i verksamheten även om bilen till viss del används privat. I övriga fall gäller de vanliga reglerna om avdragsrätt, dvs. avdragsrätt föreligger endast om det verkligen är ett förvärv och om förvärvet avser den verksamhet som medför skattskyldighet. Se även avsnitt 24.

Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställde betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan också vara så att den anställde betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

Arbetstagarens utlägg

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår utlägget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifika-

tion, uppfylla kraven enligt 11 kap. ML. I de fall den anställde inte gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning utan får en kostnadsersättning från denne föreligger som nämnts ovan inte avdragsrätt för ingående skatt hos arbetsgivaren.

Arbetsgivarens kostnad

I det fall bensinen betalas med arbetsgivarens kontokort och även om det inte är fråga om något förvärv för en av arbetsgivaren ägd eller hyrd bil, bör arbetsgivaren medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser tjänstekörningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Enskild firma

Om en egen företagare använder sin bil i verksamheten och bilen inte är bokförd som inventarium gäller motsvarande regler som redovisats ovan. Det innebär att om utgiften för bensinen inte bokförs i företaget medges inget avdrag, och om utgiften bokförs i företaget medges avdrag för den del av mervärdesskatten som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Villkor att säljaren är skattskyldig

Rätt till avdrag för ingående skatt förutsätter också att den som har debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Det ska således vara fråga om en yrkesmässig verksamhet eller en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförliga med näringsverksamhet och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet.

Auktionsinköp

Även vid inköp genom auktion gäller att avdragsrätten för ingående skatt ska styrkas med faktura. Ofta är det begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som säljs vid auktioner. För dessa varor kan de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning (VMB) i 9 a kap. ML ofta vara tillämpliga, se avsnitt 34. Då dessa bestämmelser tillämpas, av inlämnaren i de fall auktionsförrättaren enbart uppträder som förmedlare eller av auktionsförrättaren i de fall denne förmedlar i eget namn, får något mervärdesskattebelopp inte anges i fakturan och förvärvaren har därför inte någon avdragsrätt. När allmänna bestämmelser tillämpas i stället för VMB ska avdrag för ingående skatt styrkas med en faktura som uppfyller de krav som anges i 11 kap. ML. Om auktionsförrättaren tar ut särskild provision av säljaren eller köparen ska också avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på sådan provision styrkas på motsvarande sätt. Se vidare avsnitt 17.9 angående fakturering i samband med auktionsförsäljning.

Exekutiv försäljning

Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, belyst faktureringsskyldigheten i samband med exekutiv försäljning. Av skrivelsen framgår att ett av KFM

upprättat protokoll jämte eventuella särskilda kvittenser i enlighet med ML:s faktureringskrav kan användas som underlag för en köpares avdragsrätt för ingående skatt.

God tro saknar betydelse

Av bestämmelserna i 8 kap. 2 § 1 st. ML framgår att definitionen av ingående skatt, när det är fråga om ett förvärv av varor eller tjänster inom landet, utgår från att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Denna definition av ingående skatt är ovillkorlig och ger inte utrymme för att bedöma andra belopp som ingående skatt än sådana som debiterats av skattskyldig säljare. Ett belopp som uppgivits avse mervärdesskatt av en säljare som inte är skattskyldig utgör därför inte ingående skatt enligt ML:s definition av detta begrepp. Till följd härav föreligger inte heller avdragsrätt för ett sådant belopp. Om förvärvaren kan anses ha varit i god tro eller inte beträffande säljarens skattskyldighet saknar härvid betydelse.

Av RÅ 2004 ref. 65 framgår att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den mervärdesskatt som felaktigt debiterats av säljaren. Den i målet aktuella omsättningen hade inte skett inom landet. RR angav att ML:s bestämmelser om avdragsrätt ska tolkas mot bakgrund av direktivet (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) och åberopade EG-domstolens uttalande att rätten till avdrag för ingående skatt är begränsad till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, dvs. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten (mål C-454/98, Schmeink & Cofreth, punkt 53).

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

KR i Göteborg vägrade i en dom 2000-03-02, mål nr 6326–6327-1998, ett bolag avdrag för belopp som uppgivits utgöra ingående skatt och där KR bedömt att de av bolaget förvärvade tjänsterna inte var skattepliktiga. KR ansåg att det saknade

betydelse ”huruvida bolaget missbedömt frågan om skatteplikt eller eljest varit i god tro”.

Skatt enligt gällande lag

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

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

Bedrägerifall

I de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel, har EG-domstolen behandlat olika transaktioner som har ansetts utgöra s.k. karusellbedrägerier. Av punkt 51 i domen framgår att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående skatt.

Avdrag för ingående skatt kan däremot enligt nämnda dom vägras för den enskilda transaktionen om det är utrett att den är ett led i ett mervärdesskattebedrägeri, t.ex. ett s.k. karusellbedrägeri. För att så ska kunna ske krävs dock att det är utrett med hänsyn till de objektiva omständigheterna att den skattskyldiga personen känt till eller borde ha känt till att han genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Detta innebär att avdrag inte kan vägras för sådana transaktioner i de fall god tro föreligger hos förvärvaren. Om det dock kan visas på objektiva grunder att sådan god tro inte föreligger kan avdrag vägras även om varorna är riktiga och fakturorna uppfyller samtliga formella krav. Denna bedömning ska göras för varje enskild transaktion i en transaktionskedja. Vad som utgör objektiva grunder måste avgöras från fall till fall.

Även om god tro kan åberopas till stöd för avdragsrätt i sådana bedrägerier som anges i de förenade målen C-439/04 och C-

440/04, Kittel, kan inte god tro tillämpas när de formella kraven i ML inte är uppfyllda. Jämför vad som anges ovan beträffande definitionen av ingående skatt och att god tro saknar betydelse när förutsättningarna för skattskyldighet inte är uppfyllda hos säljaren.

16 Rätt till återbetalning av ingående skatt

16.1 Allmänt

10 kap. ML

Den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt saknar rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML. Den som bedriver en verksamhet i vilken omsättningen inte medför skattskyldighet har i vissa särskilda fall i stället rätt till återbetalning av skatt. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning som utgör s.k. kvalificerade undantag från skatteplikt samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Se närmare beskrivning i avsnitten 16.4, 16.5 och 16.7 nedan. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML och de inskränkningar i denna som framgår därav, se avsnitt 15. Ingående skatt för den som på detta sätt är återbetalningsberättigad redovisas i skattedeklarationen, alternativt i självdeklarationen, på raden för ingående skatt.

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

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

Mervärdesskattedirektivet

EG:s bestämmelser om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i två särskilda direktiv, åttonde och trettonde direktiven. Det åttonde direktivet (79/1072/EEG) innehåller regler om återbetalning av skatt till skattskyldiga som inte är etablerade i det aktuella landet men i ett annat medlemsland. Det trettonde direktivet (85/560/EEG) avser återbetalning till skattskyldiga som är etablerade i ett tredjeland, dvs. inte inom gemenskapen. Övriga fall då rätt till återbetalning föreligger finns intagna i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 169−171.l.

16.2 Utländska företagare

Definition

Bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i 10 kap. 1-4 §§ ML. En förutsättning för återbetalning är att det är fråga om en utländsk företagare enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML. Med utländsk företagare förstås 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. Se vidare avsnitt 40.

Särskild ansökan

Utländsk företagare kan genom ansökan hos Skatteverkets utlandsenheter återfå ingående skatt som han påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import. Bestämmelser om detta framgår av 10 kap. 1 § ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Ansökan görs på särskild blankett. Företagare från Danmark, Färöarna, Island, Grönland, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike ska använda blankett SKV 5811. Företagare från övriga länder ska använda SKV 5801.

Återbetalning i skattedeklaration

Utländsk företagare som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska inte lämna en sådan särskild ansökan om återbetalning. Den ingående skatt som det utländska företaget har rätt till återbetalning för redovisas i stället i skattedeklarationen.

Omsättning utomlands

För rätt till återbetalning krävs att

1. den ingående skatten avser förvärv som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig om den gjorts här i landet,
3. skatten skulle ha varit avdragsgill eller möjlig att återfå om verksamheten bedrivits här i landet, och
4. att omsättningen i verksamheten utomlands, i de fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs.

Omvänd skattskyldighet

Rätt till återbetalning föreligger också för utländsk företagare för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4 eller 4 b p. ML, s.k. omvänd skattskyldighet (bestämmelsen i 4 b p. finns fr.o.m. den 1 juli 2007 i 4 c p.). En ansökan om

återbetalning ska avse en sammanhängande period om minst tre på varandra följande kalendermånader under kalenderåret, dock högst ett helt kalenderår. En ansökan som avser slutet av ett kalenderår får dock omfatta kortare tid än tre månader.

Till ansökan om återbetalning ska fogas faktura (i original) eller vid import tullräkning, som styrker skattebeloppet. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med beslutet. Vidare ska till ansökan fogas intyg/beskrivning avseende den utländske företagarens verksamhet.

En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser.

Elektroniska tjänster

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i annat EG-land har enligt 10 kap. 4 a § ML rätt till återbetalning av den skatt som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige. Härvid gäller samma begränsningar som gäller för avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 § ML.

10 kap. 3 § ML

Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller i fråga om tjänst, när den har tillhandahållits. Vid förskottsbetalning inträder rätten till återbetalning när förskottet har betalats.

Beslut om återbetalning kan omprövas såväl på den sökandes begäran som på initiativ av Skatteverket. Begäran ska inges till Skatteverket senast inom ett år efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser.

Begränsningar 10 kap. 2 § ML

En utländsk företagare saknar rätt till återbetalning avseende förvärv som innebär att han förmedlar en vara eller en tjänst på uppdrag av någon som inte skulle ha haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid ett direkt förvärv av varan eller tjänsten.

Vidare medges inte återbetalning i fråga om förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet. Genom bestämmelse i 10 kap. 1 § 2 st. ML medges dock ett utländskt företag återbetalningsrätt för den ingående skatt som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning av vara inom landet där köparen är skattskyldig.

I fråga om resetjänster föreligger i vissa fall enligt 9 b kap. 3 § ML inte avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till förvärvade

varor och tjänster. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning till utländsk företagare.

Minimibelopp
10 kap. 4 § ML

Belopp som understiger sammanlagt 2 000 kr per ansökningstillfälle återbetalas inte. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret är beloppsgränsen för återbetalning minst 250 kr.

Utländska företag som är registrerade till mervärdesskatt antingen för omsättning här i landet eller för ett enligt 3 kap. 30 d § ML undantaget gemenskapsinternt förvärv ska ansöka om återbetalning av ingående skatt i sin skattedeklaration.

Se vidare om utländska företagare och om återbetalning av ingående skatt till dessa i avsnitt 40. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar

10 kap. 5 § ML

Rätt till återbetalning finns för varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas i en verksamhet utanför EG, om verksamheten bedrivs för Förenta nationerna eller för något av dess fackorgans räkning.

Motsvarande rätt till återbetalning finns för riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i hjälpverksamhet. Ansökan ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen och faktura ska bifogas ansökan. Ansökan görs till Skatteverket. Det finns inte någon särskild blankett för ansökan (se avsnitt 39.4).

Ansökan
10 kap. 6–8 §§ ML

Genom ansökan, blankett SKV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan utländska beskickningar, karriärkonsulat m.fl. från Skatteverket Skattekontoret Falun erhålla återbetalning av ingående skatt. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

18 kap. 4 b § SBL

Vissa internationella organ m.fl. kan ha rätt till skattefrihet för mervärdesskatt och punktskatter enligt stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige enligt 4 § i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Europeiska gemenskapernas institutioner och organ kan också ha rätt till skattefrihet enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser. En

sådan rätt till skattefrihet får utövas genom ansökan enligt 18 kap. 4 b § SBL.

Förfarandet

Förfarandet för återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§ ML samt 18 kap. 4 b § SBL regleras i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Ansökan om återbetalning ska lämnas till Utrikesdepartementet. Faktura ska bifogas till ansökan. Omfattningen av rätten till återbetalning kan variera beroende på vad som framgår av respektive avtal eller stadga. Om återbetalningsrätten förutsätter att förvärvet uppgår till betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning endast ske om den totala ersättningen för varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 a § förordning 1994:224).

Ärenden som avser återbetalning av mervärdesskatt till beskickningar och hjälporganisationer handläggs vid Skatteverket, skattekontor Falun. Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Motorfordon

Motorfordon som omsätts till utländska beskickningar m.fl. undantas från skatteplikt i vissa fall enligt bestämmelser som återfinns i 3 kap. 26 a–c §§ ML. Det innebär att skattefriheten tillgodoses på detta sätt och inte genom återbetalning. Se avsnitt 39.

Lokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning omfattar även uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den mervärdesskatt som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

16.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede

10 kap. 9 § ML

Skatteverket kan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan omsättning förekommit. Som en sammanfattande benämning för särskilda skäl har använts uttrycket uppbyggnadsskede. Syftet är att genom att ge rätt till återbetalning åstadkomma konkurrensneutralitet redan från den tidpunkt verksamheten startar och framför allt om investeringar gjorts i inledningsskedet. Den som medgivits rätt till återbetalning av

ingående skatt med stöd av 10 kap. 9 § ML ska enligt 19 kap. 13 § ML alltid lämna redovisning i skattedeklaration.

Att en registrering för mervärdesskatt inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag framgår av RÅ 2002 not. 26.

EG-rätt

Enligt tidigare praxis krävdes att det var fråga om betydande investeringar och att den påbörjade verksamheten på sikt skulle ha en viss omfattning. Bestämmelserna om särskilda skäl måste dock prövas i ljuset av EG-rätten. EG-domstolen har i mål 268/83, Rompelman, funnit att ekonomisk aktivitet påbörjats redan genom ingående av avtal om anskaffning av tillgångar avsedda att användas i verksamhet som skulle komma att medföra skattskyldighet. Även EG-domstolens mål C-110/94, Inzo, handlade om från vilken tidpunkt ekonomisk aktivitet skulle anses ha påbörjats. Domstolen fann här att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. I och med att ekonomisk aktivitet hade påbörjats hade företaget rätt till återbetalning av ingående skatt.

EG-domstolen markerade dock i Rompelman-domen att det finns ett krav på ett objektivt underlag för bedömningen av de kommersiella förutsättningarna för en exploatering av förvärvet. Det är därför viktigt att klargöra att en påbörjad verksamhet bedöms vara näringsverksamhet. Frågan om en ekonomisk aktivitet föreligger eller inte blir särskilt viktig om det är fråga om en verksamhet där inköpet avser tillgångar där hobbyaspekten utgjort ett övervägande skäl för förvärvet. Det kan här vara fråga om båtar, husbilar och liknande. Det förutsätts att verksamheten bedöms som näringsverksamhet och således är yrkesmässig.

EG-domstolen har i målet C-230/94, Enkler, angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). Jämförelse kan, enligt EG-domstolen, göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan

sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (punkterna 27–29).

I mål C-400/98, Breitsohl, gällde en av frågorna om rätt till återbetalning av mervärdesskatt kunde anses föreligga när det stod klart redan vid tillfället för ansökan om skattskyldighet att den avsedda verksamheten var avvecklad. EG-domstolen uttalar här att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskatte-direktivet), och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en beskattningsbar person. Denne ska då i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ha rätt att omedelbart – redan innan verksamheten faktiskt har inletts – göra avdrag för den ingående skatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EG-domstolen hänvisade härvid även till domarna C-37/95, Ghent Coal Terminal, och de förenade målen C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa. Domstolen uttalade vidare att bestämmelsen i direktivet (artikel 9.1 i mervärdesskatte-direktivet) inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

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

I mål C-173/02, Faxworld, har EG-domstolen berört frågor kring ingående skatt på förvärv före det slutliga bildandet av ett bolag.

KR-dom

KR i Sundsvall har i dom 2003-06-03, mål nr 1591-02, med beaktande bl.a. av ovan redovisad EG-rätt bedömt att en näringsidkare bedrev ekonomisk verksamhet i direktivets mening och således var skattskyldig för mervärdesskatt trots att

verksamheten inte bedömdes uppfylla kriterierna för näringsverksamhet enligt bestämmelserna i dåvarande kommunalskattelagen.

Registrering till mervärdesskatt

Av Skatteverkets skrivelse 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, framgår att den som anger att han bedriver yrkesmässig verksamhet eller har för avsikt att göra det ska registreras till mervärdesskatt under förutsättning att han kan styrka detta genom objektiva omständigheter. Detta gäller både fysiska och juridiska personer. Exempel på objektiva omständigheter kan vara avtal om anskaffning av verksamhetstillgångar, avtal om uthyrningar eller andra intäktsbringande tillhandahållanden i den kommande verksamheten och marknadsföringsåtgärder. I de fall anskaffning har skett av tillgångar som på grund av sin karaktär uteslutande är ägnade att användas i en ekonomisk verksamhet så är det normalt tillräckligt, för att styrka ekonomisk verksamhet, att den som anmäler för registrering kan styrka själva anskaffningen av tillgången. I de fall en anskaffning på grund av sin karaktär kan användas både i en ekonomisk verksamhet och privat, t.ex. vid anskaffning av hästar, båtar m.m., räcker det däremot inte med enbart bevis om själva anskaffningen utan ytterligare objektiva omständigheter måste finnas. Det är den som anmäler för registrering som har ansvaret för att prestera bevis om sådana omständigheter (se även avsnitt 8). För tilldelning av F-skattsedel räcker det med en avsikt att bedriva näringsverksamhet. För att bli registrerad till mervärdesskatt är detta inte tillräckligt utan det krävs också att denna avsikt kan styrkas med objektiva omständigheter.

16.5 S.k. kvalificerade undantag

10 kap. 11 § ML

Som framgår ovan vid avsnitt 16.1 föreligger i vissa fall inte avdragsrätt men väl rätt till återbetalning av ingående skatt för den som saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Rätten till återbetalning har dock samma omfattning som rätten till avdrag enligt 8 kap. ML. Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

10 kap. 11 § 1 st. ML

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger för den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet skattefritt omsätter:

- Tjänster som avser bl.a. framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisa-

tionstidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML).

- Skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (3 kap. 21 § ML).
- Mäklartjänster avseende skepp m.m. (3 kap. 21 a § ML).
- Fartyg för livräddning m.m. till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (3 kap. 22 § ML).
- Läkemedel (3 kap. 23 § 2 p. ML).
- Flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML).
- Guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML).
- Skattefri omsättning av motorfordon till bl.a. utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML).
- Skattefri omsättning av varor till bl.a. skattskyldig köpare i annat EG-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EG-institutioner (3 kap. 30 a § ML).

  EG-domstolen har i C-240/05, Eurodental, uttalat att en omsättning som är undantagen från beskattning inom landet och där avdragsrätt saknas, inte kan skapa återbetalningsrätt av ingående skatt, trots att omsättningen även är undantagen såsom gemenskapsintern transaktion.
- Skattefri omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML).
- viss omsättning till annat EG-land av varor och tjänster avsedda för Nato-styrkor (3 kap. 31 § ML).
- Omsättning till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern (3 kap. 31 a § ML).
- Viss skattefri omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML).
- Omsättning av varor i vissa lager och tjänster i samband därmed (9 c kap. ML).

10 kap. 11 § 2 st. ML

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående skatt hänförlig till:

- Bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av värde-

pappersfond, förutsatt att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 9 § ML).

- Försäkringstjänster förutsatt att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 10 § ML).
- Sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål, förutsatt att omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EG (3 kap. 23 § 1 p. ML).

10 kap. 11 § 3 st. ML

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att:

- Omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs.
- Omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § om omsättningen gjorts här i landet.
- Återbetalningsrätten inte ska utövas genom en ansökan till Skatteverket enligt 10 kap. 1 eller 2 § ML.

Av 10 kap. 11 § 3 st. ML framgår att rätt till återbetalning endast föreligger under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller medför rätt till återbetalning i det land där omsättningen görs, att omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller ha medfört rätt till återbetalning om omsättningen gjorts i Sverige och återbetalning inte i stället ska medges enligt 1 eller 2 §§. Detta ska förstås så att det för att återbetalning ska kunna ske krävs att skatteplikt föreligger eller skulle ha förelegat för omsättningen såväl i det EG-land där omsättningen görs som här i landet. Detta innebär att rätt till återbetalning inte föreligger för gjorda inköp här i landet när en säljare inte blir skattskyldig på grund av att exempelvis regler om befrielse från skattskyldighet för små företag tillämpas i det EG-land där denne omsätter varorna eller tjänsterna.

Återbetalningsrätt föreligger exempelvis om en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EG-land genom förfarande med omvänd skattskyldighet (s.k. reverse charge). Den ingående skatt som den skattskyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan då återfås.

16.6 Nya transportmedel

10 kap. 11 a § ML

Omsättning av nya transportmedel till annat EG-land är undantagen från skatteplikt. Denna bestämmelse i 3 kap. 30 a § ML gäller inte bara när en säljare är skattskyldig utan gäller även andra säljare. Om t.ex. en svensk privatperson säljer en personbil som enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML är ett nytt transportmedel ska i princip beskattning ske hos köparen i det andra EG-landet. Om säljaren inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt övriga bestämmelser i ML vid sitt förvärv av varan ges här rätt till kompensation för erlagd skatt i form av återbetalningsrätt. Rätten till återbetalning är dock beloppsmässigt begränsad till beloppet av den utgående skatt som skulle ha utgått om omsättningen varit skattepliktig. Vidare förutsätts för återbetalning att det styrks att mervärdesskatt betalats för transportmedlet i det andra EG-landet.

Ansökan

Ansökan om återbetalning görs i skattedeklaration av den som har att lämna sådan och i självdeklaration av övriga, 19 kap. 12 § ML.

16.7 Export

10 kap. 12 § ML

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning. Rätten till återbetalning förutsätter att omsättningen är skattepliktig eller är hänförlig till de s.k. kvalificerade undantagen (se avsnitt 16.5).

Exportverksamhet

Företagare som registrerats för mervärdesskatt i Sverige har rätt till återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till utom landet bedriven verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet (se avsnitt 8). I mervärdesskattehänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående skatt betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till ett tredjeland och svenska företags byggnadsverksamhet i ett tredjeland.

Återbetalningsrätten enligt 10 kap. 12 § ML omfattar också den mervärdesskatt som avser tillhandahållande till kunder utanför EG av sådana tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom 3 st.

2 p., 10 § samt 23 § 1 p. ML, nämligen bank-, finansierings-, och försäkringstjänster samt handel med sedlar och mynt.

16.8 Staten och kommuner

Statliga myndigheter

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående skatt och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt. I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Ekonomistyrningsverket (ESV) får utfärda föreskrifter och allmänna råd för tillämpning av förordningen. I utgåvan ESV 2004:23, Moms – En handledning för statliga myndigheter, har ESV utfärdat sådana allmänna råd.

Rätt till kompensation har myndigheter under regeringen, om inte ESV har beslutat annat. Med myndigheter under regeringen jämställs även myndigheter under riksdagen, exempelvis Sveriges Riksbank. Ett annat krav är att myndigheterna ska ingå i den statliga redovisningsorganisationen. Att en myndighet ingår i den statliga redovisningsorganisationen innebär bl.a. att myndigheten är behörig att rapportera i statsredovisningssystemet, att den har tillgång till statsverkets checkräkning samt att den omfattas av det statliga ekonomiadministrativa regelverket. Dessutom blir myndigheten föremål för revision av Riksrevisionen och omfattas av ESV:s EA-värdering.

Det finns vissa villkor för kompensationsrätt enligt 4 § i förordningen:

- Inköpet måste avse förvärv för myndighetens verksamhet.
- Inköpet får inte omfattas av avdragsförbuden enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § ML.
- Skatten måste ha debiterats eller, vid omvänd skattskyldighet, ha beräknats enligt den svenska mervärdesskattelagen.
- Skatten måste vara specificerad i fakturan eller, då förenklad faktura tillämpas, vara möjlig att beräkna.

En myndighet som en viss månad har bokfört ingående skatt får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket. Ärenden som avser myndigheters kompensation för ingående skatt handläggs vid Skatteverket, skattekontor 1 Linköping.

Enligt 5 § i förordningen finns en särskild bestämmelse, den s.k. åttaprocentsregeln, som riktar sig till myndigheter som till

stor del finansierar sin verksamhet med bidrag från icke-statliga givare. Enligt åttaprocentsregeln ska myndigheter som tar emot bidrag för sin verksamhet från andra än statliga myndigheter eller mellanstatliga organisationer som Sverige är ansluten till, senast den tionde dagen i månaden efter att bidraget mottagits betala in 8 % av beloppet till Skatteverket. Orsaken till denna bestämmelse är att myndigheter med stor extern finansiering anses bli överkompenserade av mervärdesskattesystemet.

Kommuner Mervärdesskattekonton

Kommuner har rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML beträffande sådan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. För övrig verksamhet finns ett system för utbetalning av ersättning till kommuner och landsting (lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807) och förordning om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:811).

Enligt lagen 2005:807 har kommuner och landsting efter ansökan rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt ML eller för vilken de inte har återbetalningsrätt enligt ML. Avdragsförbuden enligt 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ ML ska dock tillämpas även vid dessa utbetalningar. Ett undantag är dock att avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad inte ska tillämpas i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453), dvs. beslut om särskilt stöd för äldre och människor med funktionshinder, samt vid 9 § 8 och 9 §§ lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade (1993:387), – den s.k. handikappreformen.

Kommuner och landsting har också rätt till ersättning för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna i ML uppkommer vid upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning samt vid hyra av lokal för sådana boendeformer som avses i det tidigare stycket. Man har också rätt till sådan ersättning när man lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Storleken av ersättningarna som avses enligt dessa regler beräknas enligt schablon och finns beskrivna i ovan nämnda förordning 2005:811.

Ersättning lämnas

1. med 6 % av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med 18 % för denna del och 5 % för resterande del, samt
2. med 18 % av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer enligt dessa bestämmelser.

   Ersättning med 18 % lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, beställarförbund eller samordningsförbund.

Ärenden som avser utbetalning av ersättning för ingående skatt och ersättning för ökande kostnader till kommuner, landsting och kommunalförbund handläggs vid Skatteverket, skattekontoret Falun. Se Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

17 Fakturering

17.1 Allmänt

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående skatt endast om den kan styrkas genom faktura.

Mervärdesskatte-direktivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om fakturering i artiklarna 217–240. Ett av syftena med faktureringsbestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

Skrivelser från Skatteverket

Faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till Skatteverket. Med anledning härav har Skatteverket i olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. Fyra av skrivelserna är benämnda ”Frågor och svar på grund av nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt m.m.”. De skrivelser som avses är 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113 samt 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153. Redogörelsen nedan innefattar vissa delar av nämnda skrivelser utan att det sker någon hänvisning till respektive skrivelse.

Som framgår av redogörelsen har Skatteverket utfärdat ytterligare ett antal skrivelser.

Faktura, definition

I 1 kap. 17 § ML definieras faktura som ett dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML.

Samlingsfaktura

Enligt 11 kap. 7 § 1 st. ML får en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Syftet med bestämmelsen är att förenkla hanteringen så att den faktureringsskyldige kan ta med flera egna

omsättningar i en enda faktura i stället för att utfärda flera separata fakturor.

17.2 Faktureringsskyldighet

Huvudregel

Enligt 11 kap. 1 § ML ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Med näringsidkare avses enligt Skatteverkets uppfattning en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet.

Ansvaret för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren (den som utfört omsättningen) även om han väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. I nämnda ansvar ligger även enligt Skatteverkets uppfattning en skyldighet för säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigera detta genom att utfärda en ny sådan.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska de svenska faktureringsreglerna tillämpas vid omsättningar inom Sverige. Detta innebär att även ett utländskt företags försäljningar kan omfattas av de svenska reglerna. På motsvarande sätt kan ett svenskt företag vid försäljningar utomlands bli skyldigt att tillämpa de regler som gäller i det land i vilket försäljningen sker.

Undantag, privatpersoner

Faktureringsskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML normalt inte har något krav på att faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För två särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt ML faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML till ett annat EG-land, eller
- av vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 a § ML till en köpare i ett annat EG-land om säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet.

Undantag, mervärdesskattefri omsättning

Enligt 11 kap. 2 § ML föreligger inte någon skyldighet att utfärda faktura för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § 1 st. 1 p., 20 §, 23 § 2 p., 3 p. eller 5 p. eller 23 a § ML. Vidare anges att sådan skyldighet inte heller

föreligger för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § 1 st. ML.

Som huvudregel gäller att faktureringsskyldighet ska föreligga vid omsättning mellan näringsidkare. Lagstiftaren har ändå valt att utnyttja möjligheten att från faktureringskravet undanta merparten av de mervärdesskattefria omsättningar som artikel 221.2 i mervärdesskattedirektivet medger.

Mervärdesskattefri omsättning som kräver faktura

Det innebär att uppräkningen ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga mervärdesskattefria omsättningar. Vid omsättning av följande varor och tjänster krävs det därför att faktura utfärdas

- investeringsguld (3 kap. 10 a–c §§ ML),
- massmedieområdet (3 kap. 12–18 §§ ML),
- vissa framställningstjänster (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML),
- tjänster avseende fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 p. ML),
- flygbensin eller flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML),
- gravskötsel (3 kap. 23 § 6 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges Riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML),
- överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML),
- verksamhetsöverlåtelse (3 kap. 25 § ML),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a–c §§ ML),
- viss import (3 kap. 30 och 32 §§ ML),
- viss omsättning till och förvärv från andra EG-länder (3 kap. 30 a–g §§ ML).

Annat krav på verifikation

Det bör noteras att i de fall det inte föreligger någon faktureringsskyldighet enligt ML måste, för de som är bokföringsskyldiga, det verifikationskrav som BFL innehåller ändå uppfyllas. Det innebär att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. I vissa fall får en gemensam verifikation användas för flera affärshändelser.

Förskott eller a conto

Av 11 kap. 3 § ML framgår att faktura även ska utfärdas för förskotts- eller a conto-betalningar. Förutsättningen är att förskotts- eller a conto-betalningen avser en sådan omsättning för vilken faktureringsskyldighet föreligger enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML. Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de mervärdesskattefria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även förskotts- eller a conto-betalningar som avser dessa skattefria omsättningar. Undantag gäller även för förskotts- eller a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader, för vilka entreprenören får avvakta med redovisningen av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 13 kap. 14 § 1 st. ML. Från och med den 1 juli 2007 kan bestämmelserna i 13 kap. 14 § 1 st. ML även tillämpas vid omvänd skattskyldighet. ML kräver således inte att dessa förskotts- eller a conto-betalningar utan mervärdesskatt ska faktureras. Detta gäller oavsett om entreprenören är skattskyldig, eller om köparen är skattskyldig enligt de nya reglerna om omvänd skattskyldighet som träder i kraft den 1 juli 2007, jfr avsnitt 19.4.3.

Självfakturering

Självfakturering innebär att det är köparen som ställer ut en faktura. Detta är tillåtet vid omsättningar både inom och utom landet.

I 11 kap. 4 § ML finns dock nedanstående förutsättningar för självfakturering vid omsättning inom landet:

1. det finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen,
2. det finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura, och
3. det framgår av fakturan att köparen utfärdat den.

Något krav på att avtalet enligt punkt 1 ska vara skriftligt finns inte. I prop. 2003/04:26, s. 57 sägs att det bör kunna överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

Ett förfarande för godkännande enligt punkt 2 kan tänkas fungera så att säljaren helt enkelt inte agerar med anledning av den faktura som köparen ställt ut. Även för detta finns ett uttalat stöd i prop. 2003/04:26, s. 57.

När det gäller kravet på uppgift enligt punkt 3 är det, enligt Skatteverkets uppfattning, inte nödvändigt att själva ordet

självfakturering anges. Däremot måste det framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den. Detta kan exempelvis ske genom att köparen på fakturan tydligt, t.ex. genom avvikande text, anger att fakturan är upprättad av köparen.

Det ligger i parternas intresse att villkoren för avtal och godkännande enligt ovan klargörs. Säljaren har ansvaret för faktureringen även om han överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura, har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det av intresse att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående skatt.

Skatteverket har i skrivelse 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113, konstaterat att bestämmelsen i 11 kap. 4 § ML inte i sin helhet stämmer överens med mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 224.1 ska de krav som motsvarar punkterna 1 och 2 ovan vara generella och således gälla vid omsättningar både inom och utom landet. Eftersom den svenska bestämmelsen är mer gynnsam för företagen kan direktivets regler inte tillämpas genom s.k. direkt effekt. Skatteverket kan alltså inte kräva att förutsättningarna enligt 11 kap. 4 § 1–2 p. ML ska gälla för andra omsättningar än de som sker inom landet enligt 5 kap. ML.

Utläggning av faktureringen

Enligt 11 kap. 1 § ML kan faktureringen läggas ut på en tredje person. Detta är tillåtet oavsett om omsättningen skett inom eller utom landet. Även vid en sådan utläggning av faktureringen har säljaren ansvaret för att faktura utfärdas och att den är korrekt. Några ytterligare krav för att få lägga ut faktureringen på en tredje person finns inte.

KFM kan sälja utmätt egendom på exekutiv auktion. Försäljningen sker då för gäldenärens räkning. Av Skatteverkets skrivelse 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, framgår att gäldenärens faktureringsskyldighet får anses vara uppfylld genom det protokoll som KFM upprättar enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen jämte eventuella övriga av KFM upprättade handlingar som krävs för att ML:s faktureringskrav ska vara uppfyllt. Samtliga dessa handlingar måste i så fall tillställas såväl säljare som köpare och utgör då underlag för köparens avdragsrätt.

Flera fakturor i samma handling

I skrivelse 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, har Skatteverket uttalat att fakturering av egen och annans försäljning kan ske i samma handling. Enligt ML kan en sådan handling betraktas som två fakturor, dvs. en för respektive säljare. Därmed måste varje sådan faktura uppfylla de krav som ställs i

ML på innehållet i en faktura. Detta medför bl.a. att det måste framgå ett löpnummer för respektive säljares faktura, jfr vad som sägs om löpnummer under avsnitt 17.4.1. Det är dock tillräckligt att datum anges en gång i handlingen. När det gäller gränsen för mindre belopp för förenklad faktura ska bedömningen ske utifrån respektive säljares faktura.

Det anges vidare att överskådligheten är viktig i en handling som upprättas på detta sätt och att det tydligt måste framgå vilka uppgifter som är hänförliga till respektive säljare. Uppgifterna för respektive säljare måste hållas klart åtskilda och några oklarheter om vilka försäljningar som är hänförliga till vilken försäljare får inte förekomma.

I skrivelsen påtalas att Skatteverket avser att behandla kraven på innehåll i faktura vid fakturering inom elbranschen och vid maskinleverantörers inbyte av maskiner i särskilda skrivelser. Det som sägs i skrivelsen avseende innehållet i faktura är alltså inte tillämpligt i de situationerna.

Mervärdes-skattegrupp

Av 11 kap. 5 § ML framgår att fakturering ska ske i eget namn när ett företag, som tillhör en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML, har en omsättning till företag utanför gruppen. Vidare anges att företaget i dessa fall ska ange grupphuvudmannens registreringsnummer för mervärdesskatt i fakturan.

Kommissionärs-företag

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. 3 § IL och som redogörs för i avsnitt 9.7. Även i detta fall gäller att grupphuvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 9.10.

17.3 Elektronisk fakturering

Definition

I 1 kap. 17 a § ML anges att med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg avses att handlingarna överförs eller ställs till mottagarens förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering).

Av 1 kap. 17 § ML framgår bland annat att faktura även kan utgöras av dokument eller meddelanden i elektronisk form om de uppfyller de fakturakrav som anges i 11 kap. ML.

I artikel 217 i mervärdesskattedirektivet definieras vad som avses med överföring eller ställande till förfogande på elektronisk väg. Med överföring eller ställande till förfogande

på elektronisk väg avses att data överförs eller ställs till mottagarens förfogande med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring, med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Köparens godkännande

I 11 kap. 6 § ML anges att överföring av en faktura på elektronisk väg endast får ske om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna i SBL och BFL reglerar bl.a. hanteringen av fakturor som ställs ut och tas emot. Det ska vara möjligt att med hjälp av en systemdokumentation få överblick över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad hos ett företag. Det ska också vara möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling. Det finns även krav på oföränderlighet av räkenskapsinformation. När det gäller kontroll av att en faktura är korrekt ställs samma krav som för en pappersfaktura.

Lagring

För det företag som har tagit emot en elektronisk faktura gäller att denna även ska lagras elektroniskt. Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § BFL ska räkenskapsinformation bevaras i sin ursprungsform. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskaps-information till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

Samlad överföring

En säljare kanske överför flera fakturor samlat på elektronisk väg till en köpare. Av 11 kap. 7 § 2 st. ML framgår att det då är tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna endast anges en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

17.4 Fakturans innehåll

Fakturans innehåll

Följande redogörelse om vilka uppgifter som en faktura ska innehålla inleds med en uppräkning som överensstämmer med lagtexten. Uppgifterna har sin motsvarighet i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

I 11 kap. 8 § ML anges vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura. Detta innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan i stället själva innehållet. Skatteverket anser således att det saknar betydelse om underlaget exempelvis kallas kvitto, räkning eller inköpsnota. Det avgörande är i stället att detta underlag innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt ML.

Av Skatteverkets skrivelse 2006-03-21, dnr 131 150989-06/111, framgår att uppgifter i flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura som uppfyller kraven enligt 11 kap. ML. Exempelvis kan i en faktura alltid hänvisning ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i mervärdesskattesammanhang bildar en faktura. Det är också nödvändigt att dokumenten eller meddelandena hanteras och länkas samman genom hänvisningar på sådant sätt inom företaget att det utan svårigheter går att fastställa sambandet mellan handlingarna. Detta gäller både hos säljaren och hos köparen. Att flera handlingar tillsammans kan utgöra en faktura gäller oavsett om uppgifterna finns i pappersform eller i elektronisk form eller som en kombination av dessa bägge former. Om någon uppgift överförs elektroniskt krävs dock att mottagaren godkänner förfarandet med elektroniskt överförda uppgifter, jfr avsnitt 17.3. Såväl köpare som säljare måste säkerställa att de uppgifter som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden.

En faktura ska innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 11 kap. 3 § ML erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive mervärdesskatt, samt eventuell pris-

nedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,

9. tillämpad skattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 ML är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till
    a. den relevanta bestämmelsen i ML,
    b. den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
    c. en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt, (den 1 juli 2007 tillkommer punkt 4 c i 1 kap. 2 § 1 st. ML)
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av bestämmelserna om VMB i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till
    a. dessa bestämmelser,
    b. artikel 313.1 respektive 306 i mervärdesskattedirektivet, eller
    c. en annan uppgift om att bestämmelserna om VMB tillämpas.

17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll

Här lämnas närmare förklaringar till flertalet av punkterna i 11 kap. 8 § ML, dvs. till punkterna i föregående avsnitt.

Punkt 2
Löpnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste vara unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på löpnummer är att minska risken för bedrägerier.

Som framgår ovan får det finnas flera serier med löpnummer. Vid åsättande av löpnummer är det, enligt Skatteverkets uppfattning, viktigt att man med hjälp av en systematisk serie kan konstatera om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exem-

pelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna. Av Skatteverkets skrivelse 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, framgår att separata löpande nummerserier för varje säljare ska användas vid självfakturering eller när faktureringen läggs ut på tredje person. Ett sådant löpnummer kan vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen eller tredje person använda egna säljarespecifika löpnummerserier. Ett löpnummer som erhålls från säljaren kan ingå i en separat nummerserie, dvs. det behöver inte ingå i den löpnummerserie som säljaren använder för fakturor som han själv upprättar. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att separata löpande nummerserier används för respektive säljares räkning.

Vid omsättningar inom Sverige måste även utländska företag följa bestämmelserna i ML och därmed ange bl.a. löpnummer på fakturor som avser sådana försäljningar. Det kan vara praktiskt med en separat löpnummerserie för försäljningarna i Sverige men något sådant krav kan inte ställas enligt ML. Det väsentliga enligt Skatteverkets uppfattning är att det åsatta löpnumret, oavsett om det är separat eller inte, ingår i säljarens ordinarie nummerserie och faktureringsrutiner.

Punkt 3 Säljarens registreringsnummer

Registreringsnumret för mervärdesskatt är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till mervärdesskatt. I samband med gemenskapsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret användas. Av bilaga 9 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

ABL:s krav

Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV (numera Bolagsverket) har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har man i skrivelsen uttalat att det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. Vidare har PRV angett att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för mervärdesskatt så får detta anses till fyllest med hänsyn till reglerna i ABL.

Omvänd skattskyldighet

Omvänd skattskyldighet gäller i vissa fall vid omsättning av varor och tjänster i Sverige, jfr avsnitt 4.3.1. Även i dessa fall ska säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges i fakturan.

Utländsk säljare

I vissa fall gäller omvänd skattskyldighet vid en utländsk företagares omsättning här i landet, jfr avsnitt 40.3. De svenska faktureringsreglerna gäller för en sådan omsättning och det är säljaren som ansvarar för att en faktura som uppfyller de krav som ställs i ML utfärdas. Kravet att säljarens registreringsnummer ska anges i fakturan gäller även i dessa fall. Säljaren kan ange sitt registreringsnummer i hemlandet om han är registrerad till mervärdesskatt där. Om den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige bör dock det svenska registreringsnumret anges.

Punkt 4 Köparens registreringsnummer

Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid gemenskapsintern varuförsäljning och vid undantaget gemenskapsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i Sverige vid s.k. trepartshandel. Det är således fråga om en utvidgad skyldighet att alltid ange köparens registreringsnummer vid omvänd skattskyldighet vid internationell handel. Även vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML måste alltså uppgift om köparens registreringsnummer framgå av fakturan i de fall köparen är en näringsidkare i annat EG-land som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt.

Från och med den 1 juli 2007 gäller nya regler om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Dessa innebär att köparen i vissa fall blir skattskyldig för omsättning inom landet av särskilt uppräknade tjänster. Köparens registreringsnummer till mervärdesskatt ska då framgå av fakturan. Även en utländsk köpare kan bli skattskyldig för en sådan tjänst som har tillhandahållits honom inom landet. Den utländske företagaren blir då skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Sverige och det är köparens svenska registreringsnummer som ska framgå av fakturan.

Punkt 5 Namn och adress

Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Om ett bolag även har en inregistrerad bifirma är det enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckligt att endast ange namnet på den registrerade bifirman utan uppgift måste även lämnas på den registrerade firman. Däremot behöver inte namnet på bifirman anges.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företag som avses. Om det däremot är fråga om i affärslivet vedertagna förkortningar som SJ och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.

Fel adressat i faktura

Skatteverket har i skrivelse 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående skatt då det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det i vissa fall rätt till avdrag för ingående skatt då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen.

Punkt 6 Mängd/omfattning och art

Enligt Skatteverkets uppfattning individualiseras varorna genom den kommersiella beskrivningen eller varans namn. Då det gäller tjänsterna sker individualiseringen med anteckningen om tjänstens typ. Beskrivning kan även ske med koder förutsatt att säljaren och köparen har tillgång till kodförklaringen. Beskrivning kan även ske genom en hänvisning till avtal, beställning eller den produktkatalog som sänts till köparen. Beträffande beskrivning av varornas mängd eller tjänsternas omfattning torde enligt Skatteverkets uppfattning ledning kunna hämtas från den praxis som förekommer inom respektive bransch.

Punkt 7 Datum för leverans

Utöver fakturadatum ska fakturan således innehålla datum för när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts. För det fall det inte går att exakt konstatera datumet för när tjänster utförs, är det enligt Skatteverkets uppfattning tillräckligt att nämna den månad de utförs. Kontinuerliga (successiva) varuleveranser och tjänster anses ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser.

Om tidpunkten för ett erlagt förskott eller a conto skiljer sig från förskotts- eller a conto-fakturans datum ska även betalningsdagen uppges om denna dag kan fastställas. Ofta sker betalning av en förskotts- eller a conto-faktura efter den tidpunkt då den utfärdats. Av naturliga skäl är det i dessa fall inte möjligt att uppge betalningsdagen i fakturan.

Samlingsfaktura

Vad gäller samlingsfaktura anser Skatteverket att det inte räcker med ett datum för sista leveransen. Enligt kraven i BFL måste alltid vid successiva leveranser anges de respektive

affärshändelserna. Av prop. 2003/04:26, s. 72–73, framgår att det inte finns skäl att ställa andra eller lägre krav i mervärdesskattehänseende. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringsskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8 Beskattningsunderlaget

Enligt denna punkt ska förutom priset även eventuell prisnedsättning eller rabatt anges i fakturan, om rabatten inte inkluderas i priset. Utifrån detta krav har frågan uppkommit vad som gäller om en vara som kostar 1 000 kr säljs med 10 % rabatt. Är det tillräckligt att båda beloppen 1 000 kr och 900 kr anges i fakturan, men rabatten endast anges som 10 %, eller måste även rabatten uttryckas i belopp? Skatteverket anser att det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att mervärdesskatten inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10 Mervärdesskattebeloppet

Det framgår av lagtexten att mervärdesskattebeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken ML utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange mervärdesskattebelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § 1 st. ML underlåta att ange mervärdesskattebeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan. I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan.

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om mervärdesskattebeloppet måste uppges separat för varje skattesats. Enligt skrivelse 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, anser Skatteverket att lagtexten inte innebär att ett krav kan ställas på att mervärdesskattebeloppet måste specificeras för varje skattesats utan att det är tillräckligt om det totala mervärdesskattebeloppet anges. Däremot framgår det av punkterna 8 och 9 att beskattningsunderlaget för varje skattesats samt skattesatsen måste anges i fakturan.

Punkt 11 Hänvisning

För vissa omsättningar finns det krav på att en särskild notering görs i fakturan som förklaring till att mervärdesskatt inte har debiterats. Detta krav gäller dels vid befrielse från

mervärdesskatt, dels vid omvänd skattskyldighet, dvs. när köparen ska betala mervärdesskatten till staten. På fakturan ska en hänvisning göras till

a. tillämplig bestämmelse i ML,

b. tillämplig bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, eller

c. en annan uppgift om att omsättningen är mervärdesskattebefriad eller att omvänd skattskyldighet gäller.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift enligt punkten c), är det enligt Skatteverkets mening inte tillräckligt att det bara anges att omsättningen är mervärdesskattefri eller att omvänd skattskyldighet gäller. Det bör enligt Skatteverkets uppfattning framgå att omsättningen är skattefri t.ex. på grund av att det är fråga om en tjänst på fartyg eller att omvänd skattskyldighet gäller för t.ex. en konsulttjänst eftersom köparen är en näringsidkare i ett annat land. Det bör således finnas en tydlig uppgift på fakturan varför undantag från skatteplikt eller omvänd skattskyldighet gäller.

Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De skattefria omsättningar för vilka ML kräver att faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 17.2 vid kantrubriken ”Mervärdesskattefri omsättning som kräver faktura”.

17.4.2 Förenklad faktura

Lagstiftaren har ansett att det inte är ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. Enligt artikel 238 i mervärdesskattedirektivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. Genom att införa bestämmelser om förenklade fakturor i 11 kap. 9 § ML har lagstiftaren valt att utnyttja denna möjlighet.

Förutsättningar

Förutsättningen för att få frångå det generella kravet för vad en faktura ska innehålla och i stället utfärda en förenklad faktura är att

1. fakturan är på ett mindre belopp, eller

2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för

utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.

Föreskrifter

Skatteverket har utfärdat föreskrifter om förenklad faktura (SKVFS 2005:14). Skatteverket föreskriver där vad som ska förstås med mindre belopp och när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar är sådana att förenklad faktura får utfärdas.

Mindre belopp

Enligt föreskrifterna avses med mindre belopp en fakturas totalbelopp som inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt. Värdet av fakturans samtliga omsättningar, för vilka faktureringsskyldighet föreligger, ska inräknas i totalbeloppet. Detta gäller oavsett om skattskyldighet för mervärdesskatt föreligger eller inte för den enskilda omsättningen. Ovanstående gäller även för samlingsfakturor.

I det fall det förekommer flera fakturor i samma handling har Skatteverket i skrivelse 2006-02-15, dnr 131 81324-06/111, uttalat att gränsen för mindre belopp ska bedömas utifrån respektive säljares faktura, se avsnitt 17.2.

Handelsbruk m.m.

Av föreskrifterna framgår att kraven på handelsbruk, administrativ praxis och tekniska förutsättningar är uppfyllda om

- varor och tjänster säljs genom betalautomat såsom vid försäljning av bensin, uttag av väg-, bro- eller tunnelavgifter, uttag av parkeringsavgifter och liknande där det normalt inte går att identifiera köparen,
- krav på uppgift om köparens namn och adress vid uttag av väg-, bro- eller tunnelavgift i övrigt skulle medföra avsevärda olägenheter för trafikgenomströmningen, eller
- persontransporter säljs inom kollektivtrafiken under sådana förhållanden att det enligt branschpraxis normalt saknas uppgifter för att kunna identifiera köparen.

Förenklad fakturas innehåll

Förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
4. den mervärdesskatt som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Av Skatteverkets skrivelse 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, framgår att identifiering av säljaren enligt andra punkten ovan ska ske genom att säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges. Enligt Skatteverkets uppfattning är det tillräckligt att numret skrivs som person-/organisationsnummer.

När det gäller punkt 4 ovan är det Skatteverkets uppfattning att det ska finnas uppgift antingen om mervärdesskattebeloppet eller om beskattningsunderlaget och tillämplig skattesats, dvs. 25 %, 12 % eller 6 %. Att endast ange beskattningsunderlaget inklusive mervärdesskatt uppfyller alltså inte kravet på en förenklad faktura.

Begränsningar

Av 11 kap. 9 § 1 st. ML framgår att förenklad faktura endast får utfärdas för transaktioner inom landet. Vid gränsöverskridande handel är det inte tillåtet att använda förenklad faktura. Det innebär att det inte är möjligt att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna försäljningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, dvs. när varor transporteras till ett annat EG-land. Det är inte heller tillåtet att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. ML. Detsamma gäller vid monteringsleverans enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Detaljhandeln

Näringsidkare kan göra inköp från detaljhandlare, som exempelvis stormarknader och byggvaruhus, där all försäljning sker från kontantkassor. Om försäljningssumman överstiger gränsbeloppet 2 000 kr för mindre belopp måste en fullständig faktura utfärdas vid försäljning till näringsidkare. Vid sådan försäljning måste av handlingen framgå köparens fullständiga namn och adress, löpnummer m.m. Ett kassakvitto från ett kassaregister innehåller inte uppgift om köparens namn och adress, varför komplettering måste ske med dessa uppgifter. Vad beträffar uppgiften om löpnummer kan, enligt Skatteverkets uppfattning, det unika identifikationsnummer som finns på ett kassakvitto anses utgöra löpnummer enligt ML. Detta även om det finns flera kassaapparater, varvid varje apparat har sitt unika löpnummer.

Vinstmarginalbeskattning

Av Skatteverkets skrivelse 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, framgår att förenklad faktura även får användas när faktureringsskyldighet föreligger och återförsäljaren tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Detta gäller trots att reglerna om VMB bl.a. innebär att någon mervärdesskatt inte får anges i fakturan. Av fakturan måste därför framgå

att reglerna om VMB tillämpats som en förklaring till den uteblivna skattedebiteringen. De allmänna förutsättningarna för att få utfärda förenklad faktura ska också vara uppfyllda.

17.4.3 Bidrag kopplat till priset

Om ett bidrag anses direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst ska bidraget inräknas i beskattningsunderlaget för varan/tjänsten (se avsnitt 12.2). I skrivelse 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, har Skatteverket angett att utgående och ingående skatt ska korrespondera med varandra, vilket innebär att den utgående skatt som säljaren är skattskyldig för i princip ska kunna dras av som ingående skatt hos köparen om denne har avdragsrätt. När en säljare uppbär ett bidrag, som är direkt kopplat till priset för en vara eller tjänst, är det inte fråga om en omsättning åt bidragsgivaren utan endast till säljarens kund. Säljaren har därmed inte någon faktureringsskyldighet enligt ML gentemot bidragsgivaren utan enbart mot köparen.

I fakturan till köparen ska det skattebelopp anges som gäller för omsättningen. Skatteverket anser att detta inte förändras av att säljaren uppbär ersättning från flera håll.

Vid handel mellan näringsidkare anges priset normalt exklusive skatt. Detta medför att den utgående skatten betalas av köparen och inte av bidragsgivaren. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part.

Exempel

Pris exklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset)	900 kr
Beskattningsunderlag	1 000 kr
Skatt 25 %	250 kr
Att betala (100 + 250)	350 kr

Är prissättningen i stället inklusive skatt understiger det belopp köparen betalar skattebeloppet. I ett sådant fall får även betalningen från tredje part anses inkludera skatt. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen och betalningen från tredje part exklusive skatt.

Exempel

Pris inklusive skatt	100 kr
Betalning från tredje part (bidrag som är direkt kopplat till priset)	900 kr
Beskattningsunderlag (1 000 kr – 20 %)	800 kr
Skatt 25 %	200 kr
Att betala	100 kr

Skatteverket anser att köparen ska ha möjlighet att dra av hela den skatt som debiterats av säljaren även när en tredje part har betalat en del av denna. Den tredje parten har tillskjutit medel för köparens räkning och därför ska betalningen tillgodoföras köparen.

17.5 Kreditnota

17.5.1 Allmänt

Enligt 11 kap. 10 § ML ska säljaren utfärda en kreditnota om han lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML (kassarabatter) eller 7 kap. 6 § 1 st. 3 p. ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § 2 st. ML inte föreligger. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta i de fall faktureringsskyldighet enligt 11 kap. ML förelegat när ursprungsfakturan utställdes (jfr avsnitt 17.2 ovan). Man kan alltså bli skyldig att utfärda kreditnota även om mervärdesskatt inte debiterats i ursprungsfakturan som exempelvis vid export och mervärdesskattefri försäljning till andra EG-länder.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningsskyldighet av utgående skatt och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående skatt fråntas honom.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringsskyldighet inte förelegat avseende den ursprungliga transaktionen anser Skatteverket att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas. För de som är bokföringsskyldiga får i stället uppgiftskraven på en kreditnota hämtas från bestämmelserna i BFL.

Utfärdas av annan

Formuleringen i lagtexten att en kreditnota ska likställas med en faktura, medför att kreditnotan liksom fakturan även kan utfärdas av köparen eller en tredje person. En överföring till kunden av uppgiften att utfärda en kreditnota, på motsvarande sätt som vid självfakturering, innebär inte att ansvaret har

övergått från säljaren till köparen. Säljaren torde alltid kunna välja att själv utfärda faktura eller kreditnota för de omsättningar som han är faktureringsskyldig för.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, dvs. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Av skrivelse 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, framgår emellertid att Skatteverket anser att kreditnota avseende kassarabatt inte behöver utfärdas under förutsättning att följande tre kriterier är uppfyllda

1. den tid inom vilken kassarabatten medges anges på fakturan,
2. om kassarabatten utnyttjas anges på fakturan uppgift om ändringen av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten, samt
3. kopia av betalningshandling, som visar att betalning skett inom föreskriven tid, kompletterar fakturan.

Exempel

Ett företag ställer ut en faktura på 800 kr samt 25 % mervärdesskatt, dvs. 200 kr. Samtliga uppgifter avseende fakturans innehåll finns på underlaget. Dessutom anger företaget att kassarabatt om 3 % kan erhållas om betalning sker inom viss tid. Om företaget även anger följande: ”vid utnyttjad kassarabatt ska beskattningsunderlaget sänkas med 24 kr samt mervärdesskatten om 25 % med 6 kr” bör fakturan vara tillräcklig för att nedsättningen ska kunna göras utan en separat kreditnota. Detta under förutsättning att betalningshandling, som visar att den i fakturan angivna kassarabatten utnyttjats, kompletterar fakturan.

För det fall att samtliga tre ovannämnda kriterier inte uppfylls anser Skatteverket att en separat kreditnota måste ställas ut i samband med utnyttjad kassarabatt.

Andra prisnedsättningar i efterhand

Även andra prisnedsättningar i efterhand än kassarabatter medför krav på att kreditnota ska utfärdas. Skillnaden jämfört med kassarabatter är att den skattskyldige och hans kund kan avtala om att prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget. De kan således avtala om att prisnedsättningen eller rabatten inte ska ändra (minska) mervärdesskattebeloppet och i så fall finns inget krav på kreditnota enligt ML. Dessa

bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

Debiteringar och krediteringar i samma handling

Inom vissa branscher är det vanligt med fakturering i förskott, exempelvis kvartalsvis. Därefter kan det ske krediteringar, såsom vid slutavstämning mot preliminärt debiterade belopp, prisreduktioner m.m. Skatteverket har inget att erinra mot att det inom dessa branscher sker debiteringar och krediteringar i samma handling. Det har heller ingen betydelse vad handlingen kallas för. Det avgörande är i stället att handlingen innehåller samtliga de uppgifter som krävs enligt ML. Således ska samtliga uppgiftskrav i 11 kap. 8 § och 11 kap. 10 § ML vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en faktura respektive en kreditnota.

Felaktigt inbetald utgående skatt

Det kan förekomma att företag som är registrerade till mervärdesskatt debiterar kunder mervärdesskatt på en skattefri transaktion och även redovisar och inbetalar denna felaktigt debiterade skatt som om den skulle vara mervärdesskatt. Av RR:s dom 2005-12-27, RÅ 2005 ref. 81, framgår att Skatteverket är skyldigt att återbetala en sådan felaktigt inbetald skatt till säljaren utan att kunna ställa krav på att en kreditnota utfärdas. Se vidare avsnitt 4.5.5.

17.5.2 Kreditnotans innehåll

Kreditnotan beskrivs i ML som en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan. En kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. mervärdesskatten enligt fakturan och ändringen av skatten, och
2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt vid s.k. omvänd skattskyldighet.

Av tre skrivelser från Skatteverket (2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111 och 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111) framgår att det är Skatteverkets uppfattning att kravet på hänvisning till ursprungsfakturan innebär att det är ursprungsfakturans löpnummer som ska uppges. Vidare är det Skatteverkets uppfattning att hänvisning i normalfallet måste ske till löpnumret för varje enskild ursprungsfaktura även om krediteringen avser flera fakturor. Under vissa förutsättningar får dock sådan hänvisning i stället

ske genom att i kreditnotan uppge den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Detta kan gälla när det är praktiskt omöjligt att hänvisa till en speciell ursprungsfaktura eller när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor.

Praktiskt omöjligt

Det kan förekomma att en kreditering avser vissa varor som tidigare fakturerats tillsammans med andra varor av samma slag, men där de krediterade varorna inte är identifierade på sådant sätt att de med hjälp av företagets redovisningssystem kan härledas till en speciell ursprungsfaktura. I sådana situationer kan det vara praktiskt omöjligt att ange ursprungsfakturans löpnummer. Motsvarande gäller även vid kreditering av backar, tomglas och liknande. Under dessa förutsättningar anser Skatteverket att kravet på en otvetydig hänvisning till ursprungsfakturan är uppfyllt om hänvisning i kreditnotan sker till den tidsperiod under vilken de krediterade varorna fakturerats. Som ytterligare förutsättning gäller att den angivna tidsperioden inte får avse krediteringar som sker senare än vad som normalt förekommer inom den aktuella branschen, dock inte krediteringar som sker senare än vad parterna särskilt kan ha avtalat.

Mycket stort antal fakturor

Skatteverket anser att avsteg från kravet på hänvisning till varje enskild faktura även kan ske när det är fråga om ett mycket stort antal ursprungsfakturor och där det skulle vara förenat med onormalt stora kostnader att ta fram erforderliga uppgifter. I dessa fall kan det räcka med att hänvisa till utställda fakturor under berörd tidsperiod. Detta kan gälla när rabatter och liknande ges ut i efterhand och som baseras på inköp som gjorts under en viss tidsperiod, exempelvis årsrabatter. Även om det enbart rör sig om en stor mängd ursprungsfakturor kan det vara tillräckligt att hänvisa till tidsperioden om det skulle medföra betydande olägenheter att hänvisa till samtliga enskilda löpnummer. Härvid förutsätts att den direkta kopplingen mellan kreditnotan och ursprungsfakturorna otvetydigt framgår av företagets redovisningssystem. Som betydande olägenhet anses exempelvis att en kreditnota skulle behöva hänvisa till ett så stort antal ursprungsfakturor att det skulle krävas utrymme i form av bilagor till kreditnotan.

Mervärdesskattebeloppet i ursprungsfakturan

Av 11 kap. 10 § ML framgår att kreditnotan, utöver en särskild hänvisning till ursprungsfakturan, bl.a. måste innehålla uppgift om mervärdesskattebeloppet enligt fakturan och ändringen av beloppet. I skrivelse 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, har Skatteverket hänvisat till detta lagrum och angivit att det är ett

absolut krav att en kreditnota innehåller uppgift om den ursprungliga fakturans mervärdesskattebelopp och att denna uppgift inte kan ersättas med en hänvisning till fakturan. Skatteverket anser vidare att det är fakturans totala mervärdesskattebelopp som ska anges i kreditnotan och inte skatten avseende en viss krediterad post.

17.6 Utländsk valuta

SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 1 st. ML ska ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet i båda valutorna i fakturan om man ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Enligt Skatteverkets uppfattning ska omräkningen ske efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. vid leverans eller betalning i förskott/a conto dessförinnan. Säljaren och köparen ska bokföra det mervärdesskattebelopp som motsvarar hans redovisningsvaluta. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Av 11 kap. 11 § 3 st. ML framgår att ett företag, som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, endast behöver ange mervärdesskatten i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SEK eller EUR som redovisningsvaluta

Enligt 11 kap. 11 § 2 st. ML ska ett företag, som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, ange mervärdesskattebeloppet även i svenska kronor om fakturering sker i annan valuta än svenska kronor. Mervärdesskattebeloppet ska beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Mottagande av faktura i euro

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Vid successiva tillhandahållanden bör valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Jämförelse kan ske med vad som gäller vid omräkning vid en säljares fakturering enligt Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130

135753-05/111, se under kantrubrikerna ”Omräkningskurs/ senaste registrerade säljkurs” och ”Successiva leveranser” nedan.

Motsvarande omräkning måste ske i de fall köparen har euro som redovisningsvaluta och får fakturor som är utfärdade i svenska kronor.

RSV har i skrivelse 2002-02-19, dnr 1681-02/100, tagit upp frågan om vad som gäller avseende fakturor från svenska leverantörer där fakturabeloppet endast är angivet i euro trots att leverantörerna har svenska kronor som redovisningsvaluta.

Omräkningskurs/ senaste registrerade säljkurs

Som framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, har det i ML inte reglerats vilken specifik omräkningskurs som ska användas vid omräkning av valutakurs i en faktura. I stället får ledning sökas i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga, eller en kurs som bestäms genom hänvisning till denna marknad eller dessa marknader enligt de regler som fastställts av medlemsstaten. I dom 2003-12-19, RÅ 2003 ref. 102, har Regeringsrätten uttalat att det i Sverige endast finns en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB. Dessa kurser ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar.

Av skrivelsen framgår vidare att den kurs som ska användas är den senast kända säljkurs som gällde vid skattskyldighetens inträde, dvs. på leveransdagen eller dagen för betalning av förskott och a conto. Om fakturering sker ett mindre antal dagar före leverans eller tillhandahållande får av praktiska skäl i stället användas den senast kända kursen på fakturadagen. I skrivelsen redogörs även närmare för Skatteverkets uppfattning när det gäller omräkningskurs för samlingsfakturor, successiva leveranser och förskotts- eller a conto-fakturor.

Samlingsfakturor

När samlingsfaktura utfärdas måste omräkning ske efter valutakurserna för de dagar då var och en av de fakturerade leveranserna och tillhandahållandena skedde eller om samlingsfakturan avser förskott eller a conton de dagar då betalningarna togs emot.

Successiva leveranser

Vid successiva leveranser av t.ex. el och gas är det svårt att fastställa den specifika dagen för skattskyldighetens inträde. Då får valutakursen för den sista dagen i leveransperioden användas. Motsvarande gäller i fråga om successiva tillhandahållanden av tjänster.

Förskotts- eller a conto-fakturor

Ofta utfärdas en förskotts- eller a conto-faktura innan betalning tas emot. Om fakturering sker tidigast en månad före förfallodagen får valutakursen på fakturadagen användas i stället för kursen på betalningsdagen.

Gemenskaps-internt förvärv (GIF)

Omräkning från utländsk valuta till svensk valuta av ett GIF ska ske med iakttagande av den kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde för GIF regleras i 1 kap. 4 a § ML. Från och med den 1 januari 2007 har denna paragraf fått en ny lydelse som innebär att skattskyldigheten för GIF inträder vid den tidpunkten då varan levereras. Omräkningen ska således göras per leveransdatum. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden. Omräkning får också göras till genomsnittlig månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part t.ex. Riksbanken eller Tullverket. Vald metod för fastställande av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent. Jämför RSFS 1999:12 och SKVFS 2006:15 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning.

På Skatteverkets webbplats publiceras löpande de månatliga kurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

Svenska kronor i deklaration

Av 1 kap. 7 § SBL framgår att de uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om mervärdesskatten till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika mervärdesskattebelopp.

17.7 Öresavrundning

Avrundning i faktura

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

Skatteverket anser att då fakturering sker med öppen debitering av mervärdesskatten behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda skattebeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på skattebeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

Avrundning i deklaration

När utgående och ingående skatt deklareras ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort, 23 kap. 1 § SBL. Inbetalning av mervärdesskatt till statsverket görs således i hela krontal.

17.8 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs

Om en entreprenad på grund av kundens eller byggherrens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs, kommer inte alltid en slutbesiktning till stånd. I sådana fall bör en faktura med mervärdesskatt utfärdas i samband med att arbetena upphör. Se vidare avsnitt 41.3.7.

17.9 Auktionsförsäljning

Förmedling i annans namn

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. Skatteverket anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktionsföretaget ska fakturan innehålla samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. Skatteverket anser vidare att säljarens namn kan utelämnas av anonymitetsskäl på den handling som överlämnas till köparen om auktionsförrättaren på handlingen uppger t.ex. kodnummer eller utropsnummer med vars hjälp säljaren kan identifieras. För att styrka avdrags- eller återbetalningsrätt för köparen krävs emellertid att en sådan handling kompletteras med uppgifter från auktionsföretaget. Vidare gäller att om köparen har för avsikt att använda

vinstmarginalbeskattning (VMB) vid sin omsättning av de inköpta varorna måste han kunna visa att förutsättningarna för att få tillämpa VMB, bl.a. förvärvskriteriet, är uppfyllda, se avsnitt 34.2. Köparen måste i sådana fall ha tillgång till en handling som visar vem säljaren är.

Förmedling i eget namn

Om förmedlingen sker i eget namn är såväl auktionsförrättaren som säljaren skattskyldiga för sin respektive omsättning, jfr 6 kap. 7 § ML, och båda är skyldiga att utfärda faktura. I dylika fall kan reglerna om beskattning av begagnade varor bli tillämpliga, se avsnitt 34.

Varuförsäljning

I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringsskyldigt enligt allmänna regler.

Exekutiv auktion

Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av mervärdesskatt. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringsskyldighet. Skatteverket har i skrivelse 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, uttalat att vid exekutiv försäljning av en vara får en gäldenärs faktureringsskyldighet enligt ML anses fullgjord genom att KFM upprättar handlingar som kan jämställas med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning, se avsnitt 17.2.

Pant

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av mervärdesskatt. Mervärdesskatten utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

17.10 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor och ska avse följande uppgifter

– datum när varorna togs emot,

- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,
- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Rikspolisstyrelsen kan meddela ytterligare föreskrifter rörande förordningen.

17.11 Kontokort

BFN har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos säljföretaget respektive kontokortsföretaget. Den sammanställning som säljföretaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedeln. Av BFN:s allmänna råd, BFNAR 2000:5, framgår att en följesedel utgör räkenskapsinformation endast om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa inte ersätts av en fullständig sammanställning – t.ex. en faktura – som innehåller dessa uppgifter.

Purchasing Card

Banker, som är anslutna till ett Purchasing Card system, kan ställa ut purchasingkort till vissa utvalda anställda i ett företag. Med hjälp av kortet kan dessa anställda därefter göra inköp för företagets räkning hos leverantörer som är anslutna till systemet. Inköpen faktureras månadsvis via en purchasing-avräkning som ställs ut av den bank som tillhandahållit kortet. Någon faktura ställs alltså inte ut av leverantören utan det enda underlag som kortinnehavaren erhåller är ifrågavarande periodiska rapport. I skrivelse 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, har Skatteverket angivit att en sådan periodisk rapport kan utgöra en faktura i ML:s mening under förutsättning att den innehåller samtliga de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

17.12 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringsskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska

innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

BFN har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

17.13 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs ibland av fakturor i vanlig mening och ibland av plusgiro- eller bankgiroavier. Skatteverket anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

18 Tidpunkt för redovisningsskyldighet

18.1 Allmänt

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeklaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående skatten ska redovisas.

Bokförings-skyldiga

För de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (BFL) ska redovisning ske antingen enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden.

Ej bokförings-skyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående skatten i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits. Detta framgår av 13 kap. 7 och 17 §§ ML.

Nya regler fr.o.m. 2007-01-01

Den 1 januari 2007 infördes delvis nya bestämmelser i 13 kap. ML. Dessa ändrade regler, som samordnats med ändringar i BFL, medför en utökad möjlighet att tillämpa bokslutsmetoden för vissa företag. Efter lagändringen avser bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML endast faktureringsmetoden och i 13 kap. 8 § ML återfinns numera specialregler som avser bokslutsmetoden. I 13 kap. 8 b § ML har nya regler införts för redovisning av gemenskapsinterna förvärv (GIF) och av undantagna EG-leveranser. En ny reglering av avdragsrätten vid GIF har tillkommit i 13 kap. 18 a § ML. När det gäller redovisning av ingående skatt gäller en ny lydelse av 13 kap. 18 § ML fr.o.m. den 1 mars 2007 (SFS 2007:42), vilken inte innebär någon ändring i sak. Vidare har regler införts i 13 kap. 8 a § ML som innebär att den som vill övergå till att tillämpa bokslutsmetoden måste ansöka om detta hos Skatteverket. Skatteverket kan bevilja en sådan ansökan endast om det finns särskilda skäl. I samband med ikraftträdandet av de nya bestämmelserna kan dock övergång ske utan ansökan, men en anmälan om övergången måste lämnas till Skatteverket.

Närmare redogörelse om de nya reglerna finns i avsnitten 18.3, 18.3.3 och 18.4.10.

Mervärdesskatte-direktivet

Huvudregeln enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är att utgående skatt ska redovisas i den period under vilken varorna levereras eller tjänsterna utförs. Vidare anges i artikel 65 att mervärdesskatten på a conto-betalningar ska redovisas när betalningen tas emot. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 66 möjlighet att föreskriva att den utgående skatten för vissa transaktioner i stället ska redovisas vid följande tidpunkter:

a. Senast när fakturan utfärdas.

b. Senast vid mottagandet av betalningen.

c. Om någon faktura inte utfärdats, eller utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen från den beskattningsgrundande händelsen.

Av artikel 167 framgår att rätten till avdrag för ingående skatt inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Köparen har alltså rätt att dra av den ingående skatten i deklarationen för den period där säljaren ska redovisa motsvarande belopp som utgående skatt.

De svenska reglerna, där redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde vid faktureringsmetoden knyts till bokföringstidpunkten enligt god redovisningssed, saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.

18.2 Bokföringslagens redovisningsregler

Den 1 januari 2007 har vissa redovisningsregler i bokföringslagen ändrats. Det tidigare begreppet ”bokslutsföretag” har slopats eftersom alla bokföringsskyldiga företag numera ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. De nya reglerna innebär vidare att de företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL kan tillämpa en kontantprincip vid den löpande bokföringen om nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr per år. Kontantprincipen kräver dock att fordringar och skulder måste bokföras vid räkenskapsårets utgång.

Kontantprincipen får även tillämpas av företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

I huvudsak är det den kategorin av företag som omfattades av det tidigare begreppet ”bokslutsföretag” som nu omfattas av den kategori av företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § BFL.

Årsredovisning enligt BFL

I 6 kap. 1 § BFL anges att företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska avsluta bokföringen med en årsredovisning:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. vissa stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
   a. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
   b. balansomslutningen har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kr,
   c. nettoomsättningen har för vart och ett av två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kr,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
   a. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50,
   b. koncernföretagens balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstigit 25 miljoner kr,
   c. koncernföretagens nettoomsättning har för vart och av de två senaste räkenskapsåren överstigit 50 miljoner kr.

Årsbokslut

Enligt 6 kap. 3 § BFL ska andra företag än de som avses i 6 kap. 1 § BFL avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut om de inte upprättar årsredovisning. Ett sådant företag får upprätta ett förenklat årsbokslut om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kr.

18.3 Mervärdesskattelagens redovisningsregler

I samband med registreringen av skattskyldiga tilldelar Skatteverket den redovisningsmetod som ska användas för mervärdesskatt. Från och med den 1 januari 2007 gäller nya regler som har samordnats med de nya reglerna i bokföringslagen, jfr avsnitt 18.2. Huvudregeln, enligt 13 kap. 6 § ML, är att redovisning ska ske enligt faktureringsmetoden. Om förutsättningarna i 13 kap. 8 § ML för att tillämpa bokslutsmetoden är uppfyllda får den skattskyldige i stället välja denna metod. De nya reglerna innebär följande:

Bokslutsmetoden tilldelas

- företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt BFL, dvs. främst fysiska personer, under förutsättning att årsomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, och
- andra företag som har rätt att tillämpa kontantprincipen vid den löpande bokföringen, dvs. om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Enligt RSV:s ställningstagande i informationsbladet ”Aktuell Redovisningsinformation” nr 78/01 kan presumeras att så är fallet för företag med begränsad verksamhet, dvs. i normalfallet vid omsättning upp till en miljon kr.

Faktureringsmetoden tilldelas

- övriga företag, dvs. främst aktiebolag och ekonomiska föreningar där det inte endast förekommer ett mindre antal fakturor som uppgår till ej avsevärda belopp.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa mervärdesskatt respektive rätten till avdrag eller återbetalning inträder. Se avsnitt 18.3.1 och 18.3.2.

Samma metod för ut- och ingående skatt

Av Skatteverket tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående skatt. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående skatt enligt bokslutsmetoden och ingående skatt enligt faktureringsmetoden.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redo-

visningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a conto-betalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att mervärdesskatt som belöper på värdet av uttag ska redovisas i deklarationen för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkort inträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

Brytdags-redovisning

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag.

Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter.

Löpande år resp. bokslut

RSV har i en PM 1995-03-02, dnr 283-95/212, redogjort för sin uppfattning angående redovisning av mervärdesskatt under löpande år och i samband med årsbokslut. Sammanfattningsvis sägs följande.

> ”Enligt BFL ska bokföringsskyldighetens inträde löpande under året göras beroende av när faktura eller motsvarande handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.
>
> I 4 § tredje punkten BFL finns bestämmelser som avser årsbokslut. Här anges att bokföringen inför bokslut, utöver tidigare bokförda poster, skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret.
>
> Enligt ML skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller motsvarande handling.

> I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura föreligger senast på brytdagen under förutsättning att den underliggande affärshändelsen inträffat under det gamla räkenskapsåret. En förutsättning är vidare att bokföring sker i bokslutet med faktura som underlag. För sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura inte föreligger senast på brytdagen men affärshändelse inträffat på det gamla året skall bokföring göras med annat underlag än faktura. I sådana fall bör den härpå belöpande mervärdesskatten inte beaktas förrän in på det nya året."

Detta innebär att sådana tillhandahållanden där faktura saknas på brytdagen varken ska redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen för det gamla beskattningsåret. Detta gäller oavsett om faktura mottagits eller inte före den sista redovisningsdagen för det gamla årets sista redovisningsperiod. Denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV:s skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt bokslutsmetoden. Vid förenklat bokslut kan dock inte brytdagsredovisning tillämpas. Som ett exempel avseende brytdagsredovisning kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med mervärdesskatt. Utgående skatt redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

Enligt 13 kap. 6 och 16 §§ ML ska utgående och ingående skatt avseende förskott och a conton redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning sker. Detta gäller även i de fall en förskotts- eller a conto-faktura utfärdas under ett beskattningsår och betalning sker under det efterföljande beskattningsåret.

Förenklat bokslut

Till ledning för de enskilda näringsidkare som enligt reglerna i 6 kap. 3 § BFL upprättar ett förenklat årsbokslut har BFN meddelat ett allmänt råd (BFNAR 2006:1) och en tillhörande vägledning. Eftersom samordning föreligger mellan reglerna för bokföring och redovisning av mervärdesskatt och det saknas en särskild mervärdesskatterättslig definition av fordringar och skulder ska den som upprättar ett förenklat årsbokslut tillämpa

de principer för fordringar och skulder som framgår av BFN:s allmänna råd och vägledning i dessa fall.

Av BFN:s vägledning framgår att som kundfordringar ska vid förenklat bokslut följande tas upp:

- Fakturor som företaget har skickat men inte fått betalt för innan räkenskapsårets slut.
- Försäljningar som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fakturerat vid årets utgång.

Som leverantörsskulder ska följande tas upp:

- Fakturor som företaget har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
- Inköp som företaget normalt eller enligt god redovisningssed borde ha fått faktura på vid årets utgång.

För att avdragsrätt för ingående skatt ska föreligga krävs att skatten kan styrkas med faktura som mottagits senast när skattedeklaration enligt lag ska lämnas. Om deklaration lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Delägare i enkelt bolag

I ett enkelt bolag åvilar bokföringsskyldigheten de enskilda delägarna, var och en för sig. Om det är förenligt med god redovisningssed får bokföringen organiseras gemensamt, men något krav på gemensam bokföring finns inte. Även vid s.k. representantredovisning kan delägarna välja mellan gemensam bokföring och att varje delägare bokför för sig. Se vidare om representantredovisning i avsnitt 9.4.

I skrivelse 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111, har Skatteverket tagit ställning till vilka grunder som bör gälla vid tilldelning av redovisningsmetod för delägare i enkelt bolag. Om ett företag, som är delägare i ett enkelt bolag, får tillämpa bokslutsmetoden eller inte ska bedömas utifrån den enskilda delägarens andel i bolaget och inte utifrån bolagets hela verksamhet. Om delägarna inte har gemensam bokföring kan de därför få tillämpa olika redovisningsmetoder.

Vid representantredovisning kan dock endast en redovisningsmetod tilldelas för bolaget. Om någon av delägarna, utifrån sin andel i bolaget, inte uppfyller kriterierna för bokslutsmetoden bör faktureringsmetoden normalt tilldelas för representantredovisningen och detta gäller oavsett om det finns gemensam bokföring eller inte.

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av mervärdesskatt behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående skatten göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående skatt göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Refinansiering av fordringar

Vid kreditförsäljning kan säljaren refinansiera sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovisningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och mervärdesskatten. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överlåts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet (avsnitt 18.4.1),
- vid konkurs (avsnitt 18.4.2),

- vid byggnads- eller anläggningsverksamhet som avser fastighet (avsnitt 18.4.3),
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll (avsnitt 18.4.4),
- vid kundförlust (avsnitt 18.4.5),
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog (avsnitt 18.4.6),
- vid import (avsnitt 18.4.7),
- vid återbäring (avsnitt 18.4.8),
- för utländska företagare (avsnitt 18.4.9),
- vid EG-handel (avsnitt 18.4.10),
- vid nyttjande av personbil (avsnitt 24).

18.3.1 Faktureringsmetoden

Enligt huvudregeln i 13 kap. 6 § ML ska faktureringsmetoden tillämpas om inte villkoren för bokslutsmetoden är uppfyllda och den skattskyldige väljer att tillämpa den metoden, jfr avsnitt 18.3.

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. (13 kap. 6 och16 §§ samt 19 kap. 12 § ML).

Enligt 4 kap. 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av författningskommentaren till BFL framgår att vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. I sista hand bestäms dock vad som utgör god redovisningssed av domstol med utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

Bokföringens uppläggning

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantaffärer under perioden,
- under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se avsnitt 18.3.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av mervärdesskatt. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående skatt inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantinköp under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut, se avsnitt 18.3.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att mervärdesskatt på betalning som sker

före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten, 13 kap. 6 § 3 p. och 16 § 2 p. ML. Om betalning inte erlagts under avtalad hyresperiod anses hyrestjänsten tillhandahållen och redovisningsskyldighet respektive avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då hyresperioden gått ut, 13 kap. 6 § 1 p. och 16 § 1 p. ML. Mervärdesskatten ska då för den som tillämpar faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Mjölkkvoter

Vid försäljning av mjölkkvot är överlåtelsen giltig först när den registrerats hos Jordbruksverket. Av skrivelse 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111, framgår att Skatteverket anser att tidpunkten för registreringen normalt saknar betydelse för när utgående respektive ingående skatt vid överlåtelse av mjölkkvot ska redovisas. Detta eftersom utgångspunkten i normalfallet är att säljaren har anledning att anta att köparen uppfyller villkoren – i första hand att köparen är mjölkproducent – för att Jordbruksverket ska registrera överlåtelsen. Säljaren ska därför, om inte annan tillträdesdag avtalats, redovisa den utgående skatten i den redovisningsperiod under vilken avtalet om överlåtelsen ingåtts. Motsvarande gäller för köparens redovisning av den ingående skatten. Detta under förutsättning att säljaren respektive köparen redovisar enligt faktureringsmetoden.

Omperiodisering

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit föremål för process i RR. RR har i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt tidigast får ske (mål nr 1035-1997, 3572-1997, 3618-1997, RÅ 1999 ref. 16). RSV har i en skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, kommenterat domarna.

RSV har gjort följande kommentar till domen när det gäller skattskyldiga som tillämpar enmånadsredovisning. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår.

”Domen gäller frågan när en affärshändelse tidigast får redovisas enligt god redovisningssed och vad som följer därav beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Huvudprincipen efter domen är fortfarande att redovisningen av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Denna ordning är inte ifrågasatt. Regeringsrättens prövning gäller om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt.

Regeringsrätten godtar att en skattskyldig hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Domen innebär inte något tvång för företagen att under löpande år hänföra fakturor till den månad då leveransen/tillhandahållandet skedde. Detta innebär att utöver den gängse metoden att bokföra efter huvudprincipen finns ytterligare en andra metod. Ingående skatt avseende leverans/tillhandahållande under en viss månad får följaktligen enligt den andra metoden hänföras till den månad under vilken en leverans skett av en vara eller en tjänst har tillhandahållits. Detta gäller trots att fakturorna för inköpet inte inkommit till den skattskyldige förrän i den påföljande månaden.

RSV tolkar domen så att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden en viss redovisningsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan för leveransen/tillhandahållandet inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen ska avges. Om deklarationen lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Regeringsrätten uppställer som särskild förutsättning för att fakturor ska få hänföras till en tidigare månad än då de mottas att systemet tillämpas konsekvent. Detta gäller under förutsättning att fakturan tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett.

RSV anser att en konsekvent tillämpning, såvitt nu är i fråga, innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen bör avse redovisningen av affärs-

händelserna enligt god redovisningssed. Det är således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt i månaden efter den då leverans/tillhandahållande skett med motiveringen att faktureringen beträffande dessa affärshändelser skett då men hänfört ingående skatt till månaden för mottagna leveranser/tillhandahållanden föreligger enligt RSV:s mening inte en konsekvent tillämpning. Eftersom det är god redovisningssed att redovisa den utgående skatten i takt med faktureringen bör den tillämpningen av redovisningen godtas. Avdraget för ingående skatt bör emellertid i ifrågavarande fall inte medges i den tidigare redovisningsperioden utan i den följande.

I den goda redovisningsseden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m h t väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden

och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskattelagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tullräkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott."

Av EG-domen C-152/02, Terra Baubedarf, framgår att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den period då både leverans har skett och faktura erhållits. Med anledning av denna dom har frågan uppkommit om domen bör föranleda någon ändrad uppfattning i förhållande till vad som anges i ovan nämnda skrivelse 1999-04-15 från RSV. Enligt skrivelse 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, anser Skatteverket att de principer som framgår av RSV:s skrivelse 1999-04-15 fortfarande får tillämpas.

Elektroniskt inkomna fakturor

I skrivelse 2003-10-23, dnr 9053-03/120, har RSV besvarat frågor om rätt tidpunkt för avdrag för ingående skatt som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Frågorna har ställts mot bakgrund av exempel 5 i BFN:s vägledning om löpande bokföring. I exemplet beskrivs processen av elektroniska fakturor i tre olika steg. I steg ett registreras fakturorna i ett datakommunikationssystem. I steg två inläses fakturorna i ett fakturahanteringssystem där kontering och attestering sker. I steg tre sker överföring av informationen till redovisningssystemet för att presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. För att det ska finnas tid för en normal attestrunda förekommer det att företag dröjer med överföringen till redovisningssystemet enligt steg tre. En sådan fördröjning torde normalt vara förenlig med god redovisningssed.

I skrivelsen anges att det är RSV:s uppfattning att avdrag för ingående skatt kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget, dvs. blivit bokförda i redovisningssystemet.

18.3.2 Bokslutsmetoden

För att få tillämpa bokslutsmetoden måste vissa förutsättningar vara uppfyllda, jfr avsnitt 18.3.

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående skatten när betalning inflyter

kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående skatten inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska redovisning även ske av mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid årets utgång. (13 kap. 8 och 18 §§ ML).

Bokföringens uppläggning

Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

Redovisning av utgående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå utgående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- under perioden betalda förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- gjorda uttag under perioden,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Redovisning av ingående skatt

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för ingående skatt som avser

- kontantbetalningar under perioden,
- betalningar på annat sätt under perioden,
- förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- en inlöst eller omsatt växel,
- särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående skatt hänförlig till fordringar samt ingående skatt på skulder. Se vidare avsnitt 18.3.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av mervärdesskatt på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk

för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

18.3.3 Byte av redovisningsmetod

Enligt en ny bestämmelse i 13 kap. 8 a § ML kan den som tillämpar faktureringsmetoden inte övergå till bokslutsmetoden utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. Skatteverket får bevilja en sådan ansökan endast om det finns särskilda skäl. I prop. 2005/06:174 anges som exempel på särskilda skäl att rörelsen i fråga delats upp mellan olika oberoende delägare. Ett annat exempel som anges är att den ursprungliga verksamheten upphört och ersatts av en helt annan typ av verksamhet.

Byte vid årsskiftet 2006/2007

Den som före 2007 tillämpat faktureringsmetoden, och som uppfyller villkoren att tillämpa bokslutsmetoden enligt de nya reglerna, kan byta till bokslutsmetoden i samband med ikraftträdandet utan ansökan och beslut från Skatteverket. Enligt 3 kap. 3 § SBL ska dock en sådan ändring anmälas till Skatteverket.

Den som har brutet räkenskapsår får avvakta med övergången till början av det första räkenskapsåret efter den 1 januari 2007.

18.4 Specialregler

18.4.1 Överlåtelse av verksamhet

Varulager, inventarier m.m.

Enligt 3 kap. 25 § ML gäller att omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när de överlåts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna (se avsnitt 37). Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Enligt 13 kap. 11 § ML ska den som överlåter verksamheten redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare. Detsamma gäller oredovisad ingående skatt. Detta kan inte

utläsas av ML, men av EG-domen C-408/98, Abbey National, framgår att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående skatten inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Mervärdesskatt på sådana obetalda och inte tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § 2 st. ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående skatt med den mervärdesskatt som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående skatt även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående skatten minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskriven fordran, blir skyldig att redovisa utgående skatt om likvid flyter in.

18.4.2 Konkurs

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet, jfr 13 kap. 10 och 21 §§ ML.

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående skatt som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen.

Konkurs-förvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående skatt på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden har det fr.o.m. den 1 januari 2004 införts en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade mervärdesskatten redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursbo är inte bokföringsskyldigt enligt BFL. Enligt bestämmelsen i 13 kap. 17 § ML har boet därmed rätt att dra av ingående skatt i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. I den mån boet har avdragsrätt för mervärdesskatten på arvodet får avdraget således göras i deklarationen för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.3 Byggnadsföretag

För byggnadsföretag gäller delvis särskilda regler för redovisning av mervärdesskatt. Bestämmelserna finns i 13 kap. 12, 13, 14 och 20 §§ ML.

För den som bedriver byggnadsrörelse i egen regi uppkommer skattskyldighet successivt för uttagna tjänster. Om de uttagna

tjänsterna till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldighet senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad och har erhållit betalning i förskott eller a conto blir redovisningsskyldig för den utgående skatten belöpande därpå senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Detta gäller under förutsättning att någon a conto-faktura med mervärdesskatt inte har utfärdats. Om så skett ska skatten redovisas i den period då betalning erhållits. Avdragsrätten för beställaren inträder tidigast när betalning av a conto-fakturan med mervärdesskatt skett.

Av RÅ 1999 ref. 31 framgår tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt på bygg a conton då beställaren gått i konkurs, se avsnitt 19.4.2 och 41.

Se närmare om reglerna för byggnadsföretag i avsnitt 19.

18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldighet enligt 13 kap. 9 § ML när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Avdrags- eller återbetalningsrätten för köparen inträder enligt 13 kap. 19 § ML under den redovisningsperiod då faktura har mottagits. Detta gäller oavsett redovisningsmetod.

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur mervärdesskatt ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 12.7.

18.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska ändringen göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att

avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats.

Av 13 kap. 25 § ML framgår vidare att en ändring som avser en kundförlust som uppkommer efter att den skattskyldige försatts i konkurs ska göras av konkursgäldenären och alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 12.6 och om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, inträder skattskyldighet enligt 1 kap. 4 § ML och därmed även redovisningsskyldighet allt eftersom betalning tas emot (jfr 21 kap. 2 § IL). Inbetalning till skogskonto medför däremot inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

Vid förvärv av en avverkningsrätt får i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML avdrag för ingående skatt enligt 13 kap. 22 § ML göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.

18.4.7 Import

Enligt 13 kap. 16 § 1 p. ML ska ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken den som för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört importen. Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som tas ut vid import inträder enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören. Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får avdraget göras i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller bokslutsperioden när en före bokslutstidpunkten mottagen tullräkning tagits med som skuld i bokslutet.

RR har i RÅ 1993 ref. 95 (tre olika mål), vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg. Rättsfallen visar också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut.

Förskjuten avdragsrätt

På begäran från en återförsäljare kan Skatteverket besluta att VMB får tillämpas vid försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren importerat. Om återförsäljaren, trots ett sådant beslut, väljer att tillämpa mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser vid försäljningen föreligger rätt till avdrag för den skatt som Tullverket debiterat vid importen. Enligt 9 a kap. 14 § ML får avdraget i ett sådant fall göras först i den redovisningsperiod under vilken försäljningen sker. Se vidare avsnitt 34.5.2.

Kontantimportör Kredithavare

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (dvs. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade mervärdesskatten för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund godkänner Skatteverket tills vidare att speditören som alternativ till att bifoga en kopia av tullräkningen i stället i speditionsfakturan får ange det datum från vilket rätt till avdrag inträder för i fakturan upptagen importmoms.

I fakturan anges då: ”Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen importmoms inträder tidigast 200X-00-00”. Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för importmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försätts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget när skattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

Skatteverket anser att redovisning ska ske hos importören (gäldenären) i enlighet med 13 kap. 21 § ML, men att avdragsrätt i enlighet med 13 kap. 23 § ML inträder först när tullräkning mottagits. Affärshändelsen har inträffat före konkursen. Tullverkets fordran är på gäldenären och inte på konkursboet. När tullräkningen mottagits får således en justering göras av den redovisningsperiod i vilken importören försattes i konkurs (dvs. 1–10 maj).

Se även avsnitt 15.2.4.

18.4.8 Återbäring

I ett förhandsbesked (RSV Im 1974:33) har frågan om tidpunkten för avdrag för återbäring avgjorts. Återbäring kan inte anses ha utgivits förrän den faktiskt har utbetalats eller i räkenskaperna tillgodoförts en viss mottagare. Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

18.4.9 Utländska företagare

Enligt 23 kap. 4 § SBL kan utländska företagare, i vissa fall, ombudsregistreras till mervärdesskatt. Denna registrering sker hos Skatteverkets utlandsenheter. Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 40.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, vilket medför att reglerna i 13 kap. 7 och 17 §§ ML ska tillämpas. Detta innebär att utländska företagare ska redovisa utgående respektive ingående skatt i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits.

18.4.10 EG-handel

Enligt en ny bestämmelse i 13 kap. 8 b § ML ska utgående skatt avseende gemenskapsinterna förvärv (GIF) redovisas under den redovisningsperiod fakturan är utställd dock senast under den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i månaden efter leveransmånaden. Enligt 13 kap. 18 a § ML ska den ingående skatten dras av för den redovisningsperiod som den utgående skatten redovisas.

En undantagen gemenskapsintern varuomsättning ska redovisas enligt motsvarande regler.

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 25 § ABL, 185
2 kap. 26 § ABL, 185

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 172
9 § AvgF, 172
15 § AvgF, 172

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 107
2 kap. 2 a § begravningslag, 107
2 kap. 13 § begravningslag, 107

Bokföringslagen

3 kap. BFL, 24
4 kap. 2 § BFL, 547
6 kap. 1 § BFL, 541
6 kap. 3 § BFL, 541, 544
7 kap. 1 § BFL, 517

EG-fördraget

Artikel 226 EG-fördraget, 52
Artikel 227 EG-fördraget, 52
Artikel 234 EG-fördraget, 52

Inkomstskattelagen

2 kap. 8 § IL, 166
2 kap. 13 § IL, 166
2 kap. 17 § IL, 166, 167
7 kap. 4 § IL, 180
7 kap. 7 § IL, 100, 179, 181, 182
7 kap. 7 eller 14 § IL, 177, 178
7 kap. 8 § IL, 180
7 kap. 14 § IL, 179
7 kap. 15 § IL, 178
7 kap. 21 § IL, 182
11 kap. 11 § IL, 986
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 460
13 kap. 1 § IL, 157, 168
16 kap. 2 § IL, 112, 986
16 kap. 13 § IL, 463
18 kap. 17 a § IL, 768
19 kap. 14 § IL, 768
21 kap. 2 § IL, 84, 558, 1126
36 kap. IL, 198
36 kap. 3 § IL, 196, 516
45 kap. 8 § IL, 165

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 637
1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB, 32
2 kap. 1 § JB, 637
2 kap. 2 § JB, 639
2 kap. 3 § JB, 640

Köplagen

6 § KöpL, 78
7 § 1 st. KöpL, 78
7 § 2 st. KöpL, 78

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1, 70
Artikel 2.1 a och c, 118
Artikel 2.1 b, 237, 243
Artikel 2.1 b ii, 240
Artikel 2.1 b iii, 242
Artikel 2.1 c, 122

Artikel 2.1 c och 73, 390
Artikel 2.2, 229
Artikel 2.3, 227
Artikel 5–8, 203
Artikel 9.1, 29, 153
Artikel 9.2, 154, 240
Artikel 9−13, 153
Artikel 10, 154
Artikel 12.1 a, 634
Artikel 13, 108, 169
Artikel 14.1, 119
Artikel 14−19, 118
Artikel 16, 143, 144, 985
Artikel 17, 234, 250
Artikel 17.2 b, 288
Artikel 19, 1067
Artikel 20, 238, 247
Artikel 20–21 och 23, 238
Artikel 23, 250
Artikel 24.1, 122
Artikel 24−29, 118
Artikel 26.1 a, 148
Artikel 26.1 b, 985
Artikel 26.1 och 75, 453
Artikel 26−27, 143
Artikel 27, 662
Artikel 29, 1068
Artikel 31, 216
Artikel 32, 209
Artikel 33−34, 213
Artikel 36, 210, 288
Artikel 37, 216
Artikel 37.3, 264
Artikel 38−39, 219
Artikel 40–42, 238
Artikel 41, 247
Artikel 42, 255
Artikel 43, 310, 345, 1103
Artikel 43–59, 308
Artikel 44, 355
Artikel 45, 315
Artikel 46–49, 318
Artikel 48, 320
Artikel 51, 318
Artikel 52 a, 327
Artikel 52 b och 53, 322
Artikel 52 c och 55, 323
Artikel 56, 331
Artikel 56.1, 1103
Artikel 56.1 l, 354
Artikel 56–59, 331
Artikel 58, 349
Artikel 63, 540
Artikel 65, 82, 540
Artikel 66, 540
Artikel 67, 237
Artikel 68, 251
Artikel 72–92, 387
Artikel 73, 143, 388
Artikel 74, 395
Artikel 75, 396
Artikel 79 c, 420
Artikel 79 och 87, 405
Artikel 83–84 och 76, 252
Artikel 86–89, 273
Artikel 91.2, 417, 533
Artikel 96–103, 426
Artikel 97, 426
Artikel 98, 426, 913
Artikel 98.2, 962
Artikel 99, 426
Artikel 111 b, 104, 967
Artikel 131, 135 och 137, 710
Artikel 132.1, 846, 875, 876, 878
Artikel 132.1 d, 104
Artikel 132.1 f, 108
Artikel 132.1 g och h, 864
Artikel 132.1 l och n, 967
Artikel 132.1 m, 885
Artikel 132.1 n, 913
Artikel 135.1 b–e, 1040
Artikel 135.1 b–f, 1039
Artikel 135.1 f, 456
Artikel 135.1 i., 105
Artikel 135.1 j, 634
Artikel 135.1 l och 135.2, 684
Artikel 135.2 b, 700, 704
Artikel 136 a och b, 1061

Artikel 137, 710
Artikel 137.2, 769
Artikel 138, 237
Artikel 138.1, 224
Artikel 138.2 a, 228
Artikel 138.2 b, 227
Artikel 140 c, 253
Artikel 141, 255
Artikel 143, 271
Artikel 146.1 a–b, 257
Artikel 146.1 d, 323
Artikel 146.1 d–e, 356
Artikel 147, 267
Artikel 148 a, b och e, 264
Artikel 148 a–g, 835
Artikel 148 c, d, f och g, 356
Artikel 150.1–150.2, 835
Artikel 151.1, 231, 232, 1092
Artikel 152, 108
Artikel 154–163, 271, 1079
Artikel 158, 264
Artikel 167, 503, 540
Artikel 168, 449, 457
Artikel 168 a och 178 a, 819
Artikel 168 c, 275
Artikel 168–170, 487
Artikel 169 b, 274
Artikel 169–171.l, 497
Artikel 173.1, 487
Artikel 174–175, 487
Artikel 176, 812
Artikel 178, 490
Artikel 184–192, 768, 780
Artikel 197, 255
Artikel 198.1–198.3, 92
Artikel 213.2, 253
Artikel 214.1 b, 253
Artikel 217, 516
Artikel 221.2, 513
Artikel 224.1, 515
Artikel 226, 255, 517
Artikel 238, 524
Artikel 284–287, 1137
Artikel 287, 1138
Artikel 306–310, 989
Artikel 309, 1009
Artikel 311–325, 1015
Artikel 344, 93
Artikel 344–356, 92
Artikel 345, 93
Artikel 357–369, 1113
Artikel 371, 885
Artikel 380, 318, 634, 885, 915
Artikel 402, 202
Artikel 402.1, 34
Artikel 411.2, 28

Mervärdesskatteförordningen

1 a § MF, 25, 32, 203
13 b § MF, 273
14 § MF, 265
14 b § MF, 230
14 c § MF, 231, 232, 311, 1096
18 a § 1 st. MF, 1086
18 b § MF, 1085

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 63, 69, 70
1 kap. 1 § 1 st. ML, 269
1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 32
1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 238
1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 271
1 kap. 2 § ML, 32, 70
1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 70, 208
1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 71, 73
1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 71, 220
1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 72, 255
1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 70, 72, 95
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 70, 72, 75, 208, 211, 244, 289, 299, 361, 363, 657
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 72, 242
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1086
1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 269
1 kap. 2 a § ML, 75, 300, 428, 914, 1032
1 kap. 2 b § ML, 75, 428, 914, 1032

1 kap. 2 d § ML, 73, 75, 208, 289, 362, 364, 371, 372
1 kap. 3 § ML, 77, 80, 647, 669
1 kap. 3 § 1 st. ML, 77, 82
1 kap. 3 § 3 st. ML, 82
1 kap. 4 § ML, 558
1 kap. 4 a § ML, 251, 534
1 kap. 6 § ML, 23, 32, 34, 88, 204, 218
1 kap. 8 § 1 st. ML, 33
1 kap. 8 § 2 st. ML, 27
1 kap. 10 § ML, 26, 203, 256
1 kap. 10 a § ML, 25, 203
1 kap. 11 § ML, 26, 87, 636, 694, 704, 711
1 kap. 12 § ML, 34, 87, 636, 640
1 kap. 13 § ML, 29, 807
1 kap. 13 a § ML, 29, 228, 828, 1026
1 kap. 13 b § ML, 30, 227, 242
1 kap. 14 § ML, 24
1 kap. 15 § ML, 33, 498, 1101
1 kap. 16 § ML, 168, 199
1 kap. 17 § ML, 26, 511, 516
1 kap. 17 a § ML, 516
1 kap. 18 § ML, 28, 76, 92

2 kap. 1 § ML, 117, 143
2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 119, 206
2 kap. 1 § 2 st. ML, 117, 207, 233, 278, 310
2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 121, 122, 126
2 kap. 1 a § ML, 27, 203, 268
2 kap. 2 § ML, 145
2 kap. 2 § 1–2 p. ML, 144
2 kap. 2 § 3 p. ML, 146
2 kap. 3 § 1 st. ML, 144
2 kap. 3 § 2 st. ML, 144
2 kap. 5 § ML, 823, 910, 984
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 144, 147, 642
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 148, 453, 813
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 150, 813, 815
2 kap. 5 § 2 st. ML, 150
2 kap. 7 § ML, 151, 634, 643, 661, 662, 664
2 kap. 7 § 1 st. ML, 663
2 kap. 7 § 3 st. ML, 662, 663
2 kap. 8 § ML, 151, 178, 183, 635, 643, 664, 674

2 a kap. 2 § ML, 275
2 a kap. 2 § 1 p. ML, 240, 243, 297
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 247, 285, 292
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 234, 248
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 243
2 a kap. 3 § 2 st. 2 p. ML, 76
2 a kap. 4 § ML, 76
2 a kap. 5 § ML, 247, 286
2 a kap. 6 § ML, 247
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 254
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 248, 301
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 211, 290
2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML, 300
2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 301
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 250
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 215
2 a kap. 9 § ML, 249
2 a kap. 10 § ML, 250

3 kap. 1 § ML, 87
3 kap. 1 § 2 st. ML, 1092
3 kap. 1 § 3 st. ML, 238
3 kap. 2 § ML, 87, 90, 683, 709, 894
3 kap. 2 § 1 st. ML, 685, 763
3 kap. 2 § 2 st. ML, 684
3 kap. 3 § ML, 87, 641, 683, 705
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 694
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 694
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 695
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 695
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 700
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 704
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 705
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 705
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 706
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 706
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 706, 893
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 707
3 kap. 3 § 2 st. ML, 697, 716
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 707

3 kap. 3 § 3 st. 1-2 p. ML, 716
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 717
3 kap. 4 § ML, 90, 845, 861, 863
3 kap. 5 § ML, 847
3 kap. 5–7 §§ ML, 90
3 kap. 6 § ML, 861
3 kap. 7 § ML, 863
3 kap. 8 § ML, 91, 875, 878
3 kap. 8 § 2 st. ML, 882
3 kap. 8 § 3 st. ML, 879
3 kap. 9 § ML, 91, 126
3 kap. 9 § 1 st. ML, 1039
3 kap. 9 § 2 st. ML, 705
3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML, 1052
3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML, 1053
3 kap. 10 § ML, 91, 1054
3 kap. 10 a § ML, 76, 92
3 kap. 10 b-c §§ ML, 76, 94
3 kap. 11 § ML, 99
3 kap. 11 § 1 p. ML, 327, 915, 953
3 kap. 11 § 2 p. ML, 924
3 kap. 11 § 3 p. ML, 925
3 kap. 11 § 4 p. ML, 925, 930, 960
3 kap. 11 § 5 p. ML, 882, 931
3 kap. 11 § 6 p. ML, 882, 930, 932
3 kap. 11 a § ML, 100, 706, 885, 904
3 kap. 13 § ML, 968
3 kap. 13–19 §§ ML, 100
3 kap. 14 § ML, 972
3 kap. 16 § ML, 29, 968
3 kap. 17 § ML, 968
3 kap. 18 § ML, 925, 931, 977
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 974, 976
3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 974
3 kap. 19 § 2 st. ML, 977
3 kap. 20 § ML, 101, 977
3 kap. 21 § ML, 101, 277, 835
3 kap. 21 a § ML, 101, 842
3 kap. 22 § ML, 101, 843
3 kap. 23 § ML, 1021
3 kap. 23 § 1 p. ML, 102
3 kap. 23 § 2 p. ML, 102
3 kap. 23 § 3 p. ML, 104
3 kap. 23 § 4 p. ML, 104
3 kap. 23 § 5 p. ML, 105, 192
3 kap. 23 § 6 p. ML, 107, 177
3 kap. 23 § 7 p. ML, 108
3 kap. 23 a § ML, 108
3 kap. 24 § ML, 111, 813, 1061
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1061
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1063
3 kap. 24 § 2 st. ML, 1064
3 kap. 24 § 3 st. ML, 1065
3 kap. 25 § ML, 111, 414, 554, 1067, 1121
3 kap. 26 a § ML, 111, 822, 1095
3 kap. 26 a–c §§ ML, 501
3 kap. 26 b § ML, 112, 1095
3 kap. 26 c § ML, 112
3 kap. 27 § ML, 112, 145
3 kap. 29 § ML, 112
3 kap. 30 § ML, 112, 244
3 kap. 30 § 1 st. ML, 271, 1091
3 kap. 30 § 2 st. ML, 212, 304
3 kap. 30 § 3 st. ML, 272
3 kap. 30 a § ML, 113, 212, 221, 277, 291
3 kap. 30 a § 1 st. ML, 234
3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 223, 254
3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 227
3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML, 231, 1096
3 kap. 30 a § 2 st. ML, 228, 282
3 kap. 30 a § 3 st. ML, 310, 1096
3 kap. 30 a § 4 st. ML, 233
3 kap. 30 b § ML, 114, 254, 293
3 kap. 30 d § ML, 114, 299, 300, 301
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 252, 1111
3 kap. 30 e § ML, 114, 311
3 kap. 30 f § ML, 114, 253, 1035
3 kap. 30 g § ML, 114, 312
3 kap. 31 § ML, 114, 232, 311, 1098
3 kap. 31 a § ML, 115, 232, 311, 1098
3 kap. 32 § ML, 115, 312

4 kap. 1 § ML, 34, 1102
4 kap. 1 § 1 p. ML, 157, 181, 182, 900
4 kap. 1 § 2 p. ML, 158, 900

4 kap. 1–8 §§ ML, 153
4 kap. 2 § ML, 175, 471
4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 165
4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 166
4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 167
4 kap. 5 § ML, 167
4 kap. 6-7 §§ ML, 168
4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 196
4 kap. 8 § ML, 176, 177, 178, 179, 181, 182

5 kap. 1 § ML, 307
5 kap. 1 § 1 st. ML, 312, 367
5 kap. 1 § 2 st. ML, 312
5 kap. 1 § 3 st. ML, 261, 312
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 209, 226, 244, 254, 278, 280
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 210, 288
5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 211
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 213, 290, 1036
5 kap. 2 § 2 st. ML, 214
5 kap. 2 § 3 st. ML, 214
5 kap. 2–3 §§ ML, 256
5 kap. 2 a § ML, 209, 215, 226
5 kap. 2 b § ML, 216
5 kap. 2 c § 1 st. ML, 218
5 kap. 2 c § 2 st. ML, 218
5 kap. 2 d § ML, 218
5 kap. 3 § ML, 216, 244, 281
5 kap. 4 § ML, 314, 362, 711
5 kap. 4 § 1 st. ML, 316
5 kap. 4 § 2 st. ML, 353, 380
5 kap. 4–8 §§ ML, 307
5 kap. 5 § ML, 318
5 kap. 5 § 1 st. ML, 318
5 kap. 5 § 2 st. ML, 318
5 kap. 5 § 3 st. ML, 353
5 kap. 5 a § ML, 354
5 kap. 5 a § 1 st. ML, 321
5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML, 366
5 kap. 6 § ML, 133, 319, 341, 878, 1011
5 kap. 6 § 1 p. ML, 326, 901, 902, 905, 910
5 kap. 6 § 2 p. ML, 319, 322
5 kap. 6 § 3 p. ML, 322
5 kap. 6 § 4 p. ML, 322, 326, 338, 910
5 kap. 6 a § ML, 354
5 kap. 6 b § 1 st. ML, 323
5 kap. 7 § ML, 382, 879, 1103
5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 332
5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML, 332
5 kap. 7 § 2 st. ML, 330, 344
5 kap. 7 § 2 st. 1 p. ML, 335
5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 337
5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 341
5 kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 342
5 kap. 7 § 2 st. 8 p. ML, 342
5 kap. 7 § 2 st. 10 p. ML, 333
5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, 333, 344
5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, 343, 1113
5 kap. 7 § 2 st. 13 p. ML, 344
5 kap. 7 § 2 st. 14 p. ML, 354
5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML, 333
5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML, 333
5 kap. 7 a § ML, 352, 353, 355
5 kap. 7 a § 1 p. ML, 382, 1011
5 kap. 7 a § 2 p. ML, 381, 383
5 kap. 8 § ML, 333, 345, 1103
5 kap. 8 § 1 st. ML, 312, 345, 350
5 kap. 8 § 2 st. ML, 349
5 kap. 9 § ML, 209, 256, 301
5 kap. 9 § 1 st. 1–2 p. ML, 278
5 kap. 9 § 1 st. 1–3 p. ML, 257
5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 302
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 259, 303
5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML, 261, 838
5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML, 262
5 kap. 9 § 1 st. 6-6 a p. ML, 264
5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, 265, 827
5 kap. 9 § 1 st. 8 p. ML, 265
5 kap. 9 § 3 st. ML, 263
5 kap. 11 § ML, 345
5 kap. 11 § 1 p. ML, 356, 705
5 kap. 11 § 2 a p. ML, 357
5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML, 322
5 kap. 11 § 2 b p. ML, 321, 358
5 kap. 11 § 3 p. ML, 359

6 kap. 1 § ML, 188
6 kap. 2 § ML, 192
6 kap. 3 § ML, 194, 1117
6 kap. 4 § ML, 195
6 kap. 7 § ML, 117, 195, 352, 536, 914
6 kap. 8 § ML, 196

6 a kap. ML, 198
6 a kap. 2 § 3 st. ML, 129

7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 427
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 428
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 429, 1032
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 429, 950
7 kap. 1 § 3 st. ML, 919, 960
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 434
7 kap. 1 § 3 st. 1−2 p. ML, 433
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 438, 925, 931, 958, 964, 982
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 439
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 440, 964
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 441, 957, 961
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 441, 924, 926
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 441, 962
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 442, 943, 944, 951, 953
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 442, 921, 953, 962
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 443, 904
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 443
7 kap. 2 § ML, 645
7 kap. 2 § 1 st. ML, 395
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 1 p. ML, 387, 415
7 kap. 2 § 1 st. och 3 § 2 b p. ML, 396
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 395
7 kap. 3 § 3 och 4 p. ML, 252
7 kap. 3 a § ML, 26, 143, 387
7 kap. 3 a § 1 st. ML, 961
7 kap. 4 § ML, 398
7 kap. 5 § ML, 399, 645, 665, 667
7 kap. 5 § 1 st. ML, 678
7 kap. 5 § 2 st. ML, 679
7 kap. 5 § 3 st. ML, 264
7 kap. 6 § 1 st. ML, 1122
7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 405
7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 405
7 kap. 6 § 2 st. ML, 405, 1122
7 kap. 6 § 3 st. ML, 412, 1119
7 kap. 6 § 4 st. ML, 409, 411
7 kap. 7 § ML, 400, 691
7 kap. 8 § ML, 273, 415
7 kap. 9 § ML, 415
7 kap. 11 § ML, 416

8 kap. 2 § ML, 447
8 kap. 2 § 1 st. ML, 494, 659
8 kap. 2 § 2 st. ML, 274
8 kap. 3 § ML, 23, 448, 487
8 kap. 3 § 2 st. ML, 472
8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 467
8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 424, 467
8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 424, 467
8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 469
8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 469, 757, 775
8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 471, 671
8 kap. 5 § ML, 490
8 kap. 8 § ML, 461
8 kap. 9 § ML, 988
8 kap. 9 § 1 st. 1 p. och 10 § ML, 475
8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 482
8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 263, 482
8 kap. 11 § ML, 472, 1065
8 kap. 13−14 §§ ML, 463, 486
8 kap. 13 a § ML, 961
8 kap. 15 § ML, 812, 820
8 kap. 15–16 §§ ML, 474, 814
8 kap. 16 § ML, 817, 820
8 kap. 16 § 1 p. ML, 826
8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML, 490
8 kap. 19 § ML, 724
8 kap. 19 § 1 st. ML, 671
8 kap. 19 § 2 st. ML, 671
8 kap. 20 § ML, 790

8 a kap. 2 § ML, 769
8 a kap. 3 § ML, 772, 773, 775

8 a kap. 4 § ML, 776
8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 742
8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 773
8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 742
8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 790
8 a kap. 5 § ML, 779
8 a kap. 6 § ML, 780
8 a kap. 7 § ML, 782
8 a kap. 7 § 2 st. ML, 743
8 a kap. 7 § 3 st. ML, 781
8 a kap. 7 § 4 st. ML, 783
8 a kap. 8 § ML, 784
8 a kap. 9 § ML, 785
8 a kap. 10 § ML, 782
8 a kap. 11 § ML, 785
8 a kap. 12 § ML, 746, 786
8 a kap. 12 § 1 st. ML, 742
8 a kap. 13 § ML, 778, 790
8 a kap. 14 § ML, 774, 775
8 a kap. 15 § ML, 791
8 a kap. 15−17 §§ ML, 743
8 a kap. 16 § ML, 791
8 a kap. 17 § ML, 792

9 kap. 1 § ML, 167, 711, 716, 755
9 kap. 2 § ML, 715, 717, 756, 787
9 kap. 3 § ML, 734
9 kap. 4 § 1 st. ML, 721
9 kap. 4 § 2 st. ML, 722
9 kap. 4-5 §§ ML, 721
9 kap. 5 § ML, 722, 756
9 kap. 6 § ML, 738
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 738, 744
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 738, 744
9 kap. 6 § 2 st. ML, 739, 756
9 kap. 6 § 3 st. ML, 740
9 kap. 7 § 1 st. ML, 722, 740, 757
9 kap. 7 § 2 st. ML, 738, 757
9 kap. 8 § ML, 448, 729
9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 733
9 kap. 9–13 §§ ML, 743
9 kap. 10 § ML, 743
9 kap. 10 § 2 p. ML, 746
9 kap. 11 § ML, 745
9 kap. 12 § ML, 747
9 kap. 13 § ML, 747, 774

9 a kap. 1 § ML, 1017
9 a kap. 1 § 2 p. ML, 1035
9 a kap. 2 § ML, 1015, 1033
9 a kap. 3 § ML, 1016, 1034
9 a kap. 4 § ML, 1018
9 a kap. 5 § ML, 1020
9 a kap. 6 § ML, 1021
9 a kap. 7 § ML, 1022
9 a kap. 8 § ML, 1017
9 a kap. 9 § ML, 1022, 1033
9 a kap. 10 § ML, 1022
9 a kap. 11–12 §§ ML, 1022
9 a kap. 13 § ML, 1033
9 a kap. 14 § ML, 1033
9 a kap. 15 § ML, 1038
9 a kap. 16 § ML, 523, 1037
9 a kap. 19 § ML, 1026, 1034

9 b kap. 1 § ML, 991
9 b kap. 3 § ML, 499, 1006
9 b kap. 5 § ML, 1012
9 b kap. 5 § 1 st. ML, 523
9 b kap. 6 § ML, 1012

9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1082
9 c kap. 2 § ML, 1084
9 c kap. 4 § ML, 1089
9 c kap. 5 § ML, 74, 1086
9 c kap. 6 § ML, 1087
9 c kap. 7 § ML, 1080
9 c kap. 9 § ML, 1080

10 kap. 1 § ML, 498, 1114
10 kap. 1–4 §§ ML, 1007, 1114
10 kap. 2 § ML, 499
10 kap. 2 § 1 st. ML, 1115
10 kap. 3 § ML, 499
10 kap. 4 § ML, 500
10 kap. 4 a § ML, 499
10 kap. 5 § ML, 500, 1099
10 kap. 5–8 §§ ML, 501

10 kap. 6 § ML, 1093
10 kap. 6–8 §§ ML, 500
10 kap. 7 § ML, 1093
10 kap. 8 § ML, 1094
10 kap. 9 § ML, 502
10 kap. 11 § ML, 274, 504
10 kap. 11 § 1 st. ML, 104
10 kap. 11 a § ML, 507
10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 96
10 kap. 12 § ML, 97, 507

11 kap. 1 § ML, 26, 512, 515, 652
11 kap. 1 och 8 §§ ML, 724
11 kap. 2 § ML, 512, 514
11 kap. 3 § ML, 514
11 kap. 4 § ML, 514
11 kap. 5 § ML, 516
11 kap. 6 § ML, 517
11 kap. 7 § 1 st. ML, 511
11 kap. 7 § 2 st. ML, 517
11 kap. 8 § ML, 492, 517, 530
11 kap. 8 § 12 p. ML, 230
11 kap. 8 § 13 p. ML, 1012, 1037
11 kap. 9 § ML, 524, 724, 1037
11 kap. 10 § ML, 28, 405, 528, 530
11 kap. 11 § 1 st. ML, 532
11 kap. 11 § 2 st. ML, 532
11 kap. 11 § 3 st. ML, 532

13 kap. 6 § ML, 542, 547, 653
13 kap. 6 och 13 §§ ML, 669
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 727
13 kap. 7 § ML, 561
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 539
13 kap. 8 § ML, 542
13 kap. 8 a § ML, 554
13 kap. 8 b § ML, 251, 561
13 kap. 8 b § 2 st. ML, 237
13 kap. 9 § ML, 557
13 kap. 10 § ML, 1118
13 kap. 10 § 1 st. ML, 650
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 555
13 kap. 11 § ML, 554
13 kap. 12 § ML, 670, 674
13 kap. 14 § ML, 649
13 kap. 16 § ML, 24, 547
13 kap. 16 § 1 p. ML, 558
13 kap. 17 § ML, 556, 561
13 kap. 18 a § ML, 561
13 kap. 19 § ML, 557
13 kap. 20 § ML, 648
13 kap. 21 § ML, 560, 1118
13 kap. 22 § ML, 558, 1126
13 kap. 23 § ML, 558
13 kap. 24 § ML, 405, 411
13 kap. 24 § 2 st. ML, 555
13 kap. 24 och 26 §§ ML, 409
13 kap. 25 § ML, 556, 557
13 kap. 25 § 2 st. ML, 1119
13 kap. 28 a § ML, 790, 793
13 kap. 28 a § 1 st. ML, 746
13 kap. 28 b § ML, 728

19 kap. 1 § 2 st. ML, 1116
19 kap. 1–10 §§ ML, 498, 1114
19 kap. 12 § ML, 507, 547
19 kap. 13 § ML, 502

Rådets förordning (1777/2005)

Artikel 3.1 rådsförordning, 126
Artikel 3.2 rådsförordning, 121
Artikel 4 rådsförordning, 348
Artikel 5 rådsförordning, 326
Artikel 6 rådsförordning, 340
Artikel 7 rådsförordning, 335
Artikel 8 rådsförordning, 340
Artikel 9 rådsförordning, 354
Artikel 10 rådsförordning, 342, 349
Artikel 11 rådsförordning, 343
Artikel 12 rådsförordning, 343
Artikel 14 rådsförordning, 878
Artikel 15 rådsförordning, 94
Artikel 17 rådsförordning, 265
Artikel 18 rådsförordning, 490
Artikel 19.1 rådsförordning, 93
Artikel 19.2 rådsförordning, 94
Artikel 20 rådsförordning, 1114
Artikel 21 rådsförordning, 238

Artikel 22 rådsförordning, 215

Skattebetalningsförordningen

6 § SBF, 212, 272, 1112
7 § SBF, 744

Skattebetalningslagen

1 kap. 7 § SBL, 534

3 kap. 1 § 2 p. SBL, 1111
3 kap. 1 § 2–5 p. SBL, 95
3 kap. 1 § 4 p. SBL, 280, 1112
3 kap. 1 § 5 p. SBL, 253, 361, 371, 1112
3 kap. 2 § SBL, 64, 755

10 kap. 9 § 4 p. SBL, 65
10 kap. 9 § 7 p. SBL, 361, 371
10 kap. 11 § SBL, 65
10 kap. 14 § SBL, 65
10 kap. 15 § SBL, 66
10 kap. 16 § SBL, 66
10 kap. 31 § SBL, 65
10 kap. 32 § SBL, 65, 242
10 kap. 33 § SBL, 66

10 a kap. SBL, 66

14 kap. 1 a § SBL, 99
14 kap. 2 § SBL, 490, 782

18 kap. 4 b § SBL, 501, 1100

23 kap. 1 § SBL, 535
23 kap. 3 § SBL, 192, 757
23 kap. 4 § SBL, 1111

Upphovsrättslagen

1 kap. 1 § URL, 933, 945
1 kap. 2 § URL, 934
1 kap. 4 § URL, 934, 938, 940, 945
1 kap. 5 § URL, 934, 940, 945
1 kap. 7 § 1 st. URL, 934
1 kap. 9 § URL, 941
1 kap. 9 § 1 st. URL, 939
2 kap. 12 § URL, 948
2 kap. 20 § URL, 944
2 kap. 26 a § URL, 942
2 kap. 26 b § URL, 942
2 a kap. 26 j § URL, 945

Övriga författningar

2 kap. 11 § KonkL, 1121
14 kap. 11 § KonkL, 556, 1127
4 § lag (2005:807), 112
2 kap. 13 § lag om kulturminnen, 173
15 § lag om omräkningsförfarande, 534
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 200
2 § lotterilag, 105
3 § lotterilag, 105
4 kap. LYHS, 853
2 § SINK, 1102
1 kap. 2 § sjölag, 835
1 kap. 2 § sjölagen, 32
1 kap. 8 § skollag, 877
5 kap. 13 § tullagen, 468

Rättsfallsregister

EG-domstolen

26/62, van Gend & Loos, 58

6/64, Costa v. ENEL, 59

51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, 770

154/80, Aardappelenbewaarplaats, 122

8/81, Becker, 59
89/81, Hong Kong Trade, 55, 118, 156, 484

14/83, von Colson, 59
170/83, Hydrotherm, 215
268/83, Rompelman, 154, 450, 502

168/84, Berkholz, 1103

215/85, Balm, 56
235/85, kommissionen mot Nederländerna, 161, 169
353/85, kommissionen mot Storbritannien, 851

102/86, Apple and Pear, 123, 140

203/87, kommissionen mot Italien, 58
231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, 174
C-342/87, Genius Holding, 495, 1029
348/87, SUFA, 109

50/88, Kühne, 143

173/88, Morten Henriksen, 700, 701, 704
C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 77, 119, 120

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 174
C-106/89, Marleasing, 59
C-185/89, Velker, 258, 261
C-186/89, Van Tiem, 154

C-60/90, Polysar, 156, 165
C-97/90, Lennartz, 156, 450, 453, 768, 769, 908
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, 161, 174

C-163/91, Van Ginkel, 995
C-193/91, Mohsche, 148, 398
C-333/91, Sofitam, 125, 156, 484

C-10/92, Balocchi, 59
C-63/92, Lubbock Fine, 688
C-68/92, kommissionen mot Frankrike, 335
C-111/92, Lange, 259, 271
C-291/92, Armbrecht, 57, 147, 452, 908

C-16/93, Tolsma, 122, 140, 980
C-62/93, BP Soupergaz, 59
C-302/93, Debouche, 1115

C-4/94, BLP Group, 451, 457
C-110/94, Inzo, 56, 156, 502
C-155/94, Wellcome Trust, 56, 156, 165, 456

C-215/94, Mohr, 137
C-230/94, Enkler, 148, 155, 398, 450, 502
C-231/94, Faaborg-Gelting-Linien, 979
C-286/94, Garage Molenheide, 55
C-306/94, Régie dauphinoise, 456
C-317/94, Elida Gibbs, 406, 409
C-327/94, Dudda, 308, 327, 328, 330

C-2/95, SDC, 1041, 1046, 1050
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 503
C-80/95, Harnas & Helm, 156, 456
C-167/95, Linthorst, 308, 337, 347
C-190/95, ARO Lease, 1104, 1107
C-258/95, Fillibeck, 118, 147, 149
C-260/95, DFDS, 1007, 1104, 1106
C-283/95, Fischer, 56, 106
C-296/95, Man in Black, 215
C-346/95, Blasi, 696, 697
C-384/95, Landboden-Agrardienste, 137

C-60/96, kommissionen mot Frankrike, 57
C-63/96, Skripalle, 395
C-145/96, Hoffmann, 332, 347
C-172/96, First National Bank of Chicago, 125, 140, 1043
C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, 997
C-349/96, Card Protection Plan, 56, 400, 657, 920, 922, 1055, 1056

C-48/97, Kuwait Petroleum, 144, 145
C-134/97, Victoria Film, 53
C-149/97, The Institute of the Motor Industry, 162
C-216/97, Gregg, 56, 869
C-276/97, kommissionen mot Frankrike, 171, 174
C-358/97, kommissionen mot Irland, 171
C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, 171, 684, 706
C-381/97, Belgocodex, 710
C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, 171
C-429/97, kommissionen mot Frankrike, 349

C-12/98, Far, 710
C-23/98, Heerma, 191
C-98/98, Midland Bank, 449, 451
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa, 156, 503
C-260/98, kommissionen mot Grekland, 171
C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, 819
C-384/98, D, 848, 850
C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse, 55, 156, 503
C-400/98, Breitsohl, 55, 156, 503
C-408/98, Abbey National, 449, 555
C-409/98, Mirror Group, 687
C-415/98, Bakcsi, 143, 450, 452
C-427/98, kommissionen mot Tyskland, 407
C-446/98, Fazenda Pública, 170
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 494, 495, 1029
C-455/98, Kaupo Salumets, 56, 259, 271
C-481/98, kommissionen mot Frankrike, 56

C-34/99, Primback, 391
C-76/99, kommissionen mot Frankrike, 851
C-83/99, kommissionen mot Spanien, 706
C-86/99, Freemans, 407
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 688
C-136/99, Monte dei Pascha di Siena, 1115

C-142/99 Floridienne och Berginvest, 125, 156, 484
C-150/99, Lindöpark, 60
C-240/99, Skandia, 1057
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 144, 395
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 684
C-380/99, Bertelsmann, 390
C-398/99, Yorkshire, 407
C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 390, 980
C-498/99, Town & County Factors, 126

C-16/00, Cibo, 125, 450, 455
C-108/00, SPI, 335
C-141/00, Kügler, 852, 867, 869
C-235/00, CSC Financial Services, 1046, 1050
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 123
C-184/00, Office de produits wallons, 388
C-269/00, Seeling, 147, 398, 452, 689
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 876
C-315/00, Maierhofer, 638, 712
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 388

C-8/01, Taksatorringen, 109, 1058
C-45/01, Dornier, 850
C-77/01, EDM, 125, 130, 156, 450, 456
C-149/01, First Choice Holidays, 1000
C-185/01, Auto Lease Holland, 120, 122
C-212/01, Unterpertinger, 848, 849
C-275/01, Sinclair Collis, 316, 688, 692, 693
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 1044
C-307/01, d'Ambrumenil, 848, 849
C-397/01, Pfeiffer, 59
C-438/01, Design Concept, 335
C-442/01, KapHag, 124
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, 780
C-497/01, Zita Modes, 1067, 1069, 1070, 1071, 1072, 1076

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 426
C-137/02, Faxworld, 450
C-152/02, Terra Baubedarf, 552
C-173/02, Faxworld, 186, 503
C-255/02, Halifax, 55, 119
C-320/02, Stenholmen, 1020
C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, 769
C-382/02, Cimber Air, 260
C-419/02, BUPA Hospitals, 82
C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, 60, 700, 703, 704
C-453/02 och C-462/02, Linneweber, 106
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 389

C-8/03, BBL, 156
C-25/03, HE, 453
C-32/03, I/S Fini H, 155
C-68/03, Lipjes, 355
C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, 119
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 710
C-284/03, Temco Europe, 684
C-291/03, MyTravel, 997
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 143, 148, 397, 825, 985
C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, 452
C-435/03, BATI och Newman, 121
C-452/03, RAL, 327
C-465/03, Kretztechnik, 125, 458
C-472/03, Arthur Andersen, 1058
C-498/03, Kingcrest, 865, 867

C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, 331, 340, 401
C-58/04, Köhler, 217
C-63/04, Centralen Property, 120
C-169/04, Abbey National, 1052, 1053, 1054
C-181/04–C-183/04, Elmeka, 262, 356
C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 146, 710, 769
C-200/04, iSt, 991
C-210/04, FCE Bank, 130, 188, 310
C-245/04, EMAG Handel Eder, 255, 297
C-280/04, Jyske Finans, 1018, 1062
C-394/04, Ygeia, 855
C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, 175
C-439/04 och C-440/04, Kittel, 495

C-72/05, Wollny, 148, 398
C-89/05, United Utilities, 107
C-106/05, L.u.P., 859
C-114/05, Gillan Beach, 329
C-166/05, Heger, 315, 316
C-240/05, Eurodental, 223, 274, 449, 505
C-401/05, VDP Dental Laboratory, 862
C-435/05, Investrand, 457

Hovrätterna

HR 1998-01-29, Ö 679/97, 733

Högsta domstolen

NJA 1949:39, 763
HD 2002-06-14, Ö182-01, 733

Kammarrätterna

KR 1972-06-05, 6278–6279-1971, 185
KR 1982-08-06, 836
KR 1986-12-30, 2499–2502-1985, 842
KR 1988-10-12, 631-1987, 194
KR 1994-12-14, 1503-1993, 837
KR 1995-05-19, 258-1994, 842
KR 1996-02-29, 10875–79-1994, 987
KR 1996-03-20, 5401-1994, 960
KR 1996-04-04, 2835-1993, 1073
KR 1996-10-09, 1007-1995, 910
KR 1996-11-14, 3964-1995, 1077
KR 1997-03-10, 2446-1995, 928
KR 1997-03-12, 8376-8377/94, 106
KR 1997-03-21, 4897-1996, 1073
KR 1997-04-08, 6323-1994, 1077
KR 1997-09-08, 2927-1996, 494
KR 1997-09-26, 4980-1996, 923
KR 1997-10-17, 7705-1996, 764
KR 1997-11-05, 8656-1995, 1077
KR 1997-11-20, 813–814-1996, 987
KR 1998-06-03, 5175–5177-1997, 1118
KR 1998-07-02, 2525-2526-1995, 649
KR 1998-10-02, 2889-1997, 851
KR 1998-10-02, 5057–5060-1997, 851
KR 1998-10-02, 5061–5064-1997, 851
KR 1999-02-02, 2818–2819-1998, 445
KR 1999-03-09, 4620-1997, 809
KR 1999-05-06, 4197-1998, 873, 983
KR 1999-05-06, 6136–6139-1998, 873, 983
KR 1999-06-23, 8162-1998, 410
KR 1999-08-31, 8509-1998, 1074
KR 1999-09-02, 1476-1998, 445
KR 1999-10-19, 4854-1998, 120
KR 1999-10-19, 4945-1998, 120
KR 2000-03-02, 6326–6327-1998, 494
KR 2000-03-16, 1146-1999, 955
KR 2000-03-22, 1410 och 1417-1997, 676
KR 2000-04-20, 3253-1997, 901
KR 2000-10-17, 6450–6451-1998, 120
KR 2001-02-01, 3982–3984-1999, 132
KR 2001-06-07, 2356-1999, 650
KR 2001-06-11, 8366-1998, 483
KR 2001-09-28, 5052-2000, 956
KR 2001-10-18, 634-2000, 479
KR 2001-10-18, 6711–6714-2000, 482

KR 2001-10-30, 1214-2000, 960
KR 2001-12-19, 2979-2000, 956
KR 2002-01-14, 3744–3745-1999, 654
KR 2002-03-05, 4885-2000, 661
KR 2002-04-18, 4629–4635-2001, 854
KR 2002-08-29, 5796–5797-2000, 1049
KR 2002-09-02, 6485-2001, 909
KR 2002-09-11, 3561–3563-1999, 872
KR 2002-10-11, 540-1999, 479
KR 2002-11-01, 3522-2001, 860
KR 2003-01-08, 2811-2000, 645
KR 2003-04-07, 1743-2002, 647
KR 2003-04-07, 6649-2001, 815
KR 2003-06-03, 1591-02, 163, 503
KR 2003-10-01, 261-2001, 840
KR 2003-10-08, 5817–5825-01, 163
KR 2003-10-28, 8096–8097-00, 489
KR 2003-11-25, 250-02, 987
KR 2003-12-15, 957-2002, 1104
KR 2003-12-17, 3503–3505-02, 1035
KR 2003-12-23, 2117-03, 1094
KR 2003-12-23, 7582-01, 213
KR 2004-01-14, 6896-02, 896
KR 2004-01-27, 2039-01, 909
KR 2004-02-26, 780−786-03, 810
KR 2004-02-26, 2518-03, 810
KR 2004-06-15, 4890-2000, 1042
KR 2004-06-15, 4891-2000, 1042
KR 2004-06-15, 4892-2000, 1042
KR 2004-06-15, 4893-2000, 1042
KR 2004-06-30, 803–804-02, 1075
KR 2004-07-08, 7188–7194-03, 164
KR 2004-08-03, 359-04, 1075
KR 2004-09-01, 2651-02, 895
KR 2004-09-09, 3824-04, 477
KR 2004-09-09, 4062-03, 61
KR 2004-10-27, 1110-03, 477
KR 2004-11-15, 411-03, 957
KR 2004-11-15, 413-03, 957
KR 2004-11-15, 735-03, 954
KR 2004-11-15, 737-03, 954
KR 2004-11-15, 739--740-03, 955
KR 2004-11-15, 743-03, 954
KR 2004-11-15, 744-03, 951
KR 2004-11-15, 863-03, 951
KR 2004-11-15, 866-03, 951
KR 2004-11-15, 928–929-03, 951
KR 2004-11-15, 2293-03, 951
KR 2004-11-15, 3932–3933-03, 951
KR 2004-12-02, 157-158-02, 676
KR 2004-12-30, 121–123-03, 335, 896
KR 2004-12-30, 1120-02, 136
KR 2005-04-12, 4790-04, 61
KR 2005-04-12, 4792-04, 61
KR 2005-05-30, 1604--1607-04, 1028
KR 2005-05-30, 2592-04, 478
KR 2005-06-10, 5828-04, 888
KR 2005-06-14, 3965-04, 1075
KR 2005-06-23, 1340−1341-04, 817
KR 2005-07-07, 2606-04, 133
KR 2005-07-07, 2608-04, 133
KR 2005-07-08, 4313-04, 131
KR 2005-08-11, 707−708-05, 1019
KR 2005-09-02, 7079-03, 478
KR 2005-09-07, 2945-03, 693
KR 2005-09-09, 3247–3248-04, 309
KR 2005-09-16, 2638-05, 164, 451
KR 2005-10-18, 890–892-04, 1029
KR 2005-11-22, 1914−1915-04, 61
KR 2005-11-23, 4787-04, 714
KR 2005-12-22, 4072-03, 409
KR 2005-12-22, 4074-03, 409
KR 2005-12-30, 7561-03 och 7563-03, 222
KR 2006-02-02, 7312-04, 149, 398
KR 2006-02-22, 3694-04, 893
KR 2006-03-17, 5004-05, 451
KR 2006-04-28, 3608-04, 641
KR 2006-05-19, 3866–3870-05, 946
KR 2006-06-19, 2729-05, 465
KR 2006-10-24, 4180-02, 1077
KR 2006-11-13, 3072-04, 457
KR 2006-11-15, 910−913-06, 1026
KR 2006-11-15, 1576−1577-05, 1026
KR 2006-11-15, 1576−2855-06, 1026
KR 2006-11-21, 1422-1423-05, 888

RK 1987:5, 1195

Länsrätterna

LR 2001-09-26, 1879–1880-00, 654

Regeringsrätten

RÅ 1963:48, 1129
RÅ 1970 Fi 1465, 176
RÅ 1973 not. A13, 483
RÅ 1975 Aa 639, 391
RÅ 79 1:15, 177
RÅ 83 1:26, 176
RÅ 84 Aa 132, 973
RÅ 85 1:37, 161
RÅ 86 not. 675, 176
RÅ 1986 ref. 45, 417
RÅ 1986 ref. 86, 413
RÅ 1986 ref. 125, 653
RÅ 1986 ref. 169, 1194, 1195
RÅ 1986 ref. 178, 945
RÅ 1987 not. 186, 937
RÅ 1987 not. 603, 836
RÅ 1987 ref. 115, 186
RÅ 1987 ref. 163, 161
RÅ 1988 not. 642, 697, 699
RÅ 1988 ref. 102, 411, 1129
RÅ 1988 ref. 144, 468
RÅ 1989 not. 278, 970
RÅ 1989 ref. 86, 138
RÅ 1991 not. 82, 697, 699
RÅ 1991 ref. 105, 394
RÅ 1992 not. 209, 1046
RÅ 1992 ref. 62, 161
RÅ 1992 ref. 66, 927, 929
RÅ 1993 not. 71, 1051
RÅ 1993 ref. 30, 478
RÅ 1993 ref. 38, 173
RÅ 1993 ref. 45, 927, 929
RÅ 1993 ref. 57, 851
RÅ 1993 ref. 75, 928, 929, 930
RÅ 1993 ref. 95, 558
RÅ 1994 not. 302, 162, 672
RÅ 1994 not. 422, 1048
RÅ 1995 not. 105, 1058
RÅ 1995 not. 392, 975
RÅ 1995 not. 393, 975
RÅ 1995 ref. 9, 865, 868, 870
RÅ 1995 ref. 60, 676
RÅ 1996 not. 84, 1048
RÅ 1996 not. 168, 162
RÅ 1996 not. 243, 1044
RÅ 1996 not. 281, 464, 702
RÅ 1996 ref. 10, 684
RÅ 1996 ref. 74, 855
RÅ 1997 not. 71, 853, 855
RÅ 1997 not. 82, 341, 995
RÅ 1997 not. 180, 122, 409
RÅ 1997 not. 245, 479
RÅ 1997 ref. 16, 162
RÅ 1997 ref. 42, 1057
RÅ 1998 not. 111, 1043
RÅ 1998 not. 172, 464
RÅ 1998 not. 249, 1052
RÅ 1998 ref. 40, 865, 870
RÅ 1999 not. 46, 402, 1042, 1050
RÅ 1999 not. 105, 946
RÅ 1999 not. 158, 217
RÅ 1999 not. 176, 452, 461
RÅ 1999 not. 282, 138, 140, 449, 483
RÅ 1999 not. 293, 816
RÅ 1999 ref. 9, 954
RÅ 1999 ref. 16, 549
RÅ 1999 ref. 31, 557, 650, 1123
RÅ 1999 ref. 33, 135, 140, 148
RÅ 1999 ref. 37, 452, 461
RÅ 2000 not. 11, 217
RÅ 2000 not. 61, 127
RÅ 2000 not. 65, 950, 1032
RÅ 2000 not. 77, 1080
RÅ 2000 not. 98, 812, 1062
RÅ 2000 not. 172, 128, 687
RÅ 2000 not. 196, 1019
RÅ 2000 ref. 63, 410
RÅ 2001 not. 18, 974
RÅ 2001 not. 23, 1048
RÅ 2001 not. 34, 162, 163
RÅ 2001 not. 40, 103, 856

RÅ 2001 not. 51, 163
RÅ 2001 not. 66, 1010
RÅ 2001 not. 97, 1072
RÅ 2001 not. 98, 1075
RÅ 2001 not. 99, 1068, 1069, 1070, 1075
RÅ 2001 not. 153, 929
RÅ 2001 not. 154, 929
RÅ 2001 not. 161, 930, 932
RÅ 2001 ref. 15, 163
RÅ 2001 ref. 28, 134
RÅ 2001 ref. 34, 109, 421
RÅ 2001 ref. 41, 241
RÅ 2001 ref. 60, 128
RÅ 2001 ref. 64, 930
RÅ 2001 ref. 69, 696, 983
RÅ 2002 not. 26, 502
RÅ 2002 not. 101, 178
RÅ 2002 not. 107, 217
RÅ 2002 not. 108, 217
RÅ 2002 not. 174, 481, 720, 737
RÅ 2002 not. 175, 481
RÅ 2002 not. 200, 465
RÅ 2002 ref. 9, 915, 918, 920, 922
RÅ 2002 ref. 13, 177, 197
RÅ 2002 ref. 41, 411
RÅ 2002 ref. 51, 436
RÅ 2002 ref. 67, 481
RÅ 2002 ref. 110, 786, 787
RÅ 2002 ref. 112, 391
RÅ 2002 ref. 113, 195
RÅ 2003 not. 3, 464
RÅ 2003 not. 128, 259
RÅ 2003 not. 178, 1052
RÅ 2003 not. 179, 1054
RÅ 2003 not. 189-190, 1050
RÅ 2003 not. 194, 1045
RÅ 2003 not. 215, 972
RÅ 2003 ref. 5, 851
RÅ 2003 ref. 21, 858, 867, 868, 869
RÅ 2003 ref. 24, 959
RÅ 2003 ref. 25, 140
RÅ 2003 ref. 29, 103
RÅ 2003 ref. 32, 995
RÅ 2003 ref. 36, 457
RÅ 2003 ref. 39, 195, 914
RÅ 2003 ref. 72, 1050
RÅ 2003 ref. 80, 162, 701
RÅ 2003 ref. 90, 402, 424
RÅ 2003 ref. 94, 1047
RÅ 2003 ref. 99, 170, 175, 702
RÅ 2003 ref. 100, 476, 664
RÅ 2003 ref. 102, 417, 533
RÅ 2004 not. 6, 459, 484
RÅ 2004 not. 46, 404
RÅ 2004 not. 64, 919
RÅ 2004 not. 94, 677
RÅ 2004 not. 116, 674
RÅ 2004 not. 175, 865, 869
RÅ 2004 not. 196, 469
RÅ 2004 not. 234, 1060
RÅ 2004 ref. 7, 436
RÅ 2004 ref. 26, 235, 268
RÅ 2004 ref. 34, 198
RÅ 2004 ref. 36, 674
RÅ 2004 ref. 45, 1020
RÅ 2004 ref. 65, 494, 1035
RÅ 2004 ref. 100, 1048
RÅ 2004 ref. 112, 450, 454, 461
RÅ 2005 not. 51, 148, 397, 825, 981, 985
RÅ 2005 not. 61, 1043
RÅ 2005 not. 68, 693, 765
RÅ 2005 not. 78, 481, 638, 687
RÅ 2005 not. 115, 1060
RÅ 2005 ref. 6, 434
RÅ 2005 ref. 11, 892
RÅ 2005 ref. 19, 128, 190, 673
RÅ 2005 ref. 20, 148
RÅ 2005 ref. 23, 810
RÅ 2005 ref. 34, 482
RÅ 2005 ref. 70, 241, 828
RÅ 2005 ref. 71, 344
RÅ 2005 ref. 74, 124
RÅ 2005 ref. 80, 1058
RÅ 2005 ref. 81, 85, 530, 722
RÅ 2005 ref. 82, 920
RÅ 2005 ref. 92, 918

RÅ 2006 not. 12, 976
RÅ 2006 not. 13, 976
RÅ 2006 not. 28, 128
RÅ 2006 not. 29, 344
RÅ 2006 not. 53, 701
RÅ 2006 not. 54, 701
RÅ 2006 not. 60, 336, 342, 404
RÅ 2006 not. 77, 1052
RÅ 2006 not. 90, 130, 1056
RÅ 2006 not. 93, 869
RÅ 2006 not. 106, 961
RÅ 2006 ref. 19 (I), 458
RÅ 2006 ref. 31, 131
RÅ 2006 ref. 47, 961

RR 1977 Ba 42, 186
RR 1999-03-25, 1035-1997, 549
RR 1999-03-25, 3572-1997, 549
RR 1999-03-25, 3618-1997, 549
RR 2001-11-16, 4453-2000, 190
RR 2005-09-07, 2129-2004, 198
RR 2006-05-16, 1337-04, 458
RR 2006-06-26, 3980-03, 961
RR 2006-11-09, 7517-05, 308
RR 2006-11-28, 324-06, 1049
RR 2006-12-20, 5842-06, 435
RR 2007-02-19, 6905-05, 129
RR 2007-03-06, 2730-06, 704

Skatterättsnämnden m.fl.

RSV 1972:32.2, 970
RSV 1972:41.4, 970
RSV Dt 1975:21, 1195
RSV Im 1973:28, 647
RSV Im 1973:30, 647
RSV Im 1974:30 a, 973
RSV Im 1974:30 b, 973
RSV Im 1974:31, 817
RSV Im 1974:33, 560
RSV Im 1976:24, 970
RSV/FB Dt 1980:11, 1195
RSV/FB Im 1977:2, 416
RSV/FB Im 1977:3, 405
RSV/FB Im 1977:4, 406
RSV/FB Im 1980:3, 1194
RSV/FB Im 1980:7, 970
RSV/FB Im 1981:2, 137
RSV/FB Im 1982:2, 1065
RSV/FB Im 1982:5, 394
RSV/FB Im 1982:8, 937
RSV/FB Im 1982:10, 391
RSV/FB Im 1982:18, 1195
RSV/FB Im 1982:23, 1195
RSV/FB Im 1983:1, 1195
RSV/FB Im 1983:4, 1194
RSV/FB Im 1983:6, 1194
RSV/FB Im 1983:11, 815
RSV/FB Im 1983:14, 406
RSV/FB Im 1983:26, 1194
RSV/FB Im 1984:4, 406
RSV/FB Im 1984:20, 1195
RSV/FB Im 1985:3, 411, 1129
RSV/FB Im 1985:4, 949
RSV/FB Im 1985:5, 473
RSV/FB Im 1985:8, 187
RSV/FB Im 1986:1, 699
RSV/FB Im 1986:5, 699
RSV/FB Im 1986:7, 452

SRN 1992-07-10, 692, 764
SRN 1993-04-15, 928
SRN 1994-01-27, 871
SRN 1994-06-03, 127
SRN 1994-06-23, 983
SRN 1994-11-17, 691, 764
SRN 1994-12-30, 1076
SRN 1995-04-28, 919
SRN 1995-05-12, 959
SRN 1995-06-08, 444
SRN 1995-06-09, 106, 192
SRN 1995-06-12, 923
SRN 1995-10-16, 421, 855
SRN 1995-12-14, 821, 1064
SRN 1996-03-15, 139
SRN 1996-05-14, 127, 1059
SRN 1996-06-13, 140, 406
SRN 1996-08-29, 258
SRN 1996-08-30, 920

SRN 1996-10-04, 870
SRN 1996-11-08, 1048
SRN 1997-02-24, 341, 881
SRN 1997-02-25, 852
SRN 1997-03-05, 841
SRN 1997-04-30, 879
SRN 1997-05-12, 317
SRN 1997-06-19, 140, 392, 954
SRN 1997-10-08, 919
SRN 1997-10-21, 881, 891, 928, 971
SRN 1997-11-17, 139
SRN 1997-12-16, 971, 1040
SRN 1998-01-29, 895
SRN 1998-02-25, 887
SRN 1998-04-20, 336
SRN 1998-05-14, 1060
SRN 1998-06-15, 696
SRN 1998-06-18, 929
SRN 1998-10-09, 870
SRN 1998-11-27, 851
SRN 1998-12-22, 390
SRN 1999-02-16, 922
SRN 1999-03-02, 546
SRN 1999-04-08, 1043
SRN 1999-04-16, 882
SRN 1999-06-18, 427, 1059
SRN 1999-09-28, 806
SRN 1999-10-01, 1056
SRN 1999-10-12, 189
SRN 1999-11-16, 720
SRN 1999-11-24, 971
SRN 1999-12-22, 806
SRN 2000-01-17, 189
SRN 2000-03-07, 1013
SRN 2000-03-28, 971
SRN 2000-05-16, 869
SRN 2000-05-18, 870
SRN 2000-05-25, 886
SRN 2000-05-26, 890, 929
SRN 2000-10-04, 318, 480, 696, 719
SRN 2000-12-21, 1051
SRN 2001-01-05, 820
SRN 2001-01-15, 1070
SRN 2001-03-05, 148
SRN 2001-04-26, 445
SRN 2001-04-27, 407
SRN 2001-06-18, 414, 731, 1049
SRN 2001-09-27, 106
SRN 2001-10-09, 888
SRN 2001-11-21, 697
SRN 2001-12-14, 132, 409
SRN 2002-01-08, 404, 690, 765
SRN 2002-01-09, 1049
SRN 2002-03-05, 435
SRN 2002-03-18, 812
SRN 2002-04-17, 141, 883
SRN 2002-05-03, 437
SRN 2002-06-14, 854
SRN 2002-11-19, 341
SRN 2003-01-09, 1053
SRN 2003-01-22, 440
SRN 2003-01-23, 190
SRN 2003-02-27, 981
SRN 2003-04-24, 190
SRN 2003-04-25, 687
SRN 2003-06-13, 349
SRN 2003-06-18, 132, 1053
SRN 2004-02-09, 224
SRN 2004-02-10, 128, 190
SRN 2004-03-05, 1047
SRN 2004-03-11, 181, 446
SRN 2004-04-27, 976
SRN 2004-05-11, 480
SRN 2004-06-15, 1042
SRN 2004-06-24, 465
SRN 2004-10-05, 402, 445, 482
SRN 2004-11-16, 404, 850
SRN 2004-11-23, 722, 740, 787
SRN 2005-01-05, 950
SRN 2005-02-15, 1056
SRN 2005-02-17, 871
SRN 2005-03-14, 1057
SRN 2005-05-16, 129, 192, 199
SRN 2005-06-16, 393, 969
SRN 2005-06-17, 434
SRN 2005-06-23, 71, 129, 191, 338, 673
SRN 2005-06-28, 880

SRN 2005-07-01, 1050
SRN 2005-09-29, 418
SRN 2005-10-04, 1052
SRN 2005-10-11, 1041
SRN 2005-11-16, 129, 190
SRN 2005-12-21, 131, 163, 1047
SRN 2006-02-28, 1042
SRN 2006-03-03, 334, 713
SRN 2006-04-07, 892
SRN 2006-04-25, 821, 1019
SRN 2006-04-27, 393
SRN 2006-06-28, 339
SRN 2006-06-30, 690, 1042, 1059
SRN 2006-08-18, 1059
SRN 2006-10-18, 358
SRN 2006-10-23, 850
SRN 2006-11-06, 125, 336, 1071
SRN 2006-11-10, 973
SRN 2006-11-22, 408
SRN 2006-12-21, 173, 850, 871
SRN 2007-01-09, 399
SRN 2007-01-12, 457
SRN 2007-01-19, 150, 825

Register - skrivelser m.m.

Föreskrifter, rekommendationer m.m.

RSFS 1999:12, 28, 66, 252, 276, 534
RSV Dt 1983:2, 667
RSV Dt 1991:25, 652
RSV S 1999:43, 166
SKV A 2006:34, 825
SKV M 2006:21, 460
SKV M 2006:22, 825
SKVFS 2004:19, 93
SKVFS 2005:14, 525
SKVFS 2006:15, 28, 66, 252, 276, 534

Skrivelser

RSV 1991-06-17, dnr D29-1644-90, 646
RSV 1991-06-19, dnr 6604-91/D29, 646
RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, 676
RSV 1992-09-30, dnr 14404-92/212, 651
RSV 1993-08-06, dnr 21856-93/901, 428
RSV 1993-11-26, dnr 24127-93/901, 854
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 543
RSV 1995-09-08, dnr 4115-95/901, 1061
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900, 1019
RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900, 1003
RSV 1995-12-13, dnr 8767-95/900, 1038
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900, 838, 840
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901, 357, 838
RSV 1997-07-05, dnr 4297-97/901, 921, 957
RSV 1997-12-19, dnr 7944-97/901, 921
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212, 960
RSV 1998-02-03, dnr 875-98/900, 460
RSV 1998-05-19, dnr 4743-98/900, 215
RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901, 950, 1021
RSV 1998-07-06, dnr 6219-98/900, 162
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900, 461
RSV 1998-08-24, 1098
RSV 1998-09-09, dnr 7746-98/900, 406
RSV 1998-10-15, dnr 9115–98/900, 198
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901, 895
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901, 698
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900, 459
RSV 1998-12-02, dnr 10632-98/900, 851
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 460
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120, 123, 980
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110, 549

RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, 544
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100, 263, 264
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120, 925
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110, 264
RSV 1999-06-30, dnr 6432-99/100, 173
RSV 1999-09-01, dnr 7606-99/120, 411, 1056
RSV 1999-09-20, dnr 8326-99/120, 1074
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100, 172
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901, 678
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, 231, 232, 260, 264
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900, 171
RSV 1999-12-06, dnr 11796-99/100, 99
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120, 403
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100, 692, 694
RSV 1999-12-13, dnr 12012-99/100, 955
RSV 1999-12-13, dnr 12013-99/100, 927
RSV 1999-12-15, dnr 10405-98/901, 955
RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 442, 948, 962
RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 1050
RSV 2000-01-04, dnr 1261-99/120, 99
RSV 2000-01-27, dnr 1026-00/100, 99
RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 841
RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 442, 943
RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120, 403, 852
RSV 2000-03-03, dnr 2327-00/120, 947
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 107, 193
RSV 2000-05-04, dnr 4824-00/100, 97
RSV 2000-05-05, dnr 5056-00/110, 483
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 862
RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100, 463, 1127
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 263
RSV 2000-10-25, dnr 2627-00/100, 97
RSV 2000-12-22, dnr 1120-00/100, 758, 795
RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 443
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100, 263
RSV 2001-02-28, dnr 2758-01/120, 135, 485
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 451
RSV 2001-06-11, dnr 4866-01/100, 1010
RSV 2001-08-10, dnr 8325-01/100, 463, 731
RSV 2001-10-29, dnr 8930-01/120, 423
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 455
RSV 2001-11-06, dnr 10099-01/120, 956
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 134
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 117, 420
RSV 2002-01-11, dnr 12413-01/120, 423
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 61
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 465

RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 264
RSV 2002-02-19, dnr 1681-02/100, 533
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 462
RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100, 877
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 137, 943
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 437
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 464
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 403
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 421
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 359, 831
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 1063
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 916, 918, 923
RSV 2002-12-20, dnr 4818-02/120, 917, 922
RSV 2003-01-24, dnr 2907-02/120, 436
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 204, 1114, 1190
RSV 2003-05-26, dnr 536-01/120, 758
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 142, 403
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 552
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 139, 389
RSV 2003-11-13, dnr 8448-02/120, 165

Skatteverket 2004-01-28, dnr 130 151294-04/113, 511
Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 165, 511
Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, 173
Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, 420, 491, 492, 522
Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, 348, 402, 424
Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, 137, 390
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 229280-04/1152, 981
Skatteverket 2004-04-02, dnr 130 255556-04/113, 511
Skatteverket 2004-04-22, dnr 130 312808-04/1152, 93
Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113, 83
Skatteverket 2004-06-02, dnr 130 219117-04/1152, 359
Skatteverket 2004-06-02, dnr 130 394746-04/113, 515
Skatteverket 2004-06-15, dnr 130 421124-04/113, 186
Skatteverket 2004-06-23, dnr 130 407683-04/1152, 530
Skatteverket 2004-07-01, dnr 123 330506-04/1152, 888
Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, 887
Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, 529
Skatteverket 2004-07-23, dnr 130 477317-04/1153, 511
Skatteverket 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, 537
Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, 888
Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, 735
Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, 702
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 563343-04/113, 531

Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 563353-04/111, 530
Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, 552
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, 153, 155, 161, 504, 900
Skatteverket 2004-10-04, dnr 130 573672-04/111, 732
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, 123
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594445-04/111, 459
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, 477
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, 1070, 1072, 1075
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, 700, 718
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, 169, 175
Skatteverket 2004-11-12, dnr 130 641266-04/111, 523
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, 463, 731
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 607130-04/111, 339, 349
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, 153, 157, 158, 900, 907
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, 1045
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, 700
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 740083-04/111, 662
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 649117-04/111, 225, 234, 250, 324
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, 897, 900, 907
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, 746, 789
Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, 888
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, 481, 696, 719
Skatteverket 2005-01-24, dnr 130 33573-05/111, 760, 796
Skatteverket 2005-02-08, dnr 130 715636-04/111, 436
Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111, 139
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, 480, 699
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 665976-04/111, 336, 348
Skatteverket 2005-03-08, dnr 130 135753-05/111, 533
Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, 526, 1037
Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, 148, 397, 824
Skatteverket 2005-03-22, dnr 130 19617-05/111, 332, 334
Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111, 125
Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, 236
Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, 132, 179
Skatteverket 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111, 460
Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111, 549
Skatteverket 2005-05-10, dnr 130 259915-05/111, 466, 1127
Skatteverket 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111, 97
Skatteverket 2005-05-23, dnr 130 299787-05/111, 457
Skatteverket 2005-06-02, dnr 130 304122-05/111, 452, 813
Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111, 691
Skatteverket 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111, 470

Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111, 861
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111, 848
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 277667-05/111, 328, 347, 902, 910
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111, 703
Skatteverket 2005-06-21, dnr 130 318867-05/111, 312, 839, 841
Skatteverket 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, 170, 702
Skatteverket 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, 526
Skatteverket 2005-06-30, dnr 130 353454-05/111, 161, 328, 889, 905, 910
Skatteverket 2005-07-08, dnr 130 649158-04/111, 387
Skatteverket 2005-08-30, dnr 130 383808-05/111, 885
Skatteverket 2005-08-31, dnr 130 377585-05/111, 335
Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, 141, 485
Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111, 419, 423
Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111, 812, 1062
Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, 530
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111, 427, 698
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111, 61
Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, 258, 259, 260
Skatteverket 2005-10-10, dnr 131 472941-05/111, 335
Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111, 777, 814, 823
Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111, 849
Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111, 728, 737
Skatteverket 2005-11-25, dnr 131 624795-05/111, 65, 757
Skatteverket 2005-11-30, dnr 131 580049-05/111, 340
Skatteverket 2005-12-06, dnr 131 377592-05/111, 351
Skatteverket 2005-12-06, dnr 131 580052-05/111, 328, 339, 348
Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111, 637
Skatteverket 2005-12-21, dnr 131 621372-05/111, 342
Skatteverket 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, 520
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 655475-05/111, 327, 921, 953
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111, 809
Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111, 545
Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111, 815, 817
Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, 515
Skatteverket 2006-02-15, dnr 131 81324-06/111, 525
Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111, 403
Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111, 141, 408
Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 150989-06/111, 518
Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111, 926, 927, 930
Skatteverket 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111, 722
Skatteverket 2006-04-06, dnr 131 104811-06/111, 718
Skatteverket 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111, 102, 1021
Skatteverket 2006-05-05, dnr 131 606095-05/111, 883

Skatteverket 2006-05-08, dnr 131 648991-05/111, 82, 88
Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111, 466, 732
Skatteverket 2006-06-01, dnr 131 636467-05/111, 1076
Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111, 1018, 1062, 1063
Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 394248-06/111, 1024
Skatteverket 2006-07-05, dnr 131 605460-05/111, 229, 240, 828
Skatteverket 2006-07-05, dnr 131 695810-05/111, 257, 265, 266
Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111, 231, 1097
Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, 467, 527
Skatteverket 2006-07-07, dnr 131 160190-06/111, 329
Skatteverket 2006-09-11, dnr 131 476752-06/111, 210, 288
Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, 103, 430
Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111, 725, 789, 793
Skatteverket 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111, 57
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 553736-06/111, 346, 1105, 1108
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111, 808
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, 493, 515, 536, 1120
Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111, 865
Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 775685-06/111, 401, 686
Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111, 262, 838
Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 768263-06/111, 811
Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 790481-06/111, 701
Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111, 118, 474
Skatteverket 2007-01-12, dnr 131 607501-06/111, 317, 334
Skatteverket 2007-01-23, dnr 131 560843-06/111, 1053
Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 801346-06/111, 863
Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111, 431
Skatteverket 2007-02-06, dnr 130 68738-07/111, 1026

Övrigt

BFNAR 2000:5, 537, 538
BFNAR 2006:1, 544
LVFS 1997:10, 103
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, 520
SABO-rekommendation, 678

Sakregister

A

A conto
– byggnads- eller anläggnings-entreprenad, 649
– faktureringsskyldighet, 514
– konkurs, 650, 1124
– omsättningsland, 208
– redovisningsskyldighet, 543, 557, 649
– retroaktivt avdrag, 736
– skattskyldighet, 81, 647
Ackord, 1128
– ackordsförlust, 1128
– ackordsvinst, 1129
– kundförlust, 411, 1128
Ackordskontroll, 672
Ackvisition, 976
ADB-tjänst, 340
Aktie, 88, 1046
Aktiebolag, 185
Aktiv förädling, 26
Akupunktur, 848
Allmänna rättsgrundsatser, 55
Almanacka
– periodisk medlemsblad, 971
– skattesats, 436
Alternativvård, 853
Ambulanstransport, 852
Analystjänst, 326, 338
Annonsering
– bidrag, 140
– reklam på fastighet, 705
– undantag från skatteplikt, 100, 976
Anslutningstransport, 321, 1010
Antikvitet, 1022, 1032
Apportemission, 125
Arbete på vara, 322
– analystjänst, 326
– arbetsbeting, 324
– betäckningstjänst, 326
– installation, 325
– montering, 325
– omsättningsland, 322
– reparation, 323, 359
– tryckeritjänst, 326
– veterinärtjänst, 326
Arbetsbeting
– arbete på vara, 324
– beskattningsland, 324, 373
– definition, 23
– omsättning, 133
– varuöverföring, 234, 250
Arbetskraft
– definition, 342
– fartygspersonal, 841
– omsättningsland, 382
– sjukvårdspersonal, 845
– skatteplikt, 88
Arbetsplatsuthyrning
– frisörstol, 765
– inspelningsstudio, 765
– kontorshotell, 404, 690
– kontorsrum, 764
– sidewalk workstation, 693, 765
– särskild utrustning, 765
Arkeologisk undersökning, 173
Arkivverksamhet, 925
Auktion
– avdragsrätt, 493
– beskattningsland, 284, 382

– djurskinn, 284
– exekutiv, 1120
– fakturering, 535
– förrättare, 196
– försäkringsavgift, 404
– kundförlust, 412
– producent, 196
– redovisningsskyldighet, 549, 554
– tjänst, 81
– vara, 80
Avbeställningsskydd, 403, 999
Avbetalningsköp, 412, 557, 1119
Avbokningsavgift, 403, 999
Avbrottsersättning, 408
Avdragsförbud
– bostad, 475
– personbil, 474
– representation, 482
Avdragsrätt, 447
– bedrägerifall, 495
– bidrag, 483
– blandad verksamhet, 486
– bostad, 475
– definition, 23, 447
– delvis för verksamheten, 452
– EG-försäljning, 274
– endast avdragsrätt, 61
– faktura utställd på anställd, 492
– friskvård, 460
– försäljning av aktier, 456
– förvaltararvode, 466
– förvärv av dotterbolag, 455
– förvärv i verksamheten, 450
– GIF, 274, 447
– god tro, 494
– hemdator, 460
– hemtjänst, 459
– importmoms, 468, 558
– kommun, 462, 509
– koncern, 469, 757, 775
– kost åt personal, 471
– kostnadsersättning, 491
– kultur, 961
– leverans till fartyg, 482
– motion, 460
– myndighetsutövning, 464
– mäklararvode, 463, 731
– nyemission, 458
– personalvårdskostnad, 460
– personbil, 474
– privat bruk, 451
– processkostnad, 464
– representation, 482
– reservregel, 275
– resetjänst, 1006
– retroaktivt avdrag, 448, 733
– rivningskostnad, 732
– rättegångskostnad, 464
– skada, 472
– slussningsregel, 470, 757, 775
– speditör, 468
– statlig myndighet, 461, 508
– tidigare ägarens förvärv, 467
– underlag, 490
– utlägg, 465, 468, 492
– utländsk leverantör, 467
– uttagsbeskattad byggtjänst, 448, 471, 671
– verksamhetsöverlåtelse, 463
– VMB, 1006, 1015
Avhysning, 423
Avhämtningsköp
– avlämnande, 78
– dokumentation, 267
– omsättningsland, 216
– till annat EG-land, 224
– till tredjeland, 259
Avkopplingsavgift, 142
Avrundning, 534
Avträdesersättning, 133, 695
Avverkningsrätt
– konkurs, 1126
– redovisningsskyldighet, 558
– skattskyldighet, 84

– yrkesmässighet, 165

B

Balett, 957
Bank- och finansieringstjänst, 342, 1039
Barnomsorg, 865, 870
Bearbetning, 947
Bed & breakfast, 698
Begagnad vara, 1015
– anteckning vid handel, 536
– antikvitet, 1022, 1032
– beskattningsunderlag, 1022
– bevisbörda, 1026
– bokföring, 1016, 1038
– definition, 1018
– EG-handel, 1034
– ej begagnad vara, 1020
– export, 1034
– fakturering, 1037
– förenklad faktura, 526
– förenklad VMB, 1022
– förlust, 1022, 1024
– förmedling, 1018
– förutsättning för VMB, 1016
– förvärvskriteriet, 1017
– guld, 1020
– kombination, 1024
– konstverk, 1020, 1032
– motorfordon, 827, 1026
– normal VMB, 1022
– samlarföremål, 1021, 1032
– skattesats, 1023
– varukriteriet, 1018
– återförsäljarkriteriet, 1017
Begravning
– beskattningsunderlag, 402
– bil, 820
– bårtransport, 446
– gravskötsel, 107, 177
– kyrklig verksamhet, 177
– omsättningsland, 348
– utlägg, 423
Beskattningsbar händelse, 24, 202
Beskattningsbar person, 153
Beskattningsland
– EG-principer, 62
– tjänst, 307
– vara, 201
Beskattningsunderlag, 385
– begagnad vara, 1022
– beräkning av, 385
– bidrag, 388
– byggtjänst, 399, 645
– byte, 416
– definition, 24
– egen regi, 664
– EG-förvärv, 252, 414
– ersättning, 387
– faktura, 523
– förenklad VMB, 1022
– försäljning, 387
– import, 273, 415
– kundförlust, 409
– lager, 1087
– rabatt, 405
– resetjänst, 998
– ränta, 393
– uppdelning, 400
– uttag, 394
– varuretur, 412
– verksamhetslokal, 723
– växlingsvinst, 417
Beskrivande verk, 946
Bevisbörda
– avdragsrätt, 450
– begagnade bilar, 1026
– EG-handel, vara, 235
– export, vara, 267
– utomlands, tjänst, 309, 325
Biblioteksverksamhet
– biblioteksersättning, 137, 943
– skattesats, 441
– tillhandahållande i, 924

Bidrag
– avdragsrätt, 483
– bostadsanpassningsbidrag, 482
– EU:s strukturfond, 135
– EU-bidrag, 484
– koncernbidrag, 138
– kopplat till priset, 135, 388, 527
– KULM, 137, 390
– kultur, 961
– marknadsföringsbidrag, 140
– omsättning, 134
– persontrafik, 139, 389
– reklambidrag, 406
– samaktivitetsbidrag, 406
– studiestöd, 878
Bil, 807
Bildkonstverk, 949
Bildupptagning, 962
Bilförmån, 818, 825
Bilhandel, 812, 820
Biljett, 88
Bilskrotning, 832
Biluthyrning, 820
Biograf, 957
Blandad verksamhet
– avdragsrätt, 486
– frivillig skattskyldighet, 717, 723, 730
– trav- och galoppverksamhet, 903
Blod, 104, 859
Bok, 433
– bibliotek, 441
– digitaliserad, 433
– jubileumsbok, 971
– kursmaterial, 882
– normalskattesats, 435
– reducerad skattesats, 434
– skolfotokatalog, 434
– stick- och virkbeskrivning, 436
– sudokobok, 435
– talbok, 439
– tryckeritjänst, 434
Bokningsavgift, 1011
Bokslutsmetod, 542, 552
Bonus
– beskattningsunderlag, 405, 407
– bonusförskott, 141
– byggtjänst, 654
– efter konkurs, 1122
Bostadsanpassningsbidrag, 482, 873
Bredbandsutbyggnad, 139
Bro
– broavgift, 170, 706
– myndighetsutövning, 170
– omsättningsland, 317
– skatteplikt, 706
– Öresundsbron, 485
Brukskonst, 937, 951
Buss, 807
Byggnads- och anläggningsentreprenad, 644
– beskattningsunderlag, 645
– bonusbelopp, 654
– byte av beställare, 650
– etapp, 654
– indexreglering, 654
– konkurs, 650, 1123
– omvänd skattskyldighet, 655
– redovisningsskyldighet, 647
– skadestånd, 646
– skattskyldighet, 647
– slutbesiktning, 648
– slutredovisning, 653
– SNI 2002, 656, 1197
– tilläggsarbete, 654
– utlägg, 645
– överlåtelse av entreprenad, 651
Byggnadskonst, 937, 950
Byggnadstillbehör, 639, 1193
Byggnadsverksamhet, 634
– byggnads- och anläggnings-entreprenad, 644
– byggnadsrörelse, 643
– byggtjänst, 642

– egen regi, 660
– egen regi eller entreprenad, 660
– exempel, 679
– fastighet enligt JB, 637
– fastighet enligt ML, 636
– fastighetsförvaltning, 672
– omvänd skattskyldighet, 655
Byte
– beskattningsunderlag, 416
– guld, 98
– tjänst, 122
– vara, 121
Båt
– definition, 835
– hamn, 704
– undantag från skatteplikt, 835
– uppläggningsplats, 703, 705
– utrikes trafik, 260

C

Camping
– giltighetsmärke, 427, 698
– led i upplåtelse, 698
– skatteplikt, 695
– skattesats, 427
CD-skiva
– skattesats, 437, 440
– vara, 204
Cirkus, 957
Corporate financeverksamhet, 1048

D

Datorprogram, 946
Deklaration, 65
Delningsprincipen, 400
Dentalteknisk produkt, 862
Destinationsprincipen, 24, 62, 202
Destruktionstjänst, 325, 359
Direkt effekt, 58
Direkt samband, 122, 367
Distansförsäljning
– definition, 24
– exempel, 289
– från Sverige, 215
– omsättningströskel, 214, 1139
– till Sverige, 213
– VMB, 1036
Distansundervisning, 879
Djur
– arbete på vara, 326
– byggnad för, 706
– livsmedel, 431
– VMB, 1019
Djurpark
– definition, 962
– katalog, 964
– program, 964
– skattesats, 441, 962
Dricks, 123, 980
Droit de suite, 390, 945

E

EEIG, 25, 191
EG-domstolen, 52
Egen regi, 660
– ackordskontroll, 672
– avdragsrätt, 671
– beskattningsunderlag, 664
– definition, 643
– eget arbete, 668
– etapp, 670
– fastighet, 663
– handling, 671
– konkurs, 671, 1125
– kunna tas i bruk, 670
– redovisningsskyldighet, 669
– skattskyldighet, 669
– uttagsbeskattning, 662
– visningshus, 664
– ändrad användning, 671
EG-konform tolkning, 59
Ekonomisk verksamhet, 153
El
– avgift för energi, 142

– frikraft, 684
– led i nyttjanderätt till fastighet, 684
– omsättning, 218
– transport, 344, 377
Elcertifikat, 335, 403
Elektronisk fakturering
– fakturering, 516
– redovisningsskyldighet, 552
Elektronisk handel
– beskattningsland, tjänst, 309, 343
– beskattningsland, vara, 204
Elektronisk handelsplats, 1049
Elektronisk tjänst
– avdragsrätt, 499
– definition, 25
– omsättningsland, 332
– skattesats, 433
– särskild beskattningsordning, 66, 1113
Elevhem, 479
Energi
– fastighet, 684
– omsättning, 142
Engångsavgift, 142
Enkelt bolag, 192, 545
EU-bidrag
– avdragsrätt, 484
– beskattningsunderlag, 388
– omsättning, 135
Europabolag, 188
Europeisk ekonomisk intressegruppering, 25, 191
Exekutiv försäljning, 493, 515
Export, 256
– bil, 827
– definition, 26, 256
– direkt utförsel, 257
– dokumentation, 267
– exempel, 301
– exportbutik, 264
– lager, 1085
– leverans utanför EG, 257
– olaglig, 259
– skatteupplag, 1083
– tjänst, 309, 311
– turist, 265, 267
– utrikes trafik, 260
– vara, 256
– VMB, 1015, 1034
– återbetalningsrätt, 507

F

Factoring, 1044
Faktisk marginal, 999
Faktura, 511
– definition, 26
– flera handlingar, 518
– följesedel, 537
– förenklad, 524
– hyresavi, 538
– innehåll, 517
– kreditnota, 405, 528
– löpnummer, 519
– purchasingavräkning, 537
– samlingsfaktura, 511, 522
– speditörsfaktura, 559
– underlag för avdragsrätt, 490
Fakturaservice, 342
Fakturering, 511
– a conto, 514
– auktion, 535
– avrundning, 534
– begagnad vara, 1034, 1037
– bidrag, 527
– byggnadsarbeten, 535
– detaljhandel, 526
– egen och annans försäljning, 515
– elektronisk, 516
– exekutiv auktion, 515
– faktureringsskyldighet, 512, 724
– förskott, 514
– handelsbruk, 525
– investeringsguld, 98

– mindre belopp, 525
– resetjänst, 1012
– självfakturering, 514
– skattefri omsättning, 512
– till privatperson, 512
– utläggning av, 515
– utländsk valuta, 532
– utländskt företag, 512
– verksamhetslokal, 724
Faktureringsmetod, 542, 547
Farledsavgift, 839
Fartyg, 835
– definition, 835
– drivmedel, 838
– förmedling, 842
– försäljning, 837
– hamn, 704
– hamnavgift, 840
– livräddning, 843
– omsättning ombord, 216
– personaluthyrning, 841
– sjöcontainer, 357, 838
– tillbehör, 837
– tjänst, 356, 838
– undantag från skatteplikt, 835
– undersökningsplikt, 842
– uthyrning, 349, 840
– utrikes trafik, 260, 838
– uttagsbeskattning, 843
– återbetalningsrätt, 842
Fast etableringsställe, 1103
– omsättning, 130
– skattesubjekt, 187
– tillhandahållande av tjänst, 310, 345
– utländsk företagare, 1103
– överföring av vara, 232
Fastighet
– definition, 26, 87
– exempel, 1193
– JB:s fastighetsbegrepp, 637
– lagertillgång, 663
– ML:s fastighetsbegrepp, 636
– omsättningsland, 314
– skatteplikt, 87
– tredimensionell, 32, 637
– visningshus, 664
– översikt, 1196
Fastighetsförvaltning, 672
– eget arbete, 679
– lönekostnad, 676
– metod I, 678
– metod II, 679
– SABO-rekommendation, 678
Fastighetsskötsel, 672
Fastighetstillbehör, 637
Fastighetstjänst, 314
– arkitekttjänst, 362
– byggtjänst, 362
– hotelltjänst, 364
– montering, 317
– omsättningsland, 314
– skogsavverkning, 365
– uthyrning, 365
Fastighetsupplåtelse, 683
– arbetsplats, 693
– bro, 706
– bussterminal, 707
– byggnad för djur, 706
– elevhem, 699
– ersättning till hyresgäst, 687
– fastighet, 685
– festival, 694
– flygplats, 704
– förvaringsbox, 705
– hamn, 704
– hangar, 704
– idrottslokal, 706, 893
– jordbruksarrende, 695
– konferenslokal, 690
– kontorshotell, 404, 690
– marknadsplats, 692
– obestämd lokalyta, 688
– parkeringsplats, 700
– reklam, 705

– rumsuthyrning, 695
– rörelse, 691
– tunnel, 706
– uppläggningsplats för båt, 703
– utrymme för spel, 693
– verksamhetslokal, 707
– verksamhetstillbehör, 694
– vårdlokal, 691
– väg, 706
– växande skog, 694
Feldebiterad skatt
– avdragsrätt, 494, 738
– kreditnota, 530
– omvänd skattskyldighet, 659
– skattskyldighet, 85, 722
Festival, 694, 960
Filial, 187
Film, 962
Filminspelning, 953
Filmproduktion, 952
Filmstöd, 137
Filmverk, 949
Finansiell tjänst, 1039
– bank- och finansieringstjänst, 1039
– försäkringstjänst, 1055
– värdepappershandel, 1046
Fiskelag, 193
Flygbränsle, 104
Flygplan, 836
Flygplats, 704
Flygutbildning, 891
Flyktingförläggning, 699
Folkbildningsverksamhet, 931
Forsfärd, 444
Forskningsbidrag, 137
Fotbollsgolf, 888
Fotografi, 951
Fotvård, 852
Framställningstjänst, 974
Franchising, 763
– franchiseavgift, 692, 723, 764
– frivillig skattskyldighet, 724
– skatteplikt, 764
Frekvensavgift, 393
Frikraft, 684
Frilager, 1084
Frivillig skattskyldighet
– gemenskapsinternt förvärv, 76, 246
– investeringsguld, 76, 94
– konstnär, 75, 428, 914, 1032
– utländsk företagare, 75
– verksamhetslokal, 74, 707, 709
Frizon, 1084
Fyrhjuling, 811
Färdtjänst, 866, 871
Följesedel, 537
Förarhytt, 808
Förenklad faktura, 524, 1037
Förenklad VMB, 1022
Förfarandemissbruk, 56
Förmedling
– annans namn, 101, 351
– eget namn, 195, 352
– fakturering, 535
– fartyg, 842
– finansiell tjänst, 1040
– försäkring, 1054
– kommission, 195, 1018
– konstverk, 914
– omsättningsland, 351
– produktionsbolag, 916
– resetjänst, 1010
– värdepapper, 1046
Förseningsavgift, 132
Förskott
– byggnads- eller anläggnings-entreprenad, 649
– faktureringsskyldighet, 514
– förskottsrabatt, 141
– GIF, 251
– hyra, 548, 727
– importmoms, 558
– konkurs, 650, 1124
– omsättningsland, 208

– redovisningsskyldighet, 543, 557, 649
– skattskyldighet, 81, 647
– VMB, 1038
Försäkring
– avdragsrätt, 473
– försäkringsavgift, 404
– kundförlust, 412
– självrisk, 391
– vitvaruförsäkring, 404
Försäkringsersättning, 118
Försäkringstjänst, 1054
– definition, 342
– förmedling, 1054
– omsättningsland, 330
– skadereglering, 1058, 1065
– skatteplikt, 1054
Förutsebarhet, 56
Förvaltningsarvode, 128, 189, 1052
Förvaringsbox, 705
Förvärvsbeskattning, 26, 239
Förvärvströskel
– beskattningsland, 245
– exempel, 286
– inom EG, 1139
– skattskyldighet, 76

G

Gas
– avgift för energi, 142
– led i nyttjanderätt till fastighet, 684
– omsättning, 218
– transport, 344
Gemenskapsinternt förvärv, 237
– avdragsrätt, 274
– definition, 26
– exempel, 285
– förvärv, 239
– nytt transportmedel, 240
– omräkning, 534
– punktskattepliktig vara, 242
– skattskyldighet, 72, 76
– undantag från skatteplikt, 114
– utländsk beskickning, 1092
– överföring, 248
God redovisningssed, 547
God tro
– avdragsrätt, 494
– beskattningsland, tjänst, 309
– beskattningsland, vara, 235, 268
Grafisk formgivning, 947
Gravskötsel, 107, 177
Gruppregistrering, 198
Guidning, 341, 446, 964
Guld
– investeringsguld, 92
– Sveriges Riksbank, 108
– VMB, 1020

H

Hamn
– gästhamn, 428, 698
– hamnutrustning, 705
– upplåtelse, 704
Handelsbolag, 188
Hemdator, 460
Hemtjänst, 869
Hjälporganisation, 500, 1099
Hjälpsändning, 258
Hobby, 158
Holdingbolag, 165
Hotellverksamhet
– beskattningsland, 364
– frukost, 696, 982
– skatteplikt, 695
– skattesats, 427
Hundspannsåkning, 444
Husbil, 808
Husvagn, 703
Huvudsaklighetsbedömning, 400
Hyra
– avskiljbar prestation, 401
– leasingavtal, 81
– leasingbil, 814, 820

– redovisningsskyldighet, 548, 727
Hårstylist, 336
Hämtningsköp
– avlämnande, 78
– dokumentation, 267
– i Sverige, 216
– omsättningsland, 216
– till annat EG-land, 224
– till tredjeland, 259
Häst, 897
– ekonomisk verksamhet, 900, 907
– hålla och äga, 897
– identitetsmärkning, 899
– kusk/jockey, 902
– omsättningsland, 347, 902, 905, 910
– redovisning, 903
– ridlektion, 890
– ridläger, 699
– ridsport, 906
– trav- och galoppverksamhet, 899
– tränare, 902
– uppfödning, 907, 909
– utlandsägd, 901
– uttagsbeskattning, 910

I

Ideell förening
– skattesubjekt, 199
– yrkesmässig verksamhet, 179
Identifieringsnummer, 27
Identitetskontroll, 99
Idrott, 885
– bailine, 888
– flygutbildning, 891
– fotbollsgolf, 888
– golfbana, 895
– golflektion, 891
– kundaliniyoga, 887
– omsättningsland, 328, 339, 348
– personlig träning, 892
– prispengar, 328, 889
– qigong, 888
– ridlektion, 890
– Riksidrottsförbundet, 887, 1169
– rytmik och dans, 888
– skidanläggning, 443, 893
– styrketräning, 886
– turkiskt bad, 888
– underentreprenör, 889
– upplåtelse av lokal, 893
– utbildning, 881, 890
– uthyrning av redskap, 892
– äventyrsbana, 888
– övergångsersättning, 895
Immateriell rättighet, 932
– industriellt rättsskydd, 942
– omsättningsland, 334
– upphovsrätt, 933, 943
Import, 268
– antikvitet, 1032
– beskattningsunderlag, 415
– bil, 828
– definition, 27, 203
– exempel, 303
– gas och el, 220
– importmoms, 424, 468, 558
– konstverk, 429, 1032
– olaglig, 271
– omsättningsland, 211
– placering i skatteupplag, 1081
– redovisningsskyldighet, 558
– samlarföremål, 1032
– skattefrihet, 271
– skatteplikt, 269
– skattskyldig, 74
– speditör, 424
– temporär import, 271
– tjänst i samband med, 115, 312
– tullager, 271
– tullklarering, 270
– tullskyldig, 270
– undantag från skatteplikt, 112
– utlägg, 424
– utländsk beskickning, 1091

– utländsk företagare, 1112, 1115
– via annat EG-land, 247, 272, 286
– VMB, 1015
Incitamentsprogram, 1048
INCOTERMS, 79, 206, 1163
Individuell visningsrätt, 944
Industriellt rättsskydd, 942
Industritillbehör, 640
Information, 881
Informationstjänst, 341, 377
Inkassoavgift, 142, 392
Inkassotjänst, 342, 422
Inre marknad, 61
Insatskapital, 124
Installation
– tjänst, 317, 325
– vara, 210, 287
Internationell organisation, 1092
Intrastat, 27
Investeringsfond, 125, 1052
Investeringsguld, 92
– byte, 98
– definition, 27, 92
– dentalguld, 97
– faktura, 98
– frivillig skattskyldighet, 76, 94
– guldmynt, 93
– identitetskontroll, 99
– omvänd skattskyldighet, 95
– skattskyldighet, 76
– återbetalning, 96
Investeringsvara, 769

J

Jack Vegas, 107
Jordbruksarrende, 695
Jubileumsbok, 971
Juristtjänst, 339, 347, 376
Jämkning, 767
– exempel, 796
– fastighetsöverlåtelse, 786
– frivillig skattskyldighet, 741
– förutsättning för, 768
– handling, 789, 791
– investeringsvara, 769
– jämkningsbelopp, 784
– jämkningsorsak, 776
– konkurs, 790, 1126
– korrigeringstid, 780
– lokalvis, 783
– offentligrättsligt organ, 769
– personbil, 813
– redovisning, 793
– slussningsregel, 775
– uppförandeskede, 787, 789
– verksamhetsöverlåtelse, 785
– vid ett tillfälle, 783
– årlig jämkning, 782

K

Kapitalförvaltning
– beskattningsunderlag, 402
– ekonomisk verksamhet, 156
– skattskyldig, 156
– värdepappershandel, 1051
Karosserikod, 809, 1166
Karta, 434, 946
Kassarabatt, 405, 529
Kassettidning
– skattesats, 439
– undantag från skatteplikt, 968
Katalog
– bibliotek, 925
– djurpark, 964
– konsert, 958
– museum, 931
– reducerad skattesats, 438
– undantag från skatteplikt, 977
Kommanditbolag, 188
Kommissionär, 196, 1018
Kommun
– avdragsrätt, 462
– skattesubjekt, 199
– yrkesmässig verksamhet, 168

– återbetalningsrätt, 509
Koncern
– avdragsrätt, 469
– koncernbidrag, 138
– koncerngemensam tjänst, 338
– samordnade inköp, 421
– skattesubjekt, 186
– uthyrning av fastighet, 757
Konferenslokal, 690
Konkurs, 1117
– avdragsrätt, 1118
– avverkningsrätt, 1126
– bonus, efterhandsrabatt, 1122
– byggnads- och anläggnings-entreprenad, 650, 1123
– egen regi, 1125
– förvaltararvode, 466, 556, 1127
– jämkning, 790, 794, 1126
– kundförlust, 1122
– kvarstad, 1121
– redovisningsskyldighet, 555, 1118
– uthyrning av verksamhetslokal, 1126
– utmätt gods, 1120
– äganderättsförbehåll, 1119
– överlåtelse av verksamhet, 1121
Konsert, 375, 957
Konsortium, 130, 193
Konstnär
– droit de suite, 390, 945
– framförande, 915
– individuell visningsrätt, 944
– skattskyldighet, 75
– utövande, 327, 915
Konstnärligt verk
– filmverk, 949
– konstverk, 949
– musikaliskt verk, 947
– sceniskt verk, 949
– skattesats, 442
– upphovsrättsligt skydd, 935
– upplåtelse, överlåtelse, 947
Konstverk
– bildkonstverk, 937, 949
– brukskonst, 937, 951
– byggnadskonst, 937, 950
– definition, 1020
– droit de suite, 390, 945
– förmedling, 914
– skattesats, 428
– upphovsman, 75, 428, 914
– VMB, 1032
Konsulttjänst, 337
Konsumtion ombord, 262
Kontokort, 537
Kontorshotell, 404, 690
Korrigeringstid, 780
Kost åt personal, 984
– 30 000 kr-gräns, 984
– avdragsrätt, 471
– egen regi, 984
– entreprenör, 986
– måltidskupong, 985
– personalvårdsförmån, 986
– representation, 986, 988
– subventionerad kost, 984
– uttagsbeskattning, 984
– yrkesmässighet, 175
Kostnadsersättning, 491
Kostnadsfördelning, 420
Kreditnota
– definition, 28
– faktura, 528
– innehåll, 530
– prisnedsättning, 405
– redovisningsskyldighet, 546
Kultur, 913
– arkivverksamhet, 925
– artistiskt framträdande, 327
– avdragsbegränsning, 961
– balettföreställning, 957
– biblioteksverksamhet, 924
– bildupptagning, 962
– biografföreställning, 957

– cirkusföreställning, 957
– djurpark, 962
– film, 962
– filmproduktion, 952
– folkbildningsverksamhet, 931
– fotografi, 951
– industriellt rättsskydd, 942
– konsert, 957
– konstnärligt verk, 935, 947
– konstnärs framförande, 915
– kulturutbildningsverksamhet, 932
– litterärt verk, 935, 945
– ljudupptagning, 962
– museiverksamhet, 925
– omsättningsland, 326
– operaföreställning, 957
– teaterföreställning, 957
– TV-produktion, 952
– upphovsrätt, 932, 943
– översikt, 1170
Kundaliniyoga, 887
Kundförlust, 409
– ackord, 411, 1128
– konkurs, 1122
– konstaterad kundförlust, 410
– redovisningsskyldighet, 557
– VMB, 1030
Kuponghäfte, 127
Kursförlust, 417
Kursvinst, 417
Kvalificerade undantag, 504
Kvarstad, 1121
Kvartalsredovisning, 66
Kyrklig verksamhet
– gravskötsel, 107, 177
– prästlönetillgångar, 179
– yrkesmässighet, 177
Körkortsutbildning, 881

L

Lager, 1079
– beskattningsmyndighet, 1086
– beskattningsunderlag, 1087
– frilager, 1084
– frizon, 1084
– skatteupplag, 1080
– skattskyldighet, 1086
– skattskyldighetens inträde, 1089
– tillfälligt lager, 1084
– tullager, 1084
Lagring, 319, 346
Lastbil
– definition, 807
– karosserikod, 809, 1166
– leasing, 813
– omregistrering, 808
– separat förarhytt, 808
– uttagsbeskattning, 813, 824
Leasing
– köp eller hyra, 81
– lease-leaseback, 127
– leasingstock, 472
– personbil, 474, 814, 820
– sale- and leaseback, 120
Leverans
– begrepp, 77, 119
– bruk ombord, 261
– delleverans, 237
– i Sverige, 224
– köplagen, 78
– leveransklausul, 79, 206, 1163
– leveransvillkor, 79, 206, 1163
– on-line, 204
– till annat EG-land, 221
– utanför EG, 257
Liftkort, 443
Likabehandlingsprincipen, 56
Litteraturstöd, 137
Litterärt verk
– bearbetning, 947
– beskrivande verk, 946

– datorprogram, 946
– grafisk formgivning, 947
– skattesats, 442
– skönlitterärt verk, 946
– upphovsrättsligt skydd, 935
– upplåtelse, överlåtelse, 945
– översättning, 947
Livsmedel
– definition, 429
– försäljning ombord, 262
– servering, 980
– serveringsvara, 979
– skattesats, 429
Ljudupptagning, 962
Lotteri, 105
Lottsedel, 88
Luftfartyg, 836
– flygbränsle, 838
– flygplatsavgift, 840
– försäljning, 837
– omsättning ombord, 216
– tillbehör, 837
– tjänst, 356, 838
– undantag från skatteplikt, 835
– undersökningsplikt, 842
– uthyrning, 349, 841
– utrikes trafik, 260
– yrkesmässig befordran, 836
– återbetalningsrätt, 842
Lunchkupong, 82, 88, 985
Lägenhet, 481
Läkemedel, 102, 430
Löpnummer, 519

M

Marginalbeskattning
– begagnad vara, 1015
– resetjänst, 989
Marketmakertjänst, 1048
Marknadsplats, 692
Markupplåtelse, 691
Massage, 854
Massmedia, 967
– katalog, 977
– periodisk publikation, 967
– program, 977
– radio och TV, 977
– översikt, 1191
Medelsinsamling, 139
Medicinsk åtgärd, 848
Medlemsavgift, 123, 406
Medlemsblad, 968
Mervärde, 63
Mervärdesskattedirektivet, 28
Mervärdesskattegrupp
– fakturering, 516
– frivillig skattskyldighet, 721
– jämkning, 786
– skattesubjekt, 198
Metallkonto, 97
Miljöstöd, 136
Mjölkkvot, 549
Modelluppdrag, 336, 348
Montering
– tjänst, 317, 325
– vara, 210, 287
Moped, 811
Motorcykel, 807, 811
Museiverksamhet
– museum, 926
– utställning, 925, 930
Musik on-line, 948
Musikaliskt verk, 947
Musikskola, 932
Myndighetsutövning, 169
Måltidskupong, 985
Mäklararvode, 463, 731
Mässa, 328

N

Neutralitetsprincipen, 55
Notarius publicus, 175
Nya transportmedel
– definition, 29
– distansförsäljning, 213

– förvärvsbeskattning, 240
– stadigvarande användning, 241
– transport till annat EG-land, 228, 282, 828
– VMB, 1026, 1034
– återbetalningsrätt, 507
Nyemission, 125, 458, 1048
Näringsidkare, 29, 164
Näringsverksamhet, 157

O

Objektiv omständighet, 155, 159
Ombildning, 186
Ombud, 1111
Omlastning, 257
Omsättning, 117
– bidrag, 134
– definition, 29, 117, 206
– inom landet, 207
– ombord, 216, 261
– tjänst, 122
– utomlands, 207
– uttag, 143
– vara, 119
Omsättningströskel, 214, 1139
Omvänd skattskyldighet
– byggtjänst, 70, 72, 73, 655
– definition, 29
– GIF, 72
– guld, 95
– tjänst, 71
– utländsk företagare, 208, 1110
– valfrihet, 72
– vara, 72
– varutransporttjänst, 71
– återbetalning, 498
Opera, 957
Option, 126, 1048
Organ
– mänskligt, 104
– offentligrättsligt, 173
Organisationstidskrift, 972

P

Pant
– beskattningsunderlag, 409
– fakturering, 536
– returenhet, 132, 409
– skattskyldig, 196
Parkering
– felparkeringsavgift, 702
– förvaltning, 702
– myndighetsutövning, 170
– skatteplikt, 700, 718
– upplåtelse, 700
Passiv förädling
– definition, 26
– varuförvärv, 244
– varuomsättning, 226
– varuöverföring, 250
Patent
– immateriell rättighet, 942
– skattskyldighet, 81
– årsavgift, 422
Periodisk publikation, 967
– annonsering, 976
– definition, 29
– framställning, 974
– medlemsblad, 968
– organisationstidskrift, 972
– personaltidning, 968
– serviceorgan, 969
Periodisk sammanställning, 66
Personaltidning, 968
Personalvård, 460
Personbil, 807
– avdragsförbud, 812, 820
– avdragsrätt, 474, 814, 817, 820
– bilförmån, 818, 825
– definition, 29, 807
– driftkostnad, 817
– drivmedel, 818, 825
– egen bil i tjänsten, 819
– EG-förvärv, 829
– EG–handel, 827

– export, 827
– extrautrustning, 818
– finansiering, 822
– försäljning, 813, 821
– import, 828
– jämkning, 813
– leasing, 814, 820
– nytt transportmedel, 828
– omregistrering, 808
– reparation, 831
– till annat EG-land, 827
– tillfällig registrering, 829
– tävlingsutrustad, 809
– uttagsbeskattning, 813, 822
– VMB, 829, 1026
Persontransport
– omsättningsland, 318
– skattesats, 443
Pick-up bil, 809
Presentkort
– bensin, 408
– inlösen, 407
– redovisningsskyldighet, 543
– skatteplikt, 88
– skattskyldighet, 82
Producentauktion, 196
Produktionsbolag, 915
Program
– bibliotek, 925
– djurpark, 964
– konsert, 958
– museum, 931
– reducerad skattesats, 438
– undantag från skatteplikt, 977
Programmeringstjänst, 376
Proportionalitetsprincipen, 55
Prästlönetillgång, 132, 179
Punktskattepliktig vara
– definition, 30
– distansförsäljning, 214
– förvärvsbeskattning, 242
– till annat EG-land, 227
Punktskrift, 440
Påminnelseavgift, 142

Q

Qigong, 851, 888

R

Rabatt, 405
– efter konkurs, 1122
– kassarabatt, 528
– rabattkupong, 127, 406
– åt anställd, 145
Radio- och TV-sändning
– nätutrustning, 684
– omsättningsland, 333
– undantag från skatteplikt, 977
Radiotidning
– skattesats, 439
– undantag från skatteplikt, 968
Rallycrossbil, 811
Recept, 103
Reciprocitet, 55
Redovisningsmetod
– bokslutsmetod, 542, 552
– byte av, 554
– faktureringsmetod, 542, 547
Redovisningsperiod, 30, 65
Redovisningsskyldighet, 539
– a conto, 649
– avbetalningsköp, 557
– avverkningsrätt, 558
– bokföringsskyldig, 539
– bokslutsmetod, 542, 552
– brytdag, 543
– byggnads- och anläggnings-entreprenad, 647
– byggnadsföretag, 556
– egen regi, 669
– ej bokföringsskyldig, 539
– faktureringsmetod, 542, 547
– förenklat årsbokslut, 544
– förskott, 649

– GIF, 251, 561
– god redovisningssed, 547
– hyra, 548
– importmoms, 558
– konkurs, 555, 1118
– kreditnota, 546
– kundförlust, 557
– mjölkkvot, 549
– presentkort, 543
– årsbokslut, 541, 543
– årsredovisning, 541
– överlåtelse av verksamhet, 554
Registrering, 64
Rehabilitering, 860
Reklam
– på fastighet, 705
– reklamalster, 951
– reklambidrag, 406
– reklamplats, 336
– reklamtjänst, 335
Representant, 192, 545
Representation
– avdragsrätt, 482
– i personalservering, 988
– personalvårdsförmån, 986
– uttag, 112, 145
Reseförsäkring, 999
Reservregel
– avdragsrätt, 275
– definition, 31
– exempel, 285
– förvärvsbeskattning, 247
Resetjänst, 989
– anslutningstransport, 1010
– avdragsrätt, 1006
– beskattningsunderlag, 998
– bokningsavgift, 1011
– faktisk marginal, 999
– fakturering, 1012
– förenklad faktura, 526
– förmedling, 1010
– omsättningsland, 347, 1007
– reseservicetjänst, 1011
– schablonmarginal, 1003
– seat only, 995
– skattesats, 1012
– återbetalningsrätt, 1007
Retroaktivt avdrag, 724, 729, 733
Returemballage, 432
Returenhet, 132, 409
Ridlektion, 890
Ridläger, 700
Ridsport, 906
Riktlinjer från EG, 1175
Rotpost, 84
Royalty, 442, 943
Rådgivning, 338
Råvara, 431
Ränta, 393, 405, 667
Rätt till återbetalning, 497
Rättssäkerhet, 56
Rörelsearrende, 691, 763

S

Samfällighet
– avdragsrätt, 467
– förening, 197
– skattesubjekt, 197
– yrkesmässighet, 176
Samlarföremål, 102, 1021, 1032
Samlingsfaktura, 511, 522
Sammanträdesrum, 690
Samtalsterapi, 858, 868
Sceniskt verk, 949
Schablonmarginal, 1003
Sedlar, 102, 1021
Servering, 979
– kost åt personal, 984
– ombord, 261
– serveringslokal, 979
– serveringsvara, 979
Serveringsavgift, 123, 390, 980
Sjuktransport, 852
Sjukvård, 845
– alternativvård, 854

– analys av prov, 859
– definition, 847
– fotvård, 852
– företagshälsovård, 859
– intyg, 848
– led i sjukvård, 855
– legitimation, 857
– medicinsk åtgärd, 848
– patienthotell, 858
– rehabilitering, 860
– sakkunnigutlåtande, 849
– samtalsterapi, 858
– sjukhus, 856
– sjuktransport, 852
– sjukvårdsupplysning, 850
– synundersökning, 851
Självfakturering, 514, 520
Självtjänst, 147
Sjöcontainer, 350, 357
Skadereglering
– försäkringstjänst, 1055
– omsättning, 118
– omsättningsland, 340
– skatteplikt, 1058
– övertagande av vara, 1057, 1065
Skadestånd
– byggnadsverksamhet, 646
– EG-rätt, 60
– hyreskontrakt, 724
– omsättning, 118
Skattedeklaration, 65
Skatteneutralitetsprincipen, 56
Skatteplikt, 87
– definition, 31
– GIF, 252
– import, 269
– tjänst, 87
– undantag, 89
– vara, 87
Skattesats, 425
– 6 %, 433
– 12 %, 427
– historik, 1131
– inom EG, 1135
– kombinerade tillhandahållanden, 437
– normalskattesats, 426
– resetjänst, 1012
Skattesubjekt, 185
Skatteupplag, 1080
Skattskyldig, 32, 70
Skattskyldighet, 69
– frivillig, 74
– inträde, 32, 77
– omfattning, 69
– omvänd, 29, 70, 1110
– skattskyldig, 32, 70
Skattskyldighetens inträde
– avverkningsrätt, 84
– byggnads- och anläggnings-entreprenad, 647
– egen regi, 669
– förskott och a conto, 82, 647
– GIF, 251
– lager, 1089
– tjänst, 80
– vara, 77
Skepp, 835
– definition, 32, 835
– försäljning, 277
– undantag från skatteplikt, 835
– utrikes trafik, 260
– yrkesmässig sjöfart, 835
– yrkesmässigt fiske, 836
Skidanläggning, 443, 893
Skidlift, 443, 893
Skog
– avverkningsrätt, 84, 165, 558, 695
– växande, 694
Skolfotokatalog, 434
Skrivtjänst, 340
Skrotning, 832, 1019
Skönlitterärt verk, 946
Slussning, 446, 839

Slussningsregel
– avdragsrätt, 469
– jämkning, 775
– uthyrning av fastighet, 757
Slutbesiktning, 648
Snöskoter, 811
Social omsorg, 863
– barnomsorg, 865, 870
– definition, 864
– funktionshindrad, 865
– färdtjänst, 866, 871
– hemtjänst, 869
– individuell behovsprövning, 867
– kategori ett, 865
– kategori två, 867
– kontraktsvård, 869
– led i omsorg, 871
– omfattning, 864
– privat regi, 866, 867
– samtalsterapi, 868
– servicehus, 873
– äldreomsorg, 865
Spel, 105, 903
Spelarrättighet, 335, 895
Spelautomat, 106, 327
Sponsring, 140, 336
Sprit, 432
Språkresa, 991
Spärregel, 247
Stadigvarande bostad
– avdragsförbud, 475
– rumsuthyrning, 695
– äldreboende, 479, 872
Staten
– avdragsrätt, 461
– skattesubjekt, 199
– yrkesmässig verksamhet, 168
– återbetalningsrätt, 508
– åttaprocentsregel, 509
STCC-bil, 810
Stilleståndsersättning, 131, 163
Studiecirkel, 931
Styrketräning, 886
Stödtjänst
– inom EG, 322
– omsättningsland, 319, 329
– utomlands, 357
Stöld, 121
Subjektivt värde, 118, 122
Synundersökning, 851

T

Talbok, 439
Tandvård, 861
– definition, 861
– dentalteknisk produkt, 862
– led i tandvård, 862
– vårdgivare, 861
Taxi, 820
Teater, 957
Teckenspråk, 440
Telefonkort, 82, 88
Telekommunikation, 333, 342, 349
Terrängskoter, 811
Textredigering, 340, 947
Textöversättning, 340
Tidning
– jultidning, 161
– matchtidning, 970
– medföljande vara, 437
– organisationstidskrift, 972
– personaltidning, 968
– skattesats, 434
– utgivningsbevis, 127
Tillfälligt lager, 1084
Tilläggsavgift, 132, 143
Tjänst
– beskattningsland, 307
– definition, 88
– skatteplikt, 87
– skattskyldighetens inträde, 80
– utsträckning i tiden, 80
Tobak, 432
Torgplats, 692

Trafikförsäkring, 124
Trafikskola, 820, 881
Transiteringsavgift, 142
Transport
– av avliden, 446
– persontransport, 443
– skidlift, 443
Transporthjälpmedel, 349
Transportköp, 756
Transportmedel, 349
Transporttjänst, 318
– befordran av brev, 318
– omsättningsland, 318
– persontransport, 318
– stödtjänst, 319
– varutransport, 319
Trav- och galoppbana, 903
Trav- och galoppverksamhet, 899
Trepartshandel, 253, 291
Trettonde direktivet, 33, 497
Trossamfund
– skattesubjekt, 200
– yrkesmässig verksamhet, 179
Tryckeritjänst
– omsättningsland, 326
– periodisk publikation, 974
– skattesats, 434
Trängselskatt, 706
Tröskelboende, 481
Tröskelvärde
– definition, 33
– distansförsäljning, 213, 1139
– förvärv, 76, 245, 1139
– små företag, 1137
Tullager, 271, 1084
Tunnel
– omsättningsland, 317
– skatteplikt, 706
Turist, 265
TV-produktion, 952
TV-sändning, 335, 344, 684
Tävlingsavgift, 126
Tävlingsbil, 809

U

Uppbyggnadsskede, 501
Uppförandeskede
– ansökan, 756
– avdrag, 729
– förutsättningar, 715
– jämkning, 744, 787, 789
– retroaktivt avdrag, 734
– skattskyldighetens inträde, 722
– skattskyldighetens upphörande, 739
– särskilda skäl, 715
– vem kan medges, 717
– återbetalning, 744
– överlåtelse, 722, 740
Upphovsrätt, 933
– konstnärligt verk, 935, 947
– litterärt verk, 935, 945
– upplåtelse, 943
– överlåtelse, 943
Uppläggningsplats för båt, 703, 705
Uppställningsplats för husvagn, 703
Ursprungsprincipen, 33, 62, 202
Utbildning, 875
– arbetsmarknadsutbildning, 881
– distansundervisning, 879
– erkänd utbildningsanordnare, 877
– flygutbildning, 891
– folkbildningsverksamhet, 931
– idrottsutbildning, 881, 890
– kursmaterial, 882
– körkortsutbildning, 881
– led i utbildning, 882
– musikskola, 932
– offentliga skolväsendet, 876
– omsättningsland, 328, 375, 878
– skollunch, 882
– studiecirkel, 931
– studiestöd, 878
– underentreprenör, 879
– uppdragsutbildning, 880
– yrkesutbildning, 878
Utdelning, 125

Utgivningsbevis, 127
Uthyrning
– arbetskraft, 88, 342, 845
– arbetsplats, 764
– byggnad för djur, 706
– elevhem, 699
– fartyg, 840
– fartygspersonal, 841
– fastighet, 683
– frisörstol, 765
– förvaringsbox, 705
– hangar, 704
– inspelningsstudio, 765
– jordbruksarrende, 695
– konferenslokal, 690
– kontorshotell, 404, 690
– kontorsrum, 765
– loge i idrottsanläggning, 686
– luftfartyg, 841
– lös egendom, 342
– marknadsplats, 692
– obestämd lokalyta, 688
– parkeringsplats, 700
– personbil, 814, 820
– rum, 427, 695
– rörelse, 691, 763
– sjukvårdspersonal, 845
– sportanordning, 892
– transporthjälpmedel, 349
– transportmedel, 349
– uppläggningsplats för båt, 703
– utrymme för spel, 693
– verksamhetslokal, 709
– vårdlokal, 691
Uthyrning av verksamhetslokal, 709
– anmälningsskyldighet, 756
– ansökan, 755
– avdragsrätt, 729
– avdragsrätt, hyresgäst, 737
– beskattningsunderlag, 723
– brand, 738, 744
– exempel, 749
– faktureringsskyldighet, 724
– inkomstbeskattning, 737, 749
– jämkning, 741, 784, 786
– jämkningshandling, 725
– konkurs, 1126
– mäklararvode, 731
– omsättningsland, 711
– outhyrd lokal, 738
– parkeringsplats, 718
– redovisning i skattedeklaration, 757
– redovisningstidpunkt, 727
– registrering, 755
– retroaktivt avdrag, 724, 728, 733
– rivning, 738, 744
– skattskyldighetens början, 721
– skattskyldighetens upphörande, 738
– stadigvarande användning, 712
– stadigvarande bruk, 712
– uppförandeskede, 715, 739
– vad kan omfattas, 711
– vem kan medges, 716
– vidareuthyrning, 719
– yrkesmässighet, 167
– ändrad användning, 738
– ändrad förutsättning, 757
– överlåtelse, 719, 722, 740
Utlägg, 419
– anställd, 492, 819
– avdragsrätt, 465
– byggnads- och anläggnings-entreprenad, 645
– definition, 419
Utländsk beskickning, 500, 1091
Utländsk företagare, 1101
– definition, 33, 1101
– ombud, 1111
– redovisningsskyldighet, 561
– registrering, 1111
– skattskyldighet, 75, 1110
– särskild beskattningsordning, 1113
– yrkesmässig verksamhet, 167
– återbetalningsrätt, 340, 498, 1114

Utredningsskyldighet, 309, 842
Utrikes trafik, 260
Utsläppsrätt, 335
Uttagsbeskattning, 143
– avdragsrätt byggtjänst, 448, 471
– beskattningsunderlag, 394
– byggtjänst, 662
– fartyg och luftfartyg, 843
– fastighetsförvaltning, 674
– kommun, 112
– kost åt personal, 984
– kyrkobyggnad, 178
– lastbil, 824
– personbil, 822
– representation, 112, 145
– tjänst, 147
– vara, 144

V

VA (vatten och avlopp)
– fastighet, 684
– omsättning, 142
Vadhållning, 105
Valuta
– deklaration, 534
– fakturering, 532
– omräkning, 532
– omräkning vid GIF, 252, 534
– växlingsvinst, 417
Valutahandel, 1043
Vara
– beskattningsland, 201
– definition, 87
– leverans, 77
– skatteplikt, 87
– skattskyldighetens inträde, 77
Varuomsättning
– dokumentation, 234, 267
– transport från annat EG-land, 239
– transport från tredjeland, 268
– transport påbörjas här, 209
– transport till annat EG-land, 221
– transport till tredjeland, 257
Varuretur
– beskattningsunderlag, 412
– efter konkurs, 1119
– VMB, 1030
Varutransport, 319
– bareboat, 320
– bilbärgning, 320
– färjetransport, 319
– inhemsk, 321
– inom EG, 320
– linjefart, 320
– resebefraktning, 320
– resgods, 320
– slotcharter, 320
– timcharter, 320
– utomlands, 358
Vatten, 432
Vattenförbund, 194
Verksamhetslokal, 709
Verksamhetstillbehör
– definition, 636, 640
– exempel, 1194
– skatteplikt, 694
Verksamhetsöverlåtelse, 785, 1067
Veterinärtjänst, 347
Vidarefakturering, 420
Vildmarksritt, 445
Vinstandel, 128, 189
Vinstmarginalbeskattning
– begagnad vara, 1015
– resetjänst, 989
Visningshus, 664
Voucher, 82, 88, 985
Vägtull, 171, 706
Värdebevis, 82, 88, 985
Värdepappershandel, 1046
Värdering av vara, 322
Växling
– omsättning, 125
– valutahandel, 1043
– växlingsvinst, 417

Y

Yrkesmässig verksamhet, 153
– direkt effekt, 153, 157, 181
– enligt mervärdesskattedirektivet, 153
– enligt ML, 157
– fackförbund, 109, 162
– hobby, 158
– ideell förening, 176, 179
– idrottsutövare, 161
– kyrklig verksamhet, 177
– näringsliknande former, 158
– privatbostadsfastighet, 166
– samfällighet, 176
– självständighet, 160
– stat och kommun, 168
– trossamfund, 176, 179
– utländsk företagare, 1102
Yrkesutbildning, 878

Å

Årsbokslut, 541
Årsredovisning, 541
Återbetalningsrätt, 497
– export, 507
– hjälporganisation, 500
– internationell organisation, 1092
– kommun, 509
– kvalificerade undantag, 504
– nya transportmedel, 507
– resetjänst, 1007
– statlig myndighet, 508
– uppbyggnadsskede, 501
– utländsk beskickning, 500, 1092
– utländsk diplomat, 1093
– utländsk företagare, 340, 498, 1114
Återbäring, 560
Återförsäkringstjänst, 91, 342
Återimport, 415
Återkopplingsavgift, 142
Återtagande av vara
– beskattningsunderlag, 412
– efter konkurs, 1119
– redovisningsskyldighet, 557
– VMB, 1030
Åttaprocentsregel, 508
Åttonde direktivet, 34, 497

Ä

Äganderättsförbehåll, 557, 1030, 1119
Äldreboende, 479, 872
Äldreomsorg, 865
Äventyrsbana, 888

Ö

Öresavrundning, 534
Överföring av vara
– arbete på vara, 250
– definition, 34
– exempel, 298
– inom samma företag, 1111
– monteringsleverans, 211
– omsättning, 117
– till annat EG-land, 232
– till Sverige, 248
– till Sverige ej GIF, 215
– uttagsbeskattning, 146
Övergångsersättning, 895
Övergångsordning, 62
Överlåtelse av verksamhet, 1067
– byggnads- och anläggnings-entreprenad, 651
– del av verksamhet, 1076
– förmedling av aktie, 1048
– i flera led, 1074
– jämkning, 785
– konkurs, 1121
– redovisningsskyldighet, 554
Överlåtelse av vissa tillgångar, 1061
Överskottsel, 219
Översättning, 340, 938, 946