Handledning för mervärdesskatt 2013

Del 2

ISBN 978-91-86525-89-7
SKV 554 utgåva 8

Edita i Västerås 2013

Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser om mervärdesskatt. Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2013.

Handledningen består av två delar. Del 1 behandlar allmänna bestämmelser om mervärdesskatt, såsom skattskyldighet, undantag från skatteplikt, omsättningsland, beskattningsunderlag, skattesatser, avdragsrätt och fakturering (avsnitten 1−19). Del 2 behandlar vissa speciella områden, såsom byggverksamhet, uthyrning av verksamhetslokal, jämkning, bilar, sjukvård, utbildning, kultur, marginalbeskattning och finansiella tjänster (avsnitten 20–44). Samtliga bilagor och förteckningar finns i del 2.

Handledningen för mervärdesskatt, de senaste årens ställningstagande och annan information om mervärdesskatt finns på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se). Domar meddelade av EU-domstolen finns på EU-domstolens webbplats (www.curia.europa.eu/sv/index.htm). De senaste årens förhandsbesked från Skatterättsnämnden finns på nämndens webbplats (www.skatterattsnamnden.se).

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. För närvarande pågår arbete med att förbättra den digitala handledningen.

Bestämmelserna om mervärdesskatteförfarandet behandlas i Handledning för skatteförfarandet. Denna handledning är under produktion och det är endast vissa avsnitt som finns på Skatteverkets webbplats.

Solna i april 2013

Inga-Lill Askersjö

Innehåll del 1

1 Definitioner och begrepp 23

2 Ändringar fr.o.m. den 1 juli 1994 39

3 Allmänt om mervärdesskatt 55

4 Skattskyldighet 79

5 Skatteplikt och undantag från skatteplikt 101

6 Omsättning 119

7 Yrkesmässig verksamhet 165

8 Skattesubjekt 197

9 Beskattningsland – varor 215

10 Beskattningsland – tjänster 303

11 Beskattningsunderlag 373

12 Utlägg och vidarefakturering 425

13 Skattesatser 433

14 Avdrag för ingående skatt 463

15 Rätt till återbetalning 531

16 Jämkning av ingående skatt 557

17 Fakturering 595

18 Bevaring av fakturor 631

19 Redovisning av utgående och ingående skatt 637

Innehåll del 2

Förord **735**

Förkortningslista **755**

20 Fastighetsområdet **759**
20.1 Inledning **759**
20.2 Mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp **760**
20.2.1 Inledning 760
20.2.2 Jordabalken 761
20.2.2.1 Fastighetstillbehör 761
20.2.2.2 Byggnadstillbehör 763
20.2.2.3 Industritillbehör 764
20.2.3 Verksamhetstillbehör 766
20.2.4 Sammanfattning av ML:s fastighetsbegrepp 766
20.3 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet **767**
20.3.1 Upplåtelse av fastighet 769
20.3.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet 777
20.3.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer 778
20.3.4 Lokaluthyrning och tjänster med anknytning till denna 779
20.3.5 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led 783
20.4 Ej undantaget från skatteplikt **786**
20.4.1 Verksamhetstillbehör 787
20.4.2 Växande skog m.m. 787
20.4.3 Jordbruksarrende m.m. 787
20.4.4 Rumsuthyrning 788
20.4.5 Parkeringsplatser 793
20.4.6 Hamn och flygplats 798
20.4.7 Förvaringsbox 800
20.4.8 Reklam på fastighet 800
20.4.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m. 800
20.4.10 Väg, bro m.m. 801
20.4.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning 801
20.4.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik 802
20.4.13 Uthyrning av verksamhetslokal 802

21 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning ... 803
21.1 Inledning ... 803
21.2 Definition av vissa begrepp ... 805
21.3 Bygg- och anläggningsentreprenad ... 807
21.3.1 Inledning ... 807
21.3.2 Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster ... 808
21.3.2.1 Utlägg ... 809
21.3.2.2 Prisjusteringar och ersättningar av skadeståndskaraktär ... 810
21.3.2.3 Ändrings- och tilläggsarbeten m.m. ... 811
21.3.3 Skatt- och redovisningsskyldighet vid bygg- och anläggningstjänster ... 812
21.3.3.1 Inledning ... 812
21.3.3.2 Tillhandahållandet av entreprenadarbeten ... 813
21.3.3.3 Omsättningsland samt utländska företagare ... 816
21.3.4 Faktureringsskyldighet ... 816
21.4 Byggverksamhet i egen regi ... 816
21.4.1 Inledning ... 816
21.4.2 Uttag av byggtjänster och byggvaror ... 817
21.4.3 Beskattningsunderlag vid produktion i egen regi ... 820
21.4.3.1 Nedlagda kostnader ... 820
21.4.3.2 Räntor ... 823
21.4.3.3 Eget arbete ... 823
21.4.4 Skatt- och redovisningsskyldigheten vid byggnation i egen regi ... 824
21.4.5 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet eller lägenhet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi ... 825
21.4.6 Byggföretags ändrade användning av fastighet eller lägenhet som uppförts i egen regi ... 826
21.4.7 Byggföretags utbetalning av utvecklingsarvode ... 826
21.5 Fastighetsförvaltning ... 827
21.5.1 Inledning ... 827
21.5.2 Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning ... 828
21.5.2.1 Uttagsbeskattning på endast del av fastighet ... 828
21.5.2.2 Ekonomisk förvaltning m.m. ... 829
21.5.2.3 Lönegräns för uttagsbeskattning ... 832
21.5.2.4 Uttagsbeskattning enligt två alternativa metoder ... 833
21.6 Exempel ... 834
21.7 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ... 837
21.7.1 Inledning ... 837
21.7.2 Tillhandahållande av vara eller tjänst ... 839
21.7.3 Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet ... 841
21.7.4 Tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet ... 845
21.7.5 Köparens och säljarens status ... 848

21.7.6 Omsättningsland ... 851
21.7.7 Fakturakrav ... 852
21.7.8 Felaktig fakturering ... 852

22 Uthyrning av verksamhetslokal ... 853
22.1 Inledning ... 853
22.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta ... 855
22.2.1 Uthyrning av fastighet ... 855
22.2.1.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten ... 855
22.2.1.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen ... 857
22.2.2 Uppförandeskede ... 860
22.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet ... 862
22.3.1 Fastighetsägare ... 862
22.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare ... 866
22.3.3 Konkursbo ... 867
22.3.4 Mervärdesskattegrupper ... 867
22.4 Den frivilliga skattskyldighetens början ... 867
22.5 Beskattningsunderlag ... 869
22.6 Faktureringsskyldighet ... 871
22.7 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror ... 874
22.8 Avdragsrätt ... 876
22.8.1 Avdrag för löpande kostnader ... 876
22.8.2 Retroaktivt avdrag ... 881
22.8.3 Begränsningar av avdragsrätten ... 885
22.8.4 Hyresgästs avdragsrätt ... 885
22.9 Skattskyldighetens upphörande ... 886
22.10 Jämkning av avdrag för ingående skatt ... 889
22.10.1 Inledning ... 889
22.10.2 Allmänna jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet ... 890
22.10.3 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet ... 892
22.10.4 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning ... 898
22.11 Administrativa bestämmelser ... 904
22.11.1 Inledning ... 904
22.11.2 Registrering till mervärdesskatt och avregistrering ... 904
22.11.3 Ansökan om frivillig skattskyldighet ... 905
22.11.4 Anmälan om överlåtelse av fastighet ... 907
22.11.5 Anmälan om ändrad användning ... 908
22.11.6 Ansökan om upphörande av frivillig skattskyldighet ... 908
22.11.7 Redovisning ... 908
22.11.8 Representantredovisning ... 909
22.11.9 Sekretess ... 910

22.12 Koncernföretag ... 910
22.13 Inkomstbeskattningen ... 911

23 Personbilar och motorcyklar ... 913
23.1 Inledning ... 913
23.2 Begreppen personbil och motorcykel ... 913
23.3 Verksamheter i allmänhet ... 918
23.3.1 Köp och försäljning av personbil och lastbil ... 918
23.3.2 Leasing av personbil ... 921
23.3.3 Leasing av lastbil ... 924
23.3.4 Driftkostnader m.m. för personbil ... 924
23.4 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor ... 927
23.4.1 Köp av bilar ... 927
23.4.1.1 Personbilar för körupplevelser ... 927
23.4.1.2 Motorcykel för taxiverksamhet ... 928
23.4.2 Leasing av bilar ... 928
23.4.2.1 Bilhandel ... 928
23.4.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning ... 928
23.4.3 Försäljning av personbilar ... 929
23.4.4 Driftkostnader ... 930
23.4.5 Uttag och privat användning ... 930
23.4.5.1 Uttag av personbil ... 930
23.4.5.2 Uttag av tjänst ... 931
23.5 Export, import och handel inom EU ... 935
23.6 Bilskrotning ... 940
23.7 Reparation av bilar ... 941

24 Fartyg och luftfartyg ... 943
24.1 Inledning ... 943
24.2 Fartyg och luftfartyg som omfattas av undantagen ... 944
24.2.1 Inledning ... 944
24.2.2 Skepp för yrkesmässig sjöfart ... 945
24.2.3 Skepp för yrkesmässigt fiske ... 945
24.2.4 Fartyg för bogsering eller bärgning ... 946
24.2.5 Luftfartyg ... 946
24.3 Försäljning av fartyg och luftfartyg ... 946
24.4 Uthyrning och befraktning av fartyg och luftfartyg ... 948
24.4.1 Uthyrning ... 948
24.4.2 Befraktning ... 949
24.5 Försäljning och uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning ... 951

24.6 Andra tjänster än uthyrning och befraktning ... 953
24.6.1 Undantag i flera led ... 953
24.6.2 Tjänster som omfattas ... 953
24.6.3 Mäklare ... 955
24.7 Undersökningsplikt ... 955
24.8 Fartyg och luftfartyg i utrikes trafik ... 956
24.8.1 Utrikes trafik ... 956
24.8.2 Varor ... 957
24.8.3 Tjänster ... 957
24.9 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne ... 958

25 Sjukvård, tandvård och social omsorg ... 959
25.1 Inledning ... 959
25.2 Sjukvård ... 959
25.2.1 Definition av sjukvård ... 960
25.2.2 Omfattningen av undantaget från skatteplikt ... 962
25.2.3 Institutionell vård ... 967
25.2.4 Särskild legitimation ... 968
25.2.5 Rehabilitering ... 971
25.2.6 Företagshälsovård ... 971
25.2.7 Sjuktransporter ... 973
25.2.8 Medicinskt betingad fotvård ... 974
25.2.9 Led i sjukvården ... 974
25.2.10 Kontroll eller analys av prov ... 976
25.3 Tandvård ... 977
25.3.1 Led i tandvården ... 978
25.3.2 Dentaltekniska produkter ... 979
25.4 Social omsorg ... 980
25.4.1 Definition av social omsorg ... 980
25.4.2 Kategori ett ... 982
25.4.3 Kategori två ... 987
25.4.4 Led i omsorgen ... 990

26 Utbildning ... 993
26.1 Skattefrihetens omfattning ... 993
26.2 Erkända utbildningsanordnare ... 994
26.3 Begreppet utbildning ... 995
26.3.1 Vad omfattas av begreppet utbildning ... 995
26.3.2 Olika specifika utbildningar ... 998
26.4 Led i utbildningen ... 1000

27 Idrott ... 1003
27.1 Inledning ... 1003
27.2 Begreppet idrott ... 1003
27.2.1 Exempel på vad som är idrott ... 1005
27.2.2 Exempel på vad som inte är idrott ... 1006
27.2.3 Handledning och kurser m.m. ... 1010
27.2.4 Idrottstränares tjänster ... 1011
27.2.5 Prispengar m.m. ... 1013
27.2.6 Spelrätter i golfklubb ... 1013
27.3 Tillhandahållande till annan än idrottsutövaren ... 1014
27.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten ... 1015
27.5 Lokaler och anläggningar för idrottsutövning ... 1016
27.6 Spelarrättigheter ... 1019

28 Hästar ... 1021
28.1 Inledning ... 1021
28.1.1 Hästbranschen ... 1021
28.1.2 Ekonomisk verksamhet ... 1022
28.2 Trav- och galoppverksamhet ... 1022
28.2.1 Trav- och galoppsporten ... 1022
28.2.2 Ekonomisk verksamhet ... 1024
28.2.3 Utlandsägda hästar ... 1025
28.2.4 Tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey ... 1026
28.2.5 Central redovisning av utgående skatt på prispengar ... 1027
28.3 Trav- och galoppbanor ... 1028
28.4 Ridsport och övrig verksamhet med hästar ... 1030
28.4.1 Ekonomisk verksamhet ... 1031
28.4.2 Omsättningsland ... 1033
28.4.3 Uttagsbeskattning ... 1033

29 Kultur ... 1035
29.1 Inledning ... 1035
29.2 Upphovsrättslagen ... 1035
29.2.1 Upphovsrätt ... 1036
29.2.2 Litterärt eller konstnärligt verk ... 1038
29.2.2.1 Litterära verk ... 1038
29.2.2.2 Konstnärliga verk ... 1039
29.2.3 Andrahandsverk ... 1041
29.2.4 Samlingsverk ... 1043

29.2.5 Närstående rättigheter ... 1044
29.2.6 Det internationella upphovsrättsliga skyddet ... 1045
29.2.7 Myndigheters allmänna handlingar ... 1045

29.3 Undantag inom kulturområdet ... 1046
29.3.1 Utövande konstnärs framförande ... 1047
29.3.2 Biblioteksverksamhet ... 1054
29.3.3 Arkivverksamhet ... 1056
29.3.4 Museiverksamhet ... 1056
29.3.4.1 Definition av museiverksamhet ... 1057
29.3.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet ... 1061
29.3.5 Folkbildningsverksamhet ... 1062
29.3.6 Kulturbildningsverksamhet ... 1063

29.4 Skatteplikt inom kulturområdet ... 1063
29.4.1 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter ... 1065
29.4.1.1 Litterära verk ... 1066
29.4.1.2 Konstverk ... 1068
29.4.1.3 Musikaliska och sceniska verk ... 1071
29.4.1.4 Filmverk m.m. ... 1072
29.4.1.5 Rättighet avseende fotografier, reklam m.m. ... 1076
29.4.2 Konserter m.m. ... 1078
29.4.3 Ljud- och bildupptagning ... 1082
29.4.4 Djurparker ... 1083

30 Massmedieområdet ... 1085

30.1 Periodiska publikationer ... 1085
30.1.1 Medlemsblad och personaltidningar ... 1086
30.1.2 Organisationstidskrifter ... 1091
30.1.3 Annonsering ... 1093
30.1.4 Tjänst avseende framställning ... 1093

30.2 Program och katalog ... 1097

30.3 Radio och TV ... 1097

31 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster ... 1099

31.1 Inledning ... 1099

31.2 Definitioner m.m. ... 1101
31.2.1 Resebyrå ... 1101
31.2.2 Resetjänst ... 1102
31.2.3 Resenär ... 1104

31.3 Förutsättningar för vinstmarginalbeskattning ... 1104
31.3.1 I eget namn ... 1105
31.3.2 Förvärv från andra näringsidkare ... 1108

31.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra 1109
31.4 Beskattningsunderlag 1111
31.4.1 Inledning 1111
31.4.2 Faktisk marginal 1112
31.4.3 Schablonmarginal 1116
31.4.4 Preliminär marginal 1118
31.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning 1119
31.5.1 Inledning 1119
31.5.2 Avdragsrätt 1119
31.5.3 Rätt till återbetalning 1119
31.6 Omsättningsland 1120
31.6.1 Inledning 1120
31.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar 1122
31.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision 1123
31.6.3.1 Omsättningsland för förmedling av resetjänster 1124
31.6.3.2 Omsättningsland för förmedling av andra tjänster 1125
31.7 Skattesats 1126
31.8 Skattedebitering i faktura 1126

32 Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m. 1129
32.1 Inledning 1129
32.2 Tillämpning av VMB 1129
32.2.1 Förvärvskriteriet 1131
32.2.2 Återförsäljarkriteriet 1132
32.2.3 Varukriteriet 1133
32.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal 1137
32.3.1 Normal VMB 1137
32.3.2 Förenklad VMB 1137
32.3.3 Kombinationer 1139
32.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon 1141
32.4.1 Bedömning av om förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda vid inköp av personbil 1141
32.4.2 Hantering av återtag, kundförlust m.m. vid handel med motorfordon 1145
32.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter 1147
32.6 Handel inom EU 1149
32.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde 1152
32.8 Räkenskaper 1153

33 Finansiella tjänster ... 1155
33.1 Inledning ... 1155
33.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel ... 1155
33.2.1 Bank- och finansieringstjänster ... 1155
33.2.1.1 Tjänster som omfattas av undantaget ... 1156
33.2.1.2 Rättsfall och förhandsbesked om bank- och finansieringstjänster ... 1157
33.2.1.3 Tjänster som inte omfattas av undantaget för bank- och finansieringstjänster ... 1162
33.2.1.4 Rättsfall om indrivningstjänster ... 1164
33.2.2 Värdepappershandel och jämförbar verksamhet ... 1165
33.2.2.1 Omsättning av aktier, värdepapper m.m. ... 1166
33.2.2.2 Rättsfall och förhandsbesked om värdepappershandel ... 1167
33.2.2.3 Förmedling av aktier, värdepapper m.m. ... 1168
33.2.2.4 Rättsfall och förhandsbesked om förmedling av aktier, värdepapper m.m. ... 1171
33.2.2.5 Förvaltning av investeringsfonder ... 1175
33.2.3 Förhandsbesked om förvaltning av investeringsfonder ... 1178
33.3 Undantag för försäkringstjänster och försäkringsförmedling ... 1180
33.3.1 Försäkrings- och återförsäkringstjänster ... 1180
33.3.2 Rättsfall och förhandsbesked om försäkringstjänster ... 1182
33.3.3 Tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare ... 1184
33.3.4 Rättsfall och förhandsbesked om försäkringsförmedling ... 1186

34 Handel med guld ... 1189
34.1 Inledning ... 1189
34.2 Investeringsguld ... 1189
34.2.1 Definition av investeringsguld ... 1190
34.2.2 Rätt till återbetalning vid skattefri omsättning ... 1191
34.2.3 Frivillig skattskyldighet ... 1193
34.2.4 Fakturakrav ... 1195
34.2.5 Dokumentationsskyldighet ... 1196
34.2.6 Handel mellan EU-länder ... 1196
34.3 Guldmaterial och halvfärdiga produkter ... 1196
34.4 Byte ... 1197

35 Överlåtelse av vissa tillgångar ... 1199
35.1 Inledning ... 1199
35.2 Skattefrihetens omfattning ... 1199

35.2.1 Överlåtelse ... 1199
35.2.2 Överföring ... 1201
35.3 Inskränkningar i skattefriheten ... 1202
35.4 Ej undantaget från skatteplikt ... 1203

36 Överlåtelse av verksamhet ... 1205
36.1 Inledning ... 1205
36.2 Skattefrihetens omfattning ... 1207
36.3 Överlåtelse i flera led ... 1215
36.4 Del av verksamhet ... 1217

37 Lager ... 1219
37.1 Inledning ... 1219
37.2 Skatteupplag ... 1219
37.2.1 Import ... 1222
37.2.2 Omsättning och unionsinternt förvärv ... 1222
37.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag ... 1223
37.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren ... 1224
37.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager ... 1225
37.3.1 Vara tas ut och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ... 1228
37.3.2 Vara tas ut och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning” ... 1229
37.4 Beskattningsmyndighet ... 1229
37.5 Skattskyldighet m.m. ... 1229
37.6 Beskattningsunderlag ... 1230
37.6.1 Vara tas ut från skatteupplag ... 1230
37.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager ... 1231
37.7 Skattskyldighetens inträde ... 1233
37.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt ... 1233
37.9 Skatteupplag på punktskatteområdet ... 1234

38 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. ... 1235
38.1 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. – verksamma inom landet ... 1235
38.1.1 Undantag för import och unionsinterna förvärv ... 1235
38.1.1.1 Import ... 1235
38.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EU-länder ... 1236

38.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet 1237
38.1.2.1 Beskickningar, organisationer m.fl. 1237
38.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer 1239
38.1.3 Omsättning av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. 1241
38.1.3.1 Säljarens omsättning 1241
38.1.3.2 Köparens vidareförsäljning 1241

38.2 Beskickningar, internationella organisationer m.fl. – i andra EU-länder 1242
38.2.1 Delvis nya regler fr.o.m. den 1 januari 2011 1242
38.2.2 Omsättning av varor 1242
38.2.3 Omsättning av tjänster 1244
38.2.4 Intyg 1245
38.2.5 Omsättning av varor och tjänster till väpnade styrkor 1246

38.3 Beskickningar, internationella organisationer m.fl. – i länder utanför EU 1247

38.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer 1247

38.5 Återbetalning i särskilda fall 1248

39 Utländska företagare – Etablering 1249

39.1 Inledning 1249

39.2 Begreppet etablerad m.m. 1250
39.2.1 Säte 1250
39.2.2 Fast etableringsställe 1251
39.2.3 Bosatt eller stadigvarande vistas 1256
39.2.4 Bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras 1257

39.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet 1258

39.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag 1259

39.5 Registrering till mervärdesskatt samt identifiering enligt särskild beskattningsordning 1260
39.5.1 Registrering till mervärdesskatt 1260
39.5.2 Särskild beskattningsordning – elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EU 1261

39.6 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare 1261

40 Konkurs och ackord 1263

40.1 Inledning 1263

40.2 Konkurs 1263
40.2.1 Allmänt om konkurs 1263

40.2.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess ... 1266
40.2.3 Skatteverkets åtgärder vid konkurs ... 1266
40.2.4 Skatt- och redovisningsskyldighet m.m. ... 1267
40.2.4.1 Skattskyldighet ... 1267
40.2.4.2 Redovisningsskyldighet och avdragsrätt ... 1268
40.2.4.3 Försäljning av utmätt gods ... 1269
40.2.4.4 Kvarstad ... 1270
40.2.4.5 Byggföretags konkurs ... 1271
40.2.4.6 Avverkningsrätt som betalas under flera år ... 1272
40.2.5 Deklarationsskyldighet ... 1272
40.2.6 Ändring av tidigare redovisad skatt ... 1273
40.2.6.1 Nedsättning av priset ... 1273
40.2.6.2 Återtagande av vara som sålts på avbetalning ... 1274
40.2.6.3 Förlust på fordringar ... 1275
40.2.7 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär ... 1276
40.2.8 Återbetalning av mervärdesskatt ... 1276
40.2.9 Överlåtelse av verksamhet ... 1277
40.2.10 Uthyrning av verksamhetslokaler ... 1277
40.2.11 Konkursförvaltararvode ... 1277

40.3 Försäljning av pantsatt egendom ... 1279
40.3.1 Inledning ... 1279
40.3.2 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs ... 1279
40.3.3 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs ... 1280
40.3.4 Ej skattskyldig pantsättare ... 1280

40.4 Ackord ... 1280

41 Kompensation och ersättning för mervärdesskatt ... 1283

41.1 Statliga myndigheter ... 1283

41.2 Kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund ... 1284
41.2.1 Ersättning för ingående skatt ... 1285
41.2.2 Ersättning för ökade kostnader ... 1289
41.2.3 Förfaranderegler ... 1292

42 Bokföring av mervärdesskatt ... 1295

42.1 Inledning ... 1295

42.2 Bokföring på olika mervärdesskattekonton ... 1295
42.2.1 Allmänt om användning av konton i bokföringen ... 1295
42.2.2 Faktureringsmetoden ... 1297
42.2.3 Bokslutsmetoden ... 1298
42.2.4 Unionsintern handel ... 1299

42.3 Bokföring av vinstmarginalbeskattning ... 1299
42.3.1 Inledning ... 1299
42.3.2 Normal vinstmarginalbeskattning ... 1299
42.3.3 Förenklad vinstmarginalbeskattning ... 1302
42.4 Inkomstbeskattningen ... 1304
42.4.1 Ändringar i efterhand ... 1304
42.4.2 Jämkning av avdrag för ingående skatt ... 1307

43 Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster ... 1309
43.1 Inledning ... 1309
43.2 Identifieringsbeslut ... 1311
43.2.1 Inledning ... 1311
43.2.2 Ansökan ... 1312
43.2.3 Beslut ... 1312
43.2.4 Identifieringsnummer ... 1314
43.2.5 Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut ... 1314
43.2.6 Information till övriga EU-länder ... 1315
43.3 Redovisning och betalning ... 1315
43.3.1 Redovisning ... 1315
43.3.2 Betalning ... 1317
43.3.3 Återbetalning ... 1317
43.3.4 Information till övriga EU-länder ... 1318
43.4 Omprövning ... 1319
43.4.1 På initiativ av den skattskyldige eller Skatteverket ... 1319
43.4.2 Tidsfrister ... 1319
43.4.3 Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning ... 1319
43.5 Överklagande ... 1320
43.6 Övriga bestämmelser ... 1320

44 Beskattning vid import ... 1321
44.1 Inledning ... 1321
44.2 Beskattningsmyndighet ... 1321
44.3 Godkänd tullbehandling ... 1322
44.3.1 Inledning ... 1322
44.3.2 Tullförfarande ... 1322
44.4 Övergång till fri omsättning (förtullning) ... 1323
44.4.1 Inledning ... 1323
44.4.2 Normalförfarande ... 1324
44.4.3 Förenklade förfaranden ... 1324
44.5 Skattefrihet vid import ... 1326

44.5.1 Inledning ... 1326
44.5.2 Undantag från skatteplikt vid import ... 1326
44.6 Transitering ... 1330
44.6.1 Inledning ... 1330
44.6.2 Transiteringsförfarandet inom EU ... 1330
44.6.3 Det gemensamma transiteringsförfarandet ... 1331
44.7 Tullförfarande med ekonomisk verkan ... 1331
44.7.1 Inledning ... 1331
44.7.2 Tullager ... 1332
44.7.3 Aktiv förädling ... 1332
44.7.4 Bearbetning under kontroll ... 1333
44.7.5 Temporär import ... 1333
44.7.6 Passiv förädling ... 1333
44.8 Frizon och frilager ... 1333
44.9 Återexport ... 1334
44.10 Förstöring eller överlåtelse ... 1334
44.11 Betalningsansvarighet ... 1334
44.12 Omprövning och överklagande ... 1336
44.13 Tulltillägg ... 1336
44.14 Tullverkets kontrollmöjligheter ... 1337

Bilaga 1 Historik – skattesatser enligt ML ... 1339
Bilaga 2 Skattesatser för olika tryckta produkter ... 1341
Bilaga 3 Översikt – fastighetsbegreppet ... 1347
Bilaga 4 Byggnads- och verksamhetstillbehör ... 1349
Bilaga 5 Vägtrafikregistrets karosserikoder ... 1352
Bilaga 6 Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund ... 1355
Bilaga 7 Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet ... 1356
Bilaga 8 Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet ... 1359
Bilaga 9 Europeiska unionens mervärdesskatteområde ... 1361
Bilaga 10 EU:s institutioner och organ ... 1363
Bilaga 11 Adresser till myndigheter ... 1365
Bilaga 12 Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU ... 1375
Bilaga 13 Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU ... 1377
Bilaga 14 Identifieringsnummer ... 1379
Bilaga 15 Mervärdesskattesatser inom EU ... 1380
Bilaga 16 Tröskelvärden inom EU – undantag för små företag ... 1382

Bilaga 17 Tröskelvärden inom EU – förvärv och distansförsäljning 1384
Bilaga 18 Intyg om undantag från mervärdesskatte- och/eller punkt-skatteplikt 1386
Bilaga 19 Riktlinjer från EU:s mervärdesskattekommitté 1389
Bilaga 20 Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet 1405

Förteckning – lagar och förarbeten 1416

Förteckning – föreskrifter och allmänna råd m.m. 1422

Lagrumsregister 1425

Rättsfallsregister 1439

Register - skrivelser m.m. 1455

Sakregister 1464

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 04	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 2004
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ADB	Automatisk databehandling
ATG	AB Trav och Galopp
AvgF	Avgiftsförordning (1992:191)
Bet.	Betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
Coreper	Comité des Représentants permanents
dnr	Diarienummer
ECB	Europeiska centralbanken
ED	Enhetsdokument
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskapen
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
ESF	Europeiska socialfonden
EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
FiU	Finansutskottet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
GML	Lag (1968:430) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen/Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IV	Individuell visningsrätt
JB	Jordabalk (1970:994)
JuU	Justitieutskottet
kap.	Kapitel

KB	Kommanditbolag
KN	Kombinerade nomenklaturen (tulltaxan) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87
KN-nr	Fyrställig tulltaxe- och därtill hörande undernummer enligt KN
Kommissionen	Europeiska unionens kommission
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KrU	Kulturutskottet
Ku	Konstitutionsutskottet
KULM	Kompetensutveckling av lantbrukare inom miljöområdet
KVR	Kvartalsredovisning
LEMK	Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund
LFA	Lag (1974:358) om facklig förtroendemans ställning på arbetsplatsen
LIF	Lag (2004:46) om investeringsfonder
LO	Landsorganisationen i Sverige
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
LU	Lagutskottet
LVFS	Läkemedelsverkets receptföreskrifter
MF	Mervärdesskatteförordning (1994:223)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Nato	North Atlantic Treaty Organisation
not.	Notismål i Regeringsrätten
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
p.	Punkt
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
ref.	Referatmål i Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering
RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervär-

	desskatt
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rådet	Europeiska unionens råd
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SdbL	Lag (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet
Sfi	Svenskundervisning för invandrare
SFF	Skatteförfarandeförordning (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SJV	Statens jordbruksverk
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
SVT	Sveriges television
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation
TDS	Tullverkets datasystem
TFÖRO	Trafikförsäkringsförordning (1976:359)
TSL	Trafikskadelag (1975:1410)
URL	Lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk
VA	Vatten och avlopp
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning

20 Fastighetsområdet

20.1 Inledning

Undantag från skatteplikt

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

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

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

Uthyrning av verksamhetslokal

När det gäller skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler, med frivillig skattskyldighet, se avsnitt 22. Nedan beskrivs i korthet endast de grundläggande principerna för detta system.

Omsättningsland

Bedömning av omsättningsland när det gäller fastighetstjänster sker enligt 5 kap. 8 § ML. Här framgår att om fastigheten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Allt under förutsättning att tjänsten har en direkt anknytning till en viss fastighet. Se vidare avsnitt 10.5.3.

20.2 Mervärdesskattelagens fastighetsbegrepp

20.2.1 Inledning

Med fastighet förstås

- vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet, med undantag för sådan egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör),
- byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, och
- egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken, även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden (1 kap. 11 § ML).

Detta innebär att JB:s fastighetsbegrepp utgör grunden för ML:s fastighetsbegrepp. Av JB framgår att fast egendom är jord och denna är indelad i fastigheter. Vidare framgår att till fastighet hör fastighetstillbehör, byggnadstillbehör samt i vissa fall även industritillbehör.

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

Utvidgning

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

Inskränkning

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

Verksamhetstillbehör

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

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

20.2.2 Jordabalken

Fast egendom är jord

Fast egendom är jord. Jorden är indelad i fastigheter (1 kap. 1 § JB).

Tredimensionell fastighetsindelning

Det är möjligt att bilda fastighet genom s.k. tredimensionell fastighetsindelning. Detta innebär att fastigheter i vissa fall ska kunna avgränsas också i vertikalplanet, d.v.s. i höjd och djupled (Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111). Se vidare i avsnitt 14.3.11.

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

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

20.2.2.1 Fastighetstillbehör

Byggnad/Stängsel

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

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

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

Stadigvarande bruk

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

Provisoriskt uppförda byggnader

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

Som framgår av ovanstående avgörande i EU-domstolen är konstruktionen det som är avgörande för om fråga ska anses vara om tillfällig byggnad (”inte med lätthet kan flyttas”).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende bl.a. en fråga om frivillig skattskyldighet och bedömt vissa bostadsmoduler som fastighet i ML:s mening. De tre bostadsmodulerna var placerade på plint- eller balkgrund. Tiden för att resa dem och att utföra kompletteringsarbeten uppgick till två- till tre veckor. Det krävdes tre personer per modul samt maskinell hjälp. Modulerna var anslutna till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp (RÅ 2005 not. 78).

Husbåt

Skatteverkets anser att en husbåt utgör lös egendom om denna inte har fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att den inte med lätthet kan flyttas. Vidare anser Skatteverket att stadigvarande förtöjning vid kaj och anslutning till el- och va-nätet normalt inte utgör omständigheter som medför att en husbåt ska anses som en byggnad eller annan anläggning anbragd i eller ovan jord och därmed tillbehör till hamnfastigheten (Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 591256-07/111).

EU-domstolen har uttalat att uthyrning av en husbåt och brygga inklusive tillhörande vatten- och landområden och som uteslutande och permanent är avsedd att nyttjas för restaurang- och diskotekverksamhet på denna båtplats, utgör ett enda från skatteplikt undantaget tillhandahållande. Denna uthyrning omfattas av det EU-rättsliga begreppet utarrendering och uthyr-

ning av fast egendom. Alla beståndsdelar som ingår i hyresavtalet utgör tillsammans en funktionell och ekonomisk enhet. Det ska inte heller göras någon åtskillnad mellan uthyrningen av husbåten och uthyrningen av bryggan, utan uthyrningen av bryggan får anses underordnad uthyrningen av husbåten.

Av målet framgår att husbåten, som inte är självgående, sedan flera år har gjorts orörlig vid denna del av floden. Den ligger förankrad vid flodområdets avgränsade del och är förtöjd med hjälp av kättingar och tågvirke. Dessa anordningar som gör husbåten orörlig kan inte med lätthet lossas, det vill säga utan en arbetsinsats och betydande kostnader. Hyresavtalet, som ingåtts för en femårsperiod och som inte tyder på att nyttjandet av husbåten ska ha en tillfällig eller övergående karaktär, indikerar att husbåten är uteslutande och permanent avsedd att nyttjas för restaurang- och diskotekverksamhet. Husbåten har dessutom en postadress och är både ansluten till telefonnätet och vattenlednings- och elnäten (C-532/11, Susanne Leichenich).

Oljecistern

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

Ledning

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

Annan anläggning

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

20.2.2.2 Byggnadstillbehör

Stadigvarande bruk

Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

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

I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår

1. bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt eller mangling,
2. butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,
3. samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,
4. ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,
5. fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri.”

Skilda fastigheter men en byggnad

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

Reservdel/ dubblett

Reservdel och dubblett till föremål som avses i 2 kap. 2 § första stycket eller andra stycket JB hör inte till byggnaden.

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

Typisk inredningsdetalj

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

Ändamålsgemenskap

Tillbehöret ska vidare ha blivit anbringat i ett sådant samband med byggnaden som svarar mot tillbehörets ändamålsgemenskap med byggnaden. Om varor av denna typ lagras för framtida installation i en byggnad medför detta inte att de får karaktär av byggnadstillbehör.

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

Tillfällig bortmontering p.g.a. reparation

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

20.2.2.3 Industritillbehör

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

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

Som framgår av regeln i 2 kap. 3 § JB är den underordnad i förhållande till reglerna i 2 kap. 1 och 2 §§ JB, vilket innebär att ett industritillbehör varken kan utgöra ett allmänt fastighets- eller byggnadstillbehör. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industritillbehör räknas även redskap av skilda slag som både används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar. Andra exempel på industritillbehör är maskiner inom verkstadsindustri, grafisk industri och textilindustri, där det förutsätts att maskinerna ryms inom ramen för ordinära industribyggnader.

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

Industritillbehör som utgör fastighet enligt 2 kap. 3 § JB utgör dock inte fastighet enligt ML:s begrepp (1 kap. 11 § 1 ML). I ML:s definition av fastighet görs därvid en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp.

”Skräddarsydd” industribyggnad

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt begreppet industritillbehör enligt JB. I domen anges bl.a. att om det är uppenbart att byggnaden inte är åtminstone begränsat användbar inom annan industriell verksamhet än den aktuella bör byggnaden i princip anses ha samma livslängd som verksamheten på platsen och därmed som den maskinella utrustningen. Hela den utrustning som finns i en s.k. skräddarsydd industribyggnad, och som medverkar i produktionen för vilken byggnaden är inrättad, ska då anses utgöra tillbehör till byggnaden och inte industritillbehör (RÅ 1988 ref. 139).

Exempel på skräddarsydda industribyggnader kan vara vindkraftverk, fjärrvärmekraftverk, oljeraffinaderier och liknande.

Se vidare i Handledning för fastighetstaxering 2011 (SKV 286), avsnitt 1.2. Detta innebär att maskiner och utrustning i sådan byggnad kan omfattas av ML:s fastighetsbegrepp.

20.2.3 Verksamhetstillbehör

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

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

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

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

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

Löst idrottsgolv

Kammarrätten har funnit att ett flyttbart idrottsgolv inte anbragts inom fastigheten på ett sådant sätt att det kan utgöra en del av fastigheten. Av samma skäl ansåg kammarrätten att golvet inte heller har tillförts byggnaden på ett sådant sätt att det utgör verksamhetstillbehör. I arenan kan golvet läggas på isen i antingen A- eller B-hallen i samband med gymnastik under sommarträningen, när handboll spelas eller när hallen är uthyrd för konserter. Under den största delen av året förvaras golvet dock i nedmonterat skick (KRNJ 2006-04-28, mål nr 3608-04).

20.2.4 Sammanfattning av ML:s fastighetsbegrepp

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

– jord,

Fastighetstillbehör

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

Byggnadstillbehör

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

Verksamhetstillbehör

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

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

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

Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför allmänna byggnadstillbehör, medan däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör verksamhetstillbehör. Av samma skäl räknas VVS-installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som allmänna byggnadstillbehör.

I bilaga 4 anger Skatteverket exempel på vad som utgör byggnads- och verksamhetstillbehör (d.v.s. fastighet även enligt ML). En översikt över fastighetsbegreppet enligt JB, IL och ML återfinns i bilaga 3.

20.3 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatteplikt (3 kap. 2 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet. Av avsnitt 20.4 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

Uthyrnings-begreppet

Av rättspraxis framgår att undantagsbestämmelsen i artikel 135.1 l ska tolkas restriktivt (C-326/99 Stichting Goed Wonen, C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, C-451/06 Walderdorff och C-284/03 Temco Europe).

När det gäller uthyrningsbegreppet framgår också av dessa domar att civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse och att det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EU-domstolen är upplåtelse av rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Av domarna kan alltså utläsas att ifrågavarande begrepp är ett unionsrättsligt begrepp. I målet C-284/03 anför EU-domstolen att det vid bedömning av frågan om ett uthyrningsavtal eller ett annat avtal föreligger ska prövas huruvida avtalen, såsom de tillämpas, huvudsakligen innebär att lokaler eller utrymmen i fastigheter passivt ställs till förfogande mot ett vederlag, som fastställs utifrån avtalstiden eller huruvida dessa avtal i stället innebär ett tillhandahållande av en tjänst som kan klassificeras på annat sätt. Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening, se avsnitt 20.2.

Skatteverket anser att uthyrning av lokal till flera hyresgäster samtidigt kan betraktas som uthyrning av byggnad eller anläggning enligt ML. Synsättet grundas på EU-domstolens uttalande om begreppet uthyrning av fast egendom i målet C-284/03, Temco Europe. Av domen framgår att ett hyresavtal kan avse vissa delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra. Sådana begränsningar i rätten att nyttja en förhyrd lokal hindrar inte, enligt domstolen, att det kan vara fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra. Det förhållandet att en hyresvärd ingått flera hyresavtal med olika hyresgäster avseende samma lokal hindrar därför inte att de olika upplåtelserna kan rymmas inom det EU-rättsliga begreppet uthyrning av fast egendom (Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111). Se vidare avsnitt 22.2.1.1.

Värme, vatten m.m.

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

Frikraft/Fallrätt

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

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

20.3.1 Upplåtelse av fastighet

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

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

Klart åtskilda prestationer

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

Huvudsakligt tillhandahållande

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

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

> ”Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinne-

> havarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå."

Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt föreligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.

Vid sådana upplåtelser där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande, se avsnitt 20.3.4.

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

Loger i idrottsanläggning

Skatteverket har bedömt frågan om hur sammansatta transaktioner i samband med upplåtelse av loger i idrottsanläggning ska behandlas mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 775685-06/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Ett avtal som innebär att en kund har möjlighet att ta del av ett idrottsevenemang och få tillgång till en loge i en idrottsanläggning för konferensmöjligheter samt tillgång till reklamplats kan utgöra tillhandahållande av en tjänst eller flera separata tjänster. Avgörande för bedömningen är avtalets innebörd och då främst avseende vilka tillhandahållanden som ingår och hur dessa får nyttjas av kunden.

Ett avtal om att hyra en loge som innefattar tillträde till idrottsevenemang innebär, med hänsyn till att logen är belägen i en idrottsanläggning, att det föreligger en efterfrågan från kunden av tillträde till idrottsliga evenemang. Om tillhandahållandet av en loge även ska anses vara en särskild tjänst avseende

lokalupplåtelse, eller en underordnad tjänst, beror på avtalets innebörd. Vid bedömningen kan följande omständigheter ha avgörande betydelse.

- Om kunden kan disponera logen andra tider än när det pågår idrottsevenemang i anläggningen.
- Var i anläggningen logen är belägen och då särskilt om kunden kan ta del av idrottsevenemang därifrån.
- Om logen, beroende på dess storlek, inredning, anläggningens faciliteter m.m., är lämplig att nyttja till annat än att se på idrottsevenemang.

Möbler och kontorsutrustning, som tillhandahålls i samband med uthyrning av loge, bör anses underordnat uthyrningen av logen om möblerna och utrustningen är av den karaktären som är brukligt vid hyra av kontors- och konferensutrymmen.

I de fall uthyrning av loge ses som en separat tjänst avseende lokaluthyrning kan uthyrningen omfattas av reglerna för frivillig skattskyldighet om förutsättningarna härför är uppfyllda, jfr avsnitt 22.

Huruvida tillhandahållande av reklamplats utgör en särskild tjänst får bedömas utifrån avtalets innebörd. Avgörande faktorer är storleken och synligheten på reklamplatsen samt vilka exponeringsmöjligheter kunden får för att göra reklam.

Lease-leaseback av fastighet

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal utgör omsättning av en tjänst i ML:s mening (RÅ 2000 not. 172). Se vidare avsnitt 6.3.

Bostäder på fartyg

Skatterättsnämnden har ansett att uthyrning av bostäder ombord på fartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. Uthyrningen ansågs inte hänförlig till upplåtelse av hyresrätt till fastighet (SRN 2003-04-25). Jfr även avsnitt 20.2.2.1 angående husbåt.

Bostadsmoduler

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och funnit att ett bolags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning till s.k. tröskelboende, ska betraktas som en från skatteplikt undantagen upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet (RÅ 2005 not. 78).

Uthyrning av modulbyggnader

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av hur uthyrning av s.k. modulbyggnader ska behandlas i mervärdesskatte-

hänseende (Skatteverket 2010-03-09, dnr 131 117508-10/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Uthyrning av s.k. modulbyggnad utgör upplåtelse av fastighet enligt ML under vissa förutsättningar. Bedömningen får göras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det är modulbyggnadens konstruktion och förhållandet om den med lätthet kan flyttas som ska vara avgörande för om den är hänförlig till fastighet enligt 1 kap. 11 § första stycket 2 ML. Det förhållandet att en s.k. modulbyggnad kan plockas ned och återuppföras på annan plats innebär inte i sig att byggnaden blir lös egendom i mervärdesskattehänseende. Hyrestidens längd är inte heller av avgörande betydelse för bedömningen. Bedömningen av konstruktion och flyttbarhet får göras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

För att en flyttbar byggnad ska kunna hänföras till fastighet ska den dock enligt Skatteverkets uppfattning också vara av annat än enklare karaktär. Enklare konstruktioner som uppenbart inte är lämpade för mer än tillfälligt bruk ska därför normalt inte hänföras till byggnad eller fastighet i mervärdesskatte-hänseende. Enklare baracker, manskapsbodar och tillfälligt uppförda skjul kan därför normalt inte hänföras till fastighet enligt ML, vilket medför att en uthyrning blir skattepliktig.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att ett företags uthyrning av modulbyggnader av visst slag utgör uthyrning av lös egendom. Företaget bedriver verksamhet med uthyrning av lådliknande standardiserade moduler som sätts samman till olika tillfälliga lokaler för bl.a. kontorsändamål. Modulerna är konstruerade för att snabbt kunna nedmonteras, flyttas och sättas ihop med andra moduler i nya sammansättningar. De kan komma på plats på kort tid och kan i princip omedelbart tas i bruk. Dessutom kan antalet moduler i en moduluppställning utökas eller minskas under hyrestiden, vilken i genomsnitt uppgår till 30 månader. Domstolen uttalade att till skillnad från de prefabricerade byggnader som var föremål för bedömning i i RÅ 2005 not. 78, är de aktuella standardiserade modulerna redan från början särskilt konstruerade för att hyras ut upprepade gånger och kunna användas av olika kunder och på olika platser.Modulerna är därför lätta att montera ned och flytta i den mening som EU-domstolen angett i bl.a. målet C-315/00, Maierhofer (HFD 2012 ref. 53).

Bostadsrätt för fritidsboende

Skatteverket anser att när en bostadsrättsförening upplåter en bostadsrättslägenhet som nyttjas av bostadsrättshavaren enligt vissa samägarvillkor under en vecka varje år på obegränsad tid, är denna upplåtelse en sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML. En bostadsrättsförening ska enligt bostadsrättslagen ha som ändamål att upplåta lägenheter med bostadsrätt till medlemmar på obegränsad tid. Innehållet och syftet i bostadsrättsföreningens verksamhet kan därför inte anses vara att aktivt tillhandahålla tillfälligt boende gentemot bostadsrättshavarna. Upplåtelser av bostadsrätter skiljer sig således väsentligt från det som gäller vid uthyrning av rum eller lägenhet i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Upplåtelse av lägenheter med bostadsrätt kan inte heller anses ske i konkurrens med hotellverksamhet även om det är fråga om fritidsbostäder. Bostadsrättsföreningens upplåtelse gentemot medlemmarna utgör därför inte en rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet i ML:s mening (Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111).

Ersättning för att ingå hyresavtal

EU-domstolen har uttalat att en hyresgäst som mot ersättning ingår avtal med fastighetsägaren om att bli hyresgäst inte tillhandahåller fastighetsägaren någon från skatteplikt undantagen fastighetstjänst. I stället kan ersättningen anses avse tillhandahållande av annan tjänst, t.ex. reklam.

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

EU-domstolen konstaterade vidare, i samma mål, att detsamma gäller i fråga om ersättning som fastighetsägaren utger till en person som ingår optionsavtal om att hyra en del av fastighet. Detta gäller även om hyresgästen utnyttjar optionerna och accepterar att ingå hyresavtal i utbyte mot den aktuella ersättningen som till dess varit insatt på särskilt konto hos hyresgästen. Domstolen har i det aktuella fallet särskilt poängterat att hyresgästen vid betalningstillfället inte sedan tidigare hade någon rätt att disponera någon del av fastigheten.

Av domen kan utläsas att det inte är alla tjänster som medför att nyttjanderätt till fastighet uppkommer, ändras, överlåts eller upphör, som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet. Det krävs att ett uthyrningsförhållande redan föreligger vid den tidpunkt som ersättningen utges (C-409/98, Mirror Group).

Ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet

EU-domstolen har uttalat att den tjänst en hyresgäst tillhandahåller en fastighetsägare, genom att avstå från ett existerande hyresavtal mot ekonomisk ersättning, inte utgör en skattepliktig omsättning. Uthyrningen av den aktuella fastigheten var undantagen från skatteplikt och enligt EU-domstolen ska i sådant fall ett avstående från hyresavtalet behandlas på samma sätt. EU-domstolen tog inte ställning till vad som skulle ha gällt om fastighetsägaren varit skattskyldig för uthyrningen (C-63/92, Lubbock Fine).

Skatteverket anser att en hyresgäst som erhåller ersättning från hyresvärden för att återlämna besittningsrätten till fastighetsägaren, inte blir skattskyldig för detta för att fastighetsägaren har varit frivilligt skattskyldig för uthyrningen. Vid upplåtelser av exempelvis parkeringsplatser som medför en obligatorisk skattskyldighet kommer däremot hyresgästen att bli skattskyldig om denne, inom ramen för en yrkesmässig verksamhet, erhåller en ersättning för att återföra besittningsrätten till fastighetsägaren (Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 598946-07/111).

Förbindelse att överta hyresavtal

EU-domstolen har uttalat att ersättning som en hyresgäst betalar ut till en person, som inte tidigare har någon rätt att disponera fastigheten, för att denne ska överta en hyresrätt, inte omfattas av undantaget från skatteplikt rörande fastighetsupplåtelser. Den tjänst som tillhandahålls hyresgästen innefattar således inte någon dispositionsrätt till fastighet. Av målet framgår att en befintlig hyresgäst, Wako, betalade en ersättning till Cantor Fitzgerald för att det senare företaget skulle överta det hyresavtal som Wako hade ingått med hyresvärden (C-108/99, Cantor Fitzegerald).

Anpassning av hyrd lokal

Skatteverket anser att i det fall en fastighetsägare i efterhand kompenserar en hyresgäst för kostnader som denne själv bekostat för anpassning av den hyrda lokalen, kan kompensationen utgöra en från skatteplikt undantagen omsättning av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML. Detta är fallet om äganderätten till de utförda åtgärderna övergår först i samband med att hyresförhållandet upphör (Skatteverket 2010-06-09, dnr 131 378947-10/111).

Poängrätter

EU-domstolen har i ett mål om option på rätt till fastighet ansett att först när en innehavare av avtalsrättigheter (optioner) omvandlar dessa till logi på hotell eller en rätt att tillfälligt använda en semesteranläggning, utgör tillhandahållandet av

rättigheterna ”uthyrning av fast egendom” i den mening som avses i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet.

Målet i EU-domstolen avsåg ett bolag som innehar andelslägenheter i turistanläggningar och som har, för att på ett bättre sätt utnyttja lagret av osålda andelsrättigheter och för att erbjuda sina kunder större flexibilitet vid valet av logi vid bolagets anläggningar, skapat ett optionsprogram som bygger på att kunden innehar s.k. poängrätter. Domstolen erinrade om att begreppet ”uthyrning av fast egendom” enligt mervärdesskattedirektivet kännetecknas av att den andra avtalsparten erhåller rätten att för en avtalad tidsperiod och mot ersättning nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt. Av omständigheterna i målet framgår att när en medlem väl har omvandlat sina ”poängrätter” till en rätt att använda en semesteranläggning, har vederbörande företräde till nyttjandet av en fastighet som om han vore ägare av den och rätt att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt. Detta kännetecknar enligt domstolen kraven för ”uthyrning av fast egendom” enligt mervärdesskattedirektivet (C-270/09, MacDonald Resorts). Se avsnitt 4.8.2.

Uppställning av automat

EU-domstolen har uttalat att det inte var fråga om uthyrning av fast egendom enligt artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet om en lokalinnehavare till en automatägare upplåter en rätt att installera och driva cigarettautomater i en lokal. Domstolen ansåg att upprättat avtal i stället fick anses avse en tjänst som innebar en rätt att med ensamrätt sälja cigaretter i lokalen. Av målet framgick att ingånget avtal mellan parterna inte fastställde någon bestämd yta eller plats i lokalen på vilken automaterna skulle installeras. Automaterna kunde flyttas alltefter lokalinnehavarens önskan så länge som placeringen gjorde det möjligt att säkerställa största möjliga försäljning. Avtalet gav inte ägaren av automaterna en rätt att kontrollera eller begränsa tillträdet till platsen på vilken automaterna fanns. Den rätt som automatägaren hade avseende tillträde till automaterna begränsades till affärslokalernas öppettider och kunde inte utnyttjas utan lokalinnehavarens samtycke. Samma förhållande gällde tredjemans tillträde till automaterna (C-275/01, Sinclair Collis).

Privat nyttjande

EU-domstolen har ansett att privat bruk av en byggnad som tillhör den skattskyldiges rörelse inte omfattas av undantaget avseende uthyrning av fast egendom (artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet). EU-domstolen motiverade sitt ställningstagande med att uthyrning av fast egendom i den mening

som avses i aktuell artikel i huvudsak består av att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den. Ett privat nyttjande av en byggnad uppfyller inte dessa villkor. Privat bruk utmärks nämligen av att det saknas avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att ta bostaden i besittning och att utesluta andra från den.

Bakgrund till frågan i EU-domstolen var en tvist mellan Seeling och den tyska skattemyndigheten. Seeling hade uppfört en byggnad som delvis användes i mervärdesskattepliktig verksamhet, delvis som privatbostad. Seeling hade gjort avdrag för all ingående skatt belöpande på byggnaden och uttagsbeskattade i gengäld det privata nyttjandet. Den tyska skattemyndigheten ansåg att det privata nyttjandet var att jämställa med från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. Skattemyndigheten ansåg av den anledningen att avdragsrätt inte skulle föreligga för ingående skatt belöpande på den del av byggnaden som användes som privatbostad. Som framgår ovan instämde EU-domstolen inte i denna bedömning (C-269/00, Seeling).

Det bör i detta sammanhang framhållas att Sverige har ett avdragsförbud för ingående skatt hänförlig till en stadigvarande bostad (8 kap. 9 § ML). EU-domen kan dock bli tillämplig i fall då det privata nyttjandet inte avser en stadigvarande bostad.

Vindkraftverk

Det förekommer att företag projekterar, uppför och säljer vindkraftverk. Försäljningen kan ske på ett så tidigt stadium att det endast är ett projekteringsunderlag som överlåts. Försäljningen kan också ske i ett senare stadium. Skatteverket har tagit ställning till hur följande omsättningar ska bedömas:

- Överlåtelse av projekteringsunderlag för vindkraftverk.
- Uppförande av vindkraftverk i egen regi, men i syfte att sälja det.
- Byggande av vindkraftverk som upphandlas i syfte att sälja vindkraftverket vidare efter färdigställandet.
- Överlåtelse av vindkraftverk som tagits i drift (Skatteverket 2011-06-20, dnr 131 428430-11/111).

20.3.2 Upplåtelse av fastighet utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

I detta avsnitt redovisas exempel på sådana upplåtelser där fastigheten får anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

Sammanträdesrum m.m.

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

Korttidsuthyrning av gymnastiksal kan dock omfattas av skatteplikt, se vidare avsnitt 20.4.11.

Upplåtelse av enbart lokaler för teater, festvåningar och konserthus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. När serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning får dock lokalen normalt anses underordnad serveringstjänsten. Beträffande konferensarrangemang, se avsnitt 20.3.4.

Kontorshotell

Skatterättsnämnden har 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. Enligt avtalet hade kunden inte tillgång till ett visst rum utan kunde tilldelas annan arbetsplats. De aktuella tjänsterna tillhandahölls mot en grundavgift som inkluderade tillgång till möblerade kontorsrum, telefonist, gemensam reception med receptionist, värme, luftkonditionering, belysning och el, städning, reparation och tillsyn av kontorsutrustning samt tillträde till kök, badrum samt kopieringsrum. Skatterättsnämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de kontorstjänster som tillhandahölls mot en grundavgift inte efterfrågades i sig av förhyraren, utan fick anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstod som underordnade denna (SRN 2002-01-08). Se även avsnitt 20.3.3.

Angående stadigvarande uthyrning av utrymmen med självständig karaktär med frivillig skattskyldighet, se avsnitt 22.2.1.2.

Datorhall

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, och funnit att ett bolags uthyrning av datorhall anpassad för hög säkerhet samt tillhandahållande av plats i skåp i datorhall för kundens datorservrar, s.k. colocationtjänst, i sin helhet utgör en från skatteplikt undantagen upplåtelse av nyttjanderätt av fastighet. Den omständigheten att en lokal i större eller mer

begränsad omfattning på olika sätt anpassats för hyrestagarens verksamhet förtar inte upplåtelsen dess mervärdesskatterättsliga karaktär av fastighetsupplåtelse. Det centrala i bolagets tillhandahållande är att tillhandahålla den aktuella lokalen. Den utrustning av olika slag som ska erbjuda en säker driftmiljö för hyresgästens servrar och andra IT-system, såsom nedgrävda fiberanslutningar, dieselaggregat för strömförsörjning m.m., ansågs inte utgöra separata, från lokalupplåtelsen skilda, tjänster. Domstolen ansåg att tillhandahållandet av datorhall i sin helhet utgjorde en inte skattepliktig omsättning avseende upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Colocationtjänsten innefattade kyla, el och kommunikation och avtalstiden var 36 månader, med förlängning med tre månader om inte avtalet sagts upp inom angiven tid. Domstolen ansåg att även om skåpen var av en begränsad storlek skulle upplåtelsen av dem i allt väsentligt bedömas som en upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. I den mån de övriga tillhandahållandena som ingår i upplåtelsen inte omfattas av undantaget för elektricitet m.m. enligt 3 kap. 2 § andra stycket ML har de enligt domstolen ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstår som underordnad denna (RÅ 2008 not. 48).

Trottoar, gatumark, tomtmark m.m.

Upplåtelser av trottoar, gatumark, tomtmark m.m. avser vanligtvis hyra av mark för uppställning av containers, byggnadsställningar m.m. Sådana upplåtelser för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefria.

20.3.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med separata prestationer

Lägenhetsuthyrning och städtjänster

EU-domstolen har funnit att städtjänster av gemensamma utrymmen inte omfattas av begreppet uthyrning av fast egendom, då städtjänsten faktureras separat i förhållande till uthyrningen av lägenheterna.

Domstolen pekade dels på att undantagen i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, då de innebär ett avsteg från principen om att mervärdesskatt ska utgå på varje tillhandahållande, dels att varje tillhandahållande i regel ska betraktas som separat och självständigt. Domstolen erinrade vidare om att uthyrning av fast egendom enligt mervärdesskattedirektivet kännetecknas av att en hyresvärd ger en hyresgäst rätt att, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt. Av detta följer att även om tillhandahållandet av städning av gemensamma utrymmen i

en fastighet är knutet till själva nyttjandet av hyreslägenheten, omfattas inte städtjänsten med nödvändighet av begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till de särskilda omständigheter som var aktuella i detta mål, ansåg domstolen att uthyrningen och städtjänsten utgjorde två självständiga och från varandra särskiljbara transaktioner. Städtjänsten ingick därför inte i den från skatteplikt undantagna uthyrningen av fast egendom (C-572/07, RLRE Tellmer Property).

20.3.4 Lokaluthyrning och tjänster med anknytning till denna

EU-domstolen har uttalat att uthyrning av fast egendom och tillhandahållande av tjänster som har samband med uthyrningen såsom försäkring för lokalerna och tjänster såsom vatten, uppvärmning, reparationer, städning och säkerhet, kan utgöra ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. Den rättighet som hyresvärden ges enligt hyresavtalet att säga upp detta om hyresgästen inte betalar serviceavgifterna utgör därvid en indikation på att det föreligger ett enda tillhandahållande, även om samma rättighet inte nödvändigtvis är avgörande. Även om tredje man skulle kunna tillhandahålla tjänsterna för vilka serviceavgifter betalas, så kan det med hänsyn till omständigheterna i målet, ändå vara fråga om ett enda tillhandahållande.

För att kunna fastställa om de tjänster som hyresvärden tillhandahåller utgör ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende ska det prövas om nämnda tjänster har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp. Det ska också prövas om nämnda tjänster utgörs av ett huvudsakligt tillhandahållande i förhållande till vilket de övriga tjänsterna är underordnade. Vid denna prövning är innehållet i hyresavtalet av stor betydelse. Det förefaller som att hyresavtalet ingicks för att hyresgästen förutom lokalerna även skulle få tillgång till övriga tjänster. Därför avser hyresavtalet ett enda tillhandahållande som parterna kommit överens om. Så kan vara fallet även objektivt sett. Genomsnittshyresgäster av sådana lokaler som i aktuellt mål efterfrågar inte de berörda tjänsterna i sig, utan tjänsterna är endast ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten, d.v.s. uthyrning av kontorslokaler (C-392/11, Field Fisher Waterhouse).

Lokaler utrustade för vårdverksamhet

Skatteverket anser att tillgången till särskild utrustning i samband med uthyrning av vårdlokaler inte kan vara ett underordnat led i lokalupplåtelsen, utan ska ses som ett separat tillhandahållande som är skattepliktigt. Om det utgår gemensam ersättning enligt avtalet ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna delas upp. Utöver behandlingsrum ingår tillgång till gemensamma utrymmen i uthyrningen. Rummen är utrustade med behandlingsbritsar och gemensamhetsutrymmena med tränings- och gymutrustning samt avancerad behandlingsapparatur (Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111).

Uthyrning av arbetsplatser m.m.

Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar vanligen en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet. Det innebär att delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen bör tillämpas beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Exempel på sådana upplåtelser är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell.

Kontorshotells tillhandahållande av servicetjänster

Kammarrätten har bedömt att ett bolags tillhandahållande av servicetjänster i verksamhet med kontorshotell såsom reception, posthantering, telefon, konferens, städning m.m. åt sina hyresgäster, måste ses som flera fristående tillhandahållanden i förhållande till lokaluthyrningen. Av domskälen framgick bl.a. att servicetjänsterna var omfattande och utgjorde en stor del av de totala kostnaderna för hyresgästerna samt att tjänsterna anpassats efter deras önskemål och att de därför måste anses ha efterfrågats i sig av hyresgästerna (KRNS 2008-11-21, mål nr 3782-07, 3785-07 och 3786-07). Se även avsnitt 20.3.2.

Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m. till arrangör

Även vid företags upplåtelse av såväl arena, eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift, ljus, ljud och inredning till en arrangör av t.ex. idrotts-, konsert- och mässarrangemang, anses tillgången till arenan/lokalen så central i en sådan upplåtelse, att denna tjänst normalt är en självständig fastighetsupplåtelse. Således utgör denna tjänst liksom övriga tjänster självständiga prestationer för vilka skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Torg- och marknadsplatser

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av i vilka fall upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en

uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Skatteverket anser att en uppdelning av beskattningsunderlaget mellan markupplåtelse och andra tjänster bör ske i de fall marken varken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller utgör ett underordnat led i tillhandahållande av annan tjänst. För att skatteplikt ska föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster (RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100). Frågan om när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del behandlas även i RSV 1997-12-07, dnr 11805-99/100. Se även vad som sägs om festivaler i avsnitten 20.3.4 och 29.4.2.

Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av i första hand lokalupplåtelsen anses utgöra ett hyresavtal och kan därför vara undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Om det i ett rörelsearrende ingår uthyrning av inventarier eller andra skattepliktiga tillhandahållanden såsom t.ex. upplåtelse av rättigheter (varumärke, firma m.m.), ska ersättningen normalt delas upp i en skattefri respektive en skattepliktig del. Lokalupplåtelsen i dessa fall blir då skattepliktig endast om beslut om frivillig skattskyldighet meddelats. Se kammarrättsdom och förhandsbesked under franchising nedan.

Franchising

Någon skatterättslig eller allmän civilrättslig definition av begreppet franchising finns inte. I lagen (2006:484) om franchisegivares informationsskyldighet avses med franchiseavtal ett avtal varigenom en näringsidkare (franchisegivaren) kommer överens med någon annan (franchisetagaren) om att denne mot ersättning till franchisegivaren ska använda franchisegivarens särskilda affärsidé om marknadsföring och försäljning av varor eller tjänster. Som ytterligare förutsättningar för att ett avtal ska anses vara ett franchiseavtal gäller att franchisetagaren ska använda franchisegivarens näringskännetecken eller andra immateriella rättigheter samt med-

verka vid återkommande kontroller av att avtalet följs. Definitionen gäller vid tillämpning av nämnda lag, men kan vara till ledning även i andra sammanhang.

En franchisetagare kan utöver affärskonceptet erbjudas service i skilda former av franchisegivaren och förbinda sig att av denne köpa vissa varor och tjänster. I många fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer, snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda affärsidé, varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. När franchiseavtalet även innebär upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrende enligt ovan.

Kammarrätten har funnit att ett bolags tillhandahållande av lokal som skett i samband med ett ingånget franchiseavtal gentemot en franchisetagare, inte är underordnad övriga tjänster som ingår i avtalet. Kammarrätten har med hänvisning till EU-domstolens dom i målet C-41/04, Levob, bedömt att tillhandahållandet inte heller – ur ett ekonomiskt perspektiv – kan betraktas som en sådan enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt. Detta innebär enligt kammarrätten att den s.k. huvudsaklighetsprincipen, d.v.s. att tjänsterna ska behandlas som en enda prestation i mervärdesskattehänseende, därför inte är tillämplig. Av målet framgår att det franchisetagaren normalt efterfrågar är en möjlighet att driva rörelse inom det av franchisegivaren erbjudna konceptet. I detta sammanhang måste en försäljningslokal vara en väsentlig förutsättning för att rörelsen ska kunna bedrivas, varför lokalen måste anses efterfrågad av kunden. En annan omständighet som talar för att lokalupplåtelsen inte är underordnad andra tjänster, är den betydande inverkan på det totala priset för hela franchisekonceptet som denna upplåtelse haft (KRNG 2010-09-14, mål nr 4416–4418-09).

Skatterättsnämnden har i två olika ärenden − det ena gällde franchising och det andra gällde arrende av en bensinstation − uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid franchising och vid rörelsearrende. Motiveringen var att det är fråga om klart

avskiljbara prestationer (SRN 1992-07-10, franchising och SRN 1994-11-17, arrende av bensinstation).

En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt ovanstående kammarrättsdom och förhandsbesked. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller inte, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier, rättigheter m.m.

20.3.5 Upplåtelse av fastighet utgör ett underordnat led

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

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst och inte en skattefri fastighetsupplåtelse. Se även C-275/01, Sinclair Collis, avsnitt 20.3.1.

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

Tvätt- och servicehallar

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

Tillgång till särskild utrustning

I situationer när rätten att använda sig av särskild utrustning är det väsentliga i uthyrningen, kan tillträdet till lokalen framstå som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen i sin helhet blir skattepliktig. Detta kan var fallet t.ex. vid upplåtelse av utrustad arbetsplats i verkstad, eller av inspelningsstudio och vid uthyrning av frisörstolar (arbetsplatser) i en frisersalong.

Arbetsplats med dator

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att tillhandahållande av s.k. ”Sidewalk Workstation”, inte utgör omsättning av en sådan tjänst avseende

upplåtelse av rätt till fastighet som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Tillhandahållande av Sidewalk Workstation innebär att en plats med bord och stol samt en persondator med uppkoppling till Internet ställs till kunders förfogande i t.ex. trafikterminaler, caféer med flera platser. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internetuppkoppling (RÅ 2005 not. 68).

Bordsplats m.m. vid datorfestival

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att ett bolags tillhandahållande av bord- och sovplats vid en datorfestival, inte utgör en sådan fastighetsupplåtelse som är undantagen från skatteplikt. Vid datorfestivalen erbjuds deltagarna att mot inträde under fyra dagar ägna sig åt spel, kommunikation, programmering, film, musik o.s.v. I inträdet ingår dessutom förutom bord- och sovplats även tillgång till Internetuppkoppling. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en sådan festival i huvudsak framstår som en mötesplats för datorintresserade deltagare och att dessa besöker festivalen främst för att tillsammans med andra kunna delta i de aktiviteter m.m. som erbjuds. De bord- och sovplatser som bolaget tillhandahåller framstår närmast som ett medel för detta att på bästa sätt tillhandahålla de tjänster i form av olika aktiviteter m.m. som efterfrågas av aktuella deltagare, vilka utgör en majoritet av dem som besöker festivalen. Vad bolaget tillhandahåller utgör således varken en upplåtelse av en rätt till del i en fastighet eller en sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML (RÅ 2009 not. 110).

Utrymme för spelverksamhet

Kammarrätten har funnit att upplåtelse av utrymme i restaurang-lokal för kasinospel är en mervärdesskattepliktig tjänst. I avtalet anges att restaurangföretaget upplåter en avgränsad del av lokalerna till kasinobolaget. Det anges dock inte någon bestämd yta av lokalen som upplåts och inte heller var i lokalen spelverksamheten ska få äga rum eller vilka rättigheter kasinobolaget har till lokalerna. Avtalet hindrar inte att restaurangföretaget upplåter lokalen för andra spelformer till andra bolag, vilket också har skett, eller för annan verksamhet så länge det inte inkräktar på kasinobolagets verksamhet. I domskälen hänvisade kammarrätten till C-275/01 Sinclair Collis, och angav att överenskommelsen inte inneburit att restaurangföretaget upplåtit en hyresrätt eller annan nyttjanderätt till fastigheten. Enligt kammarrätten har överens-

kommelsen till övervägande del inneburit att restaurangföretaget mot ersättning gett kasinobolaget ensamrätt att bedriva spelverksamhet i restauranglokalen, vilket är en tjänst som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt (KRNJ 2005-09-07, mål nr 2945-03).

Festivaler

Skatteverket anser att exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang såsom festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste dock ske i det enskilda fallet (RSV 1997-12-07, dnr 11805-99/100). Se även avsnitt 29.4.2 och vad som sägs om torg- och marknadsplatser i avsnitt 20.3.3.

Konferens-arrangemang

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende funnit att ett s.k. sammansatt konferensarrangemang, som tillhandahålls av den som inte bedriver hotellrörelse, i sin helhet utgör en skattepliktig omsättning och att beskattning ska ske med 25 procent. I det fall som prövades erbjuds konferensdeltagarna ett stort antal tjänster utöver den relativt begränsade dispositionsrätten till de lokaler där konferensen hålls. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att lokalupplåtelsen i ett sådant sammansatt konferensarrangemang endast är ett medel att på bästa sätt kunna tillhandahålla kunden den efterfrågade tjänsten avseende arrangemangen (RÅ 2007 ref. 33).

Skatteverket anser att den som upplåter en konferenslokal och utöver lokalen samtidigt erbjuder kunden andra tjänster som normalt ingår i ett konferensarrangemang tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Exempel på vad kunden där minst har tillgång till är personal, som kan bistå kunden med administrativa göromål, teknisk utrustning såsom bl.a. AV-utrustning och olika slag av förtäring såsom förfriskningar, kaffe och måltider. Skatt ska då tas ut med 25 procent oavsett om tjänsten tillhandahålls av någon som även erbjuder logi eller inte. Logi ska dock beskattas för sig och inte som en del av konferensarrangemanget. Detsamma gäller för resor och andra tjänster som inte normalt ingår i ett konferensarrangemang. Den som upplåter lokal utan att samtidigt erbjuda kunden normala kringtjänster för ett konferensarrangemang tillhandahåller en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse (Skatteverket 2007-09-28, dnr 131 542246-07/111).

Testanläggning

Skatterättsnämnden har uttalat att ett bolags verksamhet som består av tillhandhållande av dels en rätt att utnyttja en anläggning för provning av fordon och dels tillgång till övriga tjänster

och kringtjänster, ska ses som flera separata tillhandahållanden av vilka inte något avser en från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. Av förutsättningarna framgår bl.a. att bolagets kunder under avtalstiden kan utnyttja bolagets testbanor och lokaler för provning av fordon och fordonskomponenter och därutöver få tillgång till bl.a. administration, underhåll och övervakning liksom kringtjänster såsom catering- och konferensservice och bokningssamordning. Skatterättsnämnden ansåg att bolagets verksamhet innefattar ett stort antal tjänster, där vissa kan uppfattas som delar i ett enda huvudsakligt tillhandahållande bestående i att skapa förutsättningar för provning av fordon i vinterklimat. Då verksamheten därutöver även innefattar ett antal kringtjänster så bedömde nämnden att bolagets olika prestationer objektivt sett inte kan anses utgöra ett enda odelbart tillhandahållande som det skulle vara konstlat att dela upp (SRN 2012-06-12, dnr 32-11/I).

Mötesplatser

Skatterättsnämnden har uttalat att en affärsverksamhet som består i att tillhandahålla tillträde till lokal (mötesplatser) och ett antal andra tjänster kopplade till detta tillhandahållande, inte utgör en sådan upplåtelse av fastighet som är undantagen från skatteplikt. Av förutsättningarna framgår bl.a. att kunderna inte kan boka en arbetsplats i förväg, att de inte är garanterade tillgång till en egen arbetsplats och att antalet kunder överstiger antalet arbetsplatser i lokalerna. Skatterättsnämnden ansåg att kunderna erhåller endast en relativt begränsad dispositionsrätt till lokalerna. Verksamheten kännetecknas mer av att ett antal tjänster av olika slag tillhandahålls än att fastighet ställs till förfogande. Även om lokalerna är en förutsättning för tillhandahållandet så är det i allt väsentligt de olika tjänsterna som kunderna efterfrågar. Tjänsterna har ett så nära samband med varandra att de objektivt sett utgör en enda odelbar transaktion och att det därför skulle vara konstlat att skilja dem åt. Det som omsätts är därför en enda tjänst som i sin helhet är skattepliktig (SRN 2011-06-10, dnr 41-10/I).

20.4 Ej undantaget från skatteplikt

Av föregående avsnitt framgår att upplåtelse av fastighet som huvudregel är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även för upplåtelser av fastighet. Av 3 kap. 3 § ML framgår i vilka fall skatteplikt föreligger. Nedan redogörs för dessa fall i den ordning som de anges i lagen.

20.4.1 Verksamhetstillbehör

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör (3 kap. 3 § första stycket 1 ML).

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

Jämför avsnitt 20.2 där ML:s fastighetsbegrepp behandlas och bilaga 4 där det finns fler exempel på verksamhetstillbehör.

20.4.2 Växande skog m.m.

Omsättning är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 2 ML när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller punkten 3 (se avsnitt 20.4.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

20.4.3 Jordbruksarrende m.m.

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete (3 kap. 3 § första stycket 3 ML).

Vad som utgör jordbruksarrende regleras i 9 kap. JB. Med jordbruksarrende avses sådant arrende varigenom jord upplåtes till brukande (9 kap. 1 § JB). Det bör påpekas att även om bostadsfastighet ingår i arrendet omfattas även denna av skatteplikten. Å andra sidan har arrendatorn avdragsrätt för hela den ingående skatten på arrendet (8 kap. 10 § första stycket ML). Här föreligger således en skillnad jämfört med hur utgiften för arrendet behandlas i inkomstskattehänseende, där avdragsrätt ej föreligger till den del arrendet är hänförligt till bostadsdelen. Beträffande avdragsrätt, se även avsnitt 14.6.2.

Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning vid

till- eller frånträde av arrende. Sådan betalning anses inte avse omsättning i ML:s mening. Varken skattskyldighet eller avdragsrätt uppkommer därför.

Jakt, fiske eller bete

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

Allframtids-upplåtelser

Skatteverket har tagit ställning i frågor om hur ersättningar för markintrång m.m. ska bedömas både inkomst- och mervärdesskatterättsligt (Skatteverket 2011-04-11, dnr 131 267632-11/1152). Nedan följer en redogörelse för ersättningar för allframtidsupplåtelser och hur dessa ska bedömas mervärdesskatterättsligt.

Yrkesmässighet föreligger enligt 4 kap. 1 § ML och 4 kap. 3 § ML för försäljning av skogsprodukter, upplåtelse av avverkningsrätt eller liknande rättigheter där inkomsten inkomstskattemässigt behandlas som en engångsersättning för allframtidsupplåtelse. Skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 1 § eller 3 kap. 3 § ML. Detta innebär att mervärdesbeskattning avseende avverkningsrätt/skogsprodukter ska ske även om beskattningen inkomstskattemässigt sker under inkomst av kapital.

Om ersättningar för allframtidsupplåtelser således utbetalas och någon del av denna ersättning avser värdet av skogsprodukter eller skog avsedd för avverkning, ska den del som avser detta anses som en till mervärdesskatt skattepliktig omsättning. Vid beräkning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska delningsprincipen tillämpas som huvudregel. En transaktion för vilken gemensam ersättning tas ut för flera från varandra klart avskiljbara prestationer ska delas upp, om någon eller några av prestationerna är skattepliktiga medan andra är skattefria. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas ska detta bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 7 kap. 7 § ML

Avverkningsrätt till skog

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnitten 4.8.6 och 19.4.6.

20.4.4 Rumsuthyrning

Hotellverksamhet, campingplatser

Skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet (3 kap. 3 § första stycket 4 ML). Skattesatsen är 12 procent, se avsnitt 13.3.1.

Samtidiga tillhandahållanden

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

Minibar

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

Garderobsavgifter m.m.

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

Möblerade lägenheter Hotellagen

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

Rum och stugor

Skatteverket anser att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter enligt EU-domstolens dom i målet C-346/95, Blasi, bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas. I övrigt uttalar sig Skatteverket om skatteplikt, skattskyldighet och avdragsrätt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum, stugor och lägenheter (Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111).

Bostadsrättsförenings korttidsuthyrning

Skatteverket anser att när en bostadsrättsförening hyr ut möblerade rum och lägenheter för tillfällig logi, utan att fråga är om upplåtelse av bostadsrätt, kan föreningen bedriva en sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet för vilken skatteplikt föreligger. Detta kan ske genom att bostadsrättsföreningen bistår medlemmarna med att i eget namn hyra ut deras lägenheter

under den tid medlemmen inte själv nyttjar dessa. Eventuell skattskyldighet för mervärdesskatt ska då bedömas i varje led för sig (Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111). Se även Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111.

Lång- och korttidsuthyrning

Skatterättsnämnden har besvarat ett antal frågor rörande skatteplikt för omsättningen beträffande ett bolags uthyrning av ett fritidshus (SRN 2000-10-04). Nedan följer en redogörelse för Skatterättsnämndens bedömning.

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

Skatterättsnämnden ansåg med stöd av 3 kap. 3 § andra stycket ML att bolagets långtidsuthyrning direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning var skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. För att skattskyldighet ska föreligga krävs dock att fastighetsägaren ansöker om och beviljas så kallad frivillig skattskyldighet för uthyrningen, se avsnitt 22.

På frågan om bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet uttalade Skatterättsnämnden, bl.a. med hänvisning till RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, att det avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML är innehållet i och syftet med verksamheten. Eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är den enligt Skatterättsnämndens mening att hänföra till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i mervärdesskattehänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten endast omfattade en fritidsbostad. Skatterättsnämnden menade att detta ställningstagande var i överensstämmelse med bestämmelserna i direktivet (artiklarna 135.1 l och 135.2 a i mervärdesskattedirektivet) och det principiella synsätt som uttrycks i EU-domstolens dom i målet C-346/95, Blasi.

Skatterättsnämnden ansåg alltså att en uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse

eller liknande verksamhet inte utgör stadigvarande bostad och att uthyrningen i det fall som ovan beskrivs omfattas av skatteplikt.

Lägenhetsuthyrning till hotellföretag

Skatterättsnämnden har uttalat sig i en fråga som avser ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag. Lägenheterna skulle användas som komplement till hyresgästens (hotellföretagets) sedvanliga rumsuthyrning i hotellverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att uthyrningen utgjorde skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. För skattskyldighet förutsätts också att Skatteverket meddelat ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrningen (SRN 2001-11-21).

Ett hotellföretags eller ett stuguthyrningsföretags skattskyldighet omfattar även uthyrning av lägenheter och stugor som hotellföretaget hyrt av privatpersoner eller övriga som inte är skattskyldiga. En förutsättning härför är att det för hyresgästen framstår som om han hyr direkt av företaget, d.v.s. att avtal ingås med företaget som också uppbär likviden för den tillhandahållna hyrestjänsten. Det bör även finnas ett företagaransvar för eventuella brister och felaktigheter i lägenheterna eller stugorna.

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

Bed & breakfast

Uthyrning av möblerade rum inklusive frukost, s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rumsuthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet. Beträffande yrkesmässighet, se avsnitt 7.

Ungkarlshotell, studentrum m.m.

Upplåtelse av rum eller lägenheter av stadigvarande karaktär, t.ex. ungkarlshotell, studentrum eller gästforskarboställder, anses inte skattepliktig. Tillfällig upplåtelse av lägenheter till företags anställda eller gäster är vanligtvis inte heller skattepliktig hotellrörelse.

Kursgård

Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till

verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).

Flykting-förläggning

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande m.fl. ska betraktas som hotellverksamhet vilken således medför skattskyldighet (RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82).

Vårdanstalter, internatskola

Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denna. En förutsättning härför är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.

Elevhem

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

Hälsohem

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

Feriekurser

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

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

Uthyrning av hytter i fartyg

Skatteverket anser att uthyrning av hytter för logi i fartyg som sker under former liknande hotellrörelse inte omfattas av något undantag från skatteplikt i ML. Omsättning av sådana uthyrningstjänster är därför skattepliktig enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § ML. Uthyrningen omfattas däremot av den reducerade skattesatsen 12 procent (Skatteverket 2010-12-06, dnr 131 758060-10/111).

Campingplatser

Vid upplåtelse av campingplatser eller motsvarande ingår tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter som ett naturligt led i upplåtelsen och bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 procent.

Skatteverket anser att försäljning av s.k. giltighetsmärken för camping utgör omsättning av en rättighet som ska beskattas med 25 procent (Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111). Se även avsnitt 13.3.1.

Gästhamnsavgift

Skatteverket anser att gästhamnsavgifter inte kan anses utgöra ett led i campingverksamhet, då den beskrivning av vad som utgör camping enligt prop. 1989/90:111 s. 197, inte omfattar gästhamnsupplåtelser. Beskattning bör således ske med 25 procent (RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901). Se även avsnitt 13.3.1.

Kost och logi i ridläger

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

Tillfällig inkvartering av djur

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att en verksamhet som består av tillfällig inkvartering av djur inte kan anses utgöra sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 7 kap. 1 § andra stycket 1 ML. Mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget (HFD 2012 not. 26).

20.4.5 Parkeringsplatser

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet (3 kap. 3 § första stycket 5 ML). I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 135.2 b.

EU-domstolen har uttalat att direktivets bestämmelse om skatteplikt för parkering av fordon (artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet) inte enbart omfattar upplåtelse av öppna platser

utan uthyrning av alla platser som är utformade för att användas till parkeringsändamål, inklusive garageplatser. Detta trots att det i målet hade framförts den invändningen att skatteplikten för upplåtelse av parkering endast skulle bli aktuell vid korttidsupplåtelser (173/88, Morten Henriksen).

EU-domstolen har uttalat att artikel 135.2 b inte ska ges en snäv tolkning. Enligt -domstolen ska bestämmelsen tolkas så att den är allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar (C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn).

Skatteverket anser vad gäller parkeringsplatser att det inte bör ställas några högre krav på platsernas byggnadstekniska utformning eller tekniska utrustning såsom att det måste vara fråga om asfalterade platser eller att en parkeringsautomat måste finnas. Även upplåtelser av platser som inte är särskilt iordningsställda, exempelvis på gräsmark, får anses utgöra en plats för parkering av fordon som omfattas av skatteplikten när denna upplåts för att användas till att parkera fordon (Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111).

Anknytning till affärslokal eller bostad

Skatteverket anser att en upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal eller bostad är underordnad tillhandahållandet av lokalen/bostaden. I mervärdesskattehänseende ska då upplåtelsen av parkeringsplatsen beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden. För att en sådan nära anknytning ska föreligga krävs dels att parkeringsplatserna och lokalen/bostaden hyrs ut av samma hyresvärd, dels att parkeringsplatserna finns i samma fastighetskomplex eller annars ligger i nära anslutning till lokalen/bostaden. Det saknar då betydelse om det rör sig om en bestämd parkeringsruta eller en rättighet att utnyttja en viss parkeringsanläggning utan att en bestämd parkeringsruta är reserverad (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111).

Upplåtelse till andrahandshyresgäst

Skatteverket anser att kravet på avtal mellan samma parter medför att uthyrning av parkeringsplats inte kan ses som underordnat bostadsupplåtelsen när en andrahandshyresgäst hyr parkeringsplats direkt från fastighetsägaren. Motsvarande gäller i de fall en fastighetsägare har tecknat bostadshyreskontrakt med en person men kontrakt beträffande parkeringsplats med annan person boende i samma lägenhet (Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 790481-06/111).

Upplåtelse till andra än boende

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt två förhandsbesked och funnit att en bostadsrättsförening ska vara skattskyldig för uthyrning av garageplatser (parkeringsplatser) till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. Uthyrningen utgjorde en sådan yrkesmässig parkeringsverksamhet som är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. I det ena målet ansågs uthyrningen yrkesmässig med motiveringen att upplåtelsen avsåg en näringsfastighet (RÅ 2003 ref. 80 och RÅ 2006 not. 53).

Av Skatterättsnämndens motivering i målet RÅ 2003 ref. 80 framgår bl.a. med hänvisning till en dom i EU-domstolen, 173/88, Morten Henriksen, att upplåtelse av parkeringsplatser till boende inte kan anses vara undantagen från skatteplikt om inte två förutsättningar är uppfyllda. Dels måste parkeringsplatsen och fastigheten ingå i ett enda fastighetskomplex, dels måste parkeringsupplåtelsen och bostadsupplåtelsen ske av en och samma hyresvärd.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och gjort motsvarande bedömning som i målen RÅ 2003 ref. 80 och 2006 not. 53 avseende ett kommanditbolags upplåtelse av parkeringsplatser till andra än boende i fastigheten (RÅ 2006 not. 54).

Skatterättsnämnden har ansett att en bostadsrättsförenings upplåtelser av parkeringsplatser i föreningens fastighet till andra än innehavare av bostadslägenhet i fastigheten utgör en yrkesmässig verksamhet, som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för föreningen (jfr RÅ 2003 ref. 80). De omständigheter angående gemensam förvaltning m.m. som föreningen åberopat medförde inte någon annan bedömning. Föreningen ansågs därför skattskyldig för de i ärendet aktuella upplåtelserna (SRN 2007-04-25).

Dessa förhandsbesked är även tillämpliga när en fastighetsägare upplåter parkeringsplats till någon som är anställd hos den som hyr verksamhetslokal. I ett sådant fall är därför inte upplåtelsen av parkeringsplatsen underordnad fastighetsägarens uthyrning av verksamhetslokal.

Parkeringsverksamhet – samfällighetsförening

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att en samfällighetsförenings uthyrning av garageplatser till boende i delägarfastigheterna är en skattepliktig omsättning av tjänster i parkeringsverksamhet. Som skäl angavs bl.a. att föreningens upplåtelse av parkeringsplatser inte är underordnad någon annan av föreningen gjord fastighetsupplåtelse och ska därför bedömas självständigt (HFD 2011 not. 75).

Upplåtelse i flera led

Skatteverket anser att upplåtelse av markanläggning eller byggnad anpassad för parkering till någon som i sin tur hyr ut parkeringsplatser inte är undantagen från skatteplikt. En sådan upplåtelse medför obligatorisk skattskyldighet till mervärdesskatt i samtliga led (Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113).

Kommunal parkeringsverksamhet

Skatteverket anser att en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på kvartersmark eller i parkeringshus inte ingår som ett led i myndighetsutövning. Enligt Skatteverket är därför en kommun skattskyldig vid upplåtelse av parkeringsplatser i dessa fall (Skatteverket 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111).

Skatteverket anser att då parkeringsverksamhet är utsatt för konkurrens i Sverige idag, ska all parkeringsverksamhet omfattas av den konkurrensregel i 4 kap. 7 § andra stycket ML som infördes fr.o.m. den 1 januari 2008. Skatteverket anser också att det föreligger en icke försumbar konkurrenssnedvridning inom t.ex. parkeringsverksamheten i Sverige. Yrkesmässighet föreligger därför för samtliga offentligrättsliga organ som tillhandahåller parkeringsplatser i parkeringsverksamhet oavsett var dessa tillhandahållanden äger rum (Skatteverket 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och därvid ansett att en kommuns gatuparkeringsverksamhet är skattepliktig. Som skäl angav domstolen att det finns ett samband mellan prissättningen i en kommuns gatuparkeringsverksamhet och prissättningen i övrig parkeringsverksamhet på tomtmark och i parkeringshus som såväl kommuner som privata aktörer bedriver. Den konkurrenspåverkan som därigenom kan komma att uppstå får antas vara tillräckligt stor för att konkurrensregeln i 4 kap. 7 § andra stycket ML ska tillämpas (RÅ 2010 ref. 3). Jämför avsnitten 7.4.3.1 och 7.4.3.3.

P-böter

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

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och uttalat att ett parkeringsföretags verksamhet avseende bevakning och kontrollavgifter hade en sådan naturlig anknyt-

ning till den övriga verksamheten att fråga var om en enda verksamhet, parkeringsverksamhet. Parkeringsföretagets avdragsrätt för ingående skatt skulle därför inte begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Domstolen anmärkte i målet att frågan om kontrollavgifternas behandling i skattepliktshänseende ej var föremål för prövning (RÅ 1996 not. 281).

Förvaltning

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

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

För den enskilde bilisten som betalar en kontrollavgift ingår inte någon mervärdesskatt i avgiften annat än som en kostnadskomponent. Någon ingående skatt för bilisten kan således inte uppkomma i sådana fall. En faktura från det förvaltande företaget mot fastighetsägaren skulle då kunna se ut enligt följande.

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

Kammarrätten har bedömt att den del av ersättningen som motsvarar de kontrollavgifter som ett bolag erhållit för utförda tjänster åt två markägande bolag avser förvaltning av dessa bolags bedrivna parkeringsverksamheter, varför mervärdesskatt ska redovisas på denna ersättning. Av upprättade avtal går inte att utläsa att markägarna upplåtit marken till bolaget på så sätt att bolaget övertar rätten att självständigt bedriva parkeringsverksamhet. Däremot utvisar avtalen att bolaget anlitats för att sköta parkeringsområden (övervakning, hante-

ring och service av p-automaterna m.m.) åt markägarna (KRNG 2008-12-09, mål nr 6276-06). Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

Husvagnar, båtar

Skatteverket har bedömt hur upplåtelser av uppläggningsplatser för båtar på land ska hanteras mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning. Skatteverket anser att upplåtelser av uppläggningsplatser för båtar på land utgör mervärdesskattepliktig omsättning mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

Skatteverket anser vidare att ideella föreningar som är inskränkt skattskyldiga och undantagna från inkomstbeskattning för viss näringsverksamhet anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML, jfr avsnitt 7.5.2. De båtklubbar som är inskränkt skattskyldiga och som upplåter förtöjningsplatser och uppläggningsplatser till medlemmar bedriver en verksamhet som inte är yrkesmässig. Mervärdesskatt behöver därför inte tas ut på upplåtelser i den verksamheten.

Skatteverket anser dessutom, med hänvisning till ovan nämnda mål C-428/02 och till målet 173/88 Morten Henriksen, att skatteplikten även får anses omfatta upplåtelse av platser för enbart uppställning av husvagnar, såsom vinteruppställning.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende funnit att ett bolag är skattskyldigt för upplåtelse av båtuppläggningsplatser. Av förhandsbeskedet framgick att det finns ett utrymme att tolka bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML på ett sätt som krävs för att uppnå syftet med direktivets motsvarande bestämmelse. Efter att ha hänvisat till EU-domen i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, gjorde domstolen bedömningen att omsättningen är skattepliktig (RÅ 2007 ref. 13).

20.4.6 Hamn och flygplats

Skatteplikt föreligger för upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats (3 kap. 3 § första stycket 6 ML).

EU-domstolen har uttalat att direktivets bestämmelse om skatteplikt för parkering av fordon (artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så att den är allmänt tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar och att bestämmelsen inte ska ges en snäv tolkning (C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn). Motsvarigheten i mervärdesskattedirektivet till 3 kap. 3 §

första stycket 6 ML återfinns således i artikel 135.2 b, som även är motsvarigheten till 3 kap. 3 § första stycket 5 ML, se avsnitt 20.4.5.

EU-domstolen har uttalat att bestämmelsen i artikel 135.2 b inte enbart omfattar korttidsupplåtelser (173/88, Morten Henriksen). Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse för flygplan av flygplats och oavsett om det är fråga om korttidsupplåtelse eller upplåtelse på längre tid. Exempelvis föreligger skatteplikt vid en permanent upplåtelse för flygplan av en hangar på samma sätt som för permanent upplåtelse av garageplatser för bilar och husvagnar, se avsnitt 20.4.5.

Skatteplikten gäller dock inte när fråga är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21–22 §§ ML gäller (avser i huvudsak hamn- och flygplatsavgifter för fartyg och flygplan i yrkesmässig trafik), se avsnitt 24.

Hamnutrustning

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

Båtplatser i marina som upplåts för fritidsbåtar utgör enligt aktuell bestämmelse i 3 kap. 3 § ML skattepliktig omsättning. Även upplåtelse av uppläggningsplatser för båtar på land omfattas av skatteplikten, se avsnitt 20.4.5.

Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod.

I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria transaktionen – upplåtelse av sjöboden.

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

Upplåtelse av båtplats i gästhamn är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 25 procent, se avsnitt 13.

Upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses som en omsättning utomlands. Detta innebär att sådana upplåtelser inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt trots att omsättningen i sig är skattepliktig (5 kap. 19 § 1 ML).

20.4.7 Förvaringsbox

Förvaringsboxar, bankfack

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av förvaringsboxar som utgör fastighet (3 kap. 3 § första stycket 7 ML). Många gånger torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom, vilket medför att skatteplikt föreligger på denna grund.

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

20.4.8 Reklam på fastighet

Skatteplikt föreligger för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering (3 kap. 3 § första stycket 8 ML).

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

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

20.4.9 Upplåtelse för djur av byggnad m.m.

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av byggnad om djur ska hållas i byggnaden (3 kap. 3 § första stycket 9 ML).

Det är användningen av byggnaden och inte karaktären på denna som är avgörande. Avgörande för skatteplikten är därför vanligen att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led.

Upplåtelse för ridskoleverksamhet

Kammarrätten har funnit att upplåtelse av byggnad som användes av hyresgästen för ridskoleverksamhet, inte omfattas av skatteplikten för sådan upplåtelse för djur av byggnad som avses i 3 kap. 3 § första stycket 9 ML. Av målet framgår att upplåtelsen reglerades i ett avtal om anläggningsarrende där den aktuella byggnaden ingick som en del i arrendet. Även om det i förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 148) till nämnda reglering inte framgår klart vad som avses med att byggnaden ska användas för djurhållning, så kan en upplåtelse av byggnaden för ridskoleverksamhet typiskt sett inte anses vara en sådan upplåtelse för djur av byggnader som avses i mervärdesskattelagen. Upplåtelsen är därmed undantagen från skatteplikt

enligt 3 kap. 2 § ML (KRNG 2010-03-19, mål nr 5943-09). Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

20.4.10 Väg, bro m.m.

Skatteplikt föreligger för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt för upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (3 kap. 3 § första stycket 10 ML). Se prop. 1992/93:190 s. 13.

Vägtull

EU-domstolen har uttalat att omsättning för vilken avgift tas ut i form av s.k. vägtull för tjänster som består i tillhandahållande av vägnät eller delar av vägnät är skattepliktig. Under vissa förutsättningar kan dock uttagande av väg- eller broavgift ses som myndighetsutövning, vilket innebär att mervärdesskatt inte ska tas ut (C-359/97 kommissionen mot Storbritannien och Nordirland och C-83/99 kommissionen mot Spanien). Se avsnitt 7.4.3.1.

Trängselskatt

I enlighet med lagen (2004:629) om trängselskatt har sådan skatt införts i Stockholm fr.o.m. den 1 augusti 2007 och i Göteborg fr.o.m. den 1 januari 2013.

Regeringen har konstaterat att trängselskatt är en statlig skatt. Ställningstagandet har motiverats med att den motprestation som bilisten erhåller från det allmänna inte kan ses så preciserad och individuell som krävs för att det statsrättsligt är fråga om en avgift. Mot denna bakgrund har regeringen bedömt att det inte blir aktuellt att ta ut mervärdesskatt på trängselskatt (prop. 2003/04:145 s. 88).

20.4.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Bestämmelsen gäller korttidsupplåtelse av idrottslokaler för sådan idrottsutövning som inte omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 11 a § ML. Kommersiell fastighetsupplåtelse för idrottsutövning (ej bedriven av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening) är alltså skattepliktig. Som exempel på skattepliktig korttidsupplåtelse kan nämnas ett aktiebolag som i sin idrottsanläggning, hyr ut en tennisbana vissa timmar per vecka för tennisspel. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML. För korttidsupplåtelse av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning gäller huvudregeln om skattefrihet för lokalupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Se avsnitt 27.5.

20.4.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik

Skatteplikt föreligger för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik under förutsättning att upplåtelsen sker till trafikoperatörer (3 kap. 3 § första stycket 12 ML).

Upplåtelse av del av terminalanläggning till näringsidkare som driver pressbyråkiosker, restauranger, boklådor etc. omfattas däremot inte av bestämmelsen.

20.4.13 Uthyrning av verksamhetslokal

Frivillig skattskyldighet

Skatteverket kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares m.fl. begäran besluta om att fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skattskyldighet (frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal). En förutsättning för sådan skattskyldighet är att uthyrningen omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra–tredje styckena ML. Se avsnitt 22.

21 Byggverksamhet – Fastighetsförvaltning

21.1 Inledning

Byggverksamhet

Med byggverksamhet förstås i princip att tjänst i en yrkesmässig verksamhet utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas i utåtriktad byggverksamhet, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa verksamhetsformer. Den utåtriktade verksamheten beskattas som tillhandahållande av byggtjänster, medan byggande i egen regi kan bli föremål för uttagsbeskattning.

Enligt mervärdesskattedirektivet beskattas försäljningen av nyproducerade byggnader med tillhörande mark om leverans skett före första besittningstagandet. Obebyggd mark som utgör byggnadstomt ska också beskattas enligt direktivet. I övrigt undantas tillhandahållande av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på (artikel 135.1 j och k, jfr med artikel 12.1 a och b i mervärdesskattedirektivet).

Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet är omsättning av nyproducerade byggnader inte skattepliktig enligt ML. EU har medgett att Sverige får undanta bl.a. tillhandahållande av nyproducerade byggnader från skatteplikt (artikel 380 i mervärdesskattedirektivet). Bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi har bedömts medföra en motsvarande beskattning av tillhandahållande av nyproducerade byggnader.

Beskattning enligt ML

Beskattningen på bygg- och fastighetsområdet enligt ML sker endast som tjänsteomsättning, antingen som enstaka mindre byggtjänstuppdrag, entreprenaduppdrag, byggande i egen regi eller som fastighetsförvaltande tjänster.

Byggande i egen regi kan bli föremål för uttagsbeskattning när en sådan verksamhet bedrivs i kombination med utåtriktad byggverksamhet (2 kap. 7 § ML). Uttagsbeskattningen omfattar då både egenproducerade och förvärvade byggtjänster när de avser egen fastighet som utgör tillgång i bygg-

nadsrörelse. Detsamma gäller för lägenhet som den skattskyldige innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Uttagsbeskattning kan bara bli aktuell om fastigheten eller lägenheten används i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Samtidigt föreligger i dessa fall avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående skatt på material och för ingående skatt på förvärvade byggtjänster.

Om utåtriktad byggverksamhet inte bedrivs gäller inte reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § ML. I stället kan reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 8 § ML bli tillämpliga. Uttagsbeskattning enligt dessa regler kan bli aktuell när en näringsidkare utför arbeten i egen regi på egen fastighet eller lägenhet som denne innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, t.ex. vid fastighetsförvaltning. Arbeten som kan bli föremål för uttagsbeskattning är bl.a. bygg- och anläggningsarbeten, reparationer och underhåll, städning och annan fastighetsskötsel. Arbeten som avser lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel omfattas däremot inte av uttagsbeskattning när de utförs på lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML.

Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster. En förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på egen fastighet eller lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Uttagsbeskattning ska då ske i det fall nedlagda lönekostnader inklusive sociala kostnader under beskattningsåret överstiger lönegränsen 300 000 kr. Möjlighet finns att tillämpa en förenklad metod vid uttagsbeskattning i detta sammanhang (7 kap. 5 § ML). Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

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

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

- vad som ska förstås med fastighet (se avsnitt 20.2),
- omfattningen av begreppet bygg- och anläggningstjänst,
- skatt- och redovisningsskyldighet,
- när en bygg- och anläggningstjänst ska anses tillhandahållen,
- verksamhetens art, d.v.s. om den kan karaktäriseras som byggverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning,
- uttagsbeskattning vid byggverksamhet,
- uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning, och
- omvänd skattskyldighet.

21.2 Definition av vissa begrepp

Bygg- och anläggningstjänst

Någon definition av begreppet bygg- och anläggningstjänst finns inte i ML. Utifrån begreppets allmänna innebörd bör dock med bygg- och anläggningstjänst förstås sådana arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som exempel på tjänster som omfattas av begreppet bygg- och anläggningstjänster kan nämnas

- tjänster som avser byggnad eller anläggning som utgör fastighet enligt ML, eller annat tillbehör till fastighet och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll, och
- tjänster som avser mark och innefattar jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning.

I samband med införandet av nya regler den 1 januari 2008 om redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster uttalades i prop. 2007/08:25 s. 209, att med bygg- och anläggningstjänst avses bl.a.

- ny-, till- eller ombyggnad av fastighet,
- reparations- och underhållsarbeten,
- mark- och grundarbeten,
- bygginstallationer, och

– tillverkning och montering av prefabricerade byggnader och byggnadsdelar.

Vidare uttalades att vid tolkningen av uttrycket bygg- och anläggningstjänst kan ledning hämtas från tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Vilka tjänster som omfattas av den omvända skattskyldigheten anges i 1 kap. 2 § andra stycket ML. Vid bedömningen om en viss tjänst kan inordnas under de rubriker som anges i bestämmelsen kan SNI 2002 vara vägledande.

Ingen bygg- och anläggningstjänst

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller inte in under begreppet bygg- och anläggningstjänster.

Inte heller arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet eller projektledning vid byggande innefattas i begreppet bygg- och anläggningstjänst. En åtskillnad görs således mellan å ena sidan bygg- och anläggningsarbeten och å andra sidan ritning, projektering, konstruktion och liknande tjänster.

Vara eller tjänst

Normalt ingår varor som omsätts i samband med tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster som ett underordnat led i tillhandahållandet av tjänsten. När montering eller installation ingår i samband med leverans av en vara kan i vissa fall förhållandena i stället vara sådana att hela transaktionen ska ses som en varuomsättning. En samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet måste göras för att konstatera om tillhandahållandet i en sådan transaktion utgör en varuomsättning eller en omsättning av bygg- och anläggningstjänst. Faktorer som kan vara avgörande vid bedömningen är exempelvis avtalet, priset, arbetstiden och arbetskostnaderna.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att byggentreprenader eller bygg- och anläggningstjänster i mervärdesskattesammanhang genomgående torde vara att betrakta som tillhandahållande av tjänst (se bl.a. RÅ 2010 ref. 50 [II]). Se vidare avsnitt 21.7.2.

En redogörelse för allmänna principer för bedömningen om en transaktion ska anses innefatta klart avskiljbara prestationer eller en enda huvudsaklig tjänst eller vara finns i avsnitt 11.7.

Egen regi och utåtriktad verksamhet

Uttagsbeskattning vid arbeten i egen regi inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning m.m. (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att uttagsbeskattning ska ske enligt reglerna

för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (utåtriktad byggverksamhet) och tjänster på egna fastigheter (egen regi).

Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, ska uttagsbeskattning inte ske enligt reglerna i 2 kap. 7 § ML. I stället kan uttagsbeskattning enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML bli tillämpliga.

Byggnadsrörelse

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggverksamhet. Yrkesmässig byggverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse i IL. Bedömningen ska således göras utifrån IL:s regler och med en EU-konform tolkning. Redogörelse för begreppet byggnadsrörelse enligt IL finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (SKV 399-3), avsnitt 62. Före ikraftträdandet av nuvarande ML krävdes att mer än 5 procent av företagets byggtjänster skulle vara utåtriktade, d.v.s. riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggverksamhet. Skatteverket anser att även ML uppställer krav på att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Fastighetsförvaltande bolag som har en utåtriktad byggverksamhet av alltför obetydlig omfattning, bör följaktligen anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (utåtriktad byggverksamhet) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående skatt medför detta att sådan föreligger för förvärv till den utåtriktade verksamheten, medan det i princip inte föreligger avdragsrätt för förvärv till fastighetsförvaltningen. Företagets verksamhet kan således utgöra en s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid blandad verksamhet, se avsnitt 14.4.

21.3 Bygg- och anläggningsentreprenad

21.3.1 Inledning

Bygg- och anläggnings-entreprenad

Med bygg- och anläggningsentreprenad menas utförandet av bygg- och anläggningstjänster på annans fastighet, d.v.s. åt någon utomstående. Utöver bygg- och anläggningstjänster kan en entreprenad även innefatta exempelvis projekterings- och arkitektarbeten som ingår som ett underordnat led i entreprenadåtagandet. Vad som benämns som bygg- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom

ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen som bas. AB 04 är ett exempel på ett standardavtal som innehåller allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader. En entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst.

Utomstående

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande. Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlitande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

Anpassning av hyrd lokal

När en hyresgäst väljer att bygga om en hyrd lokal och själv bekostar utgifterna kan detta ske efter överenskommelse med fastighetsägaren om kompensation för åtgärderna. Har parterna ingått ett sådant avtal om att fastighetsägaren ska ersätta hyresgästen i samband med att arbetena utförs, anser Skatteverket att hyresgästen tillhandahåller fastighetsägaren en byggtjänst (Skatteverket 2010-06-09, dnr 131 378947-10/111).

Ny-, till- och ombyggnadsarbeten

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

21.3.2 Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster

Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen exklusive mervärdesskatt (7 kap. 2 § ML). Ersättningen bestäms på grundval av vad som avtalats mellan säljare och köpare. Det kan noteras att uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet (arbeten i egen regi) uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Beskattningsunderlaget beräknas då på särskilt sätt enligt bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

Fördelning av ersättning

Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas bestäms beskattningsunderlaget genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Kammarrätten har i ett mål om fördelning av ersättning på överlåtelse av mark- respektive försäljning av byggentreprenad, ansett att marknadspriset på marken skulle fastställas till det belopp som bolaget hade betalat vid förvärvet. Domstolen ansåg att det endast var detta belopp som kunde avräknas från den totala ersättningen vid bestämmande av beskattningsunderlaget för entreprenaden. Förutsättningarna i målet var att ett byggbolag hade träffat ett entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samma avtal överlät bolaget även marken till föreningen. I avtalet värderades marken till ett belopp som vida översteg det pris bolaget samma dag hade betalat för marken. Samtidigt understeg ersättningen för entreprenaden den kostnad bolaget hade för entreprenaden. Domstolen godtog inte att marken samma dag hade stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr samtidigt som en betydande förlust uppkom för entreprenaden (KRNG 2003-01-08, mål nr 2811-2000).

Omvärdering av beskattningsunderlag

Under särskilda omständigheter ska beskattningsunderlaget vid över- eller underpristransaktioner mellan närstående parter beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har fått eller ska få. Reglerna omfattar tre olika fall och kan bli tillämpliga bl.a. vid koncerninterna transaktioner och vid transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare. En närmare redogörelse för reglerna finns i avsnitt 11.6.

21.3.2.1 Utlägg

Utlägg åt beställaren ligger vid sidan av entreprenadåtagandet och ska inte räknas med i beskattningsunderlaget för entreprenaden. Ett utlägg förutsätter att utgiften erläggs för en beställares räkning.

För att avgöra om ett utlägg föreligger anser Skatteverket att de civilrättsliga reglerna om vem som har det slutliga betalningsansvaret kan vara vägledande. Vidare gäller att ett utlägg ska bokföras på ett sådant sätt att det inte är resultatpåverkande hos den som gör utlägget. Dessutom får något vinstpåslag inte förekomma utan debiteringen för utlägget ska motsvaras av självkostnaden. Det måste föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. En närmare redogörelse för utlägg finns i avsnitt 12.

Exempel på utgifter som kan utgöra utlägg och som i så fall inte ska tas med i beskattningsunderlaget är

- markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring,
- kommuns uttagande av gatukostnadsersättning, och
- anslutningsavgifter för exempelvis VA.

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

21.3.2.2 Prisjusteringar och ersättningar av skadeståndskaraktär

Varken i ML eller i mervärdesskattedirektivet finns särskilda regler om skadestånd, viten eller andra ersättningar som betalats ut till någon som lidit skada. Beroende på vad parterna kommit överens om i avtalet måste en bedömning i det enskilda fallet göras utifrån de allmänna bestämmelserna i ML och i direktivet.

I fråga om ersättningar av skadeståndskaraktär inom byggbranschen kan det skiljas på sådana som går från entreprenören till beställaren och sådana som går från beställaren till entreprenören. Från entreprenören utgår sådana kompensationer ofta genom prisnedsättningar, medan motsvarande kompensationer från beställaren ofta sker i form av pristillägg.

Skatteverket anser att ersättningar som justeras i enlighet med vad som framgår av ingånget avtal ska påverka beskattningsunderlaget då en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. Förfarandet är en metod för att ange priset för varan eller tjänsten. Det utmärkande för ett sådant avtalsförhållande är att det av avtalet framgår hur ersättningen ska beräknas. Det

behövs inte någon utvärdering av tänkbara skador och hur dessa ska värderas. Enbart inträffandet av ett visst bestämt förhållande medför att den överenskomna ersättningen ska justeras med ett belopp som kan fastställas utifrån avtalet. Däremot föreligger det inte någon omsättning vid ersättningar som betalas i syfte att kompensera den som lidit skada och där ersättningen betalas utan att det sker en separat prestation från motparten, samt utan att det ursprungliga avtalet ändras (Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111).

Prisjusteringar enligt avtal

Enligt 5 kap. 3 § AB 04 ska entreprenören utge vite enligt kontraktet om kontraktstiden överskrids. Ett sådant vite är en metod för prisangivelse och ska räknas av från entreprenadsumman.

Ingen omsättning

I det fall entreprenören åsamkas skada till följd av vissa angivna hinder har entreprenören å sin sida rätt till s.k. förlängningsersättning (5 kap. 4 § AB 04). Detta kan vara fallet när en entreprenör i efterhand begär ersättning för de merkostnader som kan påvisas med anledning av en senareläggning av en entreprenad. Någon motprestation har då inte tillhandahållits och ersättningen till entreprenören utgör sådan kompensation som inte ska påverka beskattningsunderlaget.

Mer om mervärdesskatt i samband med skadestånd finns i avsnitt 6.1.1 och 11.8.

Fel eller brist

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

21.3.2.3 Ändrings- och tilläggsarbeten m.m.

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

Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus

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

Indexreglering

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar utgör en del av entreprenaden och ska ingå i beskattningsunderlaget.

21.3.3 Skatt- och redovisningsskyldighet vid bygg- och anläggningstjänster

21.3.3.1 Inledning

Vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster gäller speciella bestämmelser för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Reglerna omfattar även varor som omsätts i samband med sådana tillhandahållanden. Bestämmelserna innebär att tidpunkten för när redovisning av mervärdesskatt ska ske bestäms enligt den s.k. fakturadatummetoden om inte bokslutsmetoden tillämpas. Huvudregeln är att skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder samtidigt. Bestämmelserna är en anpassning till mervärdesskattedirektivets bestämmelser för när skatt- och redovisningsskyldighet inträder.

Reglerna ska tillämpas på såväl enstaka mindre byggtjänstuppdrag som entreprenaduppdrag.

Unionsrättens regler om skattskyldighetens inträde och redovisningsskyldighetens inträde finns i artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet. I unionsrätten används andra uttryck än i ML för att beskriva skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Skattskyldighetens inträde i svensk rätt motsvaras närmast av direktivets uttryck ”beskattningsgrundande händelse”, och redovisningsskyldighetens inträde motsvaras av tidpunkten för skattens ”utkrävbarhet”.

Skattskyldighetens inträde

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster och av varor som omsätts i samband med sådana tjänster inträder skattskyldigheten när faktura har utfärdats (1 kap. 3 a § ML). Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 a § första stycket ML, d.v.s. senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats, inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten eller vid betalning i förskott för beställd vara eller tjänst (1 kap. 3 § ML).

Utfärdas

Med begreppet utfärdas ska förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även har avsänts till köparen (prop. 2007/08:25 s. 206).

Faktura-datummetoden

Fakturadatummetoden är en redovisningsmetod som innebär att redovisningstidpunkten knyts till tidpunkten när faktura utfärdas. Redovisningsmetoden är tillämplig vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster i utåtriktad bygg- eller anlägg-

ningsverksamhet. Metoden innebär att skatt- och redovisningsskyldighet inträder samtidigt vid utfärdande av faktura eller vid betalning i förskott eller a conto utan faktura. Om varken faktura har utfärdats eller betalning mottagits inträder skattskyldigheten vid leveransen eller tillhandahållandet. Redovisning ska då ske senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

Redovisningsregler för fakturadatummetoden finns i 13 kap. 14 § ML och 13 kap. 20 § ML.

Bokslutsmetoden

För den som tillämpar bokslutsmetoden blir fakturadatummetoden inte tillämplig. Bestämmelser för bokslutsmetoden finns i 13 kap. 8 § ML och 13 kap. 18 § ML. Redovisning av mervärdesskatt ska då ske när betalning tas emot eller när betalning lämnas för en vara eller tjänst. Mervärdesskatt på obetalda fordringar och skulder vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Mer om redovisningsregler för mervärdesskatt för bygg- och anläggningstjänster finns i avsnitt 19.4.3.

Omvänd skattskyldighet

Inom byggsektorn gäller regler om omvänd skattskyldighet när vissa förutsättningar är uppfyllda. En särskild redogörelse för reglerna finns i avsnitt 21.7.

21.3.3.2 Tillhandahållandet av entreprenadarbeten

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst när byggnaden eller anläggningen efter det att arbetena är slutförda har tagits i bruk, exempelvis genom att inflyttning skett.

Om varken faktura utfärdats eller betalning i förskott eller a conto mottagits inträder skattskyldigheten för entreprenadarbeten vid tidpunkten för slutbesiktning eller motsvarande. Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning. Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad.

Slutbesiktning eller motsvarande

Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt standardvillkoren inom byggbranschen i AB 04. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att

entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, d.v.s. godkännandet av entreprenaden, medför bl.a. följande rättsverkningar

- entreprenaden avlämnas till beställaren,
- garantitiden börjar löpa, och
- entreprenören äger rätt till slutlikvid.

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

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

I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören, kan slutbesiktning ha underlåtits. I sådana fall kan en med slutbesiktning liknande besiktning eller en inflyttning jämställas med slutbesiktning.

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

Huvuddel eller etapp

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

Kammarrätten har bedömt att förhållandet att en byggnad hade tagits i bruk av beställaren var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd. Bedömningen gällde en byggnation som avsåg upp-

förande av ca 105 lägenheter och en gruppbostad som uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade (KRNG 1998-07-02, mål nr 2525–2526-1995).

Kammarrätten har funnit att en entreprenad som avsåg uppförande av tre broar utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som hörde till de två broar som hade godkänts vid slutbesiktning och dessutom tagits i bruk, inföll redovisningsskyldigheten senast två månader från slutbesiktningen. Tillhandahållandet ansågs således ha skett successivt när de färdigställda delarna slutbesiktigats (KRNJ 2002-01-14, mål nr 3744–3745-1999). Från och med den 1 januari 2008 är domen bara relevant till den del den avser tidpunkten när tjänsten ska anses tillhandahållen.

I ytterligare ett mål i kammarrätten har frågan om tidpunkten för tillhandahållande av entreprenadarbeten avhandlats. Målet gällde ett byggföretag som på uppdrag av ett dotterbolag hade uppfört en byggnad bestående av två plan. Etapp 1 som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan färdigställdes och fakturerades med debiterad mervärdesskatt. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgästanpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. Dittills utförda arbeten bedömdes som en avslutad etapp, eftersom stommen var klar och byggnationen avstannat i avvaktan på hyresgästanpassning (KRNG 2001-06-07, mål nr 2356-1999).

Byte av beställare

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 04 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet vad avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivas entreprenören.

Om kontraktet hävs anses entreprenaden avslutad och tjänsten tillhandahållen.

Konkurs och överlåtelse

Vid konkurs och överlåtelse av verksamhet gäller särskilda regler enligt 13 kap. 10 och 11 §§ ML. Beträffande konkurs se avsnitt 40.

21.3.3.3 Omsättningsland samt utländska företagare

Omsättningsland

För att mervärdesskatt ska betalas i Sverige för tillhandahållande av tjänst på fastighet ska tjänsten vara omsatt inom landet (1 kap. 1 § ML). Tjänster som avser fastighet är omsatta inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 1 § första stycket och 8 § ML). Mer om omsättningsland för fastighetstjänster finns i avsnitt 10.5.3.

Utländska företagare

När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige gäller normalt omvänd skattskyldig. Det innebär att köparen blir skattskyldig och ska redovisa mervärdesskatt för de här omsatta byggtjänsterna (1 kap. 2 § första stycket 4 c ML). Den utländske företagaren kan begära att bli skattskyldig för omsättningen (1 kap. 2 d § ML). Se även avsnitt 4.3–4.6.

Om förutsättningar för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn föreligger är den omvända skattskyldigheten obligatorisk (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

21.3.4 Faktureringsskyldighet

Faktureringsskyldigheten vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster omfattar även tillhandahållanden till personer som inte är näringsidkare (11 kap. 1 § andra stycket ML). Faktureringsskyldighet föreligger även för förskott och a conto i samband med tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster (11 kap. 3 § ML). Se vidare avsnitt 17.4.

21.4 Byggverksamhet i egen regi

21.4.1 Inledning

Med byggverksamhet i egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Detsamma gäller vid ombyggnad och renovering av hyrda lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Arbeten i egen regi omfattar även exempelvis underhålls-, reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, d.v.s. uttag av byggtjänster och byggvaror. Bestämmelserna om uttagsbeskattning vid byggande i egen regi i yrkesmässig byggverksamhet finns i 2 kap. 7 § ML.

Vid arbeten i egen regi finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.

Egen regi och entreprenad

Det förekommer att en byggnation startar upp som produktion i egen regi för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt vid nyproduktion av fastighet för försäljning, t.ex. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrättsförening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel samtidigt i samband med försäljningen av fastigheten.

Skatteverket anser att redovisning av utgående skatt ska ske för varje del för sig på det sätt som anges i ML för arbeten i egen regi respektive entreprenadarbeten. Det innebär att skattskyldighet föreligger för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster (Skatteverket 2011-03-09, dnr 131 811979-10/111).

21.4.2 Uttag av byggtjänster och byggvaror

Uttagsbeskattning

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

Enligt artikel 27 i mervärdesskattedirektivet får en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag behandlas som tillhandahållande av tjänst mot vederlag om mervärdesskatt på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig. Uttagsbeskattning ska enligt direktivet således inte ske när den skattskyldige skulle ha full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från annan skattskyldig. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § tredje stycket ML, om att uttagsbeskattning inte ska ske till den del tjänsterna hänför sig till lägenhet eller fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet, har därför ansetts gälla både lägenheter och fastigheter som utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten.

De tjänster som i en yrkesmässig byggverksamhet kan bli föremål för uttagsbeskattning är enligt 2 kap. 7 § andra stycket ML

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

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

Fastighet eller lägenhet – lagertillgång

Fastigheter eller lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt i byggnadsrörelse utgör i regel lagertillgångar. Presumtionen är att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter eller lägenheter som ett led i rörelsen. Detta gäller oavsett i vilken företagsform rörelsen bedrivs. Undantagna är fastigheter eller lägenheter som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. I en byggnadsrörelse utgör således en fastighet som stadigvarande används i fastighetsförvaltning (hyresfastighet) lagertillgång enligt inkomstskattelagen. Däremot utgör en privatbostadsfastighet inte tillgång i en byggnadsrörelse. Se vidare 27 kap. 4–5 §§ IL.

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

Exempel

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

Se även exempel i avsnitt 21.6.

Fastighet eller lägenhet – inte lagertillgång

Fastighet eller lägenhet som inte utgör lagertillgång är sådana som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En fastighet som stadigvarande ska användas som

kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Se vidare 27 kap. 5 § IL.

Uttagsbeskattningen omfattar endast egna tjänster som byggföretaget tillför fastighet eller lägenhet som utgör annan tillgång än lagertillgång i byggnadsrörelsen, såsom kontor, lagerlokal och liknande (2 kap. 7 § första och tredje stycket ML). Även i detta fall gäller att till den del fastigheten eller lägenheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte. Tillförs sådana tjänster fastigheten bedöms avdragsrätten för den ingående skatten för dessa enligt allmänna bestämmelser.

Exempel

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

Se även exempel i avsnitt 21.6.

Ombyggnad och försäljning av bostadsrätt

Som framgår omfattas lägenheter som innehas med hyres- eller bostadsrätt av bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML. Det innebär att uttagsbeskattning kan bli tillämplig på byggprojekt som gäller sådana lägenheter, när dessa inte används i verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelserna omfattar även oinredda vindar som ett byggföretag förvärvat i form av bostadsrätter, och som efter ombyggnad till lägenheter säljs vidare. Förutsättningen är att förvärvet av de oinredda vindarna har skett genom ett rättsligt giltigt avtal om förvärv av bostadsrätt. Om utåtriktad byggverksamhet inte bedrivs kan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML bli tillämplig, se vidare avsnitt 21.5.2.

Visningshus

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

Med s.k. visningshus avses sådan byggnad som inte uppförs för att säljas utan för att användas som visningsobjekt i marknadsföringssyfte för verksamheten. Detta får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga även för byggnad med karaktär av en bostad (RÅ 2003 ref. 100 I och II). Se vidare avsnitt 14.6.2. Om en sådan byggnad enbart används i verksamheten för visningsändamål och som kontor och inget boende förekommer, bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt. Detta innebär att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML inte ska ske. Vid ändrad användning eller försäljning av visningshuset kan jämkningsreglerna enligt 8 a kap. ML bli tillämpliga.

Konkurrerande regler

Det är vanligt att en yrkesmässig byggverksamhet och arbeten i egen regi kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML. Bestämmelserna 2 kap. 7 och 8 §§ ML kan då med avseende på bygg- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra när fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. En förutsättning är också att de utförs på egen fastighet och inte på lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Beträffande uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning, se avsnitt 21.5.

21.4.3 Beskattningsunderlag vid produktion i egen regi

Allmänt

Vid uttag av tjänst som avser fastighet eller lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, utgörs beskattningsunderlaget av beloppet för nedanstående komponenter

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som har lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna, och
- värdet av den skattskyldiges personliga arbete (7 kap. 5 § ML).

På detta underlag ska utgående skatt redovisas med 25 procent.

21.4.3.1 Nedlagda kostnader

Definition

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto. Detta

kan exempelvis gälla för ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet eller kostnader för t.ex. reparation eller underhåll som hör till en viss verksamhet och fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, och som därför måste fördelas efter en viss schablon på olika projekt.

Direkta kostnader

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

- kostnader som avser såväl byggmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,
- löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
- mätningskostnader,
- anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet, maskinhyror till utomstående,
- kostnader för lejda transporter,
- kostnader för underentreprenader.

Indirekta kostnader

Enligt Skatteverkets uppfattning är det följande exempel på indirekta kostnader

- löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration, socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,
- byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
- kostnader för egna transporter,
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,
- verktygskostnader,
- räntekostnader,
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

Kostnader som inte ska inräknas

Kostnader som inte hör till produktionen av en byggtjänst ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för

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

Projektorienterad redovisning

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

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt, se Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (SKV 399-3), avsnitt 62.3.

Fördelning av direkta kostnader

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

Fördelning av indirekta kostnader

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

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

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

21.4.3.2 Räntor

Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

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

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

Ränta på eget kapital uttagsbeskattas

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

Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital som är bundet i maskinen redan i de indirekta kostnaderna. Något ytterligare påslag för ränta på maskinen ska då inte ske. Företag som inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m.

I många fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfakturering mellan olika avdelningar i ett byggföretag. Enligt Skatteverkets uppfattning bör en sådan beräkning godtas när försäljningsvärdet bestäms. Om ränta på eget kapital inte kan beräknas utan större svårigheter bör räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. Detta med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 procent på de direkta och indirekta kostnaderna.

21.4.3.3 Eget arbete

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att

avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om anställd personal i stället utfört arbetsuppgifterna.

En beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet i enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. I dessa fall utgör värdet av eget arbete ingen kostnad i företaget. Det är dock en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det beräknade värdet utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad. När verksamheten bedrivs i ett aktiebolag blir värdet av delägares arbete beskattat som en del av direkta kostnader (lönekostnader).

21.4.4 Skatt- och redovisningsskyldigheten vid byggnation i egen regi

Skattskyldighetens inträde

Vid byggnation i egen regi inträder skattskyldigheten i princip successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Det betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i eller när målarfärgen appliceras på väggen o.s.v. (1 kap. 3 § ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 procent) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten i samband med att den del av fastigheten eller hyrd lägenhet som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 13 § ML). Skatteverket anser att vid bedömningen av om tjänsten till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

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

Ny-, till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Mervärdesskatteredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomstbeskattningsreglerna. Om reparationsdelen dominerar ska redovisning av mervärdesskatt ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten tagits ut, d.v.s. utförts.

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

Kunnat tas i bruk

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

Bestämmelsen om uttagsbeskattning i byggnadsrörelse avser byggnader m.m. som uppförs i yrkesmässig byggverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. En överlåtelse av en sådan fastighet medför att byggarbeten inte längre utförs på egen fastighet. Oavsett hur stor del av byggprojektet som har färdigställts anser Skatteverket att försäljningen av fastigheten får anses vara ett sådant förhållande som innebär att fastigheten har tagits i bruk av köparen och att mervärdesskatt för uttagna tjänster därför ska redovisas vid denna tidpunkt (Skatteverket 2011-03-09, dnr 131 811979-10/111).

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

Etapp

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i förarbetena uttalat att även när det gäller större projekt i egen regi, som färdigställts i delar vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, ska redovisningsskyldigheten anses inträda för de tjänster som har tagits ut för färdigställd del (prop. 1978/79:33 s. 139).

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

Konkurs

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt. Se vidare avsnitt 19.4.2.

21.4.5 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet eller lägenhet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi

Särskild handling över gjorda uttag

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående skatt för en köpare av en fastighet eller lägenhet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en handling av säljaren. Ett byggföretag som säljer en fastighet eller lägenhet som utgör en lagertillgång i byggverksamheten och som inte har tagits i bruk av

säljaren ska utfärda en handling vid försäljningen. Handlingen ska utfärdas endast om köparen begär det (8 kap. 19 § första stycket ML). Av handlingen ska framgå den utgående skatt som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten eller lägenheten (8 kap. 19 § andra stycket ML).

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

21.4.6 Byggföretags ändrade användning av fastighet eller lägenhet som uppförts i egen regi

När en fastighet eller lägenhet som ingått i byggnadsrörelsen föranlett uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML, får avdrag göras hos byggföretaget om fastigheten eller lägenheten därefter kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 4 § första stycket 6 ML). På detta sätt möjliggörs att en fastighetsägare som uttagsbeskattats för byggkostnad kan få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i t.ex. skattepliktig uthyrning.

21.4.7 Byggföretags utbetalning av utvecklingsarvode

Vid avtalsförhandlingarna 2007 träffades en överenskommelse mellan fackliga centrala parter om att det särskilda granskningsarvodet för granskning av löner inte ska utgå efter den 31 december 2007. I stället tas ett utvecklingsarvode ut av arbetsgivaren för att finansiera utvecklingen av den fackliga verksamheten.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär inte den fackliga överenskommelsen om utvecklingsarvode att fackförbundet eller dess lokalföreningar ska tillhandahålla företagen några tjänster. Det av företagen utgivna arvodet får i stället anses utgöra ett bidrag till finansieringen av den fackliga verksamheten i förbundet eller lokalföreningarna. Mottagande av utvecklingsarvode medför inte att någon omsättning uppkommer hos fackförbundet eller dess lokalföreningar (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111).

21.5 Fastighetsförvaltning

21.5.1 Inledning

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

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

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

Konkurrensneutralitet

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

I egenskap av fastighetsägare

Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskyldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokalerna uttagsbeskattas exempelvis inte.

Näringsfastighet

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

21.5.2 Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning

Följande arbeten kan enligt 2 kap. 8 § första och andra stycket ML bli föremål för uttagsbeskattning när de utförs i egen regi, d.v.s. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet

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

Förutsättningen är att nedlagda lönekostnader överstiger lönegränsen 300 000 kr för beskattningsåret. Se vidare avsnitt 21.5.2.3.

Hyres- eller bostadsrätt

Arbeten som anges i sista strecksatsen ovan omfattas dock inte av uttagsbeskattning om de utförs på lägenhet som innehas med hyres- eller bostadsrätt (2 kap. 8 § tredje stycket ML). Sådana arbeten anses normalt inte ingå i en lägenhetsupplåtelse och förutsätts vara arbeten som hyresgästen ansvarar för. Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal och med innehav av lägenhet med hyresrätt kan även avses innehav av flera lägenheter, s.k. lägenhetsbestånd, eller en hel byggnad (prop. 2007/08:25 s. 250).

Byggföretag utan utåtriktad byggverksamhet

För byggföretag utan utåtriktad byggverksamhet kan uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML bli tillämplig, t.ex. när byggnad renoveras eller uppförs för försäljning eller när en lägenhet som innehas med bostadsrätt renoveras eller byggs om.

21.5.2.1 Uttagsbeskattning på endast del av fastighet

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

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

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

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked om uttagsbeskattning, där frågan var om uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML ska ske för tjänster som utförs på fastighet som till en del omfattas av frivillig skattskyldighet. Förutsättning för uttagsbeskattning ansågs föreligga till den del fastighet används för uthyrning som inte medför skattskyldighet (RÅ 2004 not. 94). Det förhållandet att andra delar av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet hindrar således inte att uttagsbeskattning ska ske.

21.5.2.2 Ekonomisk förvaltning m.m.

Hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete ingår i den ekonomiska förvaltningen och omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning. Till kamerala och administrativa arbeten som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning hänförs arbete som avser hyresuppbörd, hyresavtal, förhandling med hyresgäster, avläsning av vatten och el, bokföring, betalning av fakturor och liknande.

Däremot omfattas arbeten som har ett direkt samband med byggnation, reparation och anläggningsarbeten som utförs med

egen personal av uttagsbeskattning. Exempel på detta är byggledning, projektering och projektledning. Motsvarande gäller för framtagande av underlag för planerade bygg- eller anläggningsarbeten. Fastighetsskötares konkreta arbete med reparation och underhåll av fastighet är också sådan teknisk förvaltning som ska ingå i uttagsbeskattningen.

För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts och vilka kostnader som är förenade med tjänsterna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader för den tekniska förvaltningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen.

Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål bedömt om vissa arbetsuppgifter som utförs av anställd personal ska föranleda uttagsbeskattning enligt bestämmelsen i 2 kap. 8 § ML. Av domskälen framgår att syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att skapa neutralitet mellan arbeten i egen regi och upphandlade arbeten (prop. 1989/90:111 s. 92). Enligt unionsrätten är det grundläggande kravet för att upprätthålla bestämmelser om uttagsbeskattning att en snedvridning av konkurrensen förhindras (artikel 27 i mervärdesskattedirektivet). Enligt Högsta förvaltningsdomstolen innebär detta att det inte kan komma i fråga att uttagsbeskatta tjänster som inte kan upphandlas från utomstående, antingen separat eller som en del av en entreprenad. Mot bakgrund av det angivna syftet med bestämmelserna måste dessa anses omfatta även tjänster som utgör en del av eller ett led i utförandet av sådana tjänster som anges i bestämmelserna. Kamerala och administrativa tjänster som är eller utgör ett led i ägarens egen fastighetsförvaltning ska inte föranleda uttagsbeskattning.

Ett av målen gällde en bostadsstiftelse som hade anställd personal som tog fram beslutsunderlag för planerade ny-, till- och ombyggnader. Denna personalkategori utförde arbetet med den allmänna planeringen i energifrågor som utgjorde underlag för beslut om energi- och miljöfrågor. Vidare hade stiftelsen personal som ansvarade för hyresgäststyrt underhåll, utvändigt underhåll och utförde besiktningar vid hyresgästs avflyttning. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de arbetsuppgifter som avsåg framtagande av beslutsunderlag för planerade ny-, till- eller ombyggnader och energiplanering utgjorde en del av eller ett led i utförandet av bygg- och anläggningsarbeten m.m. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att planerings-

arbeten och kontakter med hyresgäster i samband med hyresgäststyrt underhåll och utvändigt underhåll samt besiktningar vid hyresgästs avflyttning, närmast var att hänföra till kamerala och administrativa arbeten som utgjorde ett led i stiftelsens egen fastighetsförvaltning (RÅ 2004 ref. 36).

Det andra målet gällde ett bolag som med anställd personal utförde arbeten som bestod av byggledning, projektering och projektledning samt återrapportering av felanmälningar. Vidare hade bolaget personal för besiktningarna som utfördes i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamhet och kontakter med entreprenörer. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de arbetsuppgifter som betecknades som byggledning, projektering och projektledning liksom återrapportering av felanmälningar, utgjorde en del av eller ett led i utförandet av byggarbeten, fastighetsskötsel och liknande och att de därför omfattades av uttagsbeskattning. Däremot ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att besiktningar som utfördes i samband med hyresgästs avflyttning, telefonjourverksamheten och kontakter med entreprenörer, närmast var tjänster som hörde till kamerala och administrativa arbeten som utgjorde ett led i bolagets egen fastighetsförvaltning (RÅ 2004 not. 116).

Kammarrätten har bedömt att lönekostnaderna för produktionschef, controller och administratörer inom en produktionsenhet i ett fastighetsförvaltande bolag skulle ingå i underlaget för uttagsbeskattning av fastighetstjänster. I målet gjorde kammarrätten bedömningen att produktionsenheten tillhandahöll bolagets olika divisioner konkurrensutsatt fastighetsservice, och att de arbetsuppgifter som utfördes av produktionschef, controller och administratörer torde ha en direkt anknytning till konkurrensutsatt fastighetsservice. Kammarrätten fann att de tre personalkategoriernas tjänster utgjorde ett led i sådana tjänster som omfattas av de i 2 kap. 8 § andra stycket ML uppräknade tjänsterna, och att de aktuella lönekostnaderna därmed skulle inräknas i underlaget för uttagsbeskattning (KRNJ 2009-01-16, mål nr 2316−2317-07).

Kammarrätten har även bedömt att administrativt arbete i form av fakturakontroll och beslutsattestering kan bli föremål för uttagsbeskattning. Kontrollen innebar utförlig utredning och bedömning av att korrekta belopp blivit fakturerade. Arbetet genomfördes av personal vars normala arbetsuppgifter var av teknisk karaktär och avsåg anskaffningar som skett som ett led i en fastighetsförvaltningstjänst som blev föremål för uttagsbeskattning (KRNJ 2007-11-02, mål nr 577−578-07).

21.5.2.3 Lönegräns för uttagsbeskattning

Lönegräns 300 000 kr

Uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML kan endast ske om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger viss fastställd lönegräns för beskattningsåret som är 300 000 kr (prop. 2008/09:65 s. 79).

Kammarrätten har ansett att hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet (KRSU 2000-03-22, mål nr 1410-1997 och 1417-1997). I ett annat mål har kammarrätten ansett att en lönebidragsanställd på grund av sitt handikapp, inte har utfört fastighetsskötsel. I domen behandlas inte frågan om ett lönebidrag ska reducera beskattningsunderlaget (KRNJ 2004-12-02, mål nr 157–158-02). Domen kan med hänsyn till detta och de speciella omständigheterna inte anses vägledande för andra fall när lönebidrag utgår.

I ett förhandsbeskedsärende har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget (RÅ 1995 ref. 60).

Vad gäller beräkningen av lönegränsen är Skatteverkets uppfattning att de avgifter som avses inte endast är arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter, utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift (RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29).

Beloppsgränsen avser de sammanlagda lönekostnaderna vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader (prop. 1989/90:111 s. 214).

Exempel

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 procent där det aktuella beloppet uppgår till 270 000 kr. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda beloppet uppgår till 160 000 kr varav A:s andel utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 310 000 kr (270 000 + 40 000), d.v.s. överstiger 300 000 kr, ska uttagsbeskattning ske för A:s vidkommande. Enligt Skatteverkets mening ska vid beräkningen fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

21.5.2.4 Uttagsbeskattning enligt två alternativa metoder

Metod I

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

Skatteverket anser att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna (RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901).

Beskattningsunderlag enligt Metod I

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter:

1. nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört (7 kap. 5 § första stycket ML).

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader som hör till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Även vissa köpta tjänster, såsom reparation av maskin eller liknande, är kostnadselement som ska räknas med. Avdrag medges för den ingående skatten på dessa kostnadselement.

Köpta fastighetstjänster ska däremot inte ingå i beskattningsunderlaget. Detta har också Skatterättsnämnden konstaterat i ett förhandsbeskedsärende. Nämnden ansåg att bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML inte är tillämpliga på tjänster som ett externt byggföretag tillhandahåller en fastighetsägare vid uppförande av byggnader på dennes fastighet (SRN 2012-12-05, dnr 9-12/I). Förhandsbeskedet har överklagats.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 procent av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt Skatteverkets mening i flertalet fall anses vara rimlig.

Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

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

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

Metod II

Den andra metoden (metod II) för uttagsbeskattning är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § andra stycket ML.

Beskattningsunderlag enligt Metod II

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

Används metod II får avdrag inte göras för ingående skatt på material, maskiner etc. till skillnad från vad som gäller vid tillämpning av metod I (8 kap. 9 § första stycket 4 ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

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

21.6 Exempel

I avsnittet finns ett antal exempel gällande uttagsbeskattning inom fastighetsområdet. Exempel 1–5 avser företag som bedriver utåtriktad byggverksamhet medan exempel 6–7 avser företag som enbart bygger i egen regi.

Fastighet använd i skattepliktig verksamhet

Exempel 1

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. En egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen och som i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten tillförs

byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster.

Eftersom fastigheten är en tillgång som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet som utgör sådan tillgång uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall (jfr 2 kap. 7 § 1 och tredje stycket ML). Bolaget har avdragsrätt för ingående skatt på förvärvade tjänster enligt de vanliga reglerna i 8 kap. ML.

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

Fastighet för försäljning

Exempel 2

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

Eftersom fastigheterna är att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse enligt IL ska bolaget uttagsbeskattas enligt reglerna i 2 kap. 7 § ML för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående skatt på förvärvade byggtjänster. Avdragsrätt föreligger även för inköpt material som används för de egenproducerade tjänsterna.

Fastighets-förvaltning

Exempel 3

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör lagertillgångar enligt inkomstskattelagen. När respektive byggnad är färdigställd uttagsbeskattas bolaget enligt reglerna 2 kap. 7 § ML. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Fastigheterna används då inte i verksamhet som medför skattskyldighet. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret lönegränsen 300 000 kr. Bolaget ska då uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för fastighetsskötseln, eftersom sådana tjänster

tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Bostadsrätt för försäljning

Exempel 4

Bygg AB bedriver utåtriktad byggverksamhet. Bolaget låter med egen anställd personal renovera bostadsrätter som förvärvats för att säljas.

Eftersom lägenheterna utgör lagertillgång i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen ska bolaget uttagsbeskattas enligt 2 kap. 7 § ML för de egenproducerade byggtjänsterna. Avdragsrätt föreligger för inköpt material som används för de egenproducerade tjänsterna.

Privatbostad enskild firma

Exempel 5

En enskild näringsidkare bedriver utåtriktad byggverksamhet och har själv utfört ombyggnationer på sin privatbostadsfastighet.

En privatbostadsfastighet utgör inte en lagertillgång i byggnadsrörelse enligt IL (27 kap. 4 § tredje stycket IL). Då fastigheten varken utgör lagertillgång eller annan tillgång i byggnadsrörelsen blir reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 7 § ML inte tillämpliga. Ombyggnationen ska därför i princip hållas utanför byggnadsrörelsen. Det innebär att avdrag för mervärdesskatt inte medges för inköp av material och eventuella underentreprenader m.m. direkt avsedda för ombyggnationen (8 kap. 3 § ML). Uttagsbeskattning av varor förutsätter att den skattskyldige haft rätt till avdrag för mervärdesskatt eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § första stycket ML). Om material som är avsedda för byggverksamheten tas ut från lagret för ombyggnationen ska uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 2 § ML.

Användning av byggfirmans maskiner ska uttagsbeskattas om värdet av användandet är mer än ringa (2 kap. 5 § ML).

Värdet av företagarens eget arbete kan inte bli föremål för uttagsbeskattning eftersom verksamheten bedrivs i enskild firma. Företagsformen innebär att företagarens inkomst utgörs av resultatet från verksamheten och någon lönekostnad för företagarens eget arbete kan därför inte uppkomma i verksamheten. Av ML följer att

det måste ha uppkommit en kostnad i verksamheten för att uttagsbeskattning för uttag av tjänst ska kunna ske (7 kap. 3 § 2 b ML).

Om egen anställd personal nyttjas för att utföra arbetet med ombyggnationen blir reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 5 § ML tillämpliga.

Fastighet för försäljning – tjänsterna upphandlas

Exempel 6

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

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för eventuell fastighetsförvaltning m.m. om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger lönegränsen 300 000 kr.

Fastighet för försäljning – egen personal

Exempel 7

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

Bolaget ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för uppförandet av byggnaden om lönekostnaden under beskattningsåret för egen anställd personal överstiger lönegränsen 300 000 kr. Uttagsbeskattningen omfattar i så fall löner till egen personal som uppför byggnaden. Även lönekostnader för eventuell övrig fastighetsförvaltning av bolagets fastigheter som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet ska medräknas vid uttagsbeskattningen.

21.7 Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

21.7.1 Inledning

Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn finns i 1 kap. 2 § första stycket 4 b och 1 kap. 2 § andra stycket ML, och innebär att förvärvaren ska vara skattskyldig i stället för den som tillhandahåller tjänsterna i fråga. Tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att bestämmelserna ska bli tillämpliga

- tjänsterna ska avse sådana arbeten som anges i bestämmelsens andra stycke,
- förvärvaren ska antingen vara en näringsidkare som i sin verksamhet mer än tillfälligt omsätter sådana tjänster som anges i bestämmelsen, eller vara en annan näringsidkare (s.k. mellanman) som vidaresäljer den aktuella tjänsten till förstnämnda slag av näringsidkare, och
- tjänsterna måste vara omsatta inom landet.

Bestämmelserna innebär en obligatorisk omvänd skattskyldighet som gäller oavsett om säljaren är en svensk eller utländsk företagare.

Mervärdesskattedirektivet

Reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn har införts i ML med stöd av artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse kan regler om omvänd skattskyldighet bl.a. tillämpas på tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster på fast egendom.

Reglerna kan således endast bli tillämpliga på tjänster som avser arbeten på vad som utgör fastighet enligt ML.

Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverket har redogjort för sin syn på ett antal frågor som har uppkommit med anledning av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, se

- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409261-07/111,
- Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111,
- Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 69131 1-07/111.

Övriga ställningstaganden som behandlar frågor om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn tas upp i avsnitt som följer nedan.

Därutöver finns en förteckning på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se) innehållande ett stort antal bygg- och anläggningstjänster och näraliggande tjänster. Av förteckningen framgår om tjänsterna omfattas av bestämmelserna. Förteckningen är rubricerad ”Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – förteckning över bygg- och anläggningstjänster”. Förteckningen är inte fullständig och uppdateras efter behov.

21.7.2 Tillhandahållande av vara eller tjänst

Den omvända skattskyldigheten gäller endast för tillhandahållande av tjänster. Byggentreprenader eller bygg- och anläggningstjänster bör genomgående vara att betrakta som ett tillhandahållande av en tjänst, som även innefattar material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. För bygg- och anläggningsarbeten gäller således den omvända skattskyldigheten hela omsättningen, d.v.s. både själva arbetet och det materiel och övriga varor som används vid arbetet.

Montering/ installation

När montering eller installation ingår i samband med en leverans av en vara kan förhållandena ibland vara sådana att hela transaktionen ska ses som en varuomsättning och i sådana fall ska inte omvänd skattskyldighet tillämpas. Så kan exempelvis vara fallet vid försäljning av kyl- eller frysskåp där säljaren levererar och ansluter varorna. För att konstatera om en transaktion utgör tillhandahållande av vara eller tjänst måste det göras en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan ha betydelse vid bedömning om en vara eller tjänst omsätts är exempelvis avtalets innehåll, priset, arbetstiden och arbetskostnaderna.

Hissar och kök

Högsta förvaltningsdomstolen har i tre mål fastslagit att ett tillhandahållande i form av en byggentreprenad eller åtagande som utgör ett led i sådana entreprenader ska bedömas som tillhandahållande av en tjänst om tillhandahållandet inte uteslutande eller så gott som uteslutande innefattar endast leverans av varor.

Två av fallen var likartade och avsåg leverans och montering och installation av mindre personhissar. I ett av dessa fall utgjorde den huvudsakliga verksamheten försäljning av egentillverkade hissar konstruerade för att lätt kunna infogas i befintliga hus. Vid tillverkningen gjordes en anpassning efter kundens önskemål och monteringen av hissarna skedde i allt väsentligt i bolagets fabrik. Efter tillverkningen behövde normalt inte några särskilda anpassningar göras. Av transporttekniska skäl transporterades hissarna vid leveransen till kunderna i två alternativt tre enheter. Monteringsarbetet på plats bestod i att hopfoga de olika delarna för att därefter installera hissen i byggnaden. Arbetet utfördes antingen av egen personal eller av underentreprenörer. Ersättningen för monteringen/installationen utgjorde i genomsnitt 13,5 procent av den totala ersättningen (RÅ 2010 ref. 50 [II] och RR 2010-06-23, mål nr 7153-09).

Det tredje fallet avsåg leverans av kök som även innefattade montering och installation av köken. Verksamheten bestod i att tillverka och marknadsföra produkter för kök och förvaring. I samband med försäljning av egentillverkade kök tillhandahölls även monteringsarbetet som utfördes av ett antal fasta underleverantörer. Vid sådana tillhandahållanden utgjorde ersättningen för köket alltid minst två tredjedelar av den totala ersättningen (RÅ 2010 ref. 50 [I]).

Högsta förvaltningsdomstolen fann att EU-domstolens domar C-111/05 AB NN och C-88/09 Graphic Procédé inte ger stöd för att kvalificeringen av ett sammansatt tillhandahållande som antingen vara eller tjänst, kan ske enbart med hänsyn till ett bedömt värde av de ingående delarna. I stället ska samtliga omständigheter beaktas varvid det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker även bör tillmätas betydelse.

Vidare konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att leveranserna och installationerna i de aktuella fallen hade skett som ett led i en byggentreprenad där andra tillhandahållanden med varierande innehåll av varor och tjänster kunde antas ha ingått. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen skulle en klassificering av dessa omsättningar i varje särskilt fall som antingen leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, med ledning av ett på något sätt kalkylerat värde av ingående komponenter, uppenbart kunna leda till svårigheter. Detta gäller oavsett om åtagandet innefattar såväl tillverkning i egen regi av kundanpassade varor som installationen av dessa hos kunderna. Vid en byggentreprenad skulle på detta sätt huvudentreprenören och olika underentreprenörer komma att behandlas olika beroende på det kalkylerade värdet av olika delar i den senares åtaganden.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen torde byggentreprenader eller bygg- och anläggningstjänster i mervärdesskattesammanhang genomgående vara att betrakta som tillhandahållande av tjänst. Detta bl.a. mot bakgrund av de särskilda redovisningsreglerna som gäller för bygg- och anläggningstjänster i 13 kap. 14 § ML.

Solpaneler

Kammarrätten har funnit att leverans och installation av ett komplett solelsystem (solpaneler) i sin helhet var att betraktas som ett tillhandahållande av tjänst, som kan omfattas av reglerna för omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (KRNS 2011-07-11, mål nr 2646-10).

Parkeringssystem

Skatterättsnämnden har ansett att leverans och montering m.m. av ett parkeringssystem inom ramen för en totalentreprenad utgjorde en tjänst som omfattades av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Av det totala ordervärdet utgjorde ca 10 procent tillhandahållande av montage- och ingenjörstjänster som tog drygt 300 timmar i anspråk att utföra. I samband med monteringen och installationen av parkeringssystemet utfördes i viss utsträckning även en konfigurering av den tekniska utrustningen så att den motsvarade beställarens behov. Av stor betydelse för bedömningen var enligt nämnden det som anförs i prop. 2005/06:130 s. 41. Av förarbetena framgår att det följer av allmänna principer att en byggnads- eller anläggningsentreprenad är att betrakta som ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänst som även omfattar material och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten (SRN 2010-04-01, dnr 37-09/I).

Isoleringsmaterial

I ett förhandsbeskedsärende gällande leverans och installation av isoleringsmaterial har Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållandet inte skulle bedömas som leverans av vara utan som tillhandahållande av tjänst. Därmed kunde reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn bli tillämpliga. Sökandebolagets verksamhet bestod i att tillverka och sälja isoleringsmaterial till bl.a. byggföretag. Tillhandahållandet omfattade även installation av produkten i byggnader. För detta arbete anlitade bolaget underentreprenörer (installatörer) som köpte isoleringsmaterialet från bolaget. När installationen var utförd fakturerades bolaget av underentreprenören för såväl isoleringsmaterialet som arbetet att installera. Bolaget vidarefakturerade därefter arbetet och isoleringsmaterialet till byggföretaget (SRN 2008-10-07, dnr 25-07/I).

21.7.3 Tjänster som omfattas av omvänd skattskyldighet

Den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn gäller för sådana tjänster på fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

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

Vilka tjänster som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten får enligt förarbetena bedömas utifrån ett allmänt perspektiv och utifrån begreppens allmänna innebörd. Av förarbetena framgår att SNI 2002 kan vara vägledande vid bedömningen av om en tjänst ska omfattas av reglerna (prop. 2007/08:25 s. 215 f.).

Skatteverket anser att den omvända skattskyldigheten i viss utsträckning även kan omfatta tjänster som inte är att anse som byggverksamhet enligt SNI 2002 (se bl.a. Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111). Se även vid kantrubrikerna Egentillverkade varor, Montering av utrustning m.m. samt Reparations- och underhållstjänster.

Därutöver hör byggstädning samt uthyrning av arbetskraft till tjänster som omfattas av bestämmelserna.

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. Vid en utländsk företagares omsättning inom landet av uthyrning av arbetskraft gäller obligatorisk omvänd skattskyldighet om förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § första stycket 2 jämförd med 5 kap. 18 § 7 ML). När både den som tillhandahåller och förvärvar tjänsten är svenska subjekt gäller omvänd skattskyldighet enligt reglerna i 1 kap. 2 § 4 b ML.

SNI 2002

SNI (Standarden för svensk näringsgrensindelning) är en statistisk standard för klassificering av företag till näringsgrenar och branscher. Som framgår ovan kan SNI 2002 vara vägledande vid bestämmande av om en tjänst ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Tjänster som hör till byggverksamhet i SNI 2002 finns i avdelning F, huvudgrupp 45. Detaljerade uppgifter framgår av dokumentet ”SNI-kodsorterad SNI 2002”, som finns tillgängligt på SCB:s webbplats (www.scb.se).

Nedan kommenterade fall och ställningstaganden från Skatteverket avser tjänster som kan omfattas av bestämmelserna.

Egentillverkade varor

För tjänster som innefattar tillhandahållande av egentillverkade varor anser Skatteverket att omvänd skattskyldighet blir tillämplig. Detta gäller under förutsättning att varorna genom montering eller installation blir fastighet enligt ML, samt att tillhandahållandet mervärdesskatterättsligt bedöms utgöra tjänst. Den omständigheten att varan är egentillverkad ska inte

påverka bedömningen. I ett sådant fall ska SNI 2002 inte följas (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 771227-07/111).

Montering av utrustning m.m.

Tillhandahållanden som består av montering eller installation av utrustning och maskiner ska enligt Skatteverkets uppfattning omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Detta gäller under förutsättning att utrustningen eller maskinerna genom arbetet blir fastighet enligt ML, och att tillhandahållandet mervärdesskatterättsligt bedöms utgöra omsättning av tjänst. Omvänd skattskyldighet kan bli tillämplig även om den maskin eller utrustning som monteras eller installeras är egentillverkad (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111).

Montering av lås och larm

Skatteverket anser att tjänster som avser montering eller installation av lås omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, om låset efter monteringen eller installationen utgör fastighet enligt ML. Motsvarande gäller för tjänster som avser larminstallationer. Vidare anser Skatteverket att programmering av lås och larm i samband med installation och montering normalt kan betraktas som ett underordnat led till tjänsterna som avser montering och installation, och ska då beskattas på samma sätt som monterings- och installationstjänsten (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111).

Montering av köksinredning

Montering av köksinredning har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra sådan byggtjänst som kan omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet. Enligt nämnden var aktuella monteringsarbeten av sådant slag som kan hänföras till grupp 45.4 i SNI 2002 (SRN 2008-04-22, dnr 31-07/I).

Driftsättning av brandlarm

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att driftsättning av ett nyinstallerat brandlarm utgjorde en sådan tjänst gällande bygginstallation som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Driftsättningen bestod i programmering på PC för nedladdning till centralutrustning, deltagande vid avprovning av anläggningen för kontroll av funktion samt utbildning av anläggningsskötare. Med hänsyn till det nära sambandet mellan installationen, själva driftsättningen av brandlarmet och den utbildningstjänst som den som utförde driftsättningen tillhandahöll, ansågs även utbildningstjänsten ingå i driftsättningen (RÅ 2008 not. 152).

Injustering av ventilationssystem

Med hänvisning till SNI och tjänstens karaktär har Skatterättsnämnden ansett att injustering av inmonterat ventilationssystem utgör en sådan bygginstallationstjänst som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Förutsättningarna i förhandsbeskedsärendet var att sökandebolaget tillhandahöll inmonteringsarbetet av ventilationssystemen och att injusteringsarbetet utfördes antingen av bolaget eller av dess underentreprenör (SRN 2008-06-19, dnr 47-07/I).

Reparations- och underhållstjänster

Skatteverkets anser att omvänd skattskyldighet kan bli tillämplig på en tjänst som avser reparation eller underhåll av vad som utgör fastighet enligt ML. Detta innebär att tjänster som gäller reparation eller underhåll av t.ex. en byggnad eller ett byggnadstillbehör (inklusive verksamhetstillbehör) omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111).

Tillhandahållande av mindre reparationer som ingår som en del i ett avtal om fastighetsskötsel ska dock inte omfattas av reglerna. Se vidare avsnitt 21.7.4, kantrubrik Fastighetsskötsel.

Byggstädning

Enligt Skatteverkets uppfattning ska med begreppet byggstädning förstås städning av nybyggda eller nyrenoverade hus före inflyttning. Även löpande städning av en sådan byggnad under byggtiden kan enligt Skatteverkets mening omfattas av begreppet. En tjänst som huvudsakligen avser insamling och bortforsling av byggavfall omfattas dock inte av begreppet byggstädning i 1 kap. 2 § andra stycket 2 ML (Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111).

Maskin med förare

Enligt Skatteverkets uppfattning är maskinens karaktär inte ensamt avgörande för om uthyrning av en maskin med förare mot ersättning per tid ska omfattas av reglerna. Avgörande är i stället att uthyrningen sker för att utföra ett arbete som avser fastighet enligt ML, och att arbetet omfattas av uppräkningen i 1 kap. 2 § andra stycket 1 ML (Skatteverket 2008-04-15, dnr 131 222178-08/111).

Lyftarbeten

Enligt Skatteverkets uppfattning kan reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn bli tillämpliga på lyftarbeten som utförs i samband med byggnation eller i samband med rivning av en byggnad eller anläggning. Det innebär att reglerna kan bli tillämpliga på t.ex. lyftarbeten med byggkran på en byggarbetsplats eller lyftarbeten i samband med husflyttning. Däremot gäller inte omvänd skattskyldighet för lyftarbeten som innebär lastning och lossning av gods i samband med transport

eller att föremål flyttas från en lagringsplats till en annan. Detta gäller oavsett om arbetena utförs inom ett byggområde. Reglerna kan däremot bli tillämpliga om arbetena ingår i ett uppdrag som till övervägande del innebär lyftarbeten i samband med byggnation och därför bör anses ingå i ett enda tillhandahållande av en bygg- eller anläggningstjänst (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 476529-10/111). Jämför kantrubrik Lyftarbeten i avsnitt 21.7.4.

21.7.4 Tjänster som inte omfattas av omvänd skattskyldighet

Förutsättningen för att en tjänst ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn är att tjänsten kan hänföras till uppräkningen i 1 kap. 2 § andra stycket ML.

Konsultverksamhet m.m.

Arkitektverksamhet, byggkonsultverksamhet och projektledning vid byggande hänförs inte till byggverksamhet enligt SNI 2002, och omfattas inte av uppräkningen i 1 kap. 2 § andra stycket ML. För dessa tjänster gäller alltså inte omvänd skattskyldighet. I vissa fall kan dock dessa tjänster ingå som ett underordnat led i en bygg- och anläggningstjänst som omfattas av den omvända skattskyldigheten. Detta gäller om projekteringen kan anses så underordnad t.ex. ett bygg- och anläggningsarbete att endast en tjänst tillhandahålls som innebär ett uppdrag att utföra en byggtjänst. Bedömningen ska då ske med tillämpning av de principer som EU-domstolen uttalat i bl.a. mål C-349/96, Card Protection Plan.

Nedan kommenterade ställningstaganden avser tjänster som Skatteverket anser inte ska omfattas av bestämmelserna.

Industritillbehör

Skatteverket anser att omvänd skattskyldighet inte blir tillämplig vid tillhandahållande av tjänst som avser montering eller installation av maskin eller utrustning som genom tjänsten blir sådant industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § JB (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111). Detsamma gäller för tjänst som avser reparation eller underhåll av ett industritillbehör (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111).

Mer om industritillbehör och fastighetsbegreppet enligt JB och ML finns i avsnitt 20.2.2.3.

Tjänster vid uthyrning

Enligt Skatteverkets uppfattning är åtaganden att ordna anslutningar för el och vatten i samband med uthyrning av manskapsbodar och mobila kontor, normalt inte åtaganden som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom

byggsektorn. Enligt Skatteverkets mening blir bestämmelserna inte heller tillämpliga vid uthyrning av byggstaket och grindar även om det ingår i åtagandet att staketet ska ställas upp. Detsamma gäller vid uthyrning av bygghissar samt montering och demontering av bygghiss. Det förkommer att företag som hyr ut utrustning för tillfällig värme och el på byggarbetsplats utöver uthyrningen åtar sig att hjälpa kunden med behovsanalys, projektering, handha kontakter med elbolag, upprätta ekonomiska kalkyler samt att montera och montera ned utrustningen. Skatteverket anser att sådana åtaganden inte omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 537453-07/111).

Montering av byggnadsställningar

Montering av byggnadsställningar och montering av byggnadsställningar i samband med uthyrning anges särskilt som exempel på vad som enligt SNI 2002 ingår i kod 45250, andra bygg- och anläggningsarbeten. SNI 2002 är dock inte avgörande för vilka tjänster som ska omfattas av den omvända skattskyldigheten inom byggsektorn. Detta avgörs utifrån ett allmänt perspektiv. Skatteverket anser att montering eller demontering av en byggkran inte utgör en sådan byggtjänst som omfattas av den omvända skattskyldigheten (Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111). Motsvarande uppfattning gäller också för bygghissar (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 537453-07/111). Skatteverket anser att det utifrån ett allmänt perspektiv saknas skäl att behandla uthyrning och montering av byggnadsställningar på annat sätt än uthyrning och montering av byggkranar och bygghissar. För att reglerna om omvänd skattskyldighet ska bli tillämpliga förutsätts dessutom att den utrustning som monteras genom monteringen blir fastighet enligt ML. Skatteverket anser därmed att uthyrning, montering och demontering av byggnadsställningar inte är sådana tjänster på fastighet som ska omfattas av bestämmelserna (Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 129518-08/111).

Maskin utan förare

Enligt Skatteverkets uppfattning omfattas inte uthyrning av bygg- och anläggningsmaskin utan förare av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (Skatteverket 2008-04-15, dnr 131 222178-08/111).

Transporttjänster

Vägtransporter av gods och uthyrning av lastbil med förare utgör transporttjänster som inte utgör byggverksamhet enligt SNI 2002. Därmed omfattas inte sådana tjänster av reglerna. Bland exempel på aktiviteter som enligt SNI 2002 kan ingå i vägtransporter anges lastbils- och annan vägtransport av gods och transporter på vägar inom gruv- och industriområde. Transporter av jordmassor inom

ett byggområde med lastbil nämns inte särskilt i SNI 2002. Enligt Skatteverkets uppfattning är även sådant arbete att hänföra till en transporttjänst som inte omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 476529-10/111, se även Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111, avsnitt 4.9).

Lyftarbeten

Skatteverket anser att lyftarbeten som innebär lastning och lossning av gods i samband med transport eller att föremål flyttas från en lagringsplats till en annan inte ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldig inom byggsektorn. Detta gäller oavsett om arbetena utförs inom ett byggområde eller om uppdraget till övervägande del avser nämnda arbeten, men även innefattar att i något eller några fall lyfta byggnadsdelar på plats i samband med montering av byggnad (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 476529-10/111). Jämför kantrubrik Lyftarbeten i avsnitt 21.7.3.

Programmering lås och larm

Enligt Skatteverkets uppfattning är programmering av lås och larm normalt att anse som ett underordnat led till tjänster som avser montering eller installation, och att tjänsten därmed kan omfattas av reglerna. Däremot anser Skatteverket att tjänster som enbart består i programmering av nya behörighetskort, koder eller tider i befintliga anläggningar inte ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Detsamma gäller för tjänst som avser öppning av låsta dörrar (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111).

Fastighetsskötsel

Fastighetsskötsel på uppdrag utgör inte byggverksamhet enligt SNI 2002. Fastighetsskötsel på uppdrag innefattar bl.a. fastighetsdrift, städning och underhåll av lokalerna i en fastighet, kontroll av system för värme, ventilation och luftkonditionering samt fastighetsunderhåll innefattande mindre reparationer. Skatteverkets uppfattning är att sådana tillhandahållanden inte ska omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Detta innebär att mindre reparationer, som tillhandahålls i enlighet med ett avtal om sedvanlig fastighetsskötsel och som inte debiteras särskilt, inte kommer att omfattas av reglerna även om de avser fastighet enligt ML.

Om mindre reparationer tillhandahålls av någon som utför fastighetsskötsel på uppdrag, men debiterar särskild ersättning för reparationstjänsterna, kan dock omvänd skattskyldighet bli tillämplig på tillhandahållandet av sådana arbeten. Detsamma gäller om mindre reparationer utförs av någon som inte till-

handahåller fastighetsskötsel på uppdrag (Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111).

21.7.5 Köparens och säljarens status

Köparen

För att reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn ska gälla förutsätts att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster som omfattas av reglerna, eller att förvärvet görs av en annan näringsidkare (s.k. mellanman) som tillhandahåller en näringsidkare av det förstnämnda slaget sådana tjänster (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

Reglerna medför att omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid transaktioner mellan byggföretag i vid bemärkelse. Det finns inget krav på att köparens verksamhet i huvudsak måste vara byggverksamhet för att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Omvänd skattskyldighet gäller även när köparen i en sidoverksamhet tillhandahåller aktuella tjänster. Som exempel kan nämnas att ett företag vars huvudsakliga verksamhet avser återförsäljning av byggmaterial, omfattas av reglerna om företaget i sin verksamhet även tillhandahåller aktuella tjänster med anställda snickare. Ett företag som inte endast tillfälligt säljer tjänster som omfattas av reglerna, är skattskyldigt för alla förvärv av aktuella tjänster till den yrkesmässiga verksamheten. Detta gäller alltså även om den köpta tjänsten inte säljs vidare.

Inte endast tillfälligt

För att omvänd skattskyldighet ska bli tillämplig enligt första strecksatsen 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML förutsätts, att den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som i sin verksamhet ”inte endast tillfälligt” tillhandahåller sådana tjänster som anges i bestämmelserna. Skatteverket anser att antalet tillfällen som en näringsidkare tillhandahåller tjänster som omfattas av reglerna inte ensamt kan vara avgörande för om denne kan anses ”inte endast tillfälligt” tillhandahålla sådana tjänster. I stället måste en bedömning göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Faktorer som kan påverka bedömningen av om tillhandahållanden av exempelvis bygg- och anläggningstjänster sker ”inte endast tillfälligt” är om tjänsterna erbjuds och omsätts regelbundet, om sådana tillhandahållanden utgör en näringsidkares huvudsakliga verksamhet, om det är en udda företeelse i verksamheten under en begränsad tid, antalet uppdrag samt uppdragens omfattning.

Vidare anser Skatteverket att en näringsidkare som påbörjar en verksamhet som innebär att tillhandahålla bygg- och anläggningstjänster, byggstädning eller uthyrning av arbetskraft för

sådana aktiviteter blir en sådan köpare som avses i första strecksatsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML när verksamheten påbörjas. Enligt Skatteverkets uppfattning upphör en näringsidkare att vara en sådan köpare som omfattas av bestämmelserna när verksamheten, eller den del av verksamheten som innebär tillhandahållande av tjänster som omfattas av reglerna, är avvecklad (Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 704433-08/111).

Mellanman

Därutöver ska omvänd skattskyldighet tillämpas när ett sådant företag som avses i andra strecksatsen 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, tillfälligt åtar sig att som mellanman tillhandahålla köpta tjänster av det aktuella slaget till byggföretag. Om t.ex. ett bolag som inte bedriver byggverksamhet köper in och vidaresäljer en bygginstallation till ett bolag inom byggsektorn, ska omvänd skattskyldighet tillämpas för båda omsättningarna.

För den omvända skattskyldigheten saknar det betydelse om köparen åsatts SNI-kod för byggverksamhet. Det saknar även betydelse om köparen är svensk eller utländsk företagare. Jämför dock med reglerna för omsättningsland, avsnitt 21.7.6.

Färdigställda anläggningar

Skatterättsnämnden har ansett att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn inte var tillämplig på förvärv av byggtjänster för byggande och vidareförsäljning av anläggningar för distribution av dricksvatten och rening av avloppsvatten. I första hand gällde sökandebolagets fråga om de olika byggtjänster som förvärvades i samband med att nya anläggningar uppfördes, vilka efter färdigställandet överläts till dotterbolag, medförde att reglerna om omvänd skattskyldighet kunde bli tillämpliga på förvärvade byggtjänster. Enligt nämndens mening kunde enbart förvärvet av byggtjänster och därpå följande överlåtelse av en färdig anläggning, inte innebära att bolaget skulle betraktas som en sådan näringsidkare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. Bolaget tillhandahöll inte heller i övrigt tjänster som omfattades av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn (SRN 2008-06-19, dnr 50-07/I).

Staten

Skatteverket anser att staten är en sådan näringsidkare som mer än tillfälligt tillhandahåller aktuella byggtjänster. Staten är en enda juridisk person och utgör som sådan ett enda skattesubjekt. Skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet i en statlig myndighet beskattas till den del den inte utgör myndighetsutövning. Omvänd skattskyldighet gäller därför när staten förvärvar en sådan tjänst till den del av verksamheten som är yrkesmässig. Vid förvärv som sker för den del av verksamheten

som avser myndighetsutövning blir omvänd skattskyldighet inte tillämplig. Om ett förvärv görs för att användas såväl i myndighetens yrkesmässiga verksamhet som i den myndighetsutövande verksamheten, anser Skatteverket att myndigheten kan förvärvsbeskattas för hela förvärvet utan någon uppdelning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307716-07/111).

Kommunerna

En kommun är en juridisk person och utgör ett enda skattesubjekt. Skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet i en kommun beskattas till den del den inte utgör myndighetsutövning. Beskattning sker dock även av sådan myndighetsutövning som är att anse som yrkesmässig enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML. Skatteverket har tagit ställning till frågor som uppkommit om vad som gäller när en kommun förvärvar byggtjänster som kan bli föremål för omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Det kan förekomma att en kommun är en sådan näringsidkare som mer än tillfälligt tillhandahåller byggtjänster som omfattas av bestämmelserna. Omvänd skattskyldighet kan därför gälla när en kommun förvärvar en sådan tjänst. Omvänd skattskyldighet gäller då om kommunen förvärvar tjänsten till den del av verksamheten som är yrkesmässig. Omvänd skattskyldighet blir däremot inte tillämplig vid eventuella förvärv till den del av verksamheten som utgör myndighetsutövning som inte är yrkesmässig. Om förvärv görs för att användas såväl för yrkesmässig verksamhet som för myndighetsutövande verksamhet anser Skatteverket att förvärvsbeskattning kan ske för hela förvärvet utan någon uppdelning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111).

Allmän platsmark

Grävningsarbeten i allmän platsmark regleras av lokala bestämmelser och anvisningar som kommunerna meddelar. Enligt dessa kan en ledningsägare ansöka hos en kommun om att få gräva i allmän platsmark. Vissa kommuner ska enligt de lokala bestämmelserna utföra den slutliga återställningen av ytan, genom t.ex. asfaltering, och för detta arbete ska ledningsägaren ersätta kommunen. Skatteverket anser att den ersättning kommunen tar ut av ledningsägaren för att själv efter eventuell upphandling utföra arbetet med att återställa allmän platsmark, avser tillståndet att gräva. En tjänst som avser tillstånd att gräva är inte en sådan tjänst som omfattas av reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. En kommun blir därför inte en sådan näringsidkare som tillhandahåller byggtjänster på grund av att kommunen uppbär ersättning vid återställning av allmän platsmark (Skatteverket 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111).

Fjärrvärmeföretag

Fjärrvärmeföretag som tar ut ersättning av en fjärrvärmekund för att dra fram ledningar och installera utrustning som kunden sedan blir ägare till, får till den delen anses genomföra en omsättning som är separat i förhållande till leveransen av värme. Tillhandahållande av tjänster som består i att dra fram rör för fjärrvärme och installera fjärrvärmecentral eller utrustning för fjärrkyla i fastigheter omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn. Motsvarande gäller även för tjänster som avser reparations- eller underhållsåtgärder på sådan utrustning i fastigheter. Skatteverket anser att ett fjärrvärmeföretag som inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster blir en sådan förvärvare som ska tillämpa bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 45437-08/111).

Hyresgäst-anpassning

Skatteverket anser att hyresgästanpassningar som en fastighetsägare åtar sig att utföra normalt får anses som ett led i hyresförhållandet. Detta medför att fastighetsägaren av den anledning inte blir en sådan förvärvare som ska tillämpa omvänd skattskyldighet. Om en fastighetsägare däremot särskilt avtalar om att tillhandahålla byggtjänster påverkar detta bedömningen av om fastighetsägaren är en sådan förvärvare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML (Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 690785-07/111).

Säljaren

I ML finns inga krav uppställda på att säljaren måste bedriva en viss typ av verksamhet för att den omvända skattskyldigheten ska gälla. Avgörande är i stället tjänstens art och om köparen uppfyller kraven för att vara skattskyldig enligt de bestämmelser som redogjorts för ovan. Omvänd skattskyldighet gäller alltså även när företag som normalt inte är verksamma inom byggsektorn tillhandahåller aktuella tjänster till köpare som uppfyller kraven. Det saknar betydelse om säljaren åsatts SNI-kod för byggverksamhet. Det har heller ingen betydelse om säljaren är svensk eller utländsk företagare.

21.7.6 Omsättningsland

För att reglerna om omvänd skattskyldighet ska gälla måste aktuella tjänster vara omsatta inom landet. En tjänst som avser fastighet är omsatt inom landet om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 1 § första stycket och 8 § ML). En tjänst som avser uthyrning av arbetskraft är omsatt inom landet om uthyrningen sker till en näringsidkare i Sverige (5 kap. 5 § och 18 § ML).

21.7.7 Fakturakrav

För att få avdragsrätt krävs enligt huvudregeln en faktura. Detta gäller även vid omvänd skattskyldighet (8 kap. 17 § ML). Om det finns särskilda skäl behövs vid omvänd skattskyldighet ingen faktura om avdragsrätten kan styrkas med annan tillgänglig dokumentation. Som exempel på tillfälle där annan tillgänglig dokumentation kan förekomma är betalning i förskott eller a conto för bygg- och anläggningstjänst (prop. 2007/08:25 s. 221).

21.7.8 Felaktig fakturering

Det är av väsentlig betydelse att både säljare och köpare noga tar ställning till om förutsättningarna för tillämpning av omvänd skattskyldighet är uppfyllda i det enskilda fallet. Vid omvänd skattskyldighet gäller att den som förvärvar tjänsterna blir skattskyldig, d.v.s. skyldig att redovisa mervärdesskatten.

Feldebiterad skatt

När en säljare ska fakturera aktuella tjänster måste han avgöra om köparen är ett sådant företag som medför att omvänd skattskyldighet ska tillämpas Ibland kan det uppkomma fall där säljaren har debiterat mervärdesskatt, men där omvänd skattskyldighet rätteligen skulle ha tillämpats. Om säljaren felaktigt fakturerar ett belopp som anges som mervärdesskatt är beloppet inte avdragsgillt hos köparen, eftersom det felaktigt debiterade beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt definitionen i 8 kap. 2 § första stycket ML.

Av förarbetena framgår hur situationen bör lösas. I förhållande till staten måste köparen redovisa utgående skatt på sitt förvärv. Under förutsättning att köparen har full avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan denne yrka avdrag för ingående skatt med samma belopp. Köparen får återkräva det som mervärdesskatt angivna beloppet som betalts till säljaren (prop. 2005/06:130 s. 49).

För ändring av säljarens betalningsskyldighet för det såsom mervärdesskatt angivna beloppet förutsätts att säljaren utfärdar en kreditnota som gäller den felaktigt debiterade mervärdesskatten. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnotan har utfärdats. Om det finns särskilda skäl ska kravet på kreditnota efterges av Skatteverket (13 kap. 28 § ML). Se även avsnitt 19.4.12.

22 Uthyrning av verksamhetslokal

22.1 Inledning

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är, med vissa undantag (se avsnitt 20), en tjänst som är undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär att bl.a. fastighetsägare som regel inte är obligatoriskt skattskyldiga för t.ex. lokaluthyrning. De har därför inte rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv i uthyrningsverksamheten. I och med det uppkommer s.k. kumulativa effekter, vilket kan leda till att hyressättningen påverkas negativt för hyresgästen. Den företagare som är skattskyldig för mervärdesskatt och bedriver sin verksamhet i egen fastighet har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv avseende fastigheten. I mervärdesskattehänseende kan således bristande konkurrensneutralitet uppkomma när det gäller verksamheter som bedrivs i förhyrda respektive i egna lokaler.

Frivillig skattskyldighet

I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § i ML, se avsnitt 22.2.1.2. Även under ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet, innan några hyresgäster tillträtt, finns i vissa fall en möjlighet att bli frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet. För sådan skattskyldighet finns särskilda bestämmelser, bl.a. har dessa skattskyldiga inte rätt att få s.k. retroaktivt avdrag, se vidare avsnitten 22.2.2 och 22.8.2. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun och kommunalförbund oavsett användningssätt hos dessa. Dessutom kan frivillig skattskyldighet fr.o.m. den 1 juli 2012 medges vid uthyrning till samordningsförbund (3 kap. 3 § andra stycket

ML). Frivillig skattskyldighet kan under motsvarande förutsättningar medges första- och andrahandshyresgäster samt bostadsrättsinnehavare liksom konkursbon och sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML.

Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer en rätt till valfrihet för beskattning rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom samt fastställa de närmare villkoren som krävs för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av undantaget (artikel 137 jämförd med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får således inskränka rätten till valfrihet och ska närmare bestämma om dess användning.

EU-domstolen har behandlat frågor om tillämpningen av bestämmelserna i artikel 137. Av domarna framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för bestämmelserna i artiklarna 131, 135 och 137 i mervärdesskattedirektivet (C-381/97 Belgocodex punkterna 16–17 och C-12/98 Far punkt 13).

EU-domstolen har uttalat att bestämmelserna i artikel 137.1 d och 2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet inte hindrar en medlemsstat, som har utnyttjat möjligheten till frivillig skattskyldighet, från att anta bestämmelser som innebär att avdrag för hela den ingående skatten villkoras av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten (C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, punkterna 26–30). Artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet, ska enligt EU-domstolen, tolkas så att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av denna bestämmelse kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki).

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 137 i mervärdesskattedirektivet medger och också fastställt de nationella reglerna.

Uthyrning

Begreppet uthyrning är ett unionsrättsligt begrepp där civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse. Det grund-

läggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EU-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Se vidare avsnitten 20.3 och 20.3.1.

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

Omsättningsland

Tjänst avseende fastighet är omsatt i det land där fastigheten är belägen. Uthyrning av fastighet kan därför mervärdesbeskattas i Sverige endast om fastigheten är belägen här i landet (5 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet enligt ML kan alltså inte avse fastighet belägen i annat land.

Lagrum av särskild betydelse

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

I det följande förstås med begreppet skattskyldig, om inte annat anges, även återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § ML.

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

22.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta

Frivillig skattskyldighet kan medges för den som hyr ut en fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt (9 kap. 1 § ML). I vissa fall kan frivillig skattskyldighet medges redan innan uthyrningen påbörjats då fastighet är under uppförande (9 kap. 2 § ML).

22.2.1 Uthyrning av fastighet

22.2.1.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

Byggnad eller annan anläggning

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastig-

hetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör fastighet enligt ML finns i avsnitt 20.2. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i mervärdesskattehänseende. Även en mobilmast placerad på en byggnads tak eller direkt på ett betongfundament på marken utgör fastighet enligt ML.

Bestämd yta

Uthyrning av fast egendom är enligt EU-domstolen ett unionsrättsligt begrepp (C-284/03, Temco Europe). Ett hyresavtal kan, enligt domstolen (punkterna 24 och 25), avse vissa delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra. Sådana begränsningar i rätten att nyttja en förhyrd lokal hindrar inte att det kan vara fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra. Det förhållandet att en hyresvärd ingått flera hyresavtal med olika hyresgäster avseende samma lokal hindrar därför inte att de olika upplåtelserna kan rymmas inom det unionsrättsliga begreppet uthyrning av fast egendom.

Med stöd av artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet har i ML fastställts ytterligare villkor, utöver kravet på uthyrning av fast egendom, för att frivillig skattskyldighet ska kunna medges. Ett sådant villkor är att uthyrningen ska ske för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet (3 kap. 3 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 22.2.1.2. Ett annat villkor är att skattskyldigheten bestäms per fastighetsdel. Detta innebär att skattskyldighet kan inträda först när hyresgästen tillträder den del av fastigheten som avses med ansökan (9 kap. 4 § första stycket ML). Skatteverket anser därför att kravet på stadigvarande användning hos hyresgästen av en fastighet eller del därav endast är uppfyllt när varje hyresgäst med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta (Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111).

Stadigvarande bruk

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

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Barack som lätt kan flyttas, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.

EU-domstolen har, uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån unionsrättsliga begrepp (C-315/00, Maierhofer). Se vidare avsnitt 20.2.2.1.

Lokal

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

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

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

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

Parkeringsplats

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse av platser för parkering av fordon, se vidare avsnitt 20.4.5.

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

Verksamhetstillbehör och industritillbehör

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

I jämkningssammanhang anses dock industri- och verksamhetstillbehör som lös egendom, se avsnitt 16.3.

22.2.1.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen

För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML (3 kap. 3 § andra stycket ML). Syftet med att fastigheten ska användas stadigvarande är att förhindra ideliga ändringar av skattskyldigheten, se prop. 1985/86:47 s. 40.

Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. I vissa fall

kan dock frivillig skattskyldighet medges under s.k. uppförandeskede, d.v.s. innan hyresavtal träffats.

Skatteverket anser att sådana hyresavtal som gäller för en bestämd tid av minst ett år och sådana hyresavtal för obestämd tid som avses i 12 kap. jordabalken bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. Vid bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning i hyresgästens verksamhet har även avsikten med avtalet betydelse. Även andra omständigheter kring uthyrningen kan vara av betydelse vid bedömningen.

I det fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. En avvägning får därvid göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

Skatterättsnämnden har uttalat sig angående kravet på stadigvarande användning. Sökandebolaget hyrde ut lokaler i ett köpcentrum och var frivilligt skattskyldig för denna uthyrning. Vissa av dessa lokaler var tillfälligtvis outhyrda och presumtiva hyresgäster, som bedriver verksamheter som omfattas av skattskyldighet enligt ML, var företagare som antingen bedrev nystartade verksamheter som inte hade möjlighet att teckna längre avtal eller bedrev verksamhet som endast var tänkt att vara en kort tid såsom konkursutförsäljning.

Den aktuella lokalen var föremål för skattskyldighet sedan tidigare och skulle enligt nytt kontrakt hyras ut under fyra månader utan möjlighet till förlängning. Skatterättsnämnden ansåg att innebörden av kravet att en fastighet ska användas stadigvarande i en verksamhet som medför skattskyldighet är att fastighetsägarens avsikt ska vara att kontinuerligt under en längre tid hyra ut fastigheten för användning i en sådan verksamhet. Av handlingarna i ärendet framgick enligt Skatterättsnämnden inte annat än att denna förutsättning var uppfylld. Skatterättsnämnden fann därför att det förhållandet att det aktuella företaget hyr lokalen under endast fyra månader inte medför att sökandebolagets uthyrning av lokalen inte ska anses ske för stadigvarande användning (SRN 2006-03-03).

Skatteverket anser att förhandsbeskedet inte ska tolkas så att stadigvarande användning är bestämt till minst fyra månader. I det aktuella fallet var lokalen redan föremål för skattskyldighet och skulle även i fortsättningen hyras ut på samma sätt. Att hyresvärden väljer att hyra ut lokalen tillfälligt till ett företag som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML i stället för att låta den stå tom mellan två hyresgäster förändrar inte skattskyldigheten. En annan bedömning skulle leda till ideliga ändringar av skattskyldigheten, vilket inte kan anses vara förenligt med det syfte som legat till grund för införandet av begreppet ”stadigvarande”.

Uthyrning på heltid

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser Skatteverket vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Ett företags uthyrning av en lokal till en skattepliktig hyresgäst t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan är inte en uthyrning som är stadigvarande och kan således inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet.

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

Flera hyresgäster

Skatteverket anser att även om ett hyresavtal kan avse delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra krävs, för att frivillig skattskyldighet för uthyrningen ska medges, att var och en av hyresgästerna med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta (Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111).

Sopsuganläggning

Kammarrätten har uttalat sig om kraven för frivillig skattskyldighet för uthyrning av en sopsuganläggning. Sopsuganläggningen ägdes och brukades gemensamt av ägarna till de fastigheter som hade del i anläggningen. En samfällighetsförening bildades för förvaltningen av anläggningen. Föreningen

ansökte om frivillig skattskyldighet för uthyrning av anläggningen till ett bolag. Kammarrätten fann att sopsuganläggningen, även för tiden efter hyresavtalet träffats mellan föreningen och bolaget, stadigvarande användes och utnyttjades i fastighetsägarnas verksamhet. Hyresavtalet mellan föreningen och bolaget medförde inte att bolaget fått en rätt att nyttja sopsuganläggningen som om de vore ägare av denna. Föreningen hade följaktligen inte visat att en sådan uthyrning av anläggningen som krävs för frivillig skattskyldighet förelåg (KRNS 2008-05-12, mål nr 6340-06). Domen överklagades av den skattskyldige men prövningstillstånd medgavs inte.

Fastighets-
överlåtelse

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

Exempel

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

Staten, kommun
m.fl.

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund, samordningsförbund, utländska beskickningar, karriärkonsulat, vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, samt representation i Sverige för EU krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Vid uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund och samordningsförbund behöver denna hyresgästs verksamhet inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Se dock avsnitt 22.3.1 vad gäller vissa begränsningar i möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till kommuner, kommunalförbund och samordningsförbund. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt.

22.2.2 Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet kan medges i vissa fall redan under det s.k. uppförandeskedet, d.v.s. innan hyresavtal träffats och hyresgäst tillträtt (9 kap. 2 § ML). Fråga ska vara om fall när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller

genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats, jfr avsnitt 22.2.1.

Förutsättningar

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

Särskilda skäl

Uppförandet av en byggnad medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så kan också vara fallet vid mera omfattande till- och ombyggnader. Stora påfrestningar på fastighetsägarens likviditet kan då uppkomma. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mera omfattande till- och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga. Detta gäller dock endast under förutsättning att en stor del av den till- eller ombyggda delen är avsedd att efter åtgärderna komma att omfattas av frivillig skattskyldighet (prop. 1999/2000:82 s. 72).

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

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

Avsikten styrkes

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

objektiva omständigheter som kan läggas till grund för en bedömning av sökandens avsikt. Jämför prop. 1999/2000:82 s. 72.

Övrigt beträffande sökanden

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

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

22.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet

Uthyrning eller annan upplåtelse

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av grupphuvudmannen, se avsnitt 22.3.4 (9 kap. 1 § ML, 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1−2 ML).

Uppförandeskede

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

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

22.3.1 Fastighetsägare

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som

äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet, se avsnitten 22.2.1.1 och 20.2.

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

Blandad verksamhet

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

Exempel

A hyr ut en lokal till B som i denna bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet). A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för t.ex. ombyggnad, reparation och drift av lokalen. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar lokalens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Se vidare avsnitten 22.8.1 och 14.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

Uppförandeskede

En fastighetsägare kan i vissa fall medges frivillig skattskyldighet under s.k. uppförandeskede trots att någon uthyrning ännu inte påbörjats (9 kap. 2 § ML).

Staten och kommun

När det gäller uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet (3 kap. 3 § andra stycket ML). Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet vidareuthyr byggnaden etc. till annan hyresgäst än

staten, en kommun, kommunalförbund eller ett samordningsförbund för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. I detta sammanhang kan dock noteras att korttidsupplåtelse av idrottslokal och idrottsanläggning för idrottsutövning inte utgör fastighetsupplåtelse, se vidare avsnitt 27.5. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till en kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad.

Gruppbostäder

Frivillig skattskyldighet kan medges endast för uthyrningsbara ytor. Till ytor som inte är uthyrningsbara hör som regel sådana ytor som är gemensamma för samtliga lokaler i fastigheten eller som används för service, drift eller underhåll av övriga lokaler, jfr avsnitt 22.11.3. Skatteverket anser att ytor i ett gruppboende som används av både boende och vårdpersonal ska behandlas som gemensamma ytor. Frivillig skattskyldighet avseende gruppboende kan därför enligt Skatteverkets uppfattning endast medges för uthyrning av vårdytor och personalutrymmen. För uthyrning av bostäder och gemensamma ytor som används både av de boende och vårdpersonal kan frivillig skattskyldighet inte medges. Den andel av de gemensamma ytorna som kan anses hänförlig till den bedrivna vården får anses som underordnad den skattepliktiga uthyrningen av vårdlokalerna. Beträffande stadigvarande bostad, se avsnitt 14.6.2.

En skälig fördelningsgrund för avdragsrätten avseende gemensamma ytor kan vara förhållandet mellan de ytor som omfattas av frivillig skattskyldighet och den totala ytan minskad med de gemensamma ytorna.

Utöver den del av hyran som avser de ytor för vilka frivillig skattskyldighet har medgetts ska även den del av hyresvederlaget som avser den andel av de gemensamma ytorna som kan anses vara hänförlig till den bedrivna vården beläggas med mervärdesskatt. Ovanstående fördelningsgrund bör också användas vid sådan beräkning (Skatteverket 2010-11-25, dnr 131 682627-10/111).

Kommuns vidareuthyrning

När en kommun vidareuthyr en fastighet till staten, annan kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt ska samma villkor gälla som vid någon annan hyresgästs vidareuthyrning till staten, annan kommun, kommunalförbund eller ett samordningsförbund. En fastighetsägare kan således medges frivillig skatt-

skyldighet även i de fall uthyrning av en fastighet sker via en kommun till en annan kommun som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tomträtts-innehavare

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

Bostadsrätt

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

Övertagande av fastighet

Om en fastighet som överlåts omfattas av frivillig skattskyldighet, övertar den nye ägaren överlåtarens frivilliga skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitt 22.4. Dock finns möjlighet innan den nye ägarens tillträde att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Se avsnitt 22.9.

Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderätts-övergångar. Även fissioner, fusioner och verksamhetsöver-låtelser omfattas av dessa bestämmelser.

Särskilt om vidareuthyrning

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

Skatteverket anser att bedömningen av om det föreligger en tjänst avseende uthyrning och en senare återuthyrning av fast egendom får göras med utgångspunkt i innebörden av avtalen i det enskilda fallet. Avgörande är om förstahandshyresgästen har en dispositionsrätt som medför att fastighetsägaren för att själv kunna nyttja lokalen måste hyra tillbaka denna. Omsättning av en tjänst avseende uthyrning av fastighet kan då anses föreligga. Är förhållandena sådana att denna uthyrning sker kontinuerligt under en längre tid är detta inget hinder mot frivillig skattskyldighet enbart på grund av att fråga är om åter-uthyrning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 292393-07/111).

Särskilt om uthyrning till hotellföretag

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fri-tidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotellverksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skatt-skyldigt enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § första stycket 4 ML).

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

Skatteverket anser att begreppen rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter bör ges en vid tolkning för att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas (Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111).

Skatterättsnämnden har förklarat att skatteplikt föreligger för ett bolags uthyrning av lägenheter till ett hotellföretag. Vidare har Skatterättsnämnden ansett avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML beträffande stadigvarande bostäder inte vara tillämpligt i fallet (SRN 2001-11-21). Förhandsbeskedet överklagades till den del det avsåg frågan om avdrag. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2002 not. 174). Se även avsnitten 14.6.2 och 22.8.3.

22.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare

Den som hyr lokal m.m. i första eller andra hand kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra respektive tredje hand. Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes mervärdesskattestatus, liksom beträffande specialreglerna vid uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

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

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

Övertagande av hyresrätt m.m.

Om den som överlåter en hyresrätt eller en bostadsrätt varit frivilligt skattskyldig för uthyrning av lokalen, övergår som regel den frivilliga skattskyldigheten på övertagaren utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitten 22.4 och 22.11.

Återuthyrning

Skatteverket, anser att bedömningen av om det föreligger en tjänst avseende uthyrning och en senare återuthyrning av fast egendom får göras med utgångspunkt i innebörden av avtalen i det enskilda fallet. Avgörande är om förstahandshyresgästen har en dispositionsrätt som medför att fastighetsägaren för att själv kunna nyttja lokalen måste hyra tillbaka denna. Omsättning av en tjänst avseende uthyrning av fastighet kan då anses föreligga. Är förhållandena sådana att denna uthyrning sker kontinuerligt under en längre tid är detta inget hinder mot frivillig skattskyldighet enbart på grund av att fråga är om återuthyrning (Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 292393-07/111).

22.3.3 Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML). Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Konkursförvaltaren ska anmäla konkursboet för registrering hos Skatteverket (7 kap. 2 § SFL).

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

22.3.4 Mervärdesskattegrupper

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

22.4 Den frivilliga skattskyldighetens början

Allmänt

Av 9 kap. 4–5 §§ ML framgår från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast kan gälla. Tre typfall kan urskiljas.

Dessa är uthyrning, uppförandeskede och överlåtelse. När nedan anges fastighet avses i förekommande fall även hyres- och bostadsrätter.

Uthyrning

Den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av verksamhetslokal inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser (9 kap. 4 § första stycket ML).

Här inryms t.ex. fall då byggnad uppförts och ansökan om frivillig skattskyldighet först därefter lämnas till Skatteverket. Likaså fall då för en befintlig fastighet, helt eller delvis, ansöks om frivillig skattskyldighet och sådan skattskyldighet dessförinnan inte förelegat för fastigheten eller fastighetsdelen. Det kan alltså handla om situationer då ändrad användning uppkommer i en lokal. Här avses också fall då fastighet överlåtits och där den nye ägaren vill bli frivilligt skattskyldig för andra eller ytterligare lokaler än de den tidigare ägaren var frivilligt skattskyldig för.

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

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angivit (9 kap. 4 § andra stycket ML).

Överlåtelse

Då överlåtare av fastighet eller av hyres-/bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelsetillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Den nye ägaren blir då frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten (9 kap. 5 § ML). Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt. Kontinuitet i beskattningen uppnås då.

Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar. Även fissioner, fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser.

Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket (9 kap. 7 § första stycket ML), se avsnitt 22.11.4.

Parterna kan dock innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitt 22.9.

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

Fastigheten måste disponeras

Den frivilliga skattskyldigheten är knuten till en särskild, angiven fastighet och användningen av denna genom uthyrning av byggnad eller annan anläggning. En fastighetsägare kan därför inte medges frivillig skattskyldighet så länge en tidigare ägare disponerar och använder byggnaden eller anläggningen för sin verksamhet eller för annat ändamål. Jämför 9 kap. 5 § ML.

Konsekvenser av inträdet

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

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

Felaktig debitering

Ett belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt ska betalas in till staten även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt ML (1 kap. 1 § tredje stycket ML). Se avsnitten 4.7 och 19.4.12.

Skatteverket anser att en hyresgäst inte har rätt till avdrag för som mervärdesskatt oriktigt betecknade belopp, se avsnitt 22.8.4.

22.5 Beskattningsunderlag

Allmänt

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

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme

och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Detsamma gäller upplåtelse av parkeringsplats som har sådan nära anknytning till upplåtelsen av lokalen att den anses underordnad uthyrningen av lokalen, se avsnitt 22.2.1.1. Däremot ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

Hyresgäst med blandad verksamhet

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

Franchising

I ett förhandsbesked har Skatterättsnämnden uttalat hur franchiseavgift ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Ett aktiebolag skulle öppna livsmedelsbutiker på franchisebasis. Franchiseavgiften skulle debiteras franchisetagaren i form av en procentuell avgift på butikens omsättning. I avgiften ingick ersättning för kostnader för lokalhyra, marknadsföring, redovisning, revision, prisadministration, prisförhandlingar m.m. Lokalhyran beräknades utgöra en mindre del av totalkostnaden. Skatterättsnämnden ansåg att franchiseavgiften skulle delas upp i en mervärdesskattefri del avseende beräknad hyra för lokaler och en mervärdesskattepliktig del avseende ersättning för övriga tjänster. Nämnden ansåg att tillhandahållandet av butikslokal var en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Den kunde inte anses vara ett underordnat led i tillhandahållandet av de andra tjänsterna (SRN 1992-07-10).

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

Uttagsbeskattning

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

Skadestånd

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan

kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med mervärdesskatt.

22.6 Faktureringsskyldighet

Allmänt

Enligt faktureringsreglerna ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare (11 kap. 1 § ML). Beträffande fakturering, se vidare avsnitt 17.

Uppgifter i fakturan

En hyresfaktura ska vid frivillig skattskyldighet innehålla utfärdandedatum, unikt löpnummer, säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt, säljarens och köparens namn och adress, vad transaktionen avser, d.v.s. vilken lokal och hyresperiod fakturan avser samt uppgifter om ersättningen, skattesats och skattens belopp (11 kap. 8 § ML).

Mindre belopp

Fakturans innehåll får frångås i vissa fall, bl.a. om fakturans totalbelopp inte överstiger 2 000 kr (11 kap. 9 § ML). Skatteverket anser att bestämmelsen inte bör tillämpas beträffande hyresfakturor, vilket innebär att en hyresfaktura alltid ska innehålla de uppgifter som framgår ovan.

Retroaktivt avdrag för annans ingående skatt

I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtares ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (8 kap. 19 § ML). Se vidare avsnitt 22.8.2.

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

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

Förvärvaren kan vid kontakt med överlåtaren hänvisa till att handlingen bör vara specificerad på så sätt att kravet i 8 kap. 19 § fjärde stycket 3 ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att

handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.

Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

Vid överlåtelse av investeringsvaror (t.ex. fastigheter och hyres-/bostadsrätter) går överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt ofta över på förvärvaren, se vidare avsnitt 22.10.3. Det kan bli aktuellt t.ex. vid överlåtelse av fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller som avses bli det hos förvärvaren. I sådana fall kan jämkning fullgöras hos förvärvaren endast om han från överlåtaren erhållit en handling som innehåller för jämkningen nödvändiga uppgifter. Överlåtaren är skyldig att utfärda sådan handling även om förvärvaren inte begär det.

En överlåtare av en fastighet som, i samband med att jämkningsskyldigheten för ingående skatt övergår till förvärvaren, inte lämnar uppgifter i särskild jämkningshandling ska enligt Skatteverkets uppfattning själv fullgöra denna jämkningsskyldighet när en jämkningsgrundande händelse senare inträffar. Detta gäller även om fastigheten överlåtits i flera led efter den ursprungliga överlåtelsen vid vilken uppgifter inte lämnades. Skatteverket anser också att sådana brister i överlämnad jämkningshandling att en förvärvare inte kan fullgöra sin jämkningsskyldighet innebär att denna skyldighet ska fullgöras av överlåtaren (Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111).

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

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

Överlåtaren ska i sina räkenskaper ha ett underlag som visar att hans redovisning av mervärdesskatt skett korrekt. För det ändamålet krävs att överlåtaren har en sådan handling som

avses här. Köparen bör inom linjen i årsbokslutet ange att det finns en ansvarsförbindelse beträffande ingående skatt som eventuellt kan komma att leda till en jämkning och betalning till staten. Hänvisning bör därvid göras till den grundläggande verifikationen.

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

Uppgifter i handling

Den handling som överlåtaren ska lämna i de nämnda övertagandefallen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 17 § första stycket ML). Därför bör handlingen återge

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

räkenskapsår det är av vikt att handlingen innehåller en klar uppgift om när korrigeringstiden går ut för de olika byggåtgärderna som avses i handlingen.

Se vidare avsnitt 16.10.

22.7 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror

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

Förskott

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

Exempel 1

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

Ej förskott

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

Exempel 2

Hyresperioden är juli–september. Hyresvärden sänder ut hyresfaktura i augusti. Hyran betalas i oktober. Den utgående skatten ska av hyresvärden redovisas i den mervärdesskattedeklaration som avser redovisningsperioden september. Hyresgästen har rätt till avdrag i samma månad.

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Se avsnitt 19.3.2.

Frivillig skattskyldighet före beslutsdag

Det kan förekomma att Skatteverket fattar beslut om frivillig skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen. I sådana fall ska uthyrarens utgående respektive ingående skatt som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen redovisas för den redovisningsperiod som infaller närmast efter den månad då beslutet fattades (13 kap. 28 b § ML). Bestämmelsen påverkar dock inte uthyrarens redovisningsperioder, varför denne kommer att erhålla mervärdesskattedeklarationer avseende tid fr.o.m. den månad under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt.

Exempel 3

Ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal och anmälan om registrering till mervärdesskatt kommer in till Skatteverket 2012-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen.

Skatteverket fattar beslut 2012-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2012-02-01 och registrerar den skattskyldige till mervärdesskatt. Redovisningsperioden ska vara en kalendermånad eftersom beskattningsunderlaget enligt registreringsanmälan överstiger 40 miljoner kr. Den första redovisningsperioden kommer, eftersom skattskyldigheten gäller fr.o.m. 2012-02-01, att avse kalendermånaden februari.

Den utgående respektive ingående skatt som belöper på tiden fr.o.m. den 1 februari t.o.m. den 15 mars ska, enligt 13 kap. 28 b § ML, redovisas i mervärdesskattedeklarationen som avser redovisningsperioden april. Den utgående respektive ingående skatt som belöper på tiden fr.o.m. den 16 mars t.o.m. den 31 mars redovisas, enligt ML:s allmänna regler, i redovisningsperioden mars.

Retroaktivt avdrag

Skatteverket anser att retroaktivt avdrag får ske för den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler inträder också avdragsrätten successivt. Detta innebär således att bestämmelsen i

13 kap. 28 b § ML inte är tillämplig på det retroaktiva avdraget (Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111).

Exempel 4

Med samma förutsättningar som i exempel 3 ovan så kan det retroaktiva avdraget redovisas i mervärdesskattedeklaration som avser redovisningsperioden februari, eftersom skattskyldigheten inträder 2012-02-01.

22.8 Avdragsrätt

22.8.1 Avdrag för löpande kostnader

Allmänt

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

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

Uppförandeskede

Den som förklarats frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har rätt till avdrag för ingående skatt enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Rätt till avdrag föreligger då för mervärdesskatt på kostnader avseende förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. För kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet kan avdrag endast medges enligt jämkningsreglerna.

Skatteverket anser att ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under uppförande innebär en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. ML. Jämkning kan därför bli aktuell avseende mervärdesskatt på förvärv som gjorts innan skattskyldigheten inträtt. Detta gäller även i det fall fastigheten inte tagits i bruk innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt (Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111).

Blandad verksamhet

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

- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger full avdragsrätt,
- för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt,

– för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verksamheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del (8 kap. 13 § ML).

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

Delvis för privat bruk

Avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till fastighet som används både i verksamheten och för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten föreligger endast i proportion till användningen i verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 4 a § ML). Om den avdragsgilla delen inte kan fastställas får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 4 b § ML).

Fördelningsgrunder

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

Exempel

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (mervärdesskattefri verksamhet). Fastig-

hetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående skatten på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående skatten utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående skatten därefter, t.ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående skatten på gemensamma förvärv blir då 40 procent (400:1 000). Hade fördelning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela den ingående skatten fått fördelas med ledning av ytor.

95 %-reglerna

I avsnitt 14.4.2 redogörs för de s.k. 95 procent-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet för stadigvarande bostad liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.

Lagerhållning

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

Mäklararvode

I samband med försäljning eller förvärv av en fastighet anlitas många gånger en mäklare. När det gäller frågan om rätt till avdrag för mervärdesskatt som belöper på mäklararvodet anser Skatteverket att följande ska gälla.

– vid försäljning

I det fall en fastighet överlåts får kostnaden för mäklararvodet anses ha ett direkt och omedelbart samband med en från skatteplikt undantagen omsättning av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML. Därmed föreligger inte rätt till avdrag för ingående skatt på mäklararvodet.

Om en fastighet överlåts i samband med en från skatteplikt undantagen verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML får dock kostnaden för mäklararvodet anses utgöra en allmän omkostnad i den verksamhet som bedrivits. Avdragsrätt för ingående skatt på mäklararvodet föreligger i den mån verksamheten har medfört skattskyldighet och arvodet inte avser stadigvarande bostad (Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111).

– vid förvärv

I det fall förvärv sker av en fastighet som endast delvis omfattas av frivillig skattskyldighet och där resterande ytor inte är färdigställda anser Skatteverket att den ingående skatt som belöper på köparens mäklarkostnad utgör en allmän omkostnad. Den ingående skatten ska då fördelas på en avdragsgill respektive en inte avdragsgill del med hänsyn till fastighetens användning i verksamhet som medför skattskyldighet. När endast en del av en byggnad är färdigställd bör detta beaktas vid fördelningen av den ingående skatten. Nerlagd produktionskostnad eller en motsvarande faktor kan då vara en lämplig fördelningsgrund när ytorna representerar olika värden. Rätt till jämkning eller s.k. retroaktivt avdrag uppkommer inte senare för den del av den ingående skatten som belöper på mäklarkostnaden och som inte berättigade till avdrag i samband med förvärvet (Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111).

Kostnader efter frånträde

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

Rivningskostnader

Skatteverket anser också att avdragsrätt föreligger för rivnings- och saneringskostnader för en fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet då fastighetsägaren blir förelagd av kommunen att sanera fastigheten. Dessa åtgärder innebär inte att fastighetsägaren tar fastigheten i bruk för annan verksamhet utan åtgärderna är ett led i att avveckla den tidigare bedrivna verksamheten. Detta gäller oavsett om marken senare ska säljas eller ny byggnad ska uppföras (Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111).t

Kostnader vid byte av hyresgäst

Ett byte av hyresgäst kan enligt Skatteverkets uppfattning jämställas med en övergång till en ny uthyrningsverksamhet i det fall bytet innebär att en tidigare beslutad frivillig skattskyldighet ska upphöra. Motsvarande gäller om den tidigare uthyrningen varit undantagen från skatteplikt och den nya uthyrningen kommer att omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. En kostnad som uppkommer i samband med övergång till en annan verksamhet kan antingen hänföras till avveckling av den tidigare verksamheten eller till inledandet av en ny verksamhet. Skatteverket anser att förvärv av tjänster

som avser ny-, till- eller ombyggnad i samband med byte av hyresgäst ska hänföras till inledandet av en ny uthyrningsverksamhet. Detsamma gäller i regel reparation och underhåll (renoveringsåtgärder) som utförs inför att en ny hyresgäst ska flytta in. Även om renoveringsåtgärderna har föranletts av det slitage fastigheten varit utsatt för under den tidigare uthyrningen, kommer åtgärderna att användas och förbrukas i uthyrningen till nästa hyresgäst. Avdragsrätt föreligger därför inte för ingående skatt avseende sådana byggåtgärder, om det redan då åtgärderna påbörjas står klart att verksamhetslokalen ska användas för uthyrning som inte omfattas av frivillig skattskyldighet.

I undantagsfall kan kostnader för vissa renoveringsåtgärder i samband med byte av hyresgäst anses strikt nödvändiga för att avveckla den tidigare uthyrningsverksamheten. Kostnaden ska ha ett direkt och omedelbart samband med den tidigare bedrivna verksamheten. Det kan exempelvis vara fråga om kostnader för åtgärder som rivning och sanering som en fastighetsägare är skyldig att utföra efter föreläggande av kommun eller kostnader för åtgärder som avser borttagande av specialanpassningar av en verksamhetslokal (Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 824926-10/111).

Förmånsrätt

En hyresvärd kan ha förmånsrätt i hyresgästs konkurs motsvarande högst tre månaders hyra (5 § i förmånsrättslagen [1970:979]). Avdragsrätten för ingående skatt avseende sådan hyra tillkommer konkursgäldenären och inte konkursboet eftersom fråga är om konkurs- och inte massafordran.

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

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

22.8.2 Retroaktivt avdrag

Allmänt

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

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

Jämkning utgör det normala korrigeringsinstitutet då avdrag för ingående skatt ska medges med högre eller lägre belopp efter t.ex. ändrad användning av fastigheten jämfört med då byggtjänsterna förvärvades.

Fastighetsägare, hyresgäster m.fl.

För den som beviljas frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § ML finns även en möjlighet att få s.k. retroaktivt avdrag för ingående skatt. Denna rätt gäller fastighetsägare och andra som förklarats frivilligt skattskyldiga, såsom för första- och andrahandshyresgäster (9 kap. 8 § andra–tredje styckena ML).

Uppförandeskede

För den som förklaras frivilligt skattskyldig under s.k. uppförandeskede enligt 9 kap. 2 § ML gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Denne får i stället avdrag för den ingående skatten enligt de allmänna reglerna. Som framgår vid kantrubriken Allmänt i detta avsnitt föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet inte kan kombineras med retroaktivt avdrag (RÅ 2008 not. 176).

Detta innebär att den som förklaras frivilligt skattskyldig under uppförandeskede inte kan få avdrag för den mervärdesskatt som belöper på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt annat än genom jämkning. Retroaktivt avdrag till fastighetsägarens fördel kan inte komma ifråga. Regeringen har uttalat att detta förhållande inte leder till bristande konkurrensneutralitet, då varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjats men innan fastigheten tagits i bruk (prop. 1999/2000:82 s. 86).

Ny-, till- och ombyggnadsarbeten

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

Kammarrätten har funnit att en anläggningsavgift till kommunen inte är en sådan ny-, till- eller ombyggnad av fastighet som anges i 9 kap. 8 § ML. Kammarrätten uppger med hänvisning till RÅ 1997 ref. 15 att det enligt praxis är karaktären på byggnadsarbetena som avgör. Genom den i målet aktuella anläggningsavgiften ges fastigheten åtkomst till det kommunala VA-nätet. Anslutningen saknar enligt kammarrättens mening en direkt koppling till den ny-, till- eller ombyggnad som bolaget låtit utföra (KRNS 2009-02-06, mål nr 7051-07).

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

Utvidgat reparationsbegrepp

Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt avdrag för mervärdesskatt. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen. Se vidare prop. 1999/2000:100 s. 205 f.

Driftkostnader

För ingående skatt på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag

Tidsgräns

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

Ej tagits i bruk

När det gäller arbeten som utförts eller låtit utföras av den som yrkar det retroaktiva avdraget gäller att avdrag kan medges endast om den del av fastigheten som omfattas av byggarbetena inte tagits i bruk efter åtgärderna men innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Om så skett kan retroaktivt avdrag i princip inte erhållas. Kammarrätten har funnit att en lokal har tagits i bruk genom användning i uthyrnings-

verksamhet. Den hyra som hyresgästen erlagt löpande för lokalen i enlighet med hyresavtalet ansågs ha ett direkt och omedelbart samband med den hyrestjänst som följde av hyresavtalet. Det förhållandet att hyresgästen avstått från att flytta in i lokalen föranledde ingen annan bedömning (KRNS 2010-11-16, mål nr 7080-09).

Om fastigheten hyrts ut mervärdesskattefritt eller tagits i anspråk för egen mervärdesskattefri verksamhet, och sedan kommer att användas i verksamhet för vilken frivillig skattskyldighet medges, kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas med stöd av reglerna om jämkning. Se vidare avsnitten 22.10 och 16.

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

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

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

Kammarrätten har uttalat sig om rätten till retroaktivt avdrag när ansökan om frivillig skattskyldighet inkommit efter det att fastigheten tagits i bruk. I dessa mål tillträdde hyresgästen lokalen den 15 oktober 2003. Fastighetsägaren ansökte om frivillig skattskyldighet för uthyrningen den 29 december 2003. Kammarrätten ansåg att det saknades, mot bakgrund av lagtextens ordalydelse och syfte, stöd för att godta förseningar med att inkomma med ansökan om frivillig skattskyldighet. Fastighetsägaren vägrades retroaktivt avdrag (KRNG 2008-12-03, mål nr 3529-06 och 3531-06).

Ej retroaktivt avdrag

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

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

A conto-fakturor

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

Exempel

En byggentreprenad påbörjas i slutet av år 2005. Under år 2006 erlägger byggherren a conto-belopp inklusive mervärdesskatt till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 2007. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2010, och han inte tagit fastigheten i bruk innan dess, har han avdragsrätt för den ingående skatten avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 2007.

Blandad verksamhet

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

Tidpunkt för retroaktivt avdrag

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen (Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111). Jämför även avsnitt 22.7.

Inkomstbeskattningen påverkas

Då retroaktivt avdrag för mervärdesskatt erhålls påverkas som regel inkomstbeskattningen, se avsnitt 22.13.

22.8.3 Begränsningar av avdragsrätten

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

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad inte var tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag (RÅ 2002 not. 174).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ingående skatt som hänför sig till en stiftelses uthyrning av gästforskarbostäder till en statlig institution, som i sin tur hyr ut bostäderna till forskare, omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Det förhållandet att uthyrningen skulle ske med frivillig skattskyldighet till den statliga institutionen och inte direkt till de boende föranledde inte att avdragsförbudet inte skulle tillämpas för stiftelsens del (RÅ 2010 ref. 43).

Se avsnitt 14.6.2.

22.8.4 Hyresgästs avdragsrätt

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 14) för ingående skatt är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med faktura för avsedd hyresperiod. Fakturan ska innehålla de uppgifter som anges i avsnitt 22.6.

Beträffande tidpunkten för avdrag, se avsnitt 22.7.

Felaktig debitering

Den som hyr ut lokaler har inte rätt att debitera mervärdesskatt på hyra som avser tid vilken inte omfattas av hans frivilliga skattskyldighet, se avsnitt 22.4. Det kan dock förekomma att debitering sker av vad som oriktigt betecknas som mervärdesskatt. Sådant belopp utgör inte mervärdesskatt i ML:s mening. Detta innebär således att en hyresgäst inte kan få avdrag för belopp som felaktigt har angetts vara mervärdesskatt. Se vidare avsnitt 14.8.

22.9 Skattskyldighetens upphörande

Allmänt

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

Ändrad användning

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

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

Brand, rivning

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

Anmälan

Vid ändrad användning och vid brand eller rivning upphör den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och utan beslut från Skatteverket. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till Skatteverket

om förhållande som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör (9 kap. 7 § andra stycket ML). Se avsnitt 22.11.5.

Outhyrda lokaler

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med mervärdesskattefri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som kan medföra frivillig skattskyldighet enligt ML, bör enligt Skatteverkets uppfattning den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder. Om innan dess annan händelse inträffar, t.ex. ombyggnad för användning i mervärdesskattefri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser Skatteverket att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i skattepliktig uthyrningsverksamhet i fortsättningen, bör den frivilliga skattskyldigheten upphöra då den uthyrning som grundade den frivilliga skattskyldigheten upphörde.

Uppförandeskede

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

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

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

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

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

Överlåtelse av fastighet

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelsetillfället övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan och utan beslut av Skatteverket, se avsnitt 22.4. Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till Skatteverket av såväl den tidigare som den nye ägaren (9 kap. 7 § första stycket ML). Se avsnitt 22.11.4.

Skatteverket ska dock besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde av fastigheten om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML). Om inte denna möjlighet funnes skulle skattskyldigheten inte kunna ses som frivillig för förvärvaren. Se avsnitt 22.11.6.

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

Att parterna gemensamt ska inge ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämkningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Se vidare avsnitt 22.10.2.

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

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

22.10 Jämkning av avdrag för ingående skatt

22.10.1 Inledning

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

Det är inte ovanligt att förvärv görs av t.ex. byggtjänster i verksamhet som medför frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning. Avdrag för ingående skatt erhålls för dessa byggtjänster, men de lokaler där byggtjänsterna utförts kommer senare att användas i uthyrningsverksamhet som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna kan exempelvis komma att användas för uthyrning till hyresgäst som har sådan verksamhet att förutsättningar för frivillig skattskyldighet för hyresvärden inte längre föreligger. I en sådan situation kan det framstå som obefogat att hyresvärden ska få behålla hela det avdrag han erhöll vid förvärvet av byggtjänsten. Denna kan ju komma att konsumeras till viss del i den uthyrningsverksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma krävs att en korrigering görs av det medgivna avdraget. Korrigering kan ske inte bara som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag utan också som en ökning av avdragsrätten.

Jämkningsregler

Jämkningsbestämmelserna är generella och gäller såväl för obligatorisk som för frivillig skattskyldighet. Reglerna avser vissa situationer då t.ex. fastighet blir föremål för ändrad användning liksom då fastighet överlåts samt vidare vid konkurs. De allmänna jämkningsreglerna finns intagna i 8 a kap. ML. En ingående redogörelse för dessa allmänna jämkningsregler finns i avsnitt 16.

Även om de allmänna jämkningsreglerna principiellt även gäller fallen av frivillig skattskyldighet har det varit nödvändigt att komplettera med särskilda jämkningsbestämmelser för frivillig skattskyldighet. Dessa särskilda bestämmelser redogörs för i avsnitt 22.10.3.

22.10.2 Allmänna jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet

I detta avsnitt lämnas en mycket översiktlig redogörelse för några situationer i vilka den som är frivilligt skattskyldig kommer i kontakt med de allmänna jämkningsbestämmelserna. För en redogörelse över begrepp i samband med jämkning samt en närmare beskrivning av i vilka situationer jämkning kan komma ifråga samt hur jämkning ska utföras, se avsnitt 16.

Ändrad användning

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

Ingående skatt hänförlig till en fastighet, som används både i verksamheten och för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, kan bli föremål för jämkning om användningen i verksamheten ökar eller minskar (8 kap. 4 c § ML).

Skatteverket anser att ett beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal enligt 9 kap. 1 och 2 §§ ML innebär en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. ML. Jämkning kan därför bli aktuell avseende mervärdesskatt på förvärv som gjorts innan skattskyldigheten inträtt. Detta gäller även i det fall fastigheten inte tagits i bruk innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt (Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111).

Jämkning ska dock endast ske om mervärdesskatten på kostnaderna för byggåtgärderna överstigit vissa gränsbelopp och den ändrade användningen dessutom sker inom en viss tid, den s.k. korrigeringstiden, se avsnitt 16.

Mindre än 5 procentenheter

Skatteverket anser att respektive ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder vid tillämpningen av 8 a kap. 5 § 2 ML vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler ska bedömas var för sig. Om en byggåtgärd avsett en specifik lokal ska jämkning av den ingående skatten ske om skattskyldigheten för lokalen upphör även om lokalen utgör mindre än 5 procent av fastigheten. För åtgärder som är gemensamma för hela fastigheten ska jämkning inte ske i sådant fall. Förändringen i avdragsrätten är i detta fall mindre än fem procent-

enheter i förhållande till avdragsrätten. Motsvarande gäller om förändringen i avdragsrätten medför ökad avdragsrätt (Skatteverket 2007-05-30, dnr 131 347924-07/111).

Överlåtelse av fastighet

I princip ska jämkning också ske om fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig erhållit avdrag för ingående skatt på större byggarbeten och fastigheten därefter överlåts inom korrigeringstiden (8 a kap. 4 § första stycket 4 ML).

Överföring av jämknings-skyldighet

En ny ägare till fastighet övertar den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet om inte parterna gemensamt före tillträdesdagen ansöker om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitten 22.4 och 22.9. Om sådan ansökan inges utlöser överlåtelsen jämkningsskyldighet hos överlåtaren om förutsättningar i övrigt för jämkning är uppfyllda. Om inte ansökan inges, och den nye ägaren alltså tar över den frivilliga skattskyldigheten, tar han även över den rättighet och skyldighet till jämkning på grund av överlåtelsen som annars skulle ha tillkommit överlåtaren, såvida inte parterna avtalar att överlåtaren ska jämka (8 a kap. 12 § första stycket ML).

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

Skatteverket anser att när en förvärvare övertagit rättighet och skyldighet att jämka ska utgångspunkten för beräkning av jämkningsbeloppet vara överlåtarens avdragsrätt vid överlåtelsen utan hänsyn till sådan ändrad användning hos överlåtaren som inte medfört jämkning hos honom på grund av bestämmelsen i 8 a kap. 5 § 2 ML (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111). Se vidare avsnitt 16.7.

Årsvis jämkning

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

Slutjämkning

Om en sådan fastighet överlåts ska överlåtaren så att säga jämka färdigt på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid (8 a kap. 12 § andra stycket ML).

Överlåtaren ska alltså jämka även den del av tidigare medgivet avdrag som kan sägas ha avseende på de vid överlåtelsen återstående korrigeringsåren. Sådan slutjämkning ska ske på en gång (8 a kap. 7 § andra stycket ML).

Överföring till den nye fastighetsägaren av rättighet och skyldighet att jämka gäller alltså inte sådan slutjämkning som avses ovan och som har sin grund i ändrad användning som inträffat under den tidigare fastighetsägarens innehavstid. Se vidare avsnitten 22.10.3 och 22.10.4.

Hyres- och bostadsrätter

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

Konkurs

Generellt gäller att fastighetsägare som försätts i konkurs kan drabbas av skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt liksom att konkursbo under vissa förutsättningar kan ta över denna jämkningsskyldighet till viss del. Detta gäller alltså även fallen av frivillig skattskyldighet. Se vidare avsnitten 16.9 och 40.2.10.

Handlingar

Då rättighet och skyldighet att jämka går över på förvärvare av fastighet (varmed här likställs förvärvare av hyres- och bostadsrätter) ska överlåtaren till förvärvaren överlämna handling som förvärvaren sedan kan ha som underlag för eventuell framtida jämkning (8 a kap. 15−17 §§ ML). En närmare beskrivning av vad en sådan handling ska innehålla lämnas i avsnitt 22.6.

22.10.3 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet

Allmänt

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

Frivillig skattskyldighet upphör

Jämkning ska i princip ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör (9 kap. 10 § ML). I och med den händelsen möjliggörs användning av fastigheten på ett sådant sätt att fortsatt avdrag för ingående skatt inte är befogat. I avsnitt 22.9 redogörs för i vilka situationer frivillig skattskyldighet kan upphöra.

Användning för annat ändamål

Ett förhållande som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyraren tar fastigheten eller del av den i anspråk för egen verksamhet (jfr 9 kap. 6 § första stycket 1 ML). Ett sådant ianspråktagande medför dock inte att jämkning ska ske om den verksamhet för vilken fastigheten tas i anspråk medför skattskyldighet enligt ML (9 kap. 10 § 2 ML). Fastigheten kommer även efter denna ändrade användning att konsumeras på ett sådant sätt att rätt till avdrag föreligger och jämkning blir obefogad. Om uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som inte till någon del medför skattskyldighet föreligger i princip grund för jämkning. För det fall uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen s.k. blandad verksamhet är det Skatteverkets uppfattning att jämkning ska ske till viss del.

Vid ändrad användning ska jämkning ske årligen under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att om t.ex. en fastighetsägare som varit frivilligt skattskyldig helt övergår till att hyra ut till hyresgäster som har skattefria verksamheter, och han därför inte på grund av sin uthyrning ska vara registrerad till mervärdesskatt längre, han ändå har för varje år som återstår av korrigeringstiden att fullgöra sin jämkningsskyldighet. Han ska av den anledningen kvarstå som registrerad till mervärdesskatt för att fullgöra den jämkningsskyldighet som härrör från hans tidigare frivilliga skattskyldighet (7 kap. 1 § första stycket 8 SFL). Om fastigheten senare överlåts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs ska dock den då återstående delen av jämkningsbeloppet jämkas på en gång.

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

Brand och rivning

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör till följd av brand eller rivning enligt 9 kap. 6 § första stycket 2 ML ska jämkning inte ske (9 kap. 10 § 1 ML). Anledning till det är att fastigheten efter den händelsen inte längre kan konsumeras. Investeringen är förbrukad och har inte längre något värde.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet upphör

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

Skatteverket får besluta att frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede ska upphöra om förutsätt-

ningar för skattskyldigheten inte längre bedöms föreligga, se avsnitt 22.9.

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

Särskilda jämknings- och återbetalningsregler

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

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

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

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

Dessa regler innebär att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom ska ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. Sådan återbetalning ska göras enligt de allmänna reglerna i 13 kap. ML. På såväl jämknings- som återbetalningsbeloppen ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 65 kap. 3 § SFL och löpa fr.o.m. dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren till den dag då den frivilliga skattskyldigheten upphör.

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

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

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

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

Egen skattepliktig verksamhet

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

Delvis användning i skattefri verksamhet

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

Outhyrd lokal

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

Överlåtelse av fastighet

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet går skattskyldigheten över på den nye ägaren, se avsnitt 22.4. Denne tar då över rättigheter och skyldigheter att jämka från överlåtaren (8 a kap. 12 § ML). Övertagande av denna rättighet och skyldighet förutsätter dock att förvärvaren vid övertagandet av fastigheten är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML. Den förvärvare som inte är skattskyldig för mervärdesskatt sedan tidigare utan blir det

först vid tillträdet kan dock överta rätten och skyldigheten att jämka ingående skatt (9 kap. 12 § ML).

Parterna kan dock innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra, se avsnitt 22.9.

Vid sådan begäran om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten ska överlåtaren fullgöra jämkningsskyldigheten om inte den nye ägaren tar över den enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML. För att förvärvaren i detta fall ska kunna ta över jämkningsskyldigheten måste han vid övertagandet av fastigheten vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt ML, antingen obligatoriskt eller frivilligt för uthyrning av annan fastighet än den som nu tas över. Är så inte fallet kan rättigheten och skyldigheten att jämka inte övergå. Detta innebär att om förvärvaren senare blir frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten har han inte möjlighet att genom jämkning få avdrag för överlåtarens jämkningsbelopp.

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

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

Hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder

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

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

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

Exempel 1

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

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

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

Bestämmelser om vad som gäller beträffande jämkning vid överlåtelse respektive frånträdande av hyres- eller bostadsrätt framgår av 8 a kap. 4 respektive 14 §§ ML. Se vidare avsnitt 16.

Exempel 2

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

Anta att B i stället överlåter sin hyresrätt till C som ska använda lokalen i sin egen skattepliktiga verksamhet. Då

upphör den frivilliga skattskyldigheten för B men inte för A. C ska då ta över B:s rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 12 § ML). Vid själva övertagandetillfället uppkommer dock ingen jämkning för C eftersom han då har skattepliktig verksamhet.

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

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

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

Inkomstbeskattningen påverkas

Vid jämkning av mervärdesskatt påverkas som regel inkomstbeskattningen, se avsnitt 22.13.

22.10.4 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan följer ett antal exempel avseende jämkning hos den som är frivilligt skattskyldig. Eftersom jämkningsreglerna som regel är generella och inte endast gäller den som är frivilligt skattskyldig hänvisas till avsnitt 16, när det gäller en redogörelse för allmänna begrepp m.m. vad gäller jämkning.

Exempel 1

Ändrad användning, minskad avdragsrätt

Jämkning till skattskyldigs nackdel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

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

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 200 000 kr. Avdraget fördelas med 20 000 kr per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.
2. Ändrad användning år 5. Den del av avdraget om 200 000 kr som belöper på år 5, 20 000 kr, jämkas

till uthyrarens nackdel i deklarationen för den första redovisningsperioden år 6.

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

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

Exempel 2

Ändrad användning, ökad avdragsrätt

Jämkning till skattskyldigs fördel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

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

Fastighetsägaren beviljas då frivillig skattskyldighet för lokal 4.

Konsekvenser:

1. Avdrag medges år 1 med 1 200 000 kr (3 lokaler à 400 000 kr). Avdraget fördelas med 120 000 kr per år under korrigeringstiden.
2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kr avseende den del som belöper på år 5 av den ingående skatten för byggnationen av lokal 4 (mervärdesskatten 400 000 kr på kostnaden för byggnationen av lokal 4 fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kr på varje sådant år). Avdraget medges i deklarationen som avser den första redovisningsperioden år 6. Om den skattepliktiga hyresgästen fortsätter att vara kvar i lokalen medges avdrag genom jämkning på motsvarande sätt för varje kvarstående år av korrigeringstiden.

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

Exempel 3

Retroaktivt avdrag

Retroaktivt avdrag för tidigare ägares ingående skatt. Ändrad användning.

Förutsättningar:

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

Konsekvenser:

1. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för uthyrning av halva byggnaden. Han medges då avdrag med 250 000 kr enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kr per år.
2. På hösten år 6 bygger B om den uthyrda lokalen till bostad. Jämkning ska då ske på grund av ändrad användning. Den ändrade användningen inträffar under räkenskapsåret 1 maj år 6–30 april år 7. Vid utgången av det räkenskapsåret är bostaden färdigställd. De 25 000 kr för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämkningen ska redovisas i deklarationen för den första redovisningsperioden efter den 30 april år 7. Årlig jämkning ska sedan ske för fortsättningen av korrigeringstiden, trots att fastighetsägaren inte längre är frivilligt skattskyldig.

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

Exempel 4

Uppförandeskede

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämkning och återbetalning.

Förutsättningar:

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

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

Konsekvenser:

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

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

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

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

Exempel 5

Överlåtaren jämkar

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

Förutsättningar:

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

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

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

Konsekvenser:

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

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

3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. A beviljas efter ansökan frivillig skattskyldighet för uthyrningen till advokaten. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kr.

4. A överlåter fastigheten år 5. A ska vid överlåtelsen jämka på grund av ändrad användning. Sådan har skett i lokalerna 1 och 2. För lokal 1 erhåller A

genom jämkning avdrag med 300 000 kr (6 år à 50 000 kr), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kr (6 år à 70 000 kr). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det presumeras att lokalerna under återstoden av korrigeringstiden kommer att ha den användning som de hade vid överlåtelsen av fastigheten. Det innebär att B vid senare eventuell ändrad användning av lokalerna i fastigheten, har att göra sin bedömning av om han ska jämka, utifrån uthyrningsförhållandena i lokalerna då han förvärvade fastigheten. Om B kommer att använda lokal 1 i skattefri verksamhet ska han jämka till sin nackdel, och om han kommer att använda lokal 2 i skattepliktig verksamhet har han rätt att jämka till sin fördel. Det förutsätts då att övriga krav för jämkning är uppfyllda.

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

Exempel 6

Oriktig uppgift i jämknings-handling

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

Förutsättningar:

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

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

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

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

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 9 000 000 kr respektive med 1 000 000 kr.
2. Fastigheten avyttras år 4. Jämkningsskyldigheten på grund av överlåtelsen går över på förvärvaren B.
3. Hyresgästbyte sker år 6 i tillbyggnaden. Jämkning ska ske med 100 000 kr för år 6 och senare med 100 000 kr för varje återstående år av korrigeringstiden om skattefri hyresgäst är kvar i lokalen då.

Jämkningen ska fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling (8 a kap. 12 § tredje stycket ML).

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

22.11 Administrativa bestämmelser

22.11.1 Inledning

Den frivilliga skattskyldigheten är förenad med en rad särskilda administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig. Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten.

22.11.2 Registrering till mervärdesskatt och avregistrering

Registrering

Den som är frivilligt skattskyldig enligt 9 kap. ML, ska också vara registrerad till mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § SFL. Detta innebär att den som

- ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet,
- har övertagit en fastighet med frivillig skattskyldighet, eller
- ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede

ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket om han inte redan är registrerad till mervärdesskatt (7 kap. 2 § SFL). Anmälan för registrering sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

En anmälan ska lämnas för varje särskild verksamhet som den skattskyldige bedriver (7 kap. 2 § andra stycket SFL). Om en

fastighetsägare ska vara skattskyldig för flera av sina fastigheter behöver han dock endast lämna en för samtliga fastigheter gemensam Skatte- och avgiftsanmälan.

Se vidare Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 7.

Avregistrering

I det fall den frivilliga skattskyldigheten har upphört antingen på grund av överlåtelse av fastighet eller ändrad användning och uthyrningen var den enda mervärdesskattepliktiga verksamhet som uthyraren bedrev ska uthyraren anmäla sig för avregistrering ur mervärdesskatteregistret (7 kap. 4 § SFL). Anmälan om avregistrering lämnas på blankett SKV 4639.

Registreringen till mervärdesskatt ska dock kvarstå om skyldighet att jämka tidigare avdragen ingående skatt föreligger. Registreringen kvarstår med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 1 § första stycket 8 SFL jämförd med 7 kap. 6 § SFL.

Se vidare Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 7.6.

22.11.3 Ansökan om frivillig skattskyldighet

Blankett

En ansökan om frivillig skattskyldighet ska lämnas på blankett SKV 5704. Detta gäller såväl i uthyrningsfallen som för uppförandeskede.

Uthyrning

Den som enligt 9 kap. 1 § ML ansöker om frivillig skattskyldighet ska på ansökningsblanketten lämna uppgifter om bl.a. hyresgäster. Om den frivilliga skattskyldigheten ska omfatta mer än en fastighet ska en ansökan lämnas för varje byggnad eller anläggning som ska omfattas av skattskyldigheten. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör ansökan avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

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

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

Uppförandeskede

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

Uthyrningsbar yta

Frivillig skattskyldighet kan endast medges för uthyrningsbara ytor. På ansökningsblanketten ska därför bl.a. uppgift om totalt uthyrningsbar yta lämnas. Detta gäller såväl i uthyrningsfallen som för uppförandeskede.

Med uthyrningsbar yta avses sådana ytor som är avsedda för uthyrning. Hit hör således som regel inte sådana ytor som är gemensamma för samtliga lokaler i fastigheten eller som används för service, drift eller underhåll av övriga lokaler i fastigheten. Gemensamma eller allmänna ytor som trapphus, korridorer, hissar, värmecentral, pannrum, fläktrum eller skyddsrum utgör exempel på sådana ytor som normalt inte ingår i den uthyrningsbara ytan.

Exempel

En fastighetsägare har en fastighet med följande ytor:

Verksamhetslokaler	200 kvm
Tandvårdslokaler	100 kvm
Bostäder	400 kvm
Trapphus	40 kvm
Pannrum	10 kvm

Trapphuset är gemensamt för samtliga lokaler i fastigheten. Pannrummet används för uppvärmning av hela fastigheten. Trapphus och pannrum är således sådana gemensamhetsytor som inte ska ingå i den uthyrningsbara ytan. Den totalt uthyrningsbara ytan omfattar därför verksamhetslokalerna, tandvårdslokalerna och bostäderna. I rutan för total uthyrningsbar yta ska således anges 700 kvm (200 + 100 + 400). Frivillig skattskyldighet kan i detta fall medges för verksamhetslokalerna under förutsättning att hyresgästerna bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i lokalerna. I beslutet anges i sådant fall att skattskyldigheten omfattar 200 kvm av total yta om 700 kvm.

Beslut

Skatteverket fattar – om förutsättningar för skattskyldighet för fastighetsuthyrning eller under uppförandeskede föreligger – särskilt beslut om skattskyldighet för varje sådan ansökan. Av beslutet ska bl.a. framgå hur stor yta den frivilliga skattskyldigheten omfattar.

Om Skatteverket anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning eller under uppförandeskede inte bör medges, meddelar Skatteverket avslagsbeslut. Sådana beslut kan överklagas till förvaltningsrätten.

Om Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen efter ett överklagande, t.ex. på grund av att nya fakta kommit fram –

finner skäl att bifalla ansökan bör den frivilliga skattskyldigheten gälla fr.o.m. den dag ansökan ursprungligen kom in till Skatteverket eller den senare dag som sökanden önskar att skattskyldigheten ska inträda.

22.11.4 Anmälan om överlåtelse av fastighet

Skattskyldigheten övergår automatiskt

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren (9 kap. 5 § ML). Se avsnitt 22.4. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet.

Anmälan från säljare och köpare

Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska dock anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren (9 kap. 7 § första stycket ML). Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på blankett SKV 5722 för överlåtaren och på blankett SKV 5721 för den nye ägaren. Var och en av dem lämnar anmälan till sitt skattekontor. Skatteverket behöver dock inte fatta något formellt beslut med anledning av anmälan. I stället skickas meddelanden till den nye ägaren respektive till säljaren om att skattskyldigheten har övergått till den nye ägaren.

Registrering

Den nye fastighetsägaren ska, om han inte redan är registrerad till mervärdesskatt, också anmäla sig för registrering hos Skatteverket genom att lämna en Skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620). Se avsnitt 22.11.2.

Avregistrering

I det fall överlåtelsen av fastigheten innebär att säljaren inte längre bedriver någon mervärdesskattepliktig verksamhet ska han anmäla detta till Skatteverket så att avregistrering till mervärdesskatt kan ske. Se avsnitt 22.11.2.

Ytterligare lokaler

Om den nye fastighetsägaren önskar att ytterligare lokaler ska omfattas av frivillig skattskyldighet måste han dock ansöka om skattskyldighet för dessa lokaler (blankett SKV 5704) och Skatteverket fatta beslut om den utökade skattskyldigheten. Se avsnitt 22.11.3.

Transportköp

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

22.11.5 Anmälan om ändrad användning

Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller upphör, ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena (9 kap. 7 § andra stycket ML). Anmälan görs på blankett SKV 5723.

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. I vissa fall kan sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämkningsskyldighet för denne, se vidare avsnitt 22.10.3.

22.11.6 Ansökan om upphörande av frivillig skattskyldighet

Överlåtelse av fastighet

Den frivilliga skattskyldigheten kan upphöra i samband med överlåtelse av fastighet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta innan den nye ägarens tillträde av fastigheten (9 kap. 6 § tredje stycket ML), se avsnitt 22.9. För sådant upphörande räcker det alltså inte med en anmälan att fastigheten överlåtits. Ansökan om upphörande av skattskyldigheten kan göras på blankett SKV 5724.

Bestämmelsen om upphörande av skattskyldighet förutsätter att säljaren och köparen gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Detta innebär enligt Skatteverkets uppfattning att ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast dagen före tillträdesdagen.

Skatteverket fattar – om förutsättningar för skattskyldighetens upphörande föreligger – särskilt beslut om detta.

Uppförandeskede

Skatteverket får, redan innan uthyrning påbörjas, besluta att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger (9 kap. 6 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 22.9.

22.11.7 Redovisning

Reglerna avseende bl.a. redovisning (deklaration och redovisningsperiod) finns i SFL.

Redovisningsperiod

Följande redovisningsperioder är tillämpliga för den som är frivilligt skattskyldig

- en kalendermånad,
- ett kalenderkvartal, eller
- ett beskattningsår.

Vilken redovisningsperiod som ska tillämpas beror i huvudsak på storleken av beskattningsunderlaget. Den skattskyldige kan dock begära att få redovisa för en kortare redovisningsperiod än kalenderkvartal eller beskattningsår. Skatteverket kan också besluta om en sådan kortare redovisningsperiod om det föreligger särskilda skäl i det enskilda fallet (26 kap. 13 § SFL).

Se vidare i Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 26.4.

Tidpunkt för redovisning

När det gäller tidpunkt för redovisning, d.v.s. i vilken redovisningsperiod, utgående och ingående skatt ska redovisas, se avsnitt 22.7.

22.11.8 Representantredovisning

Enkelt bolag

Vid en samägd fastighet i ett så kallat enkelt bolag är huvudregeln att var och en av delägarna, efter ansökan och beslut, är frivilligt skattskyldiga för sin del av verksamheten och att de således ska redovisa mervärdesskatt för sin del av fastigheten (6 kap. 2 § ML). Se vidare avsnitt 8.2.2 och Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 5.3.

Representant-redovisning

Skatteverket får dock efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatten för hela verksamheten, så kallad representantredovisning (5 kap. 2 § SFL). Representantansökan, som ska vara undertecknad av samtliga delägare, lämnas på blankett SKV 5711.

Frivillig skattskyldighet

Ett beslut om representantredovisning innebär dock ingen ändring vad gäller den frivilliga skattskyldigheten. Det är fortfarande delägarna i det enkla bolaget som är skattskyldiga i förhållande till sin andel i det enkla bolaget. Fastighetens samtliga delägare ska således lämna in var sin ansökan om frivillig skattskyldighet (SKV 5704). Beslut om frivillig skattskyldighet ska också – om förutsättning finns för sådan skattskyldighet – fattas för respektive delägare.

Registrering

Utöver ansökan om frivillig skattskyldighet och representantansökan ska en Skatte- och avgiftsanmälan (SKV 4620) lämnas. Se avsnitt 22.11.2.

22.11.9 Sekretess

Ansökan, beslut m.m.

Ärenden om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal omfattas av sekretess (27 kap. 1 § OSL). Detta innebär att ansökan, beslut samt övriga handlingar och uppgifter avseende frivillig skattskyldighet är hemliga. Uppgifter som framgår av dessa handlingar, t.ex. vilken fastighet eller lokal som omfattas av frivillig skattskyldighet, får därmed inte lämnas ut.

Nödvändigt uppgiftslämnande

I anslutning till handläggningen av ett skatteärende kan det dock uppkomma situationer som gör det nödvändigt att i t.ex. en utredning eller ett beslut åberopa viss hemlig information som finns i en akt om frivillig skattskyldighet, s.k. nödvändigt uppgiftslämnande (10 kap. 2 § OSL). En sådan situation kan exempelvis vara att avdragsrätten för den som hyr en verksamhetslokal ifrågasätts med hänvisning till att uthyraren inte är registrerad till mervärdesskatt för frivillig skattskyldighet avseende den uthyrda lokalen.

Registrering till mervärdesskatt

Registrering enligt SFL är i princip offentlig (2 kap. 5 § andra stycket 3 SdbL). Med hänsyn till bakgrunden till den aktuella sekretessbrytande regeln – nämligen allmänhetens berättigade krav på att kunna kontrollera att en avtalspart är registrerad till mervärdesskatt för uppgiven verksamhet bör ordet registrering anses inkludera uppgiften om att registreringen avser frivillig skattskattskyldighet för mervärdesskatt avseende uthyrning av verksamhetslokal. Den uppgiften är därför offentlig. Däremot kan uppgift om t.ex. fastighetsbeteckning och uppgift om vilken lokal det är fråga om inte anses ingå i begreppet registrering enligt 2 kap. 5 § SdbL. Dessa uppgifter är därför inte offentliga, se ovan.

22.12 Koncernföretag

Slussningsregeln

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående skatt som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden. Se vidare avsnitt 14.5.6.

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

Vad gäller jämkning av ingående skatt i dessa koncernfall, se avsnitt 16.

22.13 Inkomstbeskattningen

När justeringar i efterhand görs av mervärdesskatten för fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet påverkas också inkomstskatten.

Retroaktivt avdrag

Om retroaktivt avdrag erhålls enligt 9 kap. 8 § ML ska anskaffningsvärdet för byggnaden minskas med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på utgifter som ingår i anskaffningsvärdet (19 kap. 14 § IL)

I det fall det retroaktiva avdraget avser utgifter för vilka direktavdrag medgetts vid inkomstbeskattningen ska beloppet tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § IL).

Jämkning

Vid jämkning av avdraget för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ ML ska anskaffningsvärdet justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden till den del jämkningen avser mervärdesskatt för sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad (19 kap. 14 § IL). Anskaffningsvärdet ska minskas om jämkningen innebär ytterligare avdrag för ingående skatt och ökas om jämkningen innebär att den ingående skatten ska återföras.

Avseende utgifter som medfört direktavdrag innebär jämkningen följande;

- Om jämkningen innebär ytterligare avdrag för ingående skatt ska jämkningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § IL).
- Innebär jämkningen i stället att den ingående skatten ska återföras, ska summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden dras av vid inkomstbeskattningen (16 kap. 16 § IL).

Se vidare prop. 2000/01:30 s. 10 ff.

23 Personbilar och motorcyklar

23.1 Inledning

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

Utöver vanliga personbilar räknas även vissa lastbilar som personbil enligt ML. I detta avsnitt redogörs för de särskilda regler som gäller vid köp (8 kap. 15 § ML), försäljning av personbilar och motorcyklar som inte utgör lagertillgång (3 kap. 24 § ML), leasing (8 kap. 16 § ML) och uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande (2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML). Det redogörs även för avdragsrätten för mervärdesskatt på driftkostnader (8 kap. 16 § ML).

Sådana fordon, som enligt ML inte är personbilar eller motorcyklar behandlas vid mervärdesbeskattningen på samma sätt som andra varor. För köp, leasing, försäljning och uttag gäller således ML:s allmänna regler.

23.2 Begreppen personbil och motorcykel

Personbil

Begreppen personbil och motorcykel har i mervärdesskattelagstiftningen inte definierats självständigt. Avsikten har varit att de definitioner som används i vägtrafikförfattningarna ska vara vägledande för tillämpningen. Dessa återfinns i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. Av 2 § i nämnda lag framgår att det med bil avses ett motorfordon som är försett med tre eller flera hjul eller medar eller med band och som inte är att anse som en motorcykel eller moped. Vidare avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för personbefordran och är försedd med högst åtta sittplatser utöver

förarplatsen. En bil som inte är inrättad för personbefordran klassificeras som lastbil.

Motorcykel

Vidare framgår att med motorcykel avses ett motorfordon på två hjul eller tre symmetriskt placerade hjul som är konstruerat för en hastighet som överstiger 45 km/h eller, om det drivs av en förbränningsmotor, denna har en slagvolym som överstiger 50 kubikcentimeter. Till motorcykel räknas inte mopeder.

Terrängmotorfordon, fyrhjulingar, snöskotrar

Till motorcykel räknas också fordon på fyra hjul och med en massa utan last som är högst 400 kg eller 550 kg om det är inrättat för godsbefordran förutsatt att dess maximala nettomotoreffekt inte överstiger 15 kilowatt. En motorcykel är ett motorfordon och ska därför vara avsedd att användas huvudsakligen på väg.

En fyrhjuling kan därmed utgöra en motorcykel och omfattas i sådana fall av ML:s specialbestämmelser om personbilar och motorcyklar. En fyrhjuling kan dock också utgöra en terränghjuling. En terränghjuling, som vanligtvis har fyra hjul, är ett slags terrängmotorfordon som har en tjänstevikt på högst 400 kg. Den skiljer sig från en fyrhjulig motorcykel bl.a. genom att den inte har några begränsningar på motorstyrka och effekt. Ett terrängmotorfordon omfattas av de allmänna reglerna i ML. Terrängmotorfordon definieras som ett motordrivet fordon som inte är ett motorfordon och som är inrättat huvudsakligen för att användas för person- eller godsbefordran i terräng, se 2 § lag 2001:559. Det framgår av bilregistret om ett fordon är registrerat som terrängmotorfordon eller motorcykel.

En snöskoter omfattas inte av specialreglerna i ML eftersom den definieras som ett terrängmotorfordon som är avsett för färd på snötäckt mark och som är försedd med band och medar. En snöskoter har en tjänstevikt på högst 400 kg. Terrängvagnar är terrängmotorfordon som har en tjänstevikt över 400 kg. Inte heller terrängvagnar omfattas av specialreglerna i ML.

Tjänstevikten för ett terrängmotorfordon utgörs av fordonets sammanlagda vikt i normalt, fullt driftfärdigt skick med det tyngsta karosseri som hör till fordonet, verktyg som hör till fordonet samt bränsle, smörjolja och vatten. För en tung terrängvagn (terrängvagn med en tjänstevikt över 2 000 kg) räknas även vikten av föraren och reservhjul.

Moped

Mopeder indelas enligt lagen om vägtrafikdefinitioner i mopeder klass I (EU-mopeder) och mopeder klass II. Mopeder är inte motorcyklar och omfattas därför inte av mervärdesskatte-

lagens specialregler gällande personbilar och motorcyklar. Det gäller även fyrhjuliga mopeder inklusive s.k. mopedbilar.

Skåpbil, buss

Med personbil förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet (1 kap. 13 § ML).

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av vägtrafikregistret.

Enligt ML räknas således som personbil

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

Personbil omregistreras som lastbil

Det har förekommit att vanliga personbilar med totalvikt under 3 500 kg, t.ex. sedan- och kombibilar, ändrats i visst avseende och härefter lastbilsregistrerats och erhållit karosserikod för lastbil. Detta kan ha skett utan att bilen ändrats exteriört. På grund av dessa bilars karosseriutformning, hänförs de i mervärdesskattehänseende till personbilar även efter omregistreringen såvida totalvikten ej höjts över 3 500 kg eller bilen byggts om till en sådan lätt lastbil som inte utgör personbil i ML:s mening.

Omklassificering av husbilar

Husbilar klassificeras som personbil klass II. Klassificeringen som personbil gäller också fordon för vilka totalvikten överstiger 3 500 kg. Skatteverket anser att avdragsförbudet vid förvärv och avdragsbegränsningen vid leasing i 8 kap. 15 § respektive 8 kap. 16 § första stycket 2 ML även fortsatt inte ska tillämpas på husbilar oavsett klassificeringen som personbil, under förutsättning att bilens totalvikt överstiger 3 500 kg (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111).

Separat förarhytt

Om förarhytten på en lastbil med skåpkarosseri, för vilken totalvikten uppgår till minst 3 500 kg, utgör en separat karosserienhet anses fordonet inte som personbil enligt ML. Totalvikten, och när det gäller en husbil den nya klassificeringen i fordonsregistret, har därmed för sådana fordon inte någon betydelse för avdragsrätten. Med separat karosserienhet avses att fordonet är konstruerat så att det finns en luftspalt mellan förarhytten och skåpet och att fordonet är funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras. Om skåpet

och förardelen endast avskiljts med t.ex. en plåtvägg är det inte fråga om separata karosserienheter. Lätt skåplastbil med separat karosseri för förarhytten åsattes tidigare karosserikod 30. Det avgörande är i sådana fall om den som yrkar avdrag kan visa att fordonet är utformat så att dess förarhytt utgör en separat karosserienhet. Karosserikoderna kan tjäna till ledning vid sådana bedömningar.

Kammarrätten har uttalat att den mervärdesskatt som belöper på förvärv av en husbil inte är avdragsgill, då bilen betraktas som personbil enligt ML. Av domskälen framgår att bilen var klassad som en personbil enligt vägtrafikregistret med en totalvikt på 3 500 kg samt att den dessutom bestod av en karosserienhet med endast en mellanvägg som dessutom var borttagbar (KRNS 2011-12-06, mål nr 5081-11).

Karosserikoder

En sammanfattning över gällande karosserikoder för personbilar, bussar och lastbilar framgår av bilaga 5.

Fordon som registrerats i vägtrafikregistret fr.o.m. den 1 mars 2010 har en tvåställig bokstavskod, t.ex. AA eller AC. Koderna kan när det gäller fordon registrerade före den 1 mars 2010 fortfarande bestå av tvåställiga sifferkoder. Även dessa är exemplifierade i bilaga 5.

Samtliga koder kan studeras i bilaga 3 av TSFS 2009:59 där också koder som utgått men fortfarande förekommer för äldre fordon framgår.

Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, t.ex. flak, är lastbilar enligt ML, oavsett vikt. Även lätta lastbilar med plastkåpor eller kapell betraktas som lastbilar enligt ML om förarhytten utgör en separat karosserienhet.

Skatteverket har redogjort för sin bedömning rörande personbilsbegreppet i ML – skåpkarosseri med separat förarhytt och lätta lastbilar med dubbelhytt (Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111).

Pick-up bilar

Skatteverket anser att lätta flaklastbilar och pick-up bilar som försetts med kåpa över lastutrymmet inte ska anses som personbilar under förutsättning att förarhytten är en separat karosserienhet. Förlängda hytter och dubbelhytter med fram- och baksäte på lätta flaklastbilar påverkar inte bedömningen av om bilen utgör lastbil eller personbil (Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111).

Tävlingsbil

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att en STCC-bil, som är avsedd för banracing, utgör personbil enligt 2 § lagen om vägtrafikdefinitioner och omfattas således av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML. Enligt bolagets uppgifter var bilen anpassad för tävlingsbruk och fick inte framföras på allmän väg och den kunde inte registreras som personbil. Vidare utgjorde fordonet, enligt bolagets uppgifter, en Formel 1-bil som endast i marknadsföringssyfte hade designats för att silhuetten skulle efterlikna en personbilsmodell. Att bilen inte fanns att köpa på personbilsmarknaden och var konstruerad för att kunna köras på en speciell typ av asfalt, saknade strålkastare och inte kunde startas utan hjälp av ett antal mekaniker hindrade enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte att fordonet skulle anses som personbil. Vägtrafikdefinitionerna upptar inget särskilt fordonsslag som avser tävlingsbilar och enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening torde det stå klart att den aktuella bilen därmed ska räknas som en bil och då närmast en personbil. Det förhållandet att en tävlingsbil inte avses bli registrerad i vägtrafikregistret, eller att den inte uppfyller de krav som ställs upp enligt fordonslagen i fråga om fordon som ska användas utanför inhägnade områden innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte att den förlorar karaktären av personbil. Med hänsyn till vad som uttalats i förarbetena till reglerna om avdragsförbud för ingående skatt vid förvärv av personbilar synes enligt Högsta förvaltningsdomstolen lagstiftarens avsikt ha varit att även tävlingsbilar ska omfattas av avdragsförbudet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen kan avdragsbegränsningen i det aktuella fallet synas vara omotiverad eftersom den i målet aktuella tävlingsbilen i praktiken överhuvudtaget inte synes kunna komma att användas för privat bruk. Skäl att inte tillämpa avdragsförbudet finns dock inte enligt Högsta förvaltningsdomstolen då avdragsreglerna avsiktligt utformats på ett schabloniserat sätt, där berörda fordons konstruktion eller användningssätt inte närmare ska behöva beaktas (RÅ 2005 ref. 23).

Kammarrätten har funnit att ett fordons registrering som sådan inte är avgörande för den mervärdesskatterättsliga bedömningen av om avdragsrätt för ingående skatt föreligger eller ej. Avgörande är i stället om fordonet vid tiden för förvärvet haft den utrustning och varit av sådant slag som förutsätts för denna klassificering. Bolaget hade från olika leverantörer förvärvat delar till ett fordon, vilka bolaget sedan använt för att bygga och färdigställa en rallycrossbil. Kammarrätten ansåg att fordonsdelarna vid tiden för förvärvet inte utgjorde en personbil i ML:s mening (KRNG 2004-02-26, mål nr 780−786-03, 2518-03).

Skatteverket anser att avdragsrätten vid köp, hyra, ombyggnad, extrautrustning och komplettering av personbilar och motorcyklar för användning i yrkesmässigt tävlingsverksamhet bör bedömas på samma grunder som vid förvärv för annan yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet och omfattas av de särskilda avdragsbegränsningarna för personbilar och motorcyklar (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 768263-06/111).

Enligt Skatteverkets uppfattning bör avdragsbegränsningarna i första hand omfatta ett komplett fordon antingen det förvärvas i sådant skick eller i form av komponenter avsedda att monteras och kompletteras för att bli ett sådant fordon.

För tävlingsfordon gäller typiskt sett att de förses med omfattande specialutrustning, som är avsedd att monteras i efterhand. Vid inköp av sådan utrustning och vid ombyggnad, trimning, m.m. för tävlingsverksamheten bör avdrag medges som för andra varor och tjänster än sådana som omfattas av avdragsbegränsningarna för personbilar och motorcyklar.

Det som sägs om personbilar gäller i fortsättningen även motorcyklar. För motorcyklar som används i taxitrafik och som köps eller hyrs för denna verksamhet gäller samma avdragsregler som för verksamheter i allmänhet.

23.3 Verksamheter i allmänhet

23.3.1 Köp och försäljning av personbil och lastbil

Ej avdragsrätt vid köp

Det föreligger avdragsförbud för ingående skatt vid inköp av personbilar för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt (8 kap. 15 § ML). Detta innebär att inköp av personbil som är avsedd för återförsäljning i bilhandel, för uthyrning i uthyrningsverksamhet, för persontransporter i taxirörelse, för transporter av avlidna i begravningsverksamhet eller för körkortsutbildning inte omfattas av avdragsförbudet. På grund av lagens uttryckssätt, ”andra ändamål än”, gäller avdragsförbudet däremot vid inköp av personbilar till nämnda verksamheter när bilen ska användas på annat sätt än som lagen anger, t.ex. som tjänstebil eller för godstransporter.

Avdragsförbudet och EU-rätten

Skatterättsnämnden har uttalat att ett tidningsdistribuerande företag inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som avsåg förvärv av personbilar till verksamheten och att företaget hade avdragsrätt med endast hälften av den ingående skatten vid

förhyrning av personbilar. Frågan i ärendet var om avdragsförbudet i ML stred mot artikel 176 i mervärdesskattedirektivet. Skatterättsnämnden hänvisade till att medlemsstaterna har befogenhet att behålla befintlig lagstiftning fram till dess att rådet har utfärdat nya bestämmelser (SRN 2002-03-18).

Ej återförsäljning, ej avdrag

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

Skattefri omsättning

Om avdragsrätt inte förelegat för ingående skatt vid inköp till verksamheten av en personbil som inte utgör omsättningstillgång, ska den säljas mervärdesskattefritt på grund av bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Om avdragsrätt förelegat vid inköpstillfället, ska beskattning ske enligt ML:s allmänna regler. Frågan om beskattning på grund av avdragsrätt vid inköpstillfället avgörs för varje särskilt fordon för sig. Se vidare avsnitt 35.

Skatteverket anser att ett företags omsättning efter förvärv från leasegivaren av bilar som tidigare leasats för verksamheten, i syfte att sälja dem vidare i en icke yrkesmässigt bedriven bilhandel, är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Detta trots att fråga inte är om andra tillgångar än omsättningstillgångar (Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111).

Försäljning efter skadereglering/ återtag

Ett försäkringsbolags omsättning av bilar som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig. Detta framgår av 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Detsamma gäller vid finansieringsföretags omsättning av bilar som återtagits med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal.

Privat användning – personbil

Privat användning av personbil i företaget uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt förelegat vid förvärvet eller tillverkningen eller, när det gäller hyrd bil, hela - mervärdesskatten på hyran varit avdragsgill. Uttagsbeskattning vid privat användning av en personbil ska därför inte ske i

andra verksamheter än bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor (2 kap. 5 § första stycket 3 ML).

Privat användning – lastbil

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i mervärdesskattehänseende är lastbilar och bussar, som andra varor. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, förelegat vid inköpet, tillverkningen eller förhyrningen av fordonet och att värdet av användningen är mer än ringa (2 kap. 5 § första stycket 2 ML), se avsnitt 23.4.5.2. Som framgår av avsnitt 14.3.2 är det dock enligt EU-rätten valfritt för den skattskyldige att välja metod för att tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt vid anskaffning av tillgångar avsedda för användning såväl i verksamheten som privat. I det fall avdrag görs för hela den ingående skatten och privat nyttjande av tillgången förekommer ska uttagsbeskattning ske. Om den skattskyldige väljer att begränsa sin avdragsrätt till följd av det privata nyttjandet ska ingen uttagsbeskattning ske.

Jämkning – ändrad användning

Enligt reglerna i 8 a kap. ML ska jämkning av ingående skatt ske vid ändrad användning eller vid förändring i avdragsrättens omfattning avseende exempelvis en person- eller lastbil för vars förvärv avdragsrätt förelegat alternativt saknats. En förutsättning för jämkning är att den ingående skatten avseende bilen uppgår till minst 50 000 kr. Korrigeringstiden är 5 år. Se vidare avsnitt 16.

Nedan följer ett exempel på en situation då jämkning ska ske, ytterligare exempel finns i avsnitt 23.4.5.1.

Exempel

Ett byggföretag förvärvar år 1 en skåpbil, som till följd av sin totalvikt ej överstigande 3 500 kg utgör personbil enligt 1 kap. 13 § ML, och gör därför inget avdrag för den ingående skatt (90 000 kr) som belöper på förvärvet. Bilen underkastas år 3 höjning av totalvikten som därefter överstiger 3 500 kg. Fordonet utgör enligt ML:s mening därmed en lastbil och omfattas inte av avdragsförbudet.

En sådan förändring av faktorer som påverkar avdragsrätten, exempelvis en investeringsvaras ändring av karaktär från sådant slag som berättigar till avdrag för ingående skatt till att övergå till en annan karaktär som inte berättigar till avdrag, ska

jämställas med ändrad användning. Detsamma gäller omvänt (Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111).

I aktuellt exempel kan byggföretaget med hjälp av jämkning tillgodoräkna sig avdrag för delar av den ingående skatten hänförlig till förvärv av skåpbilen då dess karaktär efter totalviktshöjningen ändrats till att berättiga till avdrag för ingående skatt. Avdrag för ingående skatt får sålunda ske med (90 000 / 5 =) 18 000 kr för respektive år 3, 4 och 5 förutsatt att bolaget fortfarande innehar fordonet under resten av korrigeringstiden och ingen ändrad användning i övrigt inträffar.

23.3.2 Leasing av personbil

Avdrag med 50 % vid leasing

Avdrag för ingående skatt på hyra (leasing) av personbil medges enligt en schablonregel med 50 procent av den ingående skatten på hyran (8 kap. 15–16 §§ ML). En förutsättning för att avdrag ska få göras är att bilen används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Vid kortare hyresperioder får användning i verksamheten relateras till hyrestiden. Någon ytterligare begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras.

Avdraget medges schablonmässigt och formen för avtalet om uthyrning är utan betydelse, d.v.s. samma regler gäller både vid långtids- och korttidsleasing och oavsett om det är fråga om fullserviceleasing eller finansiell leasing. Även om bilen används uteslutande i verksamheten föreligger avdragsrätt endast för 50 procent av den ingående skatten på leasing- och hyresavgiften.

Mer än ringa omfattning – körsträcka

Kammarrätten har ansett att det är tillräckligt att en hyrd bil körs minst 100 mil i verksamheten för att ett företag ska vara berättigat att göra avdrag för ingående skatt med 50 procent av mervärdesskatten på leasingavgiften. När det gäller rätten att göra avdrag för hela mervärdesskatten på driftkostnader, ansåg kammarrätten att det är tillräckligt att bilen till någon del används i mervärdesskattepliktig verksamhet (KRNG 2003-04-07, mål nr 6649-2001). Skatteverket överklagade domen men prövningstillstånd beviljades inte.

Skatteverket anser att en personbil som körts mer än 100 mil under året i en verksamhet som medför skattskyldighet anses använd i mer än ringa omfattning. Rätt till avdrag för 50 procent av den ingående skatten belöpande på

leasingavgiften föreligger därvid (Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111).

Privat användning

Privat användning av en hyrd personbil uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för hela den mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). När det gäller hyrd personbil, ska därför uttagsbeskattning på grund av privat användning ske endast i verksamheter avseende biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

Hyran får ej delas upp

Den avtalade hyresersättningen för bilen betraktas som en helhet. Det är inte tillåtet att dela upp ersättningen så att t.ex. räntekostnader som belastar bilen debiteras separat utan mervärdesskatt. Hyran innefattar visserligen räntekostnader, men dessa avser uthyrarens kapitalskuld. Av ett förhandsbesked framgår att det inte heller är möjligt att upprätta ett separat hyresavtal avseende extrautrustning, för att hyrestagaren därigenom ska få avdrag med mer än 50 procent av den ingående skatten på extrautrustningen (RSV/FB Im 1983:11). Vid fullserviceleasing gäller samma sak i fråga om bilens driftkostnader. En separat fakturering av dessa medför således inte att hyrestagaren får rätt till större avdrag än 50 procent av mervärdesskatten på driftkostnaderna.

Om hyrestagaren däremot själv får köpa extrautrustning eller stå för bilens driftkostnader, gäller inte den 50 procentiga schablonregeln. Då gäller i stället avdragsreglerna för extrautrustning och driftkostnader, se avsnitt 23.3.4.

Serviceavtal

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att mervärdesskatt enligt serviceavtal för personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing, var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med en återförsäljare med vilken sökandebolaget i det överklagade förhandsbeskedet även hade ingått hyresavtalet avseende personbilen (RÅ 1999 not. 293).

Leasingavtal upphör

I SOU 1994:120, s. 254, beskrivs vad som gäller vid leasingavtals upphörande. Bland annat nämns följande.

Många leasingavtal innehåller en bestämmelse om att hyrestagaren garanterar att leasegivaren erhåller bilens beräknade restvärde vid avtalstidens slut. Om bilens marknadsvärde därvid understiger restvärdet ska hyrestagaren betala en mellanskillnad och detta belopp utgör tillkommande hyra. Hyrestagaren har avdragsrätt för hela eller hälften av den därvid debiterade skatten beroende på för vilken typ av

verksamhet bilen leasats. Skulle hyrestagaren välja att under hyrestiden eller efter dess utgång förvärva bilen är dock inte skatten på förvärvet avdragsgill i andra fall än när detta görs för sådan verksamhet som medför avdragsrätt vid förvärv av personbilar (8 kap. 15 § 1 ML).

Leasingavtal med restvärdegaranti innehåller ofta också en rätt för hyrestagaren att erhålla kompensation i de fall bilens marknadsvärde vid avtalstidens slut överstiger beräknat restvärde. En sådan kompensation till hyrestagaren betraktas som en kreditering av tidigare erlagda leasingavgifter varför tidigare avdragen ingående skatt ska minskas i enlighet med leasegivarens kreditnota. Om hyrestagaren förvärvar bilen måste beskattningsunderlaget utgöras av det högre marknadsvärdet på bilen för att undvika att avdragsrätt för skatten på anskaffningskostnaden uppkommer till följd av höga leasingavgifter och lågt restvärde.

Leasingbilen förvärvas i förtid

Om en hyrestagare förvärvar en personbil innan hyrestiden enligt kontraktet har gått till ända måste han betala resterande leasingavgifter fram till hyrestidens utgång. Den mervärdesskatt som belöper på lösen av leasingkontraktet kan inte anses avse leasingavgifter utan utgör mervärdesskatt på förvärv av en personbil. På grund därav föreligger inte avdragsrätt för mervärdesskatt som belöper på lösen av ett leasingkontrakt avseende en personbil om det inte sker för en sådan användning att avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger vid personbilsförvärv.

Leasingbilen återlämnas i förtid

Om bilen i stället återlämnas till uthyraren före hyrestidens utgång framgår av ett förhandsbesked att det belopp som hyrestagaren då får betala inte kan anses utgöra ersättning för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Någon mervärdesskatt ska då inte tas ut (RSV Im 1974:31).

Överlåtelse av leasingkontrakt – rätt till utköp av bil

När ett leasingavtal upphör förekommer det att leasetagaren väljer att inte själv köpa ut bilen utan överlåter denna rätt till annan, exempelvis en bilhandlare. Det förekommer då att leasetagaren får ersättning från köparen av bilen avseende rätten att köpa ut denna från leasegivaren till visst pris. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den ersättning som betalas till den tidigare leasetagaren för denna rättighet mervärdesbeskattas hos denne. Den som övertagit rättigheten förvärvar därefter bilen av leasegivaren för det avtalade priset.

Kammarrätten har delat underinstansens och därmed även Skatteverkets bedömning i detta avseende i ett mål som gällde förtida lösen av leasingkontrakt. Länsrätten konstaterade att bil-

handlaren förvärvat rätten att köpa bilen till visst pris från leasetagaren. Då förvärvet av själva bilen hade skett direkt från leasegivaren, en yrkesmässig biluthyrare med avdragsrätt vid förvärv av personbilar kunde bilhandlaren inte heller tillämpa VMB vid återförsäljningen (KRNG 2005-06-23, mål nr 1340−1341-04).

23.3.3 Leasing av lastbil

Privat användning

Vid leasing av lastbil, som delvis används privat, får på motsvarande sätt som vid köp av sådan den ingående skatten proportioneras av den skattskyldige. Det gäller både skatten på leasingavgiften och på övriga kostnader. Avdragsrätt föreligger då för den del av den ingående skatten som avser användning i verksamhet som medför skattskyldighet och någon uttagsbeskattning av privat användning görs följaktligen inte. I annat fall ska den hyrda lastbilen anses som en vara som i sin helhet hör till verksamheten, vilket innebär full avdragsrätt för ingående skatt på leasingavgiften och andra kostnader och uttagsbeskattning av den privata användningen (2 kap. 5 § första stycket 2 ML).

23.3.4 Driftkostnader m.m. för personbil

Avdrag för driftkostnader

Rätt till avdrag föreligger för all ingående skatt på driftkostnader för personbil som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Detsamma gäller om en personbil har hyrts för användning i en sådan verksamhet (8 kap. 16 § ML).

Skatteverket anser att rätt till avdrag för ingående skatt belöpande på driftkostnader som hänför sig till en personbil som förhyrts för användning i verksamheten föreligger om varorna och tjänsterna för driften kan anses anskaffade för att helt eller delvis användas i verksamheten. Enligt Skatteverkets uppfattning kan det presumeras att driftkostnaderna till viss del är hänförliga till verksamheten om bilen faktiskt till viss del används i verksamheten under det beskattningsår då förvärvet av varorna och tjänsterna för driften sker. Är det emellertid klarlagt att användningen av en bil i verksamheten upphört kan avdrag för ingående skatt i enlighet med 8 kap. 16 § ML inte längre medges (Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111).

Som driftkostnad anses kostnad för bl.a. bensin, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

Bestämmelsen om driftkostnader medför att det finns full avdragsrätt även i de fall en personbil används för en s.k.

blandad verksamhet (prop. 1993/94:99 s. 216). Någon uppdelning efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML behöver då inte göras. Ingående skatt hänförlig till driftkostnaderna för en bil som utgör inventarium i en verksamhet som huvudsakligen inte medför skattskyldighet, t.ex. en tandläkarverksamhet, men som används till 10 procent i en verksamhet som medför skattskyldighet behöver således inte begränsas.

Anställd betalar drivmedlet

En anställd som har bilförmån, betalar normalt själv allt drivmedel och får kostnadsersättning avseende drivmedlet avseende tjänstekörningen. Under dessa förutsättningar är arbetsgivaren inte berättigad till avdrag för någon del av mervärdesskatten på drivmedlet, eftersom det är den anställde och således inte arbetsgivaren som har gjort förvärvet. Utgiven kostnadsersättning berättigar således inte till avdrag för ingående skatt. Se avsnitt 14.8.

Ej inventarium

Om en näringsidkares personbil inte utgör ett inventarium i verksamheten får avdrag för ingående skatt på i rörelsen bokförda driftkostnader göras till den del de avser verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Motsvarande gäller för bilar som inte utgör personbilar enligt ML. I dessa fall får avdrag inte göras för all mervärdesskatt på driftkostnaderna enligt schablonen i 8 kap. 16 § ML. Bestämmelsen om den generella avdragsrätten medger dock avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv för verksamheten, d.v.s. för den del av den ingående skatten som kan anses vara hänförlig till körning i verksamheten (8 kap. 3 § ML). Vid s.k. blandad verksamhet gäller på motsvarande sätt bestämmelserna i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Om en enskild näringsidkare inte belastat rörelsen med löpande driftkostnader utan tagit ut s.k. milersättning för bilkörning i verksamheten, kompenseras han för den ingående skatten genom att schablonavdraget vid inkomstbeskattningen inkluderar mervärdesskatt.

Extrautrustning

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

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

Som exempel på sådan utrustning kan nämnas telefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motor-

värmare, takbox och ljudanläggning. Hänvisningen till de allmänna reglerna innebär att det kan bli fråga om proportionering av den ingående skatten om bilen används i en blandad verksamhet eller uttagsbeskattning om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk. Avdragsrätten påverkas dock inte av om extrautrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Egen bil i tjänsten

Mervärdesskatt som ingår i en anställds kostnader utgör inte avdragsgill ingående skatt för arbetsgivaren. Som exempel kan nämnas när arbetsgivaren utger kostnadsersättning för att den anställde använder sin egen bil i tjänsten. För att mervärdesskatt som den anställde betalar ska kunna anses vara hänförlig till förvärv i verksamheten och därmed utgöra avdragsgill ingående skatt för arbetsgivaren, anser Skatteverket att betalningen måste ha karaktär av utlägg för arbetsgivarens räkning. Det medför att avdragsrätt för ingående skatt på driftkostnader i allmänhet inte föreligger när en anställd, använder sin egen bil i tjänsten. För att den anställdes betalning ska kunna hänföras till ett utlägg för arbetsgivarens räkning, bör den anställdes inköp enligt Skatteverkets uppfattning helt överensstämma med vad som förbrukas eller konsumeras för företagets räkning. De enda driftkostnader för en personbil som ett sådant synsätt torde överensstämma på är därför närmast bensinkostnader. I detta sammanhang kan det vara av intresse att EU-domstolen ansett att Nederländerna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EU-fördraget, genom att i strid med direktivets bestämmelser (artiklarna 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet), föreskriva att en skattskyldig arbetsgivare får dra av en del av den ersättning som betalas ut till en anställd för användning av privat bil i tjänsten (C-338/98, kommissionen mot Nederländerna). En förutsättning för avdragsrätten är enligt Skatteverkets uppfattning att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren och bensinbolaget sänder räkningen direkt till denne eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår detta mot kvitto. Vidare krävs att kvittot/fakturan kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med BFL:s krav och uppfyller kraven på en faktura enligt 11 kap. ML. Avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i så fall för arbetsgivaren enligt de allmänna reglerna i ML. Se avsnitt 14.8.

23.4 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor

23.4.1 Köp av bilar

Avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML gäller inte vid inköp av personbilar för återförsäljning i bilhandelsföretag, för uthyrning i biluthyrningsföretag, för persontransporter i taxiföretag, för transporter av avlidna eller för körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

Vid köp av personbil för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller däremot avdragsförbudet. Detsamma gäller för bilar som helt eller delvis ska användas för godstransporter.

Om bilen används för både person- och godstransport, liksom när den i övrigt endast delvis används i exempelvis persontransportverksamheten, gäller bestämmelserna om uppdelning av den ingående skatten i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Transport av resgods i samband med persontransport medför dock inte någon begränsning av avdragsrätten.

23.4.1.1 Personbilar för körupplevelser

Kammarrätten har uttalat att avdragsrätt inte föreligger för den mervärdesskatt som belöper på ett bolags förvärv av personbilar, då den verksamhet som bilarna ska användas i, inte kan anses utgöra en sådan traditionell biluthyrningsverksamhet som avses i 8 kap. 15 § ML. De bilar som hyrs ut är dyrbara personbilar. Med hänsyn till de aktuella bilarnas karaktär sker denna uthyrning under överseende av en representant för bolaget. Av domskälen framgår bl.a. att den verksamhet som bolaget bedriver i huvudsak består av att det erbjuder sina kunder en körupplevelse med de bilar som tillhandahålls. Med hänsyn till upplägget i verksamheten är kundens rätt att fritt förfoga över bilarna dessutom starkt begränsad (KRNS 2012-11-06, mål nr 4447-12). Kammarrättsdomen har överklagats.

Förarkurs, ej körkortsutbildning

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

Bil för sjuktransporter

Om en taxibil används för verksamhet som inte medför skattskyldighet, exempelvis för sådana sjuktransporter som utgör sjukvård och är undantagna från skatteplikt (se avsnitt 25.2.7), kan detta påverka avdragsrätten vid förvärvet.

23.4.1.2 Motorcykel för taxiverksamhet

Skatteverket anser att vid köp av motorcykel för persontransporter i taxiverksamhet blir avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML tillämpligt, eftersom taxitrafiklagen (2012:211) inte omfattar persontransporter med motorcykel. Vid köp av motorcykel för andra ändamål än för persontransport, t.ex. återförsäljning eller körkortsutbildning, gäller dock samma avdragsregler som för personbilar.

23.4.2 Leasing av bilar

23.4.2.1 Bilhandel

Om ett bilhandelsföretag hyr in fordon för att användas i verksamheten gäller regeln i 8 kap. 16 § ML om avdrag med 50 procent av mervärdesskatten på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning föreligger ingen avdragsrätt för den ingående skatten. För leasingbilar i bilhandelsföretag gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 23.3.2.

23.4.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning

Om ett företag hyr in fordon för att användas för uthyrning, för personbefordran i taxiverksamhet, för transport av avlidna eller för körkortsutbildning gäller inte sådan schablonmässig begränsning av avdrag för den mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften som anges i avsnitt 23.4.2.1 beträffande bilhandelsföretag. I stället gäller de allmänna reglerna i ML. Beträffande förvärv eller återlämnande av leasingbil, se avsnitt 23.3.2.

För en personbil som hyrs in för annan användning i verksamheten, t.ex. tjänstebilar, föreligger emellertid rätt till avdrag med endast 50 procent av den mervärdesskatt som belöper på leasingavgifterna (8 kap. 16 § ML). Om bilen används i ringa omfattning i verksamheten får inget avdrag göras för ingående skatt rörande bilen. Beträffande sådana leasingbilar gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 23.3.2. Även för motorcykel som används i taxiverksamhet gäller motsvarande regler som för verksamheter i allmänhet.

Skatterättsnämnden har ansett att ett biluthyrningsföretag har avdragsrätt för ingående skatt på förvärv av leasingbilar som det tidigare hyrt ut i sin yrkesmässiga biluthyrningsverksamhet. Skatterättsnämnden bedömde att avdragsrätt förelåg oavsett om alla bilarna, efter förvärvet, såldes vidare eller om vissa bilar vidaresåldes och vissa bilar var föremål för fortsatt användning i uthyrningsverksamheten (SRN 2006-04-25).

23.4.3 Försäljning av personbilar

Undantag från skatteplikt om ej avdragsrätt

Försäljning av en personbil är en skattepliktig omsättning såvida undantaget i 3 kap. 24 § ML inte är tillämpligt. Undantaget gäller andra tillgångar än omsättningstillgångar för vilka avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML inte förelegat vid förvärvet. Normalt beskattas således försäljning av personbilar i såväl bilhandel som i uthyrnings- eller taxiföretag liksom i begravningsbyråer och trafikskolor. Skattskyldigheten är knuten till avdragsrätten vid förvärvet för det aktuella fordonet.

Övertagen verksamhet

Skatterättsnämnden har ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML tillämpats på en överlåtelse av tillgångar och någon mervärdesskatt därför inte debiterats, inte medför att förutsättningar föreligger för tillämpning av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt Skatterättsnämnden, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer. Detta innebär att omsättning av t.ex. en uthyrningsbil i ett biluthyrningsföretag, som tidigare förvärvats mervärdesskattefritt vid övertagande av verksamheten, inte är undantagen från skatteplikt vid en senare försäljning (SRN 1995-12-14).

Begagnade bilar

För försäljning av begagnade bilar kan en återförsäljare under vissa omständigheter tillämpa reglerna om VMB i 9 a kap. ML, se avsnitt 32.4.

Försäljning till utländska beskickningar m.fl.

Försäljning av motorfordon undantas från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML (3 kap. 26 a § ML). Se avsnitt 38.1.3.

Finansiering

Många bilhandlare erbjuder sina kunder finansiering i samarbete med olika kreditgivare. I vissa fall köper finansbolaget bilen för att sälja den vidare till slutkonsument genom avbetalningskontrakt. I andra fall upprättar bilhandlaren ett avbetalningskontrakt med konsumenten och överlåter sedan sin fordran till finansbolaget. Det är avtalen mellan bilhandlaren, finansbolaget och konsumenten som avgör vilken typ av

transaktion som gäller. Om finansbolaget enligt avtalet köper bilen av bilhandlaren utgörs beskattningsunderlaget av det försäljningspris som överenskommits mellan bilhandlaren och finansbolaget och som dokumenteras i faktura mellan dem.

23.4.4 Driftkostnader

Samma regler gäller för dessa verksamheter som för verksamheter, se avsnitt 23.3.4.

23.4.5 Uttag och privat användning

Uttagsbeskattning ska ske när en vara eller en tjänst tas ut för privat bruk eller annars tillhandahålls för rörelsefrämmande ändamål. Uttagsbeskattningens syfte är inte att beskatta utebliven vinst utan att beskatta privat eller annan rörelsefrämmande användning.

Allmänt om uttag av varor och tjänster, se avsnitten 6.6 och 11.4.

23.4.5.1 Uttag av personbil

Uttagsbeskattning ska ske när en personbil tas ut från verksamheten (används) för privat bruk från ett bilhandels-, biluthyrnings-, trafikskole- eller persontransportföretag under förutsättning att rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatten förelegat vid förvärvet. Detsamma gäller när en sådan bil förs över till en annan verksamhetsgren, där skattskyldighet eller återbetalningsrätt inte föreligger (2 kap. 2–3 §§ ML). Uttagsbeskattning ska inte ske när en motorcykel som använts i taxiverksamhet tas ut från denna verksamhet, eftersom rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten inte förelegat vid förvärvet.

Exempel

Ett företag som bedriver såväl taxi- som budbilsverksamhet förvärvar en personbil för användning i sin taxiverksamhet och gör avdrag för den på förvärvet belöpande ingående skatten. Efter ett år förs bilen över från taxiverksamheten till budbilsverksamheten vari avdragsrätt för ingående skatt vid personbilsförvärv saknas. Någon uttagsbeskattning ska inte ske då budbilsverksamheten, till vilken bilen överförs, medför skattskyldighet, trots att verksamheten omfattas av avdragsförbud när det gäller personbilsförvärv.

Däremot kan, förutsatt att den ingående skatten uppgår till minst 50 000 kr, fråga bli om jämkning, d.v.s. åter-

läggning av delar av den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 8 a kap. ML. På motsvarande sätt kan avdrag genom jämkning erhållas om förvärvet skett i den verksamhet som omfattas av avdragsförbud (budbilsverksamheten) och därefter förs över till taxiverksamheten (jfr Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111). Se vidare avsnitt 23.3.1 och 16.5.

Beskattningsunderlag

Underlaget för uttagsbeskattning är inköpsvärdet eller självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3 och 3 c §§ ML. Se även avsnitt 11.4. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jämför dock avsnitt 23.4.5.2, vid kantrubriken Beskattningsunderlag.

23.4.5.2 Uttag av tjänst

Reglerna för uttagsbeskattning av tjänster för den nu aktuella kategorin företag återfinns i 2 kap. 5 § ML.

Tjänst utförs

Uttagsbeskattning ska ske om den skattskyldige utan ersättning utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk (2 kap. 5 § första stycket 1 ML). Som exempel kan nämnas att ett taxiföretag utför en gratis taxiresa.

Uttagsbeskattning kan endast bli aktuell om det inte tas ut någon ersättning (2 kap. 2 § första stycket 1 och 5 § första stycket 1 ML).

Om en vara överlåts till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML. Beträffande omvärdering av beskattningsunderlaget, se avsnitt 11.6.

Beskattningsunderlag

Uttagsbeskattningen baseras på den skattskyldiges kostnad för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Därmed förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML). I exemplet ovan avses således med kostnad för att utföra tjänsten, taxikostnaden minskat med tillämpade rabatter och försäljningsvinst, i princip självkostnaden.

Beskattningstidpunkt

Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

Privat användning Lastbilar

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i mervärdesskattehänseende är lastbilar och bussar, som övriga varor enligt ML. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt

eller delvis, förelegat vid inköpet av fordonet (2 kap. 5 § första stycket 2 ML). Uttagsbeskattning sker även avseende leasade fordon. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är mer än ringa, se nedan.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget (7 kap. 3 § 2 b ML).

Skatteverket anser att beskattningsunderlaget ska innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag skett för den ingående skatt som belöper på kostnaderna. Detsamma gäller kostnader som uppkommer vid användningen t.ex. bränsle. Även kostnader som uppkommer under den tid tillgången endast står till den skattskyldiges förfogande för privat bruk ska beaktas vid beräkning av beskattningsunderlaget liksom kostnad för värdeminskning. Beskattningsunderlaget bestäms till den andel av de totala kostnaderna som belöper på tillgången och som motsvarar den privata användningen varvid hänsyn också ska tas till den tid tillgången står till den skattskyldiges förfogande för privat bruk (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111). Se även avsnitt 11.4.3.2.

Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

Privat användning Personbilar

Det är endast i vissa fall som uttagsbeskattning ska ske på grund av att en personbil används av företagaren eller av någon annan. En förutsättning för uttagsbeskattning är att företaget har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående skatten vid bilköpet eller, i fråga om en leasad bil, haft avdrags- eller återbetalningsrätt för hela den ingående skatten på leasingkostnaden. Det medför att endast personbilar som förvärvas eller hyrs för ändamålet återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning blir föremål för uttagsbeskattning vid privat användning (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång.

Uttagsbeskattning vid privat användning av motorcykel i taxiverksamhet ska inte ske, eftersom sådan motorcykel omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML och avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

Ringa värde

Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa (2 kap. 5 § andra stycket ML). För privat användning av personbil bör gälla samma gräns som

för beskattning av bilförmån vid inkomstbeskattningen. Enligt Skatteverkets allmänna råd ska bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år (SKV A 2011:32). Se även Skatteverkets meddelande SKV M 2011:27.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil i andra fall ska således inte ske, d.v.s. när det gäller personbilar som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML eller leasade personbilar som omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

Högsta förvaltningsdomstolen har undanröjt ett förhandsbesked i vilket Skatterättsnämnden ansett att uttagsbeskattning ska ske, när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använder bolagets bilar för privat bruk. Anledningen till detta är att sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut, så har nya regler om omvärdering av beskattningsunderlaget införts i ML (RÅ 2008 not. 21).

Skatteverket anser att då anställda för privat bruk använder personbil i bilhandelsföretag, ska uttagsbeskattning av förmånen ske med utgångspunkt i värdet av denna oavsett om en betalning görs till arbetsgivaren. En sådan betalning ska dock beaktas och reducera värdet vid beräkning av beskattningsunderlaget. Bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget är inte tillämpliga vid uttag. För det fall att en uttagssituation enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 ML inte anses föreligga, anser Skatteverket att bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget kan bli tillämpliga (Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111).

Drivmedelsförmån, ej uttagsbeskattning

En anställd som har bilförmån, ska själv betala allt drivmedel och få kostnadsersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Arbetsgivaren har då inte avdragsrätt för någon del av den ingående skatt som avser drivmedlet, se avsnitt 23.3.4.

Om arbetsgivaren trots detta betalar allt drivmedel, ska den anställde beskattas för en särskild drivmedelsförmån vid inkomstbeskattningen. Om arbetsgivaren förvärvar drivmedlet, föreligger avdragsrätt för denne (8 kap. 16 § första stycket 1 ML).

> ”En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av […] ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.”

Detta gäller om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna och även för de företag som kan komma att uttagsbeskattas för privat användning av en personbil.

Skatteverket anser att en drivmedelsförmån inte ska medföra uttagsbeskattning enligt ML. En uttagsbeskattning i detta avseende skulle enligt Skatteverkets bedömning sätta den generella avdragsrätten i 8 kap. 16 § ML för driftkostnader hänförliga till personbilar ur spel.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning av den privata användningen av personbil regleras i 7 kap. 4 § ML. Uttagsbeskattning för anställds användning ska ske med 20 procent av det värde på vilket arbetsgivare ska beräkna arbetsgivaravgifter för bilförmån åt anställd (se nedan). Värdena fastställs årligen av Skatteverket. Underlaget för uttagsbeskattning för privat användning, för egen företagare eller delägare i handelsbolag, bestäms av Skatteverket, efter ansökan, enligt samma grunder som anges i 2 kap. 10 a § och 10 b § socialavgiftslagen (2000:980). I enlighet med SFL:s regler kan jämkning av förmånsvärdet ske även i fråga om underlaget för uttags-beskattning enligt ML.

Redovisningen av uttagsbeskattningen avseende användning av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts (13 kap. 15 § ML).

Avdragsrätt – normalfall

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående skatt vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag. För motorcyklar för persontransporter i taxiverksamhet gäller samma regler som för kategorin ”Övriga”.

	Taxi	*Bilhandel*	*Biluthyrning Begravnings-byråer Trafikskolor*	*Övriga*
Inköp	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag
Hyra	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
Drift	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
Uttagsbeskattning:				
Ägd bil	Ja	Ja	Ja	Nej
Hyrd bil	Ja**)	Nej	Ja**)	Nej

*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för godstransporter.

**) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt förelegat för mervärdesskatten på hyreskostnaden.

23.5 Export, import och handel inom EU

Försäljning av bil till annat land

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

Till land utanför EU

För försäljning som enligt bestämmelserna i 5 kap. ML är att anse som omsättning utomlands ska någon mervärdesskatt inte tas ut. Det gäller vid export, d.v.s. vid leverans till en plats utanför EU. Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister ska i vissa fall hänföras till omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML), se nedan.

Till annat EU-land

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

Motsvarande försäljning till en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land för omsättning eller för förvärv av varor medför dock normalt inte skattskyldighet. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Förvärvet ska i stället beskattas i köparens hemland. Om säljaren tillämpar vinstmarginalbeskattning (VMB) medför dock försäljningen skattskyldighet, se vidare avsnitt 32.

Nytt transportmedel

En personbil eller en motorcykel som inte körts över 6 000 km eller som inte varit i bruk i mer än 6 månader utgör ett nytt transportmedel (1 kap. 13 a § ML). Om ett av dessa villkor gäller anses transportmedlet vara nytt. För att inte anses som ett nytt transportmedel måste alltså en personbil eller en motorcykel både ha körts över 6 000 km och ha varit i bruk i mer än 6 månader. Mervärdesskatt ska inte tas ut vid omsättning inom landet av ett nytt transportmedel, till en köpare i ett annat EU-land. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Köparen ska i stället beskattas i det land där bilen stadigvarande ska användas. Detta gäller även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt, t.ex. om han är en privatperson från ett annat EU-land (3 kap. 30 a § andra stycket ML). Vid sådan skattefri omsättning av ett nytt transportmedel till en person som inte är registrerad till mer-

värdesskatt i ett annat EU-land, ska säljaren lämna en fakturakopia till Skatteverket (14 b § MF). I denna faktura anges att fråga är om ett nytt transportmedel samt vilka omständigheter som medför detta, d.v.s. uppgift om när fordonet första gången togs i bruk samt hur många kilometer eller mil fordonet har kört (11 kap. 8 § 14 ML). Se även Skatteverkets ställningstagande 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det förhållandena vid förvärvstidpunkten som är avgörande för bedömningen om en bil eller motorcykel är ett nytt transportmedel, d.v.s. då rätten att förfoga över fordonet som ägare övergår till köparen (Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111). Av detta ställningstagande framgår vidare Skatteverkets bedömning i fråga om transporten till Sverige när det gäller unionsinterna förvärv av nya transportmedel.

Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EU-länder behandlas utförligare i avsnitten 9.3.4 och 9.4.2.2. Se även foldern ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556).

Begagnad bil

Vid försäljning av en begagnad bil som inte utgör ett nytt transportmedel enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EU-land får i vissa fall beskattning ske genom vinstmarginalbeskattning. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 32.

Import av bil

Vid import (inköp från ett tredjeland) av nya och begagnade bilar till Sverige erlägger köparen mervärdesskatten till Tullverket.

EU-förvärv av ny bil

Vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EU-land erlägger köparen mervärdesskatten till Skatteverket. Om köparen vid ett sådant EU-förvärv inte är registrerad till mervärdesskatt ska mervärdesskatten efter köparens anmälan, blankett SKV 5934, betalas till Skatteverket, Ludvikakontoret. Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EU-länder behandlas utförligare i avsnitten 9.3.4 och 9.4.2.2. Se även foldern ”Moms på nya bilar, motorcyklar, båtar och flygplan” (SKV 556).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en finsk medborgare, tillfälligt anställd i Sverige, som köpt en ny bil i Finland var skattskyldig för förvärvet i Sverige. Bilen exportregistrerades i Finland och fördes till Sverige i samband med förvärvet. Personen hade en tidsbegränsad anställning i Sverige under drygt 12 månader med avbrott för en månads semester i Finland (RÅ 2005 ref. 70).

EU-förvärv av begagnad bil

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

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

Vid inköp av en begagnad bil från ett företag (ej återförsäljare) i ett annat EU-land vars omsättning undantas från skatteplikt i säljarlandet till följd av motsvarigheten till 3 kap. 24 § ML (artikel 136 a och b i mervärdesskattedirektivet) ska ingen förvärvsbeskattning ske då förvärvet undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 1 § tredje stycket ML.

VMB

Det andra sättet att beskatta en bil som har förvärvats i ett annat EU-land sker genom vinstmarginalbeskattning. VMB innebär att svensk mervärdesskatt redovisas på skillnaden mellan varans försäljningspris och inköpspris. VMB får dock tillämpas endast vid vissa förvärvssituationer som framgår av 9 a kap. 1 § ML. VMB kan inte i något fall kan användas vid återförsäljning inom landet av ett nytt transportmedel som förvärvats i ett annat EU-land.

Det är således möjligt att tillämpa VMB endast när en begagnad bil, som inte är ett nytt transportmedel enligt 1 kap. 13 a § ML har köpts från någon annan än en näringsidkare eller från en näringsidkare som själv redovisar mervärdesskatt enligt VMB för sin försäljning enligt motsvarande regler i det EU-landet. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 32.

Tillfällig registrering

Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lag 2001:558 anses som en omsättning utomlands, endast under förutsättning att:

– fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och

– säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades (5 kap. 3 a § första stycket 7 ML).

Tillfällig registrering får meddelas för ett fordon som inte ska registreras för att stadigvarande brukas i Sverige om sökanden av registreringen inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon (23 § första stycket 1 lag 2001:558).

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

Ansökan om tillfällig registrering görs hos Transportstyrelsen.

Uppskjuten skattskyldighet

Skattskyldigheten inträder när omsättning avser bil eller motorcykel som är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lag 2001:558 vid utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Förutsättningen härför är att fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och som avser att föra fordonet till en plats utanför EU (1 kap. 3 b § ML).

Export av fordon, övriga fall

Vid export av personbilar och motorcyklar som inte är tillfälligt registrerade vid leveransen eller vid export av lastbilar och bussar gäller ML:s allmänna regler för omsättning av varor inom och utom landet. Såväl när säljaren levererar varan till en plats utanför EU (5 kap. 3 a § första stycket 1 ML), som när det gäller s.k. turistförsäljning (5 kap. 3 a § första stycket 8 eller andra stycket ML) måste säljaren kunna visa att fordonet levererats eller transporterats till ett land utanför EU. Vid turistförsäljning, d.v.s. när köparen själv för ut fordonet ur landet, ska säljaren – för att i efterhand kunna hänföra omsättningen till mervärdesskattefri export och återbetala erlagd mervärdesskatt – inneha en faktura påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EU för att föras ut till ett tredjeland. Säljaren ska kunna visa att bilen har medförts till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter leveransmånaden. Om kunden är bosatt i Norge eller på Åland ska säljaren kunna visa att köparen i nära anslutning till leveransen

har fört in bilen till Norge respektive Åland och enligt tullräkning eller liknande handling dessutom betalat mervärdesskatt i hemlandet. Exporten bör anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i vägtrafikregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen Tullverket eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket.

Reparation

Reparation eller service i Sverige av en personbil, motorcykel, lastbil, buss eller släpvagn är tjänster som anses omsatta utomlands om köparen av tjänsten är en utländsk näringsidkare och tjänsten tillhandahålls dennes fasta etableringsställe utomlands (5 kap. 5 § ML). Bilverkstaden ska i sådana fall inte debitera någon svensk mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska i stället redovisas och betalas av köparen om denne är etablerad i ett annat EU-land. I sådana fall ska säljaren redovisa omsättningen i en periodisk sammanställning. Bilverkstaden bör utöver köparens VAT-nummer notera fordonets registreringsnummer.

Tjänster av detta slag inom EU behandlas i avsnitt 10.5.6.

Reparationer av fordon från land utanför EU (tredjeland), anses under vissa förhållanden omsatta utomlands även om köparen inte är näringsidkare, jfr 5 kap. 19 § ML. Dels krävs då att fordonet antingen förs hit eller förvärvas för arbetet i fråga, dels måste fordonet, efter arbetet, föras ut ur landet till en plats utanför EU.

Skatteverkets redogjort för sin syn på reparationstjänster avseende bilar från land utanför EU (RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, där). Följande anges bl.a.

> ”För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 ML (motsvaras numera av 5 kap. 19 § ML) som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, d.v.s. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en

bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EU. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat."

Avdragsrätt för importmoms

Skatteverket anser att rätt till avdrag eller återbetalning föreligger för den vid importen påförda ingående skatten under förutsättning att varorna (t.ex. bilar) importeras uteslutande för att repareras här i landet, för att därefter återsändas till tredjeland (Skatteverket 2011-06-13, dnr 131 388032-11/111). Se även avsnitt 14.5.4.

23.6 Bilskrotning

Skrotnings-ersättning

Skrotningsersättning kan betalas ut vid skrotning av personbilar, lätta lastbilar eller lätta bussar (totalvikt max 3 500 kg) av årsmodell/fordonsår 1988 eller tidigare under förutsättning att fordonet var påställt i vägtrafikregistret den 31 augusti 2006. Skrotningsersättning kan betalas ut till den som var registrerad ägare vid inlämningen av en bil till producent, representant för en producent eller en auktoriserad skrotare. I samband med att en bil lämnas in för skrotning utfärdas ett s.k. mottagningsbevis. Skrotningsersättning, utgör inte ersättning för någon tillhandahållen tjänst och beskattas således inte mervärdesskattemässigt. Skrotningsersättning betalas inte ut till skrotare.

Omhändertagande och skrotning

Ersättning som ett skrotningsföretag uppbär från bilägaren för att ta hand om och skrota bilen är en omsättning som medför skattskyldighet. Mervärdesskatt ska således redovisas för beskattningsunderlaget för skrotningstjänsten.

Om skrotningsföretaget i stället köper bilen av bilägaren, utgör det avtalade priset skrotningsföretagets förvärvspris.

Bilägare, som haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid bilköpet, ska redovisa mervärdesskatt vid försäljning av bilen till skrotföretaget. Beskattningsunderlaget utgörs av det avtalade priset. Skrotföretaget har avdragsrätt för sådan debiterad ingående skatt, oavsett om bilen till någon del ska säljas eller om den omedelbart ska förstöras.

För försäljning av bildelar kan skrotföretaget tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning under förutsättning att skrotföretaget lämnat ersättning för bilen och att förvärvet har skett från en säljare som inte varit skyldig att redovisa mervärdesskatt för försäljningen, se avsnitt 32.

23.7 Reparation av bilar

Reparation av bilar och motorcyklar utgör skattepliktig omsättning av tjänst.

Utländska kunder

När det gäller reparation av motorfordon för utländska kunder, se avsnitt 23.5.

Reparation av skada på inbytesbil

Skatteverket anser att en bilverkstad ska ta ut mervärdesskatt på ersättning som erhålls för reparation av en krockskadad bil även om bilen innan reparationen är slutförd lämnas som inbyte vid köp av en 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 för mervärdesskatt och därför saknar avdragsrätt för ingående skatt, uppgår dennes kostnad för att avhjälpa skadan till ett belopp inklusive mervärdesskatt(Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111).

Försäkringsskada

Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till förvärv för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten. Detta gäller även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare står för kostnaden (8 kap. 3 § andra stycket ML).

Exempel

Företag A, som är skattskyldigt för mervärdesskatt har en personbil som blir skadad i en trafikolycka. Bilen lämnas in till en bilverkstad för reparation. När bilen är reparerad får A betala en självrisk samt den på reparationskostnaden belöpande mervärdesskatten till bilverkstaden. Resterande del av kostnaden för reparationen fakturerar bilverkstaden A:s försäkringsgivare. Företag A får med stöd av bestämmelserna i 8 kap. 3 § andra stycket ML göra avdrag för den på reparationen belöpande ingående skatten trots att den som betalar kostnaden är en annan person.

24 Fartyg och luftfartyg

24.1 Inledning

Undantag från skatteplikt

Från skatteplikt undantas omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning samt luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran (3 kap. 21 § första stycket 1–3 ML). Även omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg undantas från skatteplikt (3 kap. 21 § första stycket 5 ML).

Vidare undantas från skatteplikt omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser ovan angivna fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 § första stycket 4 ML). Undantag från skatteplikt gäller även tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning till aktuella fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 § första stycket 6 ML).

Även skeppsmäklares omsättning och omsättning som avser vissa livräddningsfartyg är undantagen från skatteplikt (3 kap. 21 a och 22 §§ ML).

Leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är i vissa fall omsatta utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML). Det gäller även omsättning av tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik (5 kap. 19 § 1 ML).

ML:s bestämmelser kan jämföras bl.a. med dem i artiklarna 148 a−g och 150.1−150.2 i mervärdesskattedirektivet.

Nedan lämnas en redogörelse över bestämmelserna enligt följande.

- Fartyg och luftfartyg som omfattas av undantagen, avsnitt 24.2.
- Försäljning av fartyg och luftfartyg, avsnitt 24.3.
- Uthyrning och befraktning av fartyg och luftfartyg, avsnitt 24.4

- Försäljning och uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning, avsnitt 24.5.
- Andra tjänster än uthyrning och befraktning, avsnitt 24.6.
- Undersökningsplikt, avsnitt 24.7.
- Fartyg och luftfartyg i utrikes trafik, avsnitt 24.8.
- Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne, avsnitt 24.9.

Undantagen enligt 3 kap. 21, 21 a och 22 §§ ML är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § första stycket ML, se vidare avsnitt 15.

Bestämmelser om uttagsbeskattning av fartyg eller luftfartyg som undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML finns i 2 kap. 2 och 3 §§ ML, se vidare avsnitten 6.6 och 11.4.

Undantaget från skatteplikt för överlåtelse av vissa tillgångar är inte tillämpligt vid försäljning av ett fartyg eller luftfartyg som vid förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (3 kap. 24 § tredje stycket ML), se vidare avsnitt 35.4.

24.2 Fartyg och luftfartyg som omfattas av undantagen

24.2.1 Inledning

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML gäller endast om det är fråga om skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning eller luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är att fartyget eller luftfartyget så gott som uteslutande ska användas för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässig person- eller godsbefordran och endast i ringa omfattning eller inte alls för annat ändamål. Motsvarande bedömning gäller för fartyg som ska användas för yrkesmässigt fiske, bogsering eller bärgning (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111). Se även avsnitt 24.2.4 angående fartyg för bogsering eller bärgning.

Skepp/båt

Fartyg delas in i skepp och båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Andra fartyg kallas båtar (1 kap. 2 § sjölagen [1994:1009]).

24.2.2 Skepp för yrkesmässig sjöfart

Med ”yrkesmässig sjöfart” enligt ML förstås yrkesmässigt bedriven sjöfart med person- eller godsbefordran mot ersättning.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport av eget gods med skepp. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran (3 kap. 21 § fjärde stycket ML).

Till yrkesmässig sjöfart räknas även uthyrning av bemannade fartyg genom befraktningsavtal. Det gäller vid avtal om tidsbefraktning, resebefraktning och olika specialformer av sådan befraktning. Motsvarande gäller vid upplåtelse av bemannade fartyg för yrkesmässig personbefordran.

Den som hyr ut obemannade fartyg, t.ex. genom avtal om bareboatbefraktning, kan däremot inte anses bedriva yrkesmässig sjöfart. Se vidare om befraktning i avsnitt 24.4.2. Se även Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte omsättning eller import av fyrskepp, flodsprutor, mudderverk, pontonkranar, flytdockor, flytande eller nedsänkbara borrnings- eller produktionsplattformar och inte heller andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg (3 kap. 21 § tredje stycket ML).

Kammarrätten har bedömt skatteplikten för ett fartyg registrerat som passagerarskolskepp och som användes för undervisningsändamål i en verksamhet som inte var kommersiell. Kammarrätten ansåg att med skepp för yrkesmässig sjöfart avses fartyg som är av registreringspliktig storlek och som används i yrkessjötrafik, d.v.s. för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Kammarrätten ansåg mot den bakgrunden att skolfartyget inte uppfyllde förutsättningarna för att vara ett skepp för yrkesmässig sjöfart (KRNS 1982-06-08, mål nr 6367-1981). Domen innebär också att t.ex. isbrytare, polisbåtar och militärfartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 21 § ML.

24.2.3 Skepp för yrkesmässigt fiske

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller förs in till landet för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.

24.2.4 Fartyg för bogsering eller bärgning

Undantaget omfattar alla fartyg för bogsering eller bärgning oavsett fartygets storlek. Som förutsättning för tillämpning av undantaget bör dock gälla att fartyget, om det är en båt inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än bogsering och bärgning, och om det är ett skepp inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

24.2.5 Luftfartyg

Begreppet ”yrkesmässig person- eller godsbefordran” inom luftfartsområdet innebär att det ska vara fråga om en yrkesmässigt bedriven flygtrafik med person- eller godsbefordran mot ersättning (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111). Begreppet motsvarar enligt Skatteverkets bedömning mervärdesskattedirektivets begrepp ”flygtrafik mot betalning” i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet (Skatteverket 2010-03-18, dnr 131 70804-10/111).

Till yrkesmässig person- eller godsbefordran räknas även uthyrning av bemannade luftfartyg, så kallad wet lease. Den som hyr ut ett obemannat luftfartyg, t.ex. genom avtal om dry lease, kan däremot inte anses bedriva yrkesmässig person- eller godsbefordran. Se vidare om befraktning i avsnitt 24.4.2. Se även Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111.

Ett flygplan som används för undervisningsändamål i en flygklubb, för privat bruk eller internt inom ett företag omfattas således inte av undantaget i 3 kap. 21 § ML. En helikopter som används för skogsgödsling, kalkning av sjöar, kraftledningsinspektion m.m. har inte heller undantagits från skatteplikt (RÅ 1987 not. 603).

24.3 Försäljning av fartyg och luftfartyg

En förutsättning för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 1–3 ML är att det som omsätts är ett skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, ett fartyg för bogsering eller bärgning eller ett luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran, se avsnitt 24.2. Utöver de krav som gäller i fråga om fartygets beskaffenhet krävs för att omsättning av ett fartyg eller ett luftfartyg ska vara undantagen från skatteplikt att försäljningen sker till en köpare som med detta ska bedriva t.ex. yrkesmässig sjöfart (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Skatteverkets uppfattning är att undantaget i första hand är tillämpligt på den försäljning som sker direkt till en köpare som själv ska använda fartyget eller luftfartyget på det sätt som anges i bestämmelsen, t.ex. för yrkesmässig sjöfart. Det är i detta led som det i normalfallet är möjligt att försäkra sig om hur fartyget eller luftfartyget ska användas.

Omsättning i flera led

Även om försäljningen sker i flera led är det under vissa förutsättningar möjligt att redan vid det första försäljningstillfället fastställa hur fartyget eller luftfartyget ska användas. Det gäller under förutsättning att köparen senast vid tillfället för sitt förvärv i sin tur sålt eller stadigvarande upplåtit nyttjanderätten till fartyget eller luftfartyget till någon som i sin tur ska använda det för yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske, bogsering, bärgning eller yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skatteverket anser att undantaget kan tillämpas även i detta fall. Det innebär att undantaget i sådant fall kan tillämpas i högst två led, d.v.s. vid försäljning till den som ska använda t.ex. ett fartyg för yrkesmässig sjöfart respektive i det led som omedelbart föregår denna försäljning. Säljaren ska kunna styrka att köparen sålt eller hyrt ut fartyget eller luftfartyget med t.ex. ett skriftligt avtal. Fartygets eller luftfartygets användning ska kunna styrkas av registreringsuppgifter och relevanta tillstånd för fartygs- eller flygtrafiken.

Undantag från skatteplikt kan dock i undantagsfall utsträckas till att gälla fler än två led om det är fråga om ett fartyg eller luftfartyg som ska användas för utrikes trafik. Följande förutsättningar måste då vara uppfyllda:

- Fartyget eller luftfartyget ska vara utformat så att annan användning än för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässig person- eller godsbefordran i princip är utesluten.
- Det finns vid tidpunkten för försäljningen dokumentation, t.ex. skriftliga avtal, som visar hela transaktionskedjan fram till den som slutligen ska använda fartyget eller luftfartyget för utrikes trafik.
- Fartygets eller luftfartygets användning ska kunna styrkas av t.ex. registreringsuppgifter och relevanta tillstånd för fartygs– eller flygtrafiken.

Med utrikes trafik jämställs här att ett luftfartyg används av ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

Skattverket gör ovanstående bedömningar mot bakgrund av EU-domstolens dom C-33/11, A (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

24.4 Uthyrning och befraktning av fartyg och luftfartyg

Enligt 3 kap. 21 § första stycket 4 ML undantas bland annat uthyrning och befraktning från skatteplikt under förutsättning att uthyrningen och befraktningen avser sådana fartyg eller luftfartyg som anges i första stycket 1–3.

24.4.1 Uthyrning

Skatteverket gör bedömningen att uthyrning av fartyg eller luftfartyg endast är undantagen från skatteplikt när uthyrningen sker direkt till den som ska använda fartyget eller luftfartyget för yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske, bogsering, bärgning eller för yrkesmässig person- eller godsbefordran (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Det saknar betydelse för bedömningen att den som hyr ett fartyg eller luftfartyg av ägaren i sin tur har ingått ett skriftligt avtal om stadigvarande upplåtelse av fartyget till någon som t.ex. bedriver yrkesmässig sjöfart. Undantaget kan även i sådant fall endast tillämpas i det led där uthyrningen sker direkt till den som bedriver den yrkesmässiga sjöfarten och kan inte utsträckas till tidigare led.

Detta skiljer sig från den bedömning som Skatteverket har gjort avseende omsättning av fartyg eller luftfartyg, se avsnitt 24.3. Anledningen till denna skillnad är att en uthyrningstjänst är en tjänst med utsträckning i tiden. Det räcker därmed inte att en uthyrare kontrollerar vid hyresavtalets ingång att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda, d.v.s. att fartyget eller luftfartyget används för yrkesmässig sjöfart etc. En sådan kontroll måste vid uthyrning ske kontinuerligt. Om det skulle vara möjligt att tillämpa undantaget i flera led skulle just de administrativa svårigheterna uppkomma som EU-domstolen pekat på i punkt 24 i C-185/89, Velker. Den som hyr ut ett fartyg eller ett luftfartyg i ett första led skulle kontinuerligt behöva kontrollera inte endast sin egen hyrestagares verksamhet utan även verksamheten hos den till vilken vidareuthyrning sker.

Skatteverket gör bedömningen att ovanstående tolkning är i enlighet med ordalydelsen av bestämmelsen i ML och att den

även överensstämmer med EU-domstolens praxis i bl.a. C-185/89, Velker och C-33/11, A.

24.4.2 Befraktning

Förutom uthyrning av fartyg och luftfartyg undantas även befraktning från skatteplikt.

Befraktning av fartyg

Med befraktare avses den som hyr fartyg eller nyttjar fartyg för transport av eget gods. Inom sjöfarten förekommer olika avtalsformer avseende befraktning och uthyrning. Åtskillnad görs därvid på avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare (certepartifrakt) och avtal som avser befordran av viss mängd gods i linjefart och annan styckegodstrafik (s.k. konossementfrakt). Jämför 13 och 14 kap. sjölagen (1994:1009).

Exempel på certepartiavtal är följande:

- Bareboatbefraktning: Ägaren/redaren hyr ut ett obemannat fartyg till en befraktare för viss tid. Befraktaren svarar för såväl den nautiska som den kommersiella driften av fartyget.
- Tidsbefraktning: Ägaren/redaren hyr ut ett bemannat fartyg till en befraktare för viss tid. Ägaren/redaren svarar för den nautiska driften av fartyget och befraktaren svarar för den kommersiella driften.
- Resebefraktning: Ägaren/redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg till en befraktare för viss angiven resa och viss angiven last. Ägaren/redaren svarar för såväl den nautiska som den kommersiella driften av fartyget.
- Slot- eller spacecharter samt kvantumkontrakt är specialformer av rese- eller tidsbefraktning.

Bareboatbefraktning uppvisar stora likheter med ett avtal om uthyrning av fartyg medan resebefraktning i stället påminner om transportavtal. De olika befraktningsformerna anses utgöra tjänst avseende fartyg och kan därmed omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML.

Upplåtelse för personbefordran

Ovan nämnda befraktningsavtal avser upplåtelse av fartyg för transport av gods. Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML är tillämpligt även vid motsvarande upplåtelse av fartyg för yrkesmässig personbefordran (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Befraktning av luftfartyg

Upplåtelse av luftfartyg kan ske genom avtal om dry lease respektive wet lease. Vid avtal om dry lease avser upplåtelsen ett obemannat luftfartyg. Vid avtal om wet lease avser upplåtelsen ett bemannat luftfartyg. Dessa upplåtelseformer utgör tjänst avseende luftfartyg och kan omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML. Det gäller under förutsättning att luftfartyget upplåts för att användas för yrkesmässig gods- eller personbefordran.

Styckegods-befordran

Vid styckegodsbefordran (s.k. konossementfrakt) avser de tillhandahållna tjänsterna inte fartyget utan godset och transporten av detta. Därför är sådana tjänster och tjänster som avser förmedling av dem i motsats till vad som gäller i fråga om tjänster i certepartiavtal inte undantagna från skatteplikt. Samma bedömning gäller vid motsvarande frakt med luftfartyg.

Befraktning eller varutransport

EU-domstolen har bedömt att undantaget från skatteplikt i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet gäller såväl hel- som delbefraktning. Detta innebär att undantag från skatteplikt ska gälla befraktning oavsett om fartygsägaren mot betalning ställer hela eller bara en del av fartygets lastyta till förfogande. Artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet motsvaras närmast av 3 kap. 21 § första stycket 4 ML.

När det gäller gränsdragningen mellan befraktning och varutransport ansåg EU-domstolen att det är upp till den nationella domstolen att avgöra huruvida det avtal som ingåtts mellan parterna uppfyller villkoren för ett befraktningsavtal i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (C-97/06, Navicon).

Upplåtelse i flera led

Även vid upplåtelse av fartyg genom befraktning gäller att undantaget från skatteplikt endast är tillämpligt när den som hyr fartyget (befraktaren) ska använda fartyget för yrkesmässig sjöfart. Motsvarande gäller vid upplåtelse av luftfartyg, d.v.s. den som hyr luftfartyget måste använda det för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Det framgår av avsnitt 24.2.2 och 24.2.5 ovan att den som upplåter ett bemannat fartyg eller luftfartyg anses bedriva yrkesmässig sjöfart respektive yrkesmässig person- eller godsbefordran. Det gäller däremot inte för den som hyr ut obemannade fartyg och luftfartyg (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Exempel 1

En ägare/redare ingår ett avtal om bareboatbefraktning (upplåtelse av obemannat fartyg) med en befraktare.

Denne ingår i sin tur avtal om tidsbefraktning (upplåtelse av bemannat fartyg) med en kund som ska transportera eget gods med skeppet. Undantaget från skatteplikt är tillämpligt i båda leden. Vid upplåtelsen genom bareboatbefraktning bedriver den som hyr fartyget yrkesmässig sjöfart eftersom denne använder fartyget till tidsbefraktning. Vid upplåtelsen genom tidsbefraktning bedriver den som hyr fartyget yrkesmässig sjöfart eftersom denne använder fartyget för att transportera eget gods.

Exempel 2

En ägare hyr ut ett obemannat flygplan till ett företag (X) som i sin tur hyr ut flygplanet obemannat till en kund (Y) som ska använda det för yrkesmässig personbefordran. Ägarens uthyrning i det första ledet kan inte undantas från skatteplikt eftersom X inte bedriver yrkesmässig person- eller godsbefordran. X:s uthyrning av ett obemannat flygplan anses nämligen inte som yrkesmässig person- eller godsbefordran. X:s återuthyrning i det andra ledet omfattas dock av undantaget eftersom Y ska använda fartyget för yrkesmässig personbefordran.

Sjuktransport

I ett förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att uthyrning av helikopter till ett företag som utförde sjuktransporter åt landstinget var hänförligt till undantaget. Enligt Skatterättsnämnden påverkades inte bedömningen av det förhållandet att hyrestagarens transporter hänfördes till sjukvård som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 5 § andra stycket ML. Trots att transporten ansågs som sjukvård utgjorde den ändå till sin karaktär personbefordran. Helikoptern var därmed att se som ett luftfartyg för personbefordran och hyrestagarens verksamhet med sjuktransporter bedömdes som yrkesmässig (SRN 1997-03-05).

24.5 Försäljning och uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning

Undantaget från skatteplikt vid försäljning och uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML gäller endast vid försäljning eller uthyrning direkt till ägaren av fartyget eller luftfartyget eller till den som enligt avtal med ägaren stadigvarande nyttjar fartyget eller luftfartyget. Vid införsel till Sverige gäller undantaget under förut-

sättning att varan förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning.

Undantag i två led

Undantaget är tillämpligt vid försäljning till ägaren även om det är den som hyr fartyget eller luftfartyget av ägaren som bedriver fartygs- eller flygtrafiken. Det innebär att undantaget kan vara tillämpligt i två led, dels vid försäljning eller uthyrning till ägaren, dels vid dennes försäljning eller vidareuthyrning till nyttjanderättshavaren (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Delar, tillbehör och utrustning

Undantaget omfattar försäljning och uthyrning av fartygstillbehör. Fartygstillbehör är inte endast fast inredning såsom maskineri, utan också tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Tillbehör är även däcks- och maskinförnödenheter, tågvirke, reservdelar, presenningar, arbetshandskar, skyddsutrustning och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Fiskeredskap, exempelvis trål, är däremot inte ett fartygstillbehör (se bl.a. prop. 1968:137 s. 17–18).

Undantaget för utrustning avser endast utrustning till själva fartyget, exempelvis lös inredning för passagerarnas och besättningens behov, mattor, bäddutrustning, köksutrustning, bestick, porslin och dukar.

Däremot omfattar undantaget inte varor som inte är nödvändiga för fartyget som sådant utan som närmast har karaktär av förbrukningsvaror. Som exempel kan nämnas proviant, vatten och elektricitet samt uniformer för fartygets befäl (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900).

Drivmedel

Undantaget omfattar inte drivmedel till fartyg. Motsvarande gäller för drivmedel till luftfartyg (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900). Flygbränsle är dock undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 4 ML, se avsnitt 5.3.1.4. När det gäller leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant är omsättningen att se som gjord utomlands. Som exempel kan nämnas drivmedel som levereras till ett fartyg i utrikes trafik, se avsnitt 24.8.2.

Sjöcontainer

Skatteverket anser att sjöcontainrar, varmed avses containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, inte utgör tillbehör till fartyg enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML (RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

24.6 Andra tjänster än uthyrning och befraktning

24.6.1 Undantag i flera led

Ombyggnad, reparation och underhåll av fartyg och luftfartyg är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4 ML och tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 6 ML. Vad som är delar, tillbehör eller utrustning framgår av avsnitt 24.5.

Enligt Skatteverkets uppfattning begränsar lagtexten i 3 kap. 21 § första stycket 4 och 6 ML inte undantaget från skatteplikt till endast ett led. En tjänst kan avse ett fartyg eller luftfartyg som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML även om tjänsterna tillhandahålls av underentreprenörer i flera led.

Den som tillämpar undantagen från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML måste kunna visa att förutsättningarna för undantagen är uppfyllda. Det kravet gäller även för en underentreprenör (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

24.6.2 Tjänster som omfattas

Till tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till sådana räknas bl.a.

- slamsugning och avfallshantering,
- bevakning av fartyget,
- bärgning, bogsering, lotsning,
- kustradiotjänst, dock ej när tjänsten avser förbindelse som sker från land till fartyg,
- hamnavgift, flygplatsavgift,
- tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder,
- reparation av navigeringsutrustning.

Tjänster som inte omfattas

Som tjänst avseende fartyg anses inte

- lastning och lossning av fartyg,
- slussning,
- mobilteletrafik till och från fartyg.

Omsättning inom landet av sådana tjänster medför således skattskyldighet (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900).

Farledsavgifter

Uttag av farledsavgifter (tidigare benämning farledsvaru- och fyravgifter), vilka enligt särskild författning ska betalas till tull- eller sjöfartsmyndighet bör enligt Skatteverkets uppfattning inte medföra skattskyldighet eftersom de utgör led i myndighetsutövning (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900). Kammarrätten har bedömt att uttag av sådana avgifter ingår som ett led i myndighetsutövning (KRNJ 2003-10-01, mål nr 261-2001).

Hamnavgift och flygplatsavgift avseende andra fartyg än sådana som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 21 § ML utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § första stycket 6 ML, se avsnitt 20.4.6).

Uthyrning av personal

Skatteverket anser att uthyrning av sådan personal som är nödvändig för ett skepps behov eller framförande samt skeppslastens behov utgör sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4 ML (RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100).

Uthyrning av personal som ur sjösäkerhetssynpunkt är nödvändig ombord på ett fartyg är att bedöma som en tjänst som täcker fartygets direkta behov. Personal som ingår i sådan säkerhetsbesättning som avses i fartygssäkerhetslagen (2003:364) är ett villkor för att fartyget ska få framföras. Undantaget från skatteplikt omfattar därmed uthyrning av sådan personal, exempelvis serveringspersonal. Uthyrning av personal som inte ingår i säkerhetsbesättningen ombord kan däremot inte täcka fartygets direkta behov även om de i en nödsituation skulle ha en viss säkerhetsfunktion att fylla, exempelvis genom att visa vägen till nödutgångar eller genom att dela ut flytvästar.

Ett företag som hyr ut arbetskraft till ett fartyg måste kunna styrka att förutsättningarna för att tillämpa undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML är uppfyllt, d.v.s. att arbetskraften täcker direkta behov för fartyget eller för lasten. Uthyrningsföretaget bör kunna visa detta genom att ha dokumentation som visar att personalen ingår i säkerhetsbesättningen enligt bestämmelserna i fartygssäkerhetslagen.

Uthyrning av personal till fartyg i utrikes trafik, när personalen ska utföra tjänster ombord, utgör omsättning utomlands enligt

5 kap. 1 § tredje stycket ML (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

Tjänster som tillhandahålls ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatta utom landet oavsett om tillhandahållandet skett till rederiet eller direkt till passagerare. Avgörande för denna bedömning är att tjänsterna är utförda rent fysiskt på fartyget eller luftfartyget (Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111).

24.6.3 Mäklare

Förmedling

Enligt 3 kap. 21 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 3 kap. 21 § ML.

Skeppsmäkleriverksamhet avser bl.a. anskaffande av last åt fartyg och fartyg åt last samt förmedling av köp och försäljning av fartyg eller fartygskontrakt.

24.7 Undersökningsplikt

Den som omsätter sådana fartyg och luftfartyg som avses i 3 kap. 21 § ML, delar och tillbehör därtill eller tjänster avseende dessa varor måste själv förvissa sig om att förutsättningar för skattefrihet gäller. Se även vad som sägs om undersökningsplikt för underentreprenörer (avsnitt 24.6.1) samt vid uthyrning av personal (avsnitt 24.6.2).

Kammarrätten har bedömt en säljares utredningsskyldighet vid omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg. Frågan var om köparna var yrkesfiskare eller ej. Kammarrätten konstaterade att kravet på undersökningsåtgärder inte kunde ställas alltför högt i ett sådant fall. Domstolen ansåg det vara tillräckligt att köparen lämnade en skriftlig försäkran om att han var yrkesfiskare och att inkomsten redovisades som näringsverksamhet. En förutsättning var dock att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämde tidsmässigt med den aktuella försäljningen (KRNG 1986-12-30, mål nr 2499–2502-1985).

Kammarrätten har bedömt en säljares undersökningsplikt vid en försäljning av ett skepp när det gäller att avgöra om skeppet ska användas för yrkesmässig sjöfart.

För tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML krävdes enligt domen att den som säljer ett skepp måste under-

söka om skeppet även efter försäljningen kommer att gå i yrkesmässig trafik. Kammarrätten fann i målet att de efterforskningar som säljaren hade gjort inte kunde anses tillräckliga för att denne skulle ha haft fog för bedömningen att skeppet även i fortsättningen skulle gå i yrkesmässig sjöfart. Köparen hade bl.a. muntligen försäkrat att han hade för avsikt att bedriva charterverksamhet. En i målet åberopad underrättelse enligt 28 § första stycket 2 sjölagen (1994:1009) i då aktuell lydelse från Sjöfartsregistret, visade sig innehålla enbart en upplysning om att ny ägare hade registrerats. Anledningen till att chartermotorskeppet angivits i en sådan underrättelse var att skeppet tidigare varit registrerat som charterfartyg (KRSU 1995-05-19, mål nr 258-1994).

24.8 Fartyg och luftfartyg i utrikes trafik

24.8.1 Utrikes trafik

Omsättning av varor och tjänster som avser fartyg och luftfartyg i utrikes trafik kan vara en omsättning utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket, 3 a § första stycket 4 och 4 a samt 19 § 1 ML. En närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i avsnitt 9.7.3.

Fartyg som anlöper annan hamn än svensk, d.v.s. både inom och utom EU, är att se som fartyg i utrikes trafik. Motsvarande gäller för luftfartyg, d.v.s. luftfartyget ska angöra utländsk flygplats. Yrkesmässigt fiske som sker på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Att fartyget tillfälligtvis anlöper svensk hamn på väg till utrikes ort förtar inte resans karaktär av utrikes trafik. Detta under förutsättning att det från den första avgångshamnen finns varor ombord vilka ska fraktas till utrikes ort. Motsvarande bedömning gäller luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

Endast fartyg och luftfartyg som 3 kap. 21 § ML omfattar är att bedöma som fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik (RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900).

Direkt effekt

Bestämmelserna i 5 kap. ML om luftfartyg i utrikes trafik motsvaras av artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har i målet C-382/02, Cimber Air, uttalat att undantaget från skatteplikt i artikel 148 e–g i direktivet även avser flygplan som flyger i inrikestrafik men som används av flygbolag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer (punkt 30). Det skiljer sig från bestäm-

melserna i ML som uppställer som krav att det enskilda luftfartyget ska användas i utrikes trafik. Bestämmelserna i ML är därmed mer begränsade än motsvarande bestämmelser i direktivet. Skatteverket anser dock att artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet är så pass klar, precis och ovillkorlig i det avseendet att det kan ges direkt effekt under förutsättning att det är till fördel för den enskilde (Skatteverket 2010-03-18, dnr 131 70804-10/111).

24.8.2 Varor

Varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på sådana fartyg är att bedöma som en omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 4 ML).

Även leverans av varor som ska omsättas ombord på ett fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik kan i vissa fall vara en omsättning utomlands (5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML), se vidare avsnitt 9.7.3.

Skatteverket anser att bestämmelserna är tillämpliga endast vid den omsättning som sker direkt till den som bedriver fartygs- eller flygtrafiken. Det är däremot inget krav att varorna ska lastas direkt ombord på fartyget eller luftfartyget. Det är fråga om en omsättning utomlands även om lagring sker före ombordlastning under förutsättning att omsättningen sker till den som bedriver utrikes trafik (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Leverans av varor för bruk ombord på fartyg i utrikes trafik innefattar även andra varor än sådana som behövs för fartygets eget behov eller för konsumtion ombord. Exempel är varor som ska användas för hantering av lasten (truckar m.m.), som inredning i butiker ombord på fartyget eller för förströelse av passagerare (Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111).

24.8.3 Tjänster

Tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är att bedöma som omsatta utomlands. Detsamma gäller för tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg (5 kap. 19 § 1 ML).

Uthyrning

Uthyrningen ska enligt ordalydelsen i bestämmelsen avse ett fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för att omsättningen ska anses ha ägt rum utomlands.

Skatteverket anser att uthyrningstjänsten avser ett fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik endast när uthyrningen sker direkt till

den som ska använda fartyget eller luftfartyget för sådan trafik. Samma bedömning ska göras vid uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

Övriga tjänster

Andra tjänster än uthyrning, t.ex. reparation, som avser fartyg i utrikes trafik är omsatta utomlands oavsett i vilket led tjänsterna utförs. Även en underentreprenörs omsättning kan därmed ske utomlands (Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111).

24.9 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne

Omsättning som avser fartyg för livräddning

Omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till ett sådant fartyg är undantagen från skatteplikt. 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 (3 kap. 22 § ML). Av särskild betydelse är att undantaget i motsats till vad som gäller enligt 3 kap. 21 § ML även omfattar bränsle till fartyget.

25 Sjukvård, tandvård och social omsorg

25.1 Inledning

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg (3 kap. 4 § ML). Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som vårdgivaren omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att undantaget ska gälla.

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning tillhandahåller sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård. Uthyrning till vård- eller omsorgsgivare av personal som utför annat arbete än sjukvård, tandvård eller social omsorg, t.ex. administration eller städning, utgör däremot skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning.

25.2 Sjukvård

Den sjukvård som är undantagen från skatteplikt omfattar dels institutionell sjukvård, dels sjukvård utanför den institutionella vården. För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den ska tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke. Med sjukvård avses också sjuktransporter med särskilt inrättade transportmedel och medicinskt betingad fotvård.

Undantaget omfattar även varor och tjänster som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i sjukvården. Vidare omfattar undantaget kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården samt omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Det kan här nämnas att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 ML, se avsnitt 5.3.1.2.

Undantaget gäller inte heller vid vård av djur.

Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 132.1. Enligt artikeln ska medlemsstaterna undanta bl.a. följande transaktioner från skatteplikt:

> ”b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.
>
> c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

25.2.1 Definition av sjukvård

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen tillhandahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation.

Med hälso- och sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador (1 § hälso- och sjukvårdslagen [1982:763]).

Patientsäkerhetslag

Med ”åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador” förstås sådana åtgärder som ligger inom ramen för patientsäkerhetslagen (2010:659).

För att uppfylla kravet på ”medicinsk” ska åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

Med ”åtgärder för att förebygga” avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t.ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, t.ex. vid kroniska sjukdomstillstånd.

Med ”åtgärder för att utreda” avses en bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.

Med ”åtgärder för att behandla” avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.

I prop. 1989/90:111 s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att det i ML inte använts samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att lagstiftaren velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses vara sådan vård som omfattas av undantaget för sjukvård.

Begreppet sjukvård enligt ML bör inte helt anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML.

Medicinsk åtgärd

I ML:s definition av sjukvård anges att det ska vara fråga om medicinska åtgärder. Enligt Socialstyrelsen ska åtgärderna, för att uppfylla kravet på ”medicinsk”, stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Vetenskap och beprövad erfarenhet är en term för att beteckna att metoden är vetenskapligt prövad och att det finns en viss erfarenhet av dess verkningar. Enligt Socialstyrelsen är det åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård.

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. Som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård kan nämnas: vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon och samtalsstöd vid relationsstörningar.

Undersökningen kan inte ses som sjukvård om syftet är något annat än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem, jfr EU-domstolens domar i målen C-384/98, D, om faderskapsutredning eller C-212/01 Unterpertinger och C-307/01 d'Ambrumenil om sakkunnigutlåtanden, se vidare nedan vid kantrubrik Sakkunnigutlåtanden m.m.

25.2.2 Omfattningen av undantaget från skatteplikt

Vissa tjänster av legitimerad läkare m.fl.

Skatteverket har utvecklat sin syn på vad som omfattas av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård som utförs av någon som avses i 3 kap. 5 § första stycket andra strecksatsen ML (Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111). Nedan följer en närmare redogörelse för denna bedömning.

Kroppsundersökning, provtagning eller utredning som sker av legitimerad läkare eller annan legitimerad yrkesutövare enbart i syfte att tillhandahålla fakta som ligger till grund för en tredje mans beslut utgör inte från mervärdesskatteplikt undantagen sjukvård.

Exempel på undersökningar som utförs enbart i syfte att tillhandahålla fakta är undersökningar för att utfärda rättsintyg, intyg om någons hälsotillstånd eller liknande.

Undantag från skatteplikt föreligger dock om beslutet som tredje man ska fatta har till huvudsakligt syfte att skydda den berörde personens hälsa.

Medicinskt förebyggande hälsovård såsom allmänna hälsoundersökningar och vaccinationer omfattas av undantaget från skatteplikt. Skatteverket gör också bedömningen att det i nuläget inte finns tillräckligt stöd i den praxis som hittills utvecklats för att göra en så restriktiv bedömning av undantaget att tjänster i form av estetiska operationer och behandlingar utgör skattepliktiga omsättningar. Sådana operationer och behandlingar utgör skattefri sjukvård när de utförs på sjukhus eller liknande inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrket. En förutsättning är att åtgärderna är sådana som ryms inom det medicinska området, d.v.s. sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med

vetenskap och beprövad erfarenhet. Åtgärder som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade yrkesutövare inom hälso- och sjukvårdsområdet utgör dock skattepliktiga omsättningar.

Undersökningar som företas för att konstatera att dödsfall inträffat samt rättsmedicinska undersökningar omfattas enligt Skatteverkets bedömning av undantaget.

Estetiska operationer och behandlingar

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett pågående mål beslutat att begära förhandsavgörande från EU-domstolen. Frågan är om estetiska operationer och behandlingar omfattas av undantaget för sjukvård. Målet gäller ett företag som erbjuder tjänster såsom ansiktslyftning, bröstförstoring, fettsugning och rekonstruktiv plastikkirurgi. Kammarrätten ansåg att de tjänster som var rekonstruktiva eller utfördes av psykiska skäl omfattades av undantaget för sjukvård men att de som utfördes av estetiska skäl däremot var skattepliktiga (HFD 2012-02-08, mål nr 4461-10).

Intyg Sakkunnig-utlåtanden

Av en kompletterande skrivelse framgår att Skatteverket anser, att hälsointyg som har till huvudsakligt syfte att uppvisas för tredje man för att den berörda personen ska kunna få utöva en särskild yrkesverksamhet eller bedriva viss verksamhet som kräver god fysik är sådana intyg som är skattepliktiga till mervärdesskatt. Det huvudsakliga syftet är inte enligt Skatteverket att skydda den berörda personens hälsa utan att den berörda personen ska få möjlighet att utöva viss verksamhet.

Även sakkunnigutlåtande, när det huvudsakliga syftet med ett sådant utlåtande inte är att skydda hälsan hos den person som utlåtandet avser, utgör ett sådant tillhandahållande som är skattepliktigt. Detta gäller även om den som tillhandahåller tjänsten måste använda sig av sin medicinska kompetens och tjänsten kan innefatta åtgärder som är typiska för läkaryrket, såsom en fysisk undersökning av patienten eller en analys av hans medicinska historia. Det huvudsakliga syftet med dessa utlåtanden är att de krävs för att uppfylla ett lagstadgat eller avtalat villkor som föreskrivs inom ramen för en tredje mans beslutsunderlag (Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111).

EU-domstolen har i flera domar prövat frågor som gäller tolkningen av undantaget för sjukvård i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. En fråga gällde en läkares sakkunnigutlåtande i domstol angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen ansåg att undantaget för

sjukvård ska tolkas så att det inte är tillämpligt på en sådan tjänst (C-212/01, Unterpertinger).

En annan fråga gällde om de tjänster som en allmänläkare eller hans bolag tillhandahöll omfattades av undantaget för sjukvård. Domstolen gjorde en genomgång av de tjänster som utfördes och konstaterade att de läkartjänster som tillhandahölls i ett annat syfte än att skydda, vilket begrepp innefattar att bevara och återställa, hälsan hos personer inte omfattades av det undantag från mervärdesskatteplikt för sjukvård som föreskrivs i direktivet (C-307/01, d'Ambrumenil, punkt 59).

Faderskapsutredning

EU-domstolen har även prövat frågan om en läkares utlåtande i faderskapsutredning omfattades av undantaget för sjukvård i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet. Enligt domen i målet ansåg EU-domstolen att en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte var att hänföra till sjukvård. Domstolen konstaterade att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem, punkt 18. Domstolen uttalade, punkt 22, att artikeln ska tolkas så att "den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser" (C-384/98, D, punkterna 18 och 22).

Intyg rörande taxiförarlegitimation och färdtjänst

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att utfärdande av läkarintyg till ansökan om eller förlängning av taxiförarlegitimation och utfärdande av läkarutlåtande till ansökan om färdtjänst inte utgör omsättning avseende sjukvård. Den sistnämnda tjänsten ansågs inte heller utgöra social omsorg (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

Invaliditetsintyg

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt när läkare på uppdrag av försäkringsbolag utfärdade invaliditetsintyg (SRN 2004-11-16).

Sjukvårdsupplysning

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att sjukvårdsupplysning som lämnades via Internet av legitimerade läkare inte utgör sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt (RÅ 2007 ref. 88 [III]).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags tillhandahållande av sjukvårdsrådgivning och sjukvårdsplanering, som utfördes av legitimerade sjuksköterskor åt personer som

tecknat sjukförsäkring hos ett försäkringsbolag, inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § ML. De råd som lämnades per telefon av bolagets anställda sjuksköterska, i förekommande fall med bistånd av läkare, baserades inte på någon undersökning av försäkringstagaren i fråga och sjuksköterskan eller läkaren skulle heller inte själv utföra någon vård eller behandling av försäkringstagaren utan denne hänvisades i stället till någon av de vårdgivare som fanns förtecknade hos försäkringsgivaren (HFD 2011 not. 11).

Skatterättsnämnden har gjort samma bedömning i ett förhandsbeskedsärende som också gällde tillhandahållande av sjukvårdsupplysningstjänster åt försäkringstagarna för ett försäkringsbolags räkning (SRN 2009-05-07, dnr 16-08/I).

Upplysningar till försäkringskassan

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och i likhet med Skatterättsnämnden ansett att den tjänst som en läkare tillhandahöll försäkringskassan vid ett s.k. avstämningsmöte inte omfattades av undantaget för sjukvård. Tjänsten ansågs heller inte ingå som ett led i myndighetsutövning (RÅ 2007 ref. 88 [II]).

Psykologutredningar inom skolan

Skatterättsnämnden har ansett att en legitimerad psykologs tillhandahållande av psykologutredningar, som upphandlades av skolorna för att uppfylla skollagens (2010:800) krav på elevhälsa, omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 och 5 §§ ML (SRN 2011-12-07, dnr 3-11/I).

Optiker

Synundersökning som utfördes av legitimerad glasögonoptiker har enligt Högsta förvaltningsdomstolen ansetts vara sjukvård. Omsättning av synhjälpmedel ansågs däremot inte omfattas av undantaget (RÅ 1993 ref. 57).

Om en legitimerad glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jämför EU-domstolens dom i mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

Skatterättsnämnden har ansett att följande tjänster utförda av legitimerade optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, syntest och synträning (SRN 1997-02-25).

Kammarrätten har i ett antal domar, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avsåg redovisningsperioder under åren 1991–1994 (KRNS 1998-10-02, mål nr 2889-1997, KRNS 1998-10-02, mål nr 5057–5060-1997, KRNS 1998-10-02, mål

nr 5061–5064-1997 och KRNS 1998-10-02, mål nr 5065–5068-1997).

Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 5 kap. i patientsäkerhetslagen ”Begränsningar i rätten för andra än hälso- och sjukvårdspersonal att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder” omfattas därmed inte av skattefriheten. Detta gäller även om dessa åtgärder utförs av någon som innehar behörighet enligt patientsäkerhetslagen. Exempel på alternativvård som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet är aromaterapi, rosenterapi, vacusacbehandling och olika former av s.k. healing.

Exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård är enligt Skatteverkets uppfattning: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård.

Viktminskning

Kammarrätten har ansett att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt för ett bolag med verksamhet som syftade till att enskilda och grupper av medlemmar skulle uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning. Domen överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen, som inte medgav prövningstillstånd (KRNG 2002-04-18, mål nr 4629–4635-2001).

Domen visar, enligt Skatteverket, att ML:s och mervärdesskattedirektivets bestämmelser medför att en strikt/snäv tolkning ska göras vid bedömning av vilka behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten (RSV:s rättsfallsprotokoll 14/02).

Konduktiv pedagogik

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahölls av en konduktor. Det förhållandet att en legitimerad sjukgymnast hade ledningsansvaret påverkade inte nämndens bedömning (SRN 2002-06-14).

Massage

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att

behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård, d.v.s. det måste finnas en medicinsk diagnos om t.ex. en muskelåkomma och behandlingen ska utföras av någon som har särskild legitimation eller på ett sjukhus.

25.2.3 Institutionell vård

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för sluten vård. Stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem har upphävts fr.o.m. den 1 januari 1997. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för sluten vård står under Socialstyrelsens tillsyn.

Sjukhus

I ett förhandsbeskedsärende har Högsta förvaltningsdomstolen definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukvård (RÅ 2001 not. 40). Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 5.3.1.2.

Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovannämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda, är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

För privata inrättningar, som inte bedriver sluten vård, gäller inte skattefriheten. För exempelvis hälsohem som bedriver friskvård gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse, vilket innebär att omsättningen av de friskvårdstjänster de tillhandahåller är skattepliktig. Om del av verksamheten eventuellt avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 25.4.

Sjukvård kan även tillhandahållas vid andra inrättningar än dem som nämns i ML. Det kan gälla läkarundersökning eller behandling av gäster, intagna eller boende och som sker enligt avtal med den som bedriver verksamheten, exempelvis mellan

en privatpraktiserande läkare eller landstinget och Migrationsverket, polismyndigheten, socialförvaltningen eller ett hälsohem. I sådana fall bedriver som regel inte myndigheten etc. sjukvårdsverksamhet. Det är i stället som regel den anlitade läkaren eller landstinget som är att betrakta som vårdgivare.

Öppenvårdsmottagning

Ett erkännande av en inrättning i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet förutsätter inte ett formellt förfarande och behöver nödvändigtvis inte följa av nationella skatterättsliga bestämmelser (C-45/01, Dornier).

25.2.4 Särskild legitimation

För sjukvård utanför den institutionella vården omfattar skattefriheten sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i patientsäkerhetslagen.

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

- apotekare,
- arbetsterapeut,
- audionom,
- barnmorska,
- biomedicinsk analytiker,
- dietist,
- kiropraktor,
- logoped,
- läkare,
- naprapat,
- optiker,
- ortopedingenjör,
- psykolog,
- psykoterapeut,
- receptarie,
- röntgensjuksköterska,

- sjukgymnast,
- sjukhusfysiker,
- sjuksköterska,
- tandhygienist,
- tandläkare.

Medicinsk diagnos

En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som framgår av avsnitten 25.2–25.2.2. Den som utför sjukvården ska, inom ramen för sin legitimation, ha behörighet att utföra behandlingen i syfte att ställa diagnos, ge vård eller i möjligaste mån bota sjukdomen eller hälsoproblemet. Det innebär att det i regel krävs att det finns eller görs en medicinsk diagnos av sjukdomen eller hälsoproblemet hos vårdtagaren för att efterföljande behandling ska utgöra sjukvård.

Dietist

I prop. 2005/06:43 s. 55 har regeringen uttalat:

> ”För att en tjänst som utförs av en dietist skall kunna anses utgöra sjukvård i mervärdesskatterättsligt hänseende torde i regel krävas att vårdtagaren har en medicinsk diagnos fastställd av en läkare. Vanligen kommer vårdtagaren till dietisten på remiss från läkare.”

Ortopedingenjörers omsättningar

Legitimerade ortopedingenjörers omsättning av varor och tjänster i egen verksamhet omfattas dock inte av det nämnda undantaget från skatteplikt för sjukvård. Av ovannämnda proposition framgår att regeringen gör den bedömningen att ortopedingenjörers huvudsakliga tillhandahållanden normalt utgörs av försäljning av varor och inte rena tillhandahållanden av tjänster.

Ambulerande vård

EU-domstolen har behandlat frågan om ett företag kunde anses bedriva sådan sjukvård eller social omsorg som enligt direktivet undantas från skatteplikt. Domstolen ansåg att undantaget i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet inte är beroende av i vilken rättslig form de medicinska eller paramedicinska tjänsterna tillhandahålls och att undantaget omfattar även behandlande vård som tillhandahålls patienter i hemmet av legitimerade sjukvårdsutövare (C-141/00, Kügler, punkterna 31 och 41).

Ljusbehandling

Skatterättsnämnden har ansett att ljusbehandling som utfördes av en legitimerad sjukgymnast utgör sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen skedde efter remiss från läkare (SRN 1998-11-27).

Osteopati

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget från skatteplikt för sjukvård inte är tillämpligt för tjänster avseende osteopati som tillhandahölls av en legitimerad sjukgymnast. Nämnden konstaterade, mot bakgrund av Socialstyrelsens yttrande i ärendet, att de osteopatiska tjänsterna som tillhandahölls inte omfattades av den sökandes legitimation som sjukgymnast. Sökanden kunde inte erhålla legitimation för yrket osteopat enligt bestämmelserna i lag (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (ersatt av patientsäkerhetslagen) vilket var en förutsättning för undantaget. Kravet att sjukvårdande åtgärder ska vidtas av någon med särskild legitimation, bör ses utifrån allmänintresset av att tjänsterna håller en viss kvalitet och utövas under viss tillsyn. Med hänsyn härtill och att det inte hade visats föreligga andra omständigheter, främst med avseende på principen om skatteneutralitet, som medförde att sökanden borde omfattas av sjukvårdsundantaget för legitimerade yrkesutövare fann Skatterättsnämnden att undantaget för sjukvård inte var tillämpligt på tjänster avseende osteopati (SRN 2008-10-28, dnr 42-06/I).

För den som bedriver vårdverksamhet inom de områden som omfattas av undantaget, men saknar den särskilda legitimationen, gäller i regel inte skattefriheten. Detta gäller för exempelvis privatpraktiserande psykologer och psykoterapeuter utan legitimation.

Paramedicinska yrkesutövare

EU-domstolen har uttalat att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet, vad gäller definitionen av paramedicinska yrkesutövare och sjukvårdande behandling som ges av sådana yrkesutövare, ska tolkas så att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett utrymme för skönsmässig bedömning. Medlemsstaterna ska emellertid vid bedömningen iaktta bestämmelsens syfte samt principen om skatteneutralitet. För att fastställa om olika slag av sjukvårdande behandling är likartad med hänsyn till målsättningen för denna bestämmelse, ska yrkeskvalifikationerna för dem som ger denna vård beaktas. Om dessa inte är identiska kan de olika slagen av sjukvårdande behandling endast anses vara likartade om de håller motsvarande kvalitet för mottagarna av tjänsten (C-443/04 och C-444/04, Sollevold, punkt 40).

Psykoterapeutisk behandling

EU-domstolen har ansett att sådan psykoterapeutisk behandling, som utfördes på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte var läkare, inte utgör sjukvård eller ”transaktioner nära knutna till dessa” i den mening som avses i artikel 132.1 b i mer-

värdesskattedirektivet annat än om denna behandling verkligen är underordnad i förhållande till en huvudsaklig tjänst som är sjukhusvård eller sjukvård av patienter. Vidare framgår av domen att uttrycket sjukvård i artikel 132.1 b omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 132.1 c (C-45/01, Dornier).

Samtalsterapi

Skatterättsnämnden har ansett att samtalsterapi som meddelades av personer utan särskild legitimation i en ekonomisk förening inte var sjukvård. Det förhållandet att personalen som saknade legitimation skulle handledas av legitimerade personer medförde heller inte någon annan bedömning. Nämnden ansåg däremot att omsättningen under vissa förutsättningar var att anse som social omsorg (SRN 2000-02-10).

Förhandsbeskedet överklagades av den ekonomiska föreningen till den del detta avsåg fråga om social omsorg. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 2003 ref. 21). Se närmare om detta i avsnitt 25.4.3.

25.2.5 Rehabilitering

Rehabilitering i den meningen att en patient får behandlingar efter operation eller vid kroniska sjukdomstillstånd vid t.ex. en speciell avdelning inom sjukhuset är i sin helhet hänförlig till skattefri sjukvård.

Via försäkringskassan utbetalas statsbidrag för olika former av rehabilitering som syftar till att få långtidssjukskrivna att återgå till arbetslivet. Rehabiliteringsåtgärderna kan gälla kroppslig eller social träning, t.ex. gymnastik- eller samtalsgrupper, men även åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård. Åtgärderna upphandlas av försäkringskassan. De åtgärder som olika företag därigenom tillhandahåller kan inte generellt hänföras till sjukvård. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. En legitimerad sjukgymnast kan t.ex. utföra behandlingar enskilt eller i grupp som är att hänföra till skattefri sjukvård, medan en annan legitimerad sjukvårdsutövare kan ha hand om grupper för allmän social träning, som inte kan hänföras till sjukvård enligt ML:s definition.

25.2.6 Företagshälsovård

Företagshälsovård utgör i princip inte sjukvård enligt ML. Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön. Till företagshälsovårdens uppgifter räknas bl.a. att medverka i skyddsarbetet, att kartlägga rådande arbetsmiljöförhållanden

och att genom olika former av hälsouppföljning medverka till en förbättrad arbetsmiljö. Inom ramen för företagshälsovården kan emellertid även tillhandahållas sjukvård i ML:s mening. Till den del verksamheten avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML. Vad som sagts om skattefriheten för sjukvård ovan gäller då i tillämpliga delar.

Inom företagshälsovården arbetar inte bara sjukvårdsutbildad personal utan även t.ex. skyddsingenjörer. Det är enbart vad som är sjukvård enligt ML som kan undantas från skatteplikt. Andra tillhandahållanden faller således utanför skattefriheten även om de utförs av personal med sjukvårdsyrke.

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

Företagshälsovårdens verksamhet finansieras i huvudsak genom avgifter, grundade på avtal eller abonnemang. Avgifterna är ersättning för tillhandahållen företagshälsovård gentemot företagen och dess anställda. Ersättningen avser i princip skattepliktiga tillhandahållanden. Till den del ersättningen avser tillhandahållen sjukvård i ML:s mening ska dock motsvarande belopp inte ingå i underlaget för beskattningen enligt ML. I de fall ersättningen avser såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden ska en fördelning göras efter skälig grund. En sådan fördelningsgrund kan vara antalet arbetade timmar i skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Fördelningen och skattebeloppet ska framgå av den faktura, som den som bedriver företagshälsovården ska tillställa uppdragsgivaren, jfr 11 kap. ML.

Hälsoundersökningar, vaccinationer

Kammarrätten har ansett att hälsoundersökningar och vaccinationer som tillhandahölls inom företagshälsovården är skattefri sjukvård. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen medgav inte prövningstillstånd (KRNS 2002-11-01, mål nr 3522-2001).

Anslag

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 6.

25.2.7 Sjuktransporter

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är särskilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet, såsom att det finns bårutrustning m.m. Vidare bör det finnas möjlighet att ge vård och behandling under resan.

Motsvarande undantag från skatteplikt finns i artikel 132.1 p i mervärdesskattedirektivet. Där anges att från skatteplikt får undantas transport av sjuka eller skadade personer i för ändamålet särskilt utformade fordon vilken utförs av organ med vederbörligt tillstånd.

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolags tillhandahållande av liggande persontransporter, som utfördes med taxiregistrerade fordon som var utrustade med bår och hade möjligheter att förankra respirator och syrgasanläggning för hemmabruk, inte omfattades av undantaget från skatteplikt för sjuktransporter i 3 kap. 4 § och 5 § andra stycket ML. Nämnden ansåg att det av artikel 132.1 p i mervärdesskattedirektivet framgår att tre förutsättningar ska vara uppfyllda, den som transporteras ska vara sjuk eller skadad, transporten ska utföras i för ändamålet särskilt utformat fordon och transporten ska utföras av ett organ med vederbörligt tillstånd. Enligt Skatterättsnämndens mening fick bestämmelsen närmast anses omfatta ambulanstransporter eller transporter med fordon som har motsvarande funktion där transporten framstår som en integrerad del i själva sjukvården (SRN 2011-04-12, dnr 36-10/I).

Helikopter eller flygplan för vilken transportören meddelats tillstånd av Luftfartsinspektionen för att utföra sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter. Fartyg som regelmässigt

används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående skatten vid förvärv fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

25.2.8 Medicinskt betingad fotvård

Sjukvård jämställs med medicinskt betingad fotvård (3 kap. 5 § tredje stycket ML). Begreppet medicinskt betingad fotvård i ML är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården där definitionen är snävare än ML:s definition.

Den fotvård som omfattas av skattefrihet enligt ML:s begrepp medicinskt betingad fotvård är fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraftlöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård.

25.2.9 Led i sjukvården

Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning.

Undantaget från skatteplikt gäller däremot inte för omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel som omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvården (3 kap. 4 § tredje stycket ML).

Refraktions-anpassnings-tjänster

Skatteverket anser att refraktionsanpassningstjänster, d.v.s. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

Ska tillhandahållas av vårdgivare

En förutsättning för skattefrihet för varor och tjänster som omsätts som ett led i sjukvården är att tillhandahållandet av dessa sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller sjukvården.

Transporter i s.k. mobil sjukvård

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, som gällde ett bolag som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och köpte in transporttjänster utifrån. Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolaget i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt (RÅ 1996 ref. 74).

Terapihund

Skatterättsnämnden har ansett att en sjukgymnast som inom ramen för sin legitimation utför traditionell sjukgymnastik med s.k. terapihund som redskap tillhandahöll sjukvård. Terapihunden skulle användas för att på olika sätt motivera patienterna och förmå dem att utföra rörelser och övningar inom ramen för den rehabilitering som sjukgymnastiken syftade till i det enskilda fallet. Nämnden ansåg att med hänsyn till detta fick terapihunden i allt väsentligt anses utgöra ett hjälpmedel i den sjukgymnastik som sökanden tillhandahöll i sin egenskap av legitimerad sjukgymnast (SRN 2012-05-14, dnr 4-11/I).

Patienthotell

Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare.

Skattefriheten omfattar inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig. Likaså utgör annan rumsuthyrning vid patienthotell skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.

TV och telefon

EU-domstolen har behandlat en fråga som gällde tolkningen av undantaget från skatteplikt för transaktioner nära knutna till sjukvård enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterade att det i princip inte kan anses vara fråga om transaktioner som är nära knutna till sjukvård i den mening som avses i bestämmelsen i direktivet när sådana

juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefontjänster och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare. Enligt domstolen kan bedömningen bli en annan endast om tjänsterna är väsentliga för att uppnå de behandlingsmål som eftersträvas med sjukvården och syftet med tillhandahållandet inte är att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (C-394/04, Ygeia).

Qigong

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att qigong kunde utgöra sjukvård när den ingick som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrevs av legitimerad sjukgymnast i sökandebolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och omfattas därmed inte av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjöds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnades av bolaget men leddes av en utomstående danspedagog, som ersattes av bolaget för sina tjänster (RÅ 2003 ref. 5).

Medicintekniska tjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsatta som ett led i sjukvården då de tillhandahölls ett sjukhus och inte vårdtagarna (RÅ 1997 not. 71).

25.2.10 Kontroll eller analys av prov

Undantaget från skatteplikt för sjukvård omfattar även kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården oavsett till vem tjänsten tillhandahålls.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av ett prov som tagits som ett led i tillhandahållande av sjukvård. Omsättning i form av analyser som utförs åt exempelvis läkemedelsindustrin omfattas därför inte av undantaget.

Analystjänst

EU-domstolen har prövat frågan om en översändningsavgift som togs ut enligt fransk lag omfattades av undantaget i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet avseende transaktioner nära knutna med sjukvård. Avgiften avsåg översändande av prov

från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet var nära knutet med analystjänsten och att det borde lyda under samma skattemässiga ordning. Domstolen ansåg således att översändandet av provet var en åtgärd som hänförde sig till transaktioner som är nära knutna med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt (C-76/99, kommissionen mot Frankrike, punkt 30).

EU-domstolen har i ett annat mål uttalat att medicinska analyser som syftar till observation och undersökning av patienter i preventivt syfte, som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av en allmänpraktiserande läkare, kan omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet såsom sjukvård som tillhandahålls av en annan i vederbörlig ordning erkänd privaträttslig inrättning i den mening som avses i direktivet (C-106/05, L.u.P).

Analys av navelsträngsblod m.m.

EU-domstolen har i två mål prövat om verksamheter som består av tagande, transport och analys av navelsträngsblod samt av förvaring av stamcellerna i navelsträngsblod omfattas av undantaget från skatteplikt avseende sjukvård. Domstolen ansåg att när sådana verksamheter endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig, vilket endast utgör en osäker hypotes, och inte i sig syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, så omfattas de inte av uttrycken ”sjukhusvård och sjukvård” eller ”nära knutna till sjukhusvård och sjukvård” i artikel 132.1 b eller ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet (C-262/08 CopyGene och C-86/09, Future Health Technologies).

Odling av ledbroskceller

EU-domstolen har ansett att tillhandahållanden som består i att avlägsna brosk från en människa för att ta ut ledbroskceller för odling, med avsikt att i terapeutiskt syfte återtransplantera cellerna, omfattas av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet (C-156/09, Verigen Transplantation Service International).

25.3 Tandvård

Tandvård är undantagen från skatteplikt (3 kap. 4 § ML). Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Skattefriheten omfattar även i vissa fall dentaltekniska produkter.

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

Definition av tandvård

Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan (3 kap. 6 § ML).

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. Skatteverkets uppfattning är följande.

Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt lag (2008:145) om statligt tandvårdsstöd eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behandlingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

Vårdgivare

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller tandvård.

Skatteverket anser att tandreglering, tillhandahållande av porslinsfasader samt vissa former av tandblekning som endast utförs av legitimerade tandläkare och tandhygienister utgör från mervärdesskatteplikt undantagen tandvård. Undantag från skatteplikt föreligger dock inte för de former av tandblekning samt utsmyckning av tänder (tandsmycken) som ligger utanför det medicinska området och därmed utförs även av andra än legitimerade tandläkare och tandhygienister (Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111).

25.3.1 Led i tandvården

Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av plast, porslin eller amalgam.

Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.

25.3.2 Dentaltekniska produkter

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser. Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

Skatteverket anser att titankomponenter som används i käkkirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande (RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120).

Enligt ML är en förutsättning för skattefriheten att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård. I mervärdesskattedirektivet uttrycks detta annorlunda. Där anges i artikel 132.1 e att undantaget omfattar tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

EU-domstolen har ansett att leveranser av tandproteser av en mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker inte omfattas av undantaget. Enligt domstolen framgår det klart av ordalydelsen i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet att inte alla leveranser av tandproteser är undantagna från skatteplikt utan endast leveranser från de specifikt angivna yrkesgrupperna, d.v.s. tandläkare och tandtekniker. Vad gäller tjänster av tandtekniker ansåg domstolen att undantaget är tillämpligt på all verksamhet som sker inom ramen för dennes yrkesutövning (C-401/05, VDP Dental Laboratory).

Skatteverket anser att det inte finns någon möjlighet att tolka 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML i enlighet med artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Däremot är det möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e när det är fråga om sådana tillhandahållanden som omfattas av undantaget enligt direktivet men inte enligt ML. Dessutom kan den enskilde åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när bestämmelsen i ML innebär att tillhandahållandet undantas (Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 801346-06/111).

25.4 Social omsorg

Social omsorg är undantagen från skatteplikt (3 kap. 4 § ML). Undantaget omfattar såväl privat som offentlig social omsorgsverksamhet. I 3 kap. 7 § ML definieras vad som avses med social omsorg. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i omsorgen.

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg (3 kap. 7 § ML). Begreppet social omsorg hänförs till vad som enligt offentligrättslig lagstiftning faller inom kommunens och statens ansvarsområde. Dessa ansvarsområden framgår av följande offentligrättsliga lagar.

SoL

Av socialtjänstlagen (2001:453), SoL, framgår att kommunen har ansvar för socialtjänsten inom sitt område (2 kap.). Där finns särskilda bestämmelser för olika grupper (5 kap.), vad som gäller för vård i familjehem och i hem för vård eller boende (6 kap.) och föreskrifter om enskild verksamhet (7 kap.). Av 2 kap. 5 § framgår att kommunen får sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Av 7 kap. 1 § framgår att sådan avtalad verksamhet inte kräver tillstånd av Socialstyrelsen. Däremot står sådan verksamhet, liksom övrig socialtjänst som kommunen svarar för, under Socialstyrelsens tillsyn (13 kap. 2–3 §§). Av 7 kap. framgår i vilka fall tillstånd krävs av Socialstyrelsen.

I socialtjänstförordningen (2001:937) finns föreskrifter till SoL.

Skollagen

Kommunens ansvar för barnomsorg, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg regleras i skollagen (2010:800).

Färdtjänstlagen

Enligt lagen (1997:736) om färdtjänst ansvarar kommunen för att anordna resor för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik.

LSS

Enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, ska staten ansvara för stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade. Assistansersättning betalas ut via försäkringskassan och den funktionshindrade får själv välja assistent.

25.4.1 Definition av social omsorg

Enligt Skatteverkets uppfattning kan social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML definieras på följande sätt.

Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, d.v.s. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i ”hem för vård eller boende” och annan social service efter individuell behovsprövning. Med ”hem för vård eller boende” bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende. Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL.

Med annan jämförlig social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL.

Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller LSS. Sådana tjänster som försäkringskassan bedömer att en svårt funktionshindrad är i behov av och som assistansersättning beviljas för bör anses utgöra social omsorg.

Undantagets omfattning

ML ska tolkas i ljuset av unionsrätten. Mervärdesskattedirektivet föreskriver i artikel 132.1 g och h, att skattefriheten för vad som motsvarar social omsorg i ML omfattar tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller till skydd av barn och ungdomar och som görs av offentligrättsliga organ eller av andra organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär.

ML:s förarbeten

ML har en annorlunda utformning än direktivet. Enligt ML framgår att med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Enligt förarbetena är det avgörande för skattefriheten tjänstens natur oavsett om verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi. Skattefriheten bör i princip gälla för själva omvårdnaden och vad som tillhandahålls som en del av denna. Vad som tillhandahålls olika grupper mot mer eller mindre subventionerad avgift efter fritt val bör däremot inte anses falla under skattefriheten (SOU 1989:35 s. 198 f. och prop. 1989/90:111 s. 109).

Skatteverket har redogjort för sin tolkning av undantaget från skatteplikt för social omsorg (Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111). Nedan följer en redogörelse för denna tolkning.

Enligt Skatteverket gäller undantaget oavsett om omsorgen tillhandahålls i en offentlig eller privat verksamhet. Undantaget är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten tillhandahålls så länge som tjänsten avser åtgärder som är social omsorg.

Tjänstens natur

Avgörande för bedömningen är tjänstens natur. Det ska vara fråga om en verksamhet i vilken det tillhandahålls omvårdnad i någon form. Motsvarande framgår även av mervärdesskattedirektivet eftersom det där anges att tjänsten ska ha nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete respektive skydd av barn och ungdomar. I direktivet anges uttryckligen att en förutsättning för att omfattas av undantaget är dock att dessa tjänster tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra organ som har en verksamhet som medlemsstaten ifråga erkänner som, i huvudsak, välgörenhet (C-498/03, Kingcrest, punkt 34).

Två kategorier av social omsorg

Skatteverket anser mot bakgrund av förarbeten och det resonemang som förs i praxis, bl.a. RÅ 1995 ref. 9, RÅ 1998 ref. 40, RÅ 2004 not. 175 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 1996-10-04, att det mervärdesskattemässigt finns två kategorier av social omsorg.

25.4.2 Kategori ett

Barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service för vissa funktionshindrade

Den första kategorin avser verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service för vissa funktionshindrade. Varor och tjänster som tillhandahålls inom ramen för sådana verksamheter får anses vara till sin natur social omsorg om verksamheten bedrivs på ett sätt som motsvarar den omvårdnad som en kommun är skyldig att tillhandahålla enligt SoL eller annan offentligrättslig lagstiftning, d.v.s. motsvarar kommunens barnomsorg, äldreomsorg m.m. Enligt Skatteverket innebär det att det i verksamheten ska finnas ett helhetsansvar för omsorgen och inte enbart ett åtagande att tillhandahålla enskilda delar som kan ingå i sådan omsorg såsom t.ex. städtjänster. För omsorgstjänster som omfattas av denna kategori krävs inte någon individuell behovsprövning för att undantaget ska vara tillämpligt. Det spelar heller ingen roll vem som faktiskt betalar för omsorgen. Det innebär att om en kommun köper upp tjänster som motsvarar t.ex. kommunal äldreomsorg från en underentreprenör så är även underentreprenörens omsättning undantagen.

Privat regi

För att en verksamhet som bedrivs av ett privat företag ska omfattas av kategori ett krävs att denne har en flexibilitet i sin

verksamhet liknande den som en kommun har när det gäller att erbjuda sådana omvårdnadstjänster som en kommun enligt SoL eller annan lagstiftning är skyldig att tillhandahålla. Det privata företaget måste ha den kompetensen och de resurser som krävs för att kunna tillhandahålla flera av de omsorgs- och servicetjänster som ingår i sådan omvårdnad som motsvarar det en kommun tillhandahåller såsom t.ex. kommunal hemtjänst. Det spelar ingen roll om omsorgstagaren köper tjänsten direkt från det privata företaget eller genom kommunal inblandning. Om ett sådant företag utför t.ex. endast en städtjänst åt en specifik omsorgstagare så omfattas även städtjänsten av undantaget.

Däremot bedriver inte en underentreprenör social omsorg som, i egenskap av t.ex. ett städföretag, utför städning, fönsterputs m.m. åt en kommunal eller privat tillhandahållare av social omsorg, d.v.s. någon som har helhetsansvaret för t.ex. äldreomsorgen/hemtjänsten. Ett sådant tillhandahållande avser inte åtgärder som är social omsorg, utan utgör en skattepliktig städrespektive fönsterputsningstjänst.

Ambulerande vård

EU-domstolen har ansett att de tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som företaget utförde hos behövande i hemmet har nära anknytning till hjälparbete och socialt trygghetsarbete som tillhandahålls av erkända organ av social karaktär. I domen uttalas vidare att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige är en sådan organisation (C-141/00, Kügler, punkt 61).

Privat enhet som drivs i vinstsyfte

EU-domstolen har i ett annat mål tagit ställning till innebörden och omfattningen av begreppet ”organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Av domen framgår bl.a. att syftet med det aktuella undantaget är att minska kostnaderna för tjänsterna och göra dem mer tillgängliga för de enskilda som kan få del av dem. Enligt domstolen kan det inte anses nödvändigt att tolka uttrycket ”organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär” i den aktuella artikeln särskilt restriktivt. Vid bedömningen bör bl.a. beaktas om det föreligger särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala, om de finns i lagar eller andra författningar, om de är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Vidare ska beaktas om verksamheten är av allmännyttig karaktär, om andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande

erkännande som organ av social karaktär och om de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan. Av betydelse vid bedömningen synes också vara om aktuella organisationer underställs villkor och kontroller från de behöriga myndigheternas sida i form av registrering, inspektioner och normer avseende såväl inrättningarna som de styrande personernas kvalifikationer (C-498/03, Kingcrest, punkterna 30, 32, 53 och 57).

Fråga om ett sådant socialt organs förmedling av barnomsorg omfattas av undantaget från skatteplikt har varit föremål för prövning hos EU-domstolen. Målet gällde en ideell organisation som var mellanhand för kontakterna mellan dagbarnvårdare och barnens föräldrar. EU-domstolen fann att denna förmedling omfattas av undantaget i artikel 132.1 g och h jämförd med artikel 134 i mervärdesskattedirektivet endast under förutsättning att barnomsorgen i sig uppfyllde villkoren för undantag enligt samma bestämmelser, att barnomsorgen var av sådant slag och hade en sådan kvalitet att föräldrarna inte kunde försäkra sig om en identisk tjänst utan att använda sig av en mellanhand och att det grundläggande syftet med förmedlingen inte var att vinna ytterligare intäkter genom att konkurrera med kommersiella företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt (C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede).

Hemtjänst m.m.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster som avsåg social omsorg enligt 3 kap. 4 § första stycket ML var tillämpligt i de fall kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen, SoL, för sådana tjänster som föreningen tillhandahöll mottagarna (RÅ 2004 not. 175).

Hemhjälp

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt m.m. till enskilda i hemmet utgjorde social omsorg. Sökanden tillhandahöll i sin verksamhet tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som sökanden utförde (SRN 2000-05-16).

Boservice – ej äldreomsorg

Skatterättsnämnden har bedömt att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan individuell behovsprövning, inte var social omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år (SRN 1996-10-04).

Barnomsorg/ barnpassning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett fastställt förhandsbesked funnit att det, i syfte att uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet, krävsatt en verksamhet har någon form av anknytning till en offentligrättslig reglering för att kunna vara social omsorg. Domstolen ansåg därför, till skillnad mot utgången i ett tidigare mål (RÅ 1998 ref. 40), att tjänster i form av tillfällig barntillsyn i barnets hem inte omfattas av undantaget för social omsorg (HFD 2012-09-13, mål nr 5018-11).

Skatteverket anser att barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande och som omfattas av lag (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete inte utgör barnomsorg som enligt 3 kap. 7 § ML är undantagen från skatteplikt. Dessa tjänster motsvarar inte sådan barnomsorg som kommunen är skyldig att tillhandahålla och bedrivs inte på ett sätt som motsvarar de intentioner som framgår av skollagen eller de riktlinjer som finns i läroplan för förskolan. Tjänsterna utgör heller inte ”annan jämförlig social omsorg” eftersom tillhandahållandet inte föregås av någon individuell behovsprövning och det allmänna inte till någon del bär kostnaden (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 619552-08/111).

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem och dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahållande av barnomsorg i hem utgör sådan barnomsorg som avses 3 kap. 7 § ML (SRN 1998-10-09).

Sommarlovskoloni – ej barnomsorg

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. Skatterättsnämnden ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, inte skulle tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var tjänstens natur och att förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. Skatterättsnämnden fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg (RÅ 1995 ref. 9).

Tjänster i samband med assistansersättning

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att administrativa tjänster, såsom rekrytering av personlig assistent m.m., som tillhandahölls personer som erhöll assistansersättning utgör social omsorg. Nämnden menade att tjänsterna kännetecknades av att

den ersättningsberättigade utan dessa tjänster svårligen kunde ta tillvara sin rätt att vara arbetsgivare för en personlig assistent och därmed själv få möjlighet att påverka och anpassa omsorgen efter sina speciella önskemål. Tjänsten fick genom sin principiella karaktär anses ha en sådan nära anknytning till socialt arbete som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Undantaget från skatteplikt för social omsorg i 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 7 § ML ansågs därför tillämpligt på sökandens tillhandahållande, dock endast till den del den ersättningsberättigade hade rätt att bestrida sina kostnader för tjänsterna med den ersättning som uppbars från det allmänna (RÅ 2009 ref. 95).

Administrativa tjänster till assistentföretag

Skatterättsnämnden har däremot i ett annat förhandsbesked ansett att administrativa tjänster som tillhandahölls ett företag som i sin tur tillhandahöll personliga assistenter inte omfattades av undantaget från skatteplikt för social omsorg (SRN 2010-06-07, dnr 38-09/I).

Vårdinsatser i flera led

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolags tillhandahållande av vårdinsatser, på uppdrag av sitt moderbolag som i sin tur tillhandahöll sådan vård till kommuner, omfattades av undantaget för social omsorg. Moderbolaget bedrev vårdverksamhet för personer som omfattades av LSS. Dotterbolagens vårdinsatser var desamma som moderbolaget tillhandahöll och fick enligt nämnden därför anses utgöra en integrerad och nödvändig del i moderbolagets tillhandahållande enligt ingångna avtal varför dotterbolagets tillhandahållande ansågs ha sådan nära anknytning till socialt arbete som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet (SRN 2012-03-21, dnr 44-11/I).

Färdtjänst

Enligt färdtjänstlagen ansvarar varje kommun för att färdtjänst anordnas inom kommunen. Kommunen får överlåta sina uppgifter enligt färdtjänstlagen till den regionala kollektivtrafikmyndigheten i länet (jfr lag [2010:1065] om kollektivtrafik). Färdtjänst som en kommun eller kollektivtrafikmyndighet tillhandahåller är social omsorg enligt kategori ett eftersom tillhandahållandet innebär ett helhetsansvar där det ingår att tillhandahålla beställningscentral, organisera och samordna resorna, upphandla tjänster samt sköta tillståndsgivning.

För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen/kollektivtrafikmyndigheten utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin helhet skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen/kollektivtrafikmyndigheten eller resenären som betalar. Om resenären betalar viss del av kostnaden direkt till

taxiföretaget är således såväl den delen som den del som taxiföretaget fakturerar kommunen/kollektivtrafikmyndigheten en skattepliktig omsättning för taxiföretaget.

Tillhandahållande av trafikhuvudman

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att färdtjänst som en trafikhuvudman (enligt dåvarande lag [1997:734] om ansvar för viss kollektiv persontrafik) tillhandahöll, efter individuell behovsprövning, är social omsorg. Varje kommun ansvarar, enligt färdtjänstlagen, för att färdtjänst anordnas inom kommunen. Har en kommun överlåtit sina uppgifter till en trafikhuvudman, som kan vara ett aktiebolag, ansvarar trafikhuvudmannen för att färdtjänst anordnas. Skatterättsnämnden konstaterade att prövningen av behovet av färdtjänst skedde utifrån offentligrättsligt regelverk och att färdtjänsten till stor del bekostades av offentliga medel (RÅ 2008 not. 77).

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked, som meddelades samma dag, ansett att en trafikhuvudmans tillhandahållande av beställningscentral, samordning och transporttjänster avseende färdtjänst utgör social omsorg som är undantagen från skatteplikt oberoende av att prövningen av tillstånd till färdtjänst låg kvar hos kommunen (SRN 2010-12-30, dnr 41-09/I och dnr 8-10/I).

Läkarutlåtande rörande färdtjänst

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att utfärdande av intyg om funktionshinder för färdtjänst inte utgör social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML även om tillhandahållandet av färdtjänsten i sig omfattades av undantaget (RÅ 2007 ref. 88 [I]).

25.4.3 Kategori två

”Annan jämförlig social omsorg”

Den andra kategorin avser verksamhet för ”annan jämförlig social omsorg”, d.v.s. tillhandahållande av annan omsorg än barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service för vissa funktionshindrade. Skatteverket anser, mot bakgrund av utgången i det mål som refereras i RÅ 2003 ref. 21, att tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt för verksamhet avseende annan jämförlig social omsorg. En första förutsättning är att det ska vara fråga om en verksamhet i vilken det tillhandahålls omvårdnad i någon form, d.v.s. att tjänsten till sin natur är social omsorg. Undantaget är således inte tillämpligt för verksamheter som enbart tillhandahåller t.ex. städtjänster eller persontransporter. För det andra ska det finnas en individuell behovsprövning såsom t.ex. ett biståndsbeslut och för det tredje, att det

allmänna till viss del bär kostnaden. I de fall samtliga förutsättningar är uppfyllda omfattas, förutom tillhandahållandet av själva omvårdnaden, även andra tjänster och varor som tillhandahålls som ett led i omvårdnaden av undantaget.

Samtalsterapi

Av ett förhandsbeskedsärende som gällde samtalsterapi framgår att Högsta förvaltningsdomstolen anslöt sig till Skatterättsnämnden uppfattning att sådan behandling som betalades med kommunala medel som ett led i kommunernas socialtjänst omfattas av undantaget från skatteplikt. När det gällde de tjänster som överklagandet avsåg, d.v.s. sådana som inte bekostades av kommunen, konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att någon offentligrättslig prövning av terapibehovet inte förekommit i det aktuella fallet. Därefter gjorde Högsta förvaltningsdomstolen en prövning av ML mot unionsrätten. Beträffande frågan om vilka typer av organ som kan omfattas av undantagsbestämmelserna avseende social omsorg i direktivet (artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet) hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. till C-141/00, Kügler. Sammanfattningsvis konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att den ekonomiska föreningen inte var en välgörenhetsorganisation i direktivets mening, att skatteneutralitet inte kunde åberopas eftersom någon annan ekonomisk aktör inte var befriad från skatt för motsvarande verksamhet (jfr C-216/97, Gregg) och att undantaget från skatteplikt därför inte var tillämpligt på föreningens verksamhet (RÅ 2003 ref. 21).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att undantaget från skatteplikt var tillämpligt på samtalsterapi som gavs på uppdrag av ett bolag som i sin tur tillhandahöll kommuner och kriminalvården konsulentstödd familjehemsvård (HFD 2011 not. 74).

Kontraktsvård

Högsta förvaltningsdomstolen har i likhet med Skatterättsnämnden funnit att den kontraktsvård som ett bolag bedrev enligt avtal med Kriminalvårdsstyrelsen utgick från en individuell behovsprövning och hade sådan anknytning till en offentligrättslig reglering som krävs för att tjänsterna ska anses utgöra social omsorg enligt 3 kap. 7 § ML. Den ansågs även i övrigt vara bedriven i överensstämmelse med de kriterier som unionsrättsligt uppställs (artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet) för att en verksamhet ska undantas från skatteplikt (RÅ 2006 not. 93).

HVB-hem

Ett exempel på annan jämförlig social omsorg är vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem. Med stöd av SoL eller lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga,

LVU, kan socialnämnden i kommunen besluta att personer ska placeras utanför det egna hemmet. De vårdformer som då gäller är antingen HVB-hem eller familjehem. I familjehem är uppdraget knutet till en viss person/familj. HVB-hemmen däremot drivs yrkesmässigt. De har avtal med kommunen och har tillstånd från länsstyrelsen. Det ställs formella och praktiska krav för att få tillstånd, bl.a. vad avser utbildning.

Samordnare av familjehem

Ett företag som samordnar familjehem åt kommuner tillhandahåller en tjänst i form av ”annan jämförlig social omsorg”. Tillhandahållandet är undantaget från skatteplikt när samordningen inkluderar ansvar för arvode, skatt och arbetsgivaravgifter åt familjehemmen. Om det är kommunerna som ansvarar för arvode, skatt och arbetsgivaravgifter åt familjehemmen kan företagen däremot inte anses tillhandahålla en tjänst som är undantagen från skatteplikt (Skatteverket 2010-10-29, dnr 131 567993-10/111).

Handledning

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked gällande en legitimerad psykoterapeuts handledning av personal vid ett HVB-hem. Skatterättsnämnden ansåg att med hänsyn till att sökanden i verksamheten som legitimerad psykoterapeut stod under Socialstyrelsens tillsyn samt att den behandling som handledningen var kopplad till föregicks av en individuell behovsprövning från kommunens sida skulle sökanden anses som ett erkänt organ av social karaktär som avses i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Vidare prövade Skatterättsnämnden om de tjänster som sökanden tillhandahöll hade nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller skydd av barn och ungdomar i den mening som avses i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatterättsnämnden mening fick handledningen anses vara av sådant slag att kvaliteten på behandlingen i det enskilda fallet inte skulle kunna säkerställas utan denna tjänst. Skatterättsnämnden ansåg att den omständigheten att handledningen inte tillhandahölls omsorgstagaren direkt utan i stället dennes behandlingsteam inte föranledde någon annan bedömning. Skatterättsnämnden fann därför att tillhandahållandet utgjorde social omsorg (RÅ 2010 ref. 94).

Stöd till familjer

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktiebolag) verksamhet som avsåg stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt SoL och efter individuell prövning (SRN 2000-05-18).

Familjevårdshem

Skatterättsnämnden har ansett att ett familjevårdshem som tog emot personer med missbruksproblem bedrev social omsorg enligt ML trots att tillstånd saknades. Omsorgstagarna placerades i familjevårdshemmet av socialnämnder och kriminalvårdsanstalter. Skatterättsnämnden ansåg i detta fall att avgörande vid bedömningen var tjänstens natur och förekomsten av individuell behovsprövning. Förekomsten av tillstånd enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet bör däremot, enligt nämnden mening, inte tillmätas någon avgörande betydelse i mervärdesskattehänseende (SRN 1994-01-27).

25.4.4 Led i omsorgen

Vårdgivare

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt Skatteverkets uppfattning, den som tillhandahåller omsorgen.

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster, även om omsättningen i sig är skattepliktig, som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i omvårdnaden.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid sådana vårdhem, ålderdomshem eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en förskola.

Vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem, bör i sin helhet betraktas som social omsorg enligt kategori två, se avsnitt 25.4.3. Servicehus för äldre, gruppbostäder eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt. Även sådana hyresgäster kan emellertid efter individuell behovsprövning få service som är att betrakta som skattefri social omsorg.

Omvårdnad av äldre och vissa funktionshindrade vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg enligt kategori ett, se avsnitt 25.4.2. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller

debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot skattefri social omsorg om tillhandahållandet mervärdesskattemässigt omfattas av kategori ett eller två, se avsnitten 25.4.2 och 25.4.3.

Skattefriheten omfattar inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller omsorgstagaren utan att det är ett led i omsorgen, exempelvis försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård.

Skattefriheten omfattar inte heller vad som tillhandahålls andra än omsorgstagare, t.ex. personalmatservering eller försäljning av terapialster.

Stadigvarande bostad

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 14.6.2.

Bostadsanpassningsbidrag

I ett flertal kammarrättsdomar har kommunens kostnader för bostadsanpassning ansetts så nära förknippade med bidragstagarens privata bostad att de omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (bl.a. KRSU 2002-09-11, mål nr 3561–3563-1999). Se vidare avsnitt 14.6.2.

Servicehus

Kammarrätten har ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Kammarrätten ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. Kammarrätten ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten (KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998).

26 Utbildning

26.1 Skattefrihetens omfattning

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till
   a. statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för
      – kortare studier om funktionshinder,
      – kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och
      – studier inom vuxenutbildningen för utvecklingsstörda, eller
   b. statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska (3 kap. 8 § första stycket ML).

Undantaget från skatteplikt omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen (3 kap. 8 § andra stycket ML).

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket (3 kap. 8 § tredje stycket ML).

All annan utbildning är skattepliktig.

Studiestöd

Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Som exempel kan nämnas sådan yrkesutbildning, som styrs av

förordning (2009:130) om yrkeshögskolan. Detsamma gäller även sådana kortare studier som berättigar till statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten samt statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare kurser i alfabetisering i samiska. Andra former av stöd för studierna medför inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppbär andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.

Mervärdes-skattedirektivet

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelserna om undantag från skatteplikt på utbildningsområdet i artikel 132.1 i och j.

Reglerna i mervärdesskattedirektivet bygger på principen att all kommersiell utbildning ska beskattas. Det svenska undantaget för viss utbildning har därför utformats på så sätt att det klart framgår att den företas i det allmännas regi eller av det allmänna erkänd utbildningsanordnare. Den svenska regeln i 3 kap. 8 § ML får anses vara harmoniserad med mervärdes-skattedirektivet (prop. 1996/97:10 s. 21).

26.2 Erkända utbildningsanordnare

Skattefriheten gäller grundskole-, gymnasie- eller högskole-utbildning som anordnas av ”det allmänna” eller ”en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare”. Skattefriheten gäller även annan utbildning som berättigar till i lagen angivna studiestöd.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting

Erkänd utbildnings-anordnare

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97:10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr skolförordningen (2011:185) och förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Skatterättsnämnden har ansett att ett AB:s tillhandahållande av utbildning åt ett landsting, som anordnar viss typ av utbildning, omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildning. Nämnden ansåg att den i ärendet anordnade aktuella utbild-

ningen tillhandahålls i vissa delar även av högskolorna och får därmed sägas utgöra sådan högskoleutbildning anordnad av det allmänna som i princip ska vara undantagen från mervärdesskatt (SRN 2005-06-28).

Skatterättsnämnden har bedömt att ett bolag som, i egen utbildningsverksamhet och på eget ansvar, tillhandahöll en tjänst avseende studieteknik till grund- och gymnasieskola var en sådant erkänt organ som tillhandahöll en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst enligt 3 kap. 8 § första stycket ML (SRN 2011-09-16, dnr 47-10/I).

En av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare omfattar de som här i landet får anses vara erkända som organ med liknande syften. Av förarbeten till lagstiftningen framgår att om en kommersiell utbildare utför skattebefriad utbildning på den ansvarige utbildningsanordnarens vägnar, får den kommersiella utbildaren för sådan omsättning anses som ett organ med liknande syften (prop. 1996/97:10 s. 22 f.).

Skatteverket anser därför att av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare ska ges en vid tolkning. Det ska omfatta alla som under eget ansvar tillhandahåller grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning. Det omfattar den som tillhandahåller sådan utbildning direkt till eleverna, till det allmänna eller till någon annan som i sin tur tillhandahåller undantagen utbildning (Skatteverket 2012-03-02, dnr 131 122069-12/111).

26.3 Begreppet utbildning

26.3.1 Vad omfattas av begreppet utbildning

När det gäller vilka tjänster som kan omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildning anser Skatteverket att detta begrepp ska tolkas i enlighet med begreppet undervisning i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har angett att begreppet undervisning inte enbart ska avse undervisning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar även andra tjänster som avser undervisning som ges i t.ex. skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förut-

satt att tjänsterna inte enbart utgör fritidsaktiviteter (C-445/05, Haderer).

Utbildning under eget ansvar

EU-domstolen har ansett att undantaget från skatteplikt förutsätter att undervisningen ska ges av en lärare för egen räkning och under eget ansvar och att den omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning för att den ska kunna omfattas av undantaget från skatteplikt (C-445/05, Haderer).

I två olika domar har en underentreprenörs tillhandahållande i s.k. kvalificerad yrkesutbildning bedömts. I båda domarna betonades att undantaget från skatteplikt var beroende av om entreprenören tillhandahöll utbildningen under eget ansvar (HFD 2011 not. 30 och KRNJ 2011-05-02, mål nr 3215).

En utbildning kan anses genomförd under eget ansvar när t.ex. följande tre förutsättningar är uppfyllda

- underentreprenören får i uppdrag att ta hand om hela den självständiga delen av ett ämne, t.ex. branschkunskap inom ramen för en yrkesutbildning,
- underentreprenören åtar sig att handha samtliga delar som behövs för att utbildningen i det specifika delämnet ska kunna genomföras, t.ex. framtagning av material till eleverna, och
- underentreprenören tar även hand om upplägg och planering av ämnet.

Underentreprenören har under sådana omständigheter ansvar gentemot den erkända utbildningsanordnaren för det specifika ämnet eller del av ämnet. I sådant fall är det fråga om en utbildningstjänst som kan undantas från skatteplikt (Skatteverket 2012-03-02, dnr 131 122069-12/111).

Uthyrning av personal

EU-domstolen har ansett att ett utbildningsinstituts utlåning av en lärare till ett annat utbildningsinstitut, där läraren bedriver undervisning under mottagarinstitutets ansvar, inte i sig kan betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning. Om en viss verksamhet inte i sig omfattas av begreppet undervisning ändras detta inte av att den som bedriver verksamheten är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syfte (C-434/05, Horizon College).

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt frågan om lärarvikariat var från skatteplikt undantagna utbildningstjänster eller uthyrning av personal. Vikariaten sträckte sig allt ifrån enstaka timmar till en hel termin. Det konstaterades att det som efterfrågades inte var en specifik utbildning, utan det var att få tillgång till personal som kunde hålla i vissa lektioner i den utbildning som uppdragsgivaren bedrev. Den omständigheten att ansvarsförsäkring tecknades av tillhandahållaren, att vikarien hade frihet att inom vissa ramar själv utforma undervisningen och att det ålagts denne att utföra vissa uppgifter med anknytning till undervisningen kunde inte anses innebära att tillhandahållaren i egen utbildningsverksamhet åtagit sig att tillhandahålla utbildningstjänster under eget ansvar (HFD 2012 ref. 2).

Skatteverket anser att uthyrning av personal föreligger när en företagare hyr ut personal och kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna (Skatteverket 2012-03-02, dnr 131 122069-12/111).

Exempel

I ett av gymnasieskolans program ingår teoriutbildning för körkort i undervisningen enligt studieplanen. Gymnasieskolan har en egen teoriutbildning men saknar när terminen ska börja lärare och kontaktar därför den lokala trafikskolan. En lärare från trafikskolan går in som vikarie och undervisar i gymnasieskolans teoriutbildning. I detta fall är det enligt Skatteverkets bedömning fråga om uthyrning av personal och ingen utbildningstjänst. Om det däremot är så att gymnasieskolan inte har någon egen teoriutbildning utan ger i uppdrag åt trafikskolan att genomföra skolans teoriutbildning för körkort i enlighet med studieplanen är det fråga om en utbildningstjänst som trafikskolan tillhandahåller. Det är i detta fall inte uthyrningen av en enskild lärare som tillhandahålls utan trafikskolan ger under eget ansvar hela utbildningen i enlighet med studieplan. Det avgörande är således om trafikskolan fått ta över ansvaret för utbildningen eller om det endast är en person som ges i uppdrag att agera som lärare på det sätt som gymnasieskolan bestämmer.

Utbildning i idrott

Om det är fråga om tillhandahållande av särskild utbildning i idrott i enlighet med läroplanen kan detta omfattas av begreppet utbildning. Det ska vara fråga om tillhandahållande

av utbildning som motsvarar skolans idrottsutbildning enligt läroplanen och inte tillhandahållande av enstaka idrottstjänster. Det ska således vara fråga om sådana tjänster som skulle bedömas som utbildningstjänster i samtliga situationer. EU-domstolen har konstaterat att om en viss verksamhet inte i sig omfattas av begreppet undervisning, ändras detta inte av att den som bedriver verksamheten är t.ex. en erkänd utbildningsanordnare (Skatteverket 2012-03-02, dnr 131 122069-12/111).

Omsättningsland

Skatteverket anser att begreppet pedagogisk aktivitet i 5 kap. 11 § ML åtminstone ska innefatta sådana utbildningstjänster som skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt. EU-domstolens uttalande i målet C-445/05, Haderer, avseende undervisningstjänster kan även ligga till grund för bedömningen av vad som utgör pedagogisk aktivitet. Samtliga tjänster som avser pedagogiska aktiviteter och som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum här i landet enligt 5 kap. 11 § ML. I det fall köparen är en näringsidkare och det är fråga om en annan pedagogisk tjänst än ett tillträde till ett pedagogiskt evenemang ska beskattningsland bedömas utifrån huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Tillträde till evenemang som tillhandahålls en näringsidkare omfattas av 5 kap. 11 a § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111).

26.3.2 Olika specifika utbildningar

Vuxenutbildning

Det allmänna anordnar utbildning för vuxna i form av kommunal vuxenutbildning (komvux), vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) och svenskundervisning för invandrare (Sfi). Dessa skolformer bildar det offentliga skolväsendet för vuxna (1 kap. 1 § skollagen [2010:800]). Sådan vuxenutbildning omfattas av undantaget från skatteplikt.

Enligt skollagen ingår svenskundervisning för invandrare (Sfi) i det offentliga skolväsendet. Kommunerna är huvudmän för Sfi. Även sådan utbildning omfattas av undantaget från skatteplikt.

Uppdragsutbildning

Uppdragsutbildning omfattas inte av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren egen bedriven skattebefriad utbildning (3 kap. 8 § tredje stycket ML). Det innebär att om huvudmannen för utbildningen själv utser deltagarna till utbildningen är en underentreprenörs tillhandahållande av utbildningen till huvudmannen undantaget från skatteplikt,

endast om huvudmannens eget tillhandahållande är undantaget från skatteplikt.

Yrkesutbildning

Skattefriheten gäller endast sådan yrkesutbildning som sker inom ramen för ordinarie skolutbildning. Annan yrkesutbildning omfattas inte av skattefriheten.

Yrkesutbildning och fortbildning som tillhandahålls i enlighet med artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet ska inbegripa utbildning med direkt anknytning till ett näringsfång eller yrke och sådan utbildning syftar till förvärv eller uppdatering av kunskaper för yrkesändamål. Kursens längd ska sakna betydelse (artikel 44 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011).

Personal-utbildning

Personalutbildning omfattas inte av undantaget även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars omfattas av skattefriheten ska således denna del av utbildningen omfattas av skatteplikt.

Arbetsmarknads-utbildning

Arbetsmarknadsutbildning, d.v.s. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd, är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor eller komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning.

Personligt ändamål

Utbildning för personligt ändamål, t.ex. körkortsutbildning, sömnadsutbildning, teaterutbildning eller dansutbildning, är skattepliktig. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge eleven möjlighet att erhålla visst arbete, se ovan angående yrkesutbildning. Sådan utbildning som sker inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning ska däremot omfattas av undantaget.

Idrottsutbildning

Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 27.2.3.

Flygutbildning

Skatterättsnämnden har ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt och inte heller idrottsutbildning. Sökandens verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid körskolor. Sökandens verksamhet bestod även i

träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg att både flygutbildningen och träningen/ kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 procent (SRN 1997-10-21).

Studiecirklar och kulturskolor

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 ML). Se avsnitt 29.3.6.

Uppdragsforskning

EU-domstolen har uttalat att genomförande av forskningsprojekt mot ersättning vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi inte kan omfattas av skattefriheten för utbildning (C-287/00, kommissionen mot Tyskland, punkterna 46–47).

26.4 Led i utbildningen

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial omfattas normalt inte av skattefriheten. Om sådana varor eller tjänster tillhandahålls som ett led i en skattefri utbildning omfattas dessa dock av skattefriheten (3 kap. 8 § andra stycket ML). Tillämpningen bör vara restriktiv. Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet (prop. 1996/97:10 s. 52).

Kompendier

Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen ses som ett led i utbildningen.

Skatterättsnämnden har ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt för utbildning. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. En grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den (SRN 1999-04-16).

Skatterättsnämnden har ansett att en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte var undantagen från skatteplikt. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget för utbildning (SRN 1999-04-16).

Skollunch, internat

Skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor betraktas som ett led i utbildningen. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.

Skatteverket anser att måltider och logi kan anses omsatta som ett led i en från mervärdesskatt undantagen utbildningstjänst endast i följande fall:

- när logi och dagliga måltider tillhandahålls boende vid ett elevhem som endast är avsett som logi åt elever vid deltagande i undervisning, eller
- när måltid tillhandahålls studerande i direkt anslutning till undervisningen (Skatteverket 2006-05-05, dnr 131 606095-05/111).

Försäljning till utbildnings-anordnare

Skatterättsnämnden har ansett att ett företags försäljning av kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, videokanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som ska användas i mervärdesskattefri utbildning inte utgör ett led i utbildningen. Nämnden gjorde följande bedömning: ”En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den.” Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhandahållande (SRN 2002-04-17).

27 Idrott

27.1 Inledning

Avgift för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet är undantagen från skatteplikt när tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller ideell förening som omfattas av 4 kap. 8 § ML. Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 procent.

Hur begreppen ”idrottsligt evenemang” respektive ”idrottslig verksamhet” ska tolkas framgår av avsnitt 27.2.

Vad som gäller vid omsättning av idrottstjänster till någon annan än en idrottsutövare redogörs för i avsnitt 27.3.

Undantaget från skatteplikt omfattar även tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten, se avsnitt 27.4.

Även upplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning kan under vissa förutsättningar omfattas av undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen, se avsnitt 27.5.

Försäljning respektive köp av spelarrättigheter behandlas i avsnitt 27.6.

27.2 Begreppet idrott

Omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet undantas från skatteplikt om tjänsterna tillhandahålls av staten, kommun eller ideell förening som omfattas av 4 kap. 8 § ML (3 kap. 11 a § ML). Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt, t.ex. i bolagsform, är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Undantaget från skatteplikt motsvaras av artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. I artikeln undantas vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller

fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. En bedömning ska dock göras av verksamhetens karaktär och konkurrenssituationen (artikel 134 b i mervärdesskattedirektivet).

EU-domstolen har uttalat att undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet avseende idrottslig verksamhet endast omfattar de tjänster som tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte och som är nära kopplade till idrottslig träning och som är väsentliga för densamma när de som kommer i åtnjutande av tjänsterna är de personer som ägnar sig åt idrott. Däremot omfattar idrottslig verksamhet inte tjänster som inte uppfyller dessa villkor, bl.a. sådana tjänster som har en koppling till idrottsklubbarna och driften av dessa, såsom t.ex. rådgivning på marknadsföringsområdet och erhållande av sponsring (C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkt 32).

När det gäller entréavgifter till idrottsevenemang får medlemsstaterna med stöd av artikel 371 och punkten 1 del B i bilaga X till mervärdesskattedirektivet övergångsvis fortsätta att undanta dessa avgifter från skatteplikt. Sverige har i artikel 380 i mervärdesskattedirektivet erhållit rätt att tillämpa detta undantag så länge någon av de tidigare medlemsstaterna gör det.

Medlemsstaterna får enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet tillämpa en eller två reducerade skattesatser. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Av punkterna 13 och 14 i bilaga III framgår att medlemsländerna har rätt att tillämpa en reducerad skattesats på tillträde till sportevenemang respektive utnyttjande av sportanläggning.

Definition

Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i begreppen ”idrottsligt evenemang” respektive ”idrottslig verksamhet” är oklar och kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte. Uttrycken sport respektive idrott används här synonymt.

Begreppet ”idrottsligt evenemang” avser entréavgifter för publik till idrottsevenemang, t.ex. fotbollsmatcher eller simtävlingar.

Begreppet ”idrottslig verksamhet” i uttrycket ”någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet” avser själva tillhandahållandet av den idrottsliga verksamheten till deltagarna, d.v.s. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott (prop. 1996/97:10 s. 41). Det är aktivitetens syfte i allmänhet att bedriva sport

eller idrott på en för ändamålet avsedd anläggning som är viktig vid bedömningen av om det föreligger en idrottstjänst. Den enskilde besökarens syfte med aktiviteten kan således inte tillmätas någon betydelse (prop. 1996/97:10 s. 54).

Riksidrotts-förbundet

Sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund (se bilaga 6) bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galoppsällskap som är anslutna till Svensk Travsport respektive Svensk Galopp. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Vid denna prövning kan viss vägledning hämtas från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram (prop. 1996/97:10 s. 53). I Riksidrottsförbundets idéprogram sägs bl.a. att ”Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra” och att ”Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning”.

27.2.1 Exempel på vad som är idrott

Som exempel på vad som utgör idrott, även utan anslutning till Riksidrottsförbundet, kan nämnas styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Även thai chi utgör idrott (SRN 1998-02-25).

Pilates

Pilates är en gymnastikform vars utövande i mycket liknar hatha yoga och thai chi, men som också kan jämställas med styrketräning då gymnastiken utförs i och med hjälp av maskiner och redskap. Skatterättsnämnden har funnit att pilates är att hänföra till en sorts gymnastik, styrketräning. Nämnden konstaterade därför med hänvisning till prop. 1996/97:10 s. 41 och 54 att fråga var om utövande av en idrottslig verksamhet (SRN 2000-05-25).

Kundaliniyoga

Skatteverket anser att kundaliniyoga, vilken är en form av hatha yoga, som till stor del består av olika fysiska övningar med avancerade gymnastiska rörelser utgör idrottslig verksamhet (Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152).

Aktiv qigong

Det finns många olika former av qigong och det är därför nödvändigt att göra en individuell bedömning av den form av qigong som tillhandahålls i det enskilda fallet. De former av qigong som fokuserar på rörelse och styrka, s.k. aktiv qigong/krigisk qigong, och där det förekommer tävlingsverksamhet är enligt Skatteverkets bedömning sådana aktiviteter som utgör idrottslig verksamhet (Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113).

Ett tillhandahållande som innebär att mot ersättning erbjuda deltagare att utöva liang gong (”grundläggande rörelser”) utgör idrottslig verksamhet. Liang gong är en form av qigong och består av 18 rörelser av olika svårigetsgrad. Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked att en sådan aktivitet är att hänföra till gymnastik (SRN 2011-09-21, dnr 23-11/I).

Gokart

Kammarrätten har uttalat att en verksamhet som bestod i att till företag och privatpersoner hyra ut gokarter och bana utgör idrottslig verksamhet. I det aktuella fallet erbjöd bolaget sig att, i samband med gruppbokningar, arrangera interna tävlingar med tidtagning, prisutdelning m.m. (KRNJ 2004-12-15, mål nr 3312-02).

Längdskidspår

Skatterättsnämnden har uttalat att tillhandahållande av längdskidspår mot ersättning utgör idrottslig verksamhet. Utnyttjandet av skidspåren fick enligt Skatterättsnämnden till sin karaktär på samma sätt som utförsåkning på skidor, jfr prop. 2006/07:1 s. 160, ses som sport eller idrott (SRN 2009-09-25, dnr 21-09/I).

27.2.2 Exempel på vad som inte är idrott

Sådana verksamheter som har ett annat syfte än motion eller tävlan bör inte hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Som exempel på den senare kategorin kan nämnas babysim och vattenlek för barn, medan däremot simskola för såväl vuxna som barn hänförs till idrott. Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan inte anses utgöra idrott.

Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid bedömning av vad som är idrott och vad som i stället är rekreation, förströelse och nöje. Att t.ex. utnyttja en simhall för simning får anses som idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som nöje. Motsvarande bör gälla även för t.ex. biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park. Av dessa exempel framgår att aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte är avgörande vid bedömningen av om en idrottstjänst ska anses föreligga eller inte (prop. 1996/97:10 s. 53 ff.).

Bailine

Kammarrätten har funnit att bailinebehandling, som bestod i att musklerna stimuleras med elektriska impulser, inte innebär någon direkt fysisk aktivitet för kunden. Syftet med behandlingen var inte heller att kunden skulle bedriva sport eller

idrott. Mot bakgrund härav kunde bailinebehandling inte anses utgöra idrottslig verksamhet (KRNJ 2006-11-21, mål nr 1422−1423-05).

Badanläggning

Ett bolag bedrev en anläggning som innehöll ett s.k. äventyrsbad med olika attraktioner, en barnpool och två simbassänger. Barnpoolen var inte lämplig för simning. Två olika entrépriser tillämpades. Det lägre priset gav besökaren rätt att röra sig fritt inom området men fick enbart utnyttja barnpoolen och de två simbassängerna. Det högre priset gav besökaren rätt att utnyttja även övriga anordningar. Frågan i ärendet gällde om det lägre entrépriset gav besökaren rätt att utöva idrottslig verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att tillträde till en badanläggning med rätt att enbart utnyttja två simbassänger och en barnpool utgör två tillhandahållanden. Det var fråga om två typer av aktiviteter som sedda var för sig var av olika slag och där utnyttjandet av simbassängerna till sin karaktär utgjorde sport eller idrott medan användandet av barnpoolen utgjorde en förströelse- eller nöjesattraktion för barn (SRN 2009-03-26, dnr 5-08/I).

Baby- och minisim

Övningar för barn i åldrarna tre månader till fyra år i simbassäng har inte ansetts omfattade av den reducerade skattesatsen för idrottslig verksamhet (HFD 2012-12-14, mål nr 2170-12).

Skatteverket anser att det inte är fråga om idrott om det är fråga om olika kurser för mindre barn som ges för att barnet

- ska få vattenvana,
- ska tycka om att vara i vatten samt lära sig grunda dyk,
- ska bli tryggt med att även vara under vatten eller
- ska lära sig att ta konsekvenserna av sitt handlande i vatten.

I sådana fall är det huvudsakliga syftet i allt väsentligt att barnen ska få olika slags vattenvana och utveckla sina motoriska förutsättningar för att lära sig simma. Det huvudsakliga syftet är således inte att utöva idrottslig verksamhet. Skattesatsen för sådan verksamhet ska därför vara 25 procent.

Om det däremot är fråga om kurser som kan jämföras med traditionell simskola, d.v.s. kurser som omfattar simundervisning med det huvudsakliga syftet att barnet ska lära sig simma, är det sådan verksamhet som utgör idrottslig verksamhet mervärdesskattemässigt. Skattesatsen för de

kurserna ska vara 6 procent. En bedömning ska göras utifrån det huvudsakliga syftet.

Turkiskt bad

Kammarrätten har ansett att verksamhet i form av turkiskt bad inte utgör idrottslig verksamhet (KRNG 2005-06-10, mål nr 5828-04).

Fotbollsgolf

Skatteverket anser att fotbollsgolf inte utgör idrottslig verksamhet (Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111).

Kammarrätten har uttalat att fotbollsgolf inte utgör idrottslig verksamhet (KRNG 2008-02-25, mål nr 1423-06).

Golfsimulator

Skatteverket anser att användning av golfsimulator inte utgör idrottslig verksamhet. En sådan användning innebär en simulering av det egentliga golfspelet, oavsett om användningen sker i träningssyfte eller som förströelse. Skatteverket anser att samma bedömning även ska göras av motsvarande simulering av andra idrottsaktiviteter (Skatteverket 2008-04-17, dnr 131 226161-08/111).

Äventyrsbanor

Skatteverket anser att verksamhet vid äventyrsbanor inte utgör idrottslig verksamhet (Skatteverket 2004-07-01, dnr 130 330506-04/1152).

Anläggning för barn

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett tillhandahållande i form av inträde till en anläggning för barn upp till 15 år till sin karaktär ska ses som en förströelse- eller nöjesattraktion för barn och ungdomar. Tillhandahållandet ansågs därmed inte utgöra sport eller idrott. På anläggningen kunde ett stort antal aktiviteter utövas såsom basket, hockey, fotboll m.fl. aktiviteter. Inom anläggningen fanns även ett par lekutrymmen för yngre barn (RÅ 2009 not. 145)

Kammarrätten har uttalat att entréavgifter till två inomhus aktivitetscentra för barn från 1 till 12 år inte kan hänföras till sport eller idrott. Anläggningarna syftade till att förmedla en attraktiv, utmanade och spännande miljö där barn kan träna sina fysiska färdigheter och samtidigt tävla mot varandra. Anläggningarna bestod bl.a. av klättervägg, hoppborg, hinderbana, bungy-jump och lekhage för de allra minsta (KRNG 2009-10-01, mål nr 3471−3473-09). Domen överklagades, men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Passiv qigong

Skatteverket anser att det finns många olika former av qigong och att det därför är nödvändigt att göra en individuell bedömning av den form av qigong som tillhandahålls i det enskilda

fallet. Kurser i s.k. passiv qigong (qigong för hälsan, medicinsk qigong) är i allmänhet inte att betrakta som idrott utan snarare ett sätt att skapa ett mentalt välbefinnande hos utövaren (Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113).

Rytmik och dans

Skatterättsnämnden har uttalat att rytmik och dansträning inte ska bedömas som idrottslig verksamhet. Sökanden bedrev, genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod, en rytmikskola vilken verksamhet riktade sig till barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden byggde på fysisk aktivitet där barnens förmåga i dans och rytmik utvecklades med träning och inslag av lek och tävlingar. För att en aktivitet ska hänföras till idrottslig verksamhet fordras enligt Skatterättsnämnden att syftet med aktiviteten är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet. Den med ansökningen avsedda verksamheten syftade primärt till att genom motorik-, koordinations och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Sökandebolagets tillhandahållande bedömdes inte utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende (SRN 2001-10-09).

Turridning

Skatteverket anser att s.k. turridning, d.v.s. organiserad ridning med en grupp i terräng, inte utgör idrottslig verksamhet. Syftet med turridningen är inte i första hand att bedriva sport eller idrott utan syftet är att ge deltagarna en särskild upplevelse i naturen i form av rekreation, förströelse eller nöje. Detta gäller även att en ledare deltar och att en viss introduktion och information ges före turen (Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 780838-07/111).

Om ridning i terräng ingår som en integrerad del i verksamheten hos en ridskola på så sätt att eleverna i ridskolans ordinarie ridskoleverksamhet även har ridträning i terräng får däremot tillhandahållandet bedömas som idrottslig verksamhet. Se avsnitt 27.2.3.

Kammarrätten har konstaterat att de tillhandahållna tjänsterna i form av turridning, som innefattade teori och praktisk träning i en paddock, samt turridning i naturen, allt under ledning av en ridlärare inte utgör idrottslig verksamhet (KRNG 2008-02-25, mål nr 1423-06).

Skoterleder

Skatterättsnämnden har uttalat att tillhandahållande av skoterleder mot ersättning inte utgör idrottslig verksamhet.

Användandet av skoterleder kunde inte anses ha karaktär av sport eller idrott (SRN 2009-09-25, dnr 21-09/I).

27.2.3 Handledning och kurser m.m.

Golfskolor m.m.

Begreppet idrottsutbildning används varken i ML eller i förarbetena till 3 kap. 11 a § ML. Lagstiftaren uttalar bara att ett mindre inslag av teori med instruktion och handledning inte ska medföra att en verksamhet faller utanför begreppet idrottslig verksamhet. Skatteverket uppfattar uttalandet som att det även för sådana tillhandahållanden uppställs ett krav på att tjänsten ska innebära att någon bereds tillfälle att utöva idrott. Exempel på vad som utgör idrottslig verksamhet är bl.a. golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, skidskolor, ishockeyskolor och fotbollsskolor. Detta gäller även enstaka lektioner som ges i bl.a. skid-, tennis- golf- och ridskolor (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

Dans

Skatteverket anser att bedömningen av vilken dansverksamhet som omfattas av bestämmelserna för idrott bör göras på motsvarande sätt som för idrottsområdet i övrigt. Det innebär att momenten träning, lek, tävling och uppvisning ska uppfattas som det primära. Hur verksamheten benämns, t.ex. kursverksamhet, dansskola, dansstudio eller dansinstitut har inte någon inverkan på beskattningen. Det samma gäller om en kurs är permanent eller av mer tillfällig karaktär. Deltagarnas ålder ska vidare inte inverka på bedömningen av om ett tillhandahållande kan hänföras till idrott. En kurs som riktar sig till barn ska därför kunna hänföras till idrott, trots att t.ex. vissa inslag av lek förekommer vid inlärningen.

Flertalet av de danser som det erbjuds kurser i förekommer även i tävlingssammanhang. Dessa dansgrenar har en direkt koppling till tävlingsverksamhet. För det fall att det i en kurs ingår en dansgren som inte förekommer som officiell tävlingsgren kan det ändå vara fråga om en idrottslig verksamhet under förutsättning att kursen genomförs på samma sätt som för övriga dansgrenar, d.v.s. att träningen har ett i övrigt liknande syfte och bedrivs på samma sätt. Allmänna dansstillställningar vid nöjeskrogar, folkparker m.m. uppfyller däremot inte kraven för att utgöra idrottslig verksamhet (Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 579264-09/111).

Tillhandahållande av undervisning i dans av visst slag har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra idrottslig verksamhet. Undervisningen gavs i form av terminskurser och intensivkurser/workshops. Den omfattade momenten mental träning,

uppvärmning, teknikträning, musikanalys och improvisation samt träning av bastekniker, styrka, uthållighet och koordination. Dansen uppgavs vara fysiskt mycket krävande (SRN 2010-12-08, dnr 53-09/I).

Teoretisk utbildning

En teoretisk utbildning som berör idrott och som inte huvudsakligen innehåller praktiskt utövande av idrott hänförs inte till idrottslig verksamhet. Som exempel kan nämnas föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m. (prop. 1996/97:10 s. 54). Detsamma gäller utbildning som ges till annan än utövare av idrott, t.ex. tränarutbildning.

Flygutbildning

Skatterättsnämnden har uttalat sig i frågan om flygutbildning ska bedömas som utbildning eller idrottslig verksamhet från mervärdesskattesynpunkt. Sökanden bedrev flygutbildning och tillhandahöll tjänster avseende ”flygskolning”, ”flygträning” och ”periodisk flygträning”. Tjänsterna tillhandahölls antingen av bolaget självt eller tillsammans med en flygklubb eller något studieförbund. Skatterättsnämnden ansåg att sökandens verksamhet syftade till att, på samma sätt som t.ex. motsvarande utbildning för innehav av bilkörkort, ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav på kunskaper, erfarenhet och skicklighet som fastställts för innehav av sådant certifikat. Sökandens verksamhet syftade också till träning och kontroll av certifikatsinnehavaren för fortsatt innehav. Den som genomgick sådan utbildning eller träning och kontroll kunde inte därigenom utöva idrottslig verksamhet (SRN 1997-10-21).

Utbildning enligt läroplan

Skatteverket anser att om det är fråga om tillhandahållande av särskild utbildning i idrott i enlighet med läroplanen kan den omfattas av begreppet utbildning i 3 kap. 8 § tredje stycket ML, vilket innebär att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Det ska vara fråga om tillhandahållande av utbildning som motsvarar skolans idrottsutbildning enligt läroplanen och inte tillhandahållande av enstaka idrottstjänster. Det ska dessutom vara fråga om sådan utbildning som tillhandahållaren ger under eget ansvar (Skatteverket 2012-03-02, dnr 131 122069-12/111). Se avsnitt 26.3.

27.2.4 Idrottstränares tjänster

Skatteverket anser att en tjänst som tillhandahålls av en idrottstränare utgör en idrottstjänst endast i det fall tjänsten innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott.

En idrottstränare kan tillhandahålla en mängd olika tjänster, bl.a. beroende på vilken idrott som utövas och på vilken nivå som idrottsutövningen sker.

Det kan handla om tjänster som tillhandahålls av idrottsinstruktörer, personliga tränare, lärare i olika idrotter, träningsledare eller idrottsledare. Utöver instruktioner kan idrottstränaren tillhandahålla exempelvis mental träning och kostrådgivning. Tjänsterna kan rikta sig till en grupp idrottsutövare eller till en enskild utövare. Tränaren kan delta vid matcher och tävlingar. En idrottstränare kan i vissa fall utföra rent administrativt arbete med anknytning till idrott.

Det är vanligt att en idrottstränares tillhandahållande ingår som ett underordnat led i en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott. När en idrottsförening tillhandahåller fotbollsträning till sina medlemmar sker det vanligtvis under ledning av en idrottstränare som antingen avlönas av föreningen, anlitas av föreningen eller arbetar ideellt. Ett annat exempel på när en idrottstränares tillhandahållande ingår som ett underordnat led i en idrottstjänst är när avgiften för tillträde till ett gym eller annan träningsanläggning innefattar tillgång till instruktörer eller tränare.

Frågan är om en tränartjänst kan utgöra en idrottstjänst även om den omsätts separat, antingen direkt till idrottsutövaren eller till någon annan, t.ex. ett gym, en arbetsgivare eller en idrottsförening. Av uttalandena i förarbetena till 3 kap. 11 a § ML kan det inte utläsas att tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt eller den reducerade skattesatsen har varit avsett att utsträckas till samtliga de tjänster som kan tillhandahållas av olika idrottstränare (prop. 1996/97:10 s. 40–42 och s. 53–55).

En förutsättning för att en tjänst som utförs av en idrottstränare innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott är att tjänsten utförs vid själva idrottsutövningen och avser träningsinstruktioner till dem som utövar idrotten. Detta är fallet när t.ex. en idrottstränare leder ett gymnastikpass eller när en ridlärare ger instruktioner vid träningen i en ridskola. Det gäller även när en tränare hjälper besökarna på ett gym vid deras styrketräning eller när en golfinstruktör tillhandahåller sina tjänster till en grupp eller till en enskild individ. Det saknar betydelse för bedömningen i vad mån tränaren anlitas av gymmet eller den enskilde besökaren.

En tränare eller coach kan även tillhandahålla andra tjänster än instruktioner vid idrottsutövning, t.ex. mental träning eller kostrådgivning. Sådana tjänster är inte idrottstjänster. De kan dock i vissa fall anses som underordnade idrottstjänsten och därmed ingå i beskattningsunderlaget för idrottstjänsten. Det gäller exempelvis när en tränare i samband med själva träningen ger råd om lämplig kost eller när mental träning ingår som ett moment i den fysiska träningen (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

27.2.5 Prispengar m.m.

Skatteverket anser att tillhandahållanden som en idrottsutövare gör i sin ekonomiska verksamhet normalt omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om ersättningar för olika tillhandahållanden t.ex. reklamersättning, ersättningar för deltagande i olika tävlingar eller ersättning för tävlingsvinst. Ifrågavarande omsättningar är inte sådana som till någon del kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML. De omsättningar i företaget som avser ersättning i tävlingsverksamhet (för eget deltagande eller vinstpengar) och reklamförsäljning beskattas enligt skattesatsen 25 procent. Inom idrottsområdet får skattesatsen 6 procent användas endast då någon får tillträde till idrottsevenemang och då någon får tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38080-11/111).

27.2.6 Spelrätter i golfklubb

Enligt Skatteverkets bedömning är förvärv av en spelrätt som inte ensamt innebär att förvärvaren får en rätt att spela golf inte en omsättning av en vara eller tjänst. Skatteverket anser att köpet av spelrätten i ett sådant fall är att jämställa med att betala en kapitalinsats vid inträde i ett handelsbolag, ett kommanditbolag eller en ekonomisk förening.

Skatteverket anser däremot att det är fråga om ett tillhandahållande mot ersättning, d.v.s. en omsättning, när det gäller den årliga spelrättsavgiften. Det föreligger i dessa fall ett direkt samband mellan erläggandet av avgiften och rätten att få spela på banan. Avgiften ger därmed rätt att utöva idrottslig verksamhet (Skatteverket 2009-10-21, dnr 131 119119-06/111).

27.3 Tillhandahållande till annan än idrottsutövaren

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende idrottstjänst som omsattes till en idrottsutövares arbetsgivare. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den reducerade skattesatsen 6 procent var tillämplig vid omsättning av de aktuella tjänsterna till de anställda eller till andra idrottsutövare. Det förhållandet att tjänsterna omsattes till arbetsgivaren för att nyttjas av hans anställda kunde inte föranleda att en annan skattesats skulle tillämpas på tillhandahållandet. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade därvid särskilt till den unionsrättsliga skatteneutralitetsprincipen (RÅ 2007 ref. 39).

Inget direktkrav

Skatteverket anser att omsättningen av en idrottstjänst, d.v.s. en tjänst som innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott, är undantagen från skatteplikt, eller ska beskattas med en lägre skattesats om 6 procent, även om tjänsten omsätts till någon annan än idrottsutövaren.

Skatteverket tolkar RÅ 2007 ref. 39 som att det inte föreligger något direktkrav för att en tjänst ska vara en idrottstjänst. Undantaget från skatteplikt, respektive den lägre skattesatsen, omfattar bara sådana tjänster som innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott. Det finns däremot inte något krav på att tjänsten måste omsättas till den eller de idrottsutövare som kommer i åtnjutande av tjänsten.

Undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen gäller exempelvis när en idrottstjänst omsätts till en arbetsgivare för att nyttjas av hans anställda, när den omsätts till en skola för att nyttjas av skolans elever och när den omsätts till en idrottsförening för att nyttjas av föreningens medlemmar.

Enligt Skatteverkets bedömning gäller undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen även när idrottstjänsten omsätts till en näringsidkare som i sin tur ska omsätta tjänsten vidare. En underleverantörs tillhandahållande kan alltså utgöra en idrottstjänst. Det avgörande är att tjänsten som underleverantören tillhandahåller innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott.

EU-domstolen har uttalat att undantaget från skatteplikt avseende idrottslig verksamhet (artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet) i princip gäller de tjänster som tillhandahålls inom ramen för bl.a. idrott som utövas i grupper av personer

eller inom ramen för organisatoriska strukturer som inrättats av idrottsklubbar. Vem som är mottagare av tjänsten i formellt hänseende och dennes rättsliga form saknar därmed betydelse. Det innebär att undantaget i fråga omfattar tjänster som tillhandahålls juridiska personer och icke-registrerade associationer, under förutsättning att dessa tjänster är nära kopplade till idrottslig träning och väsentliga för densamma, att de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte och att de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är personer som ägnar sig åt idrott (C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, punkterna 31 och 35, Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

27.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten

Tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten är undantagna från skatteplikt om de omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten (3 kap. 11 a § ML).

Uthyrning av utrustning

De tjänster som avses är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97:10 s. 55 uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen (s. 55) är vidare utrymmet för att tillämpa undantaget för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde innebära att endast sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 procent.

Kost och logi

Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop.

1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 procent tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att mervärdesskatten kan beräknas separat för kost respektive logi.

Kammarrätten har funnit att ett bolags tillhandahållande av kost och logi ska betraktas som separata tjänster som ska skiljas från bolagets tillhandahållande av ridundervisning (KRNG 2006-02-22, mål nr 3694-04).

Försäljning av sportartiklar

Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.

27.5 Lokaler och anläggningar för idrottsutövning

Undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen gäller alla sport- och idrottsaktiviteter, inklusive upplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsaktiviteter (jfr prop. 1996/97:10 s. 49). Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton och tennis, oavsett om uthyrningen avser strötimmar eller kontrakt per säsong. Andra exempel är upplåtelse av lokal för bowling eller gymnastik och anläggning för golfspel. Även tillträde till skidanläggning utgör en idrottstjänst. Detta innebär att transport i skidlift och nyttjande av skidanläggningens nedfarter betraktas som idrottstjänst (prop. 2006/07:1 s. 160).

Korttidsuthyrning

Undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen omfattar endast korttidsuthyrning av idrottslokal eller idrottsanläggning för idrottsutövning. En sådan korttidsupplåtelse ska bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 11 a § ML om vad som är idrott. För att korttidsupplåtelse av idrottslokaler eller idrottsanläggningar för idrottsutövning inte ska hänföras till undantaget för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML har i förtydligande syfte gjorts ett tillägg i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML.

Med korttidsupplåtelse avses i princip all utövning av sport eller idrott mot avgift som sker i lokal eller på anläggning (prop. 1996/97:10 s. 49). Utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser kommer endast vissa speciella situationer att hamna, såsom när ett företag eller en konferensanordnare för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en

idrottsanläggning (ej enstaka bana i en större anläggning) eller idrottslokal. Under dessa förutsättningar är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.

Om lokalen eller anläggningen hyrs ut till flera hyresgäster samtidigt och hyresavtalen gäller för längre tid än nio månader är det däremot fråga om en korttidsupplåtelse. Likaså är det en korttidsupplåtelse vid uthyrning av en idrottslokal en dag per vecka på årskontrakt. Detta innebär att skattesatsen 6 procent gäller om uthyraren inte är ett sådant subjekt vars omsättning är undantagen från skatteplikt (jfr 3 kap. 11 a § andra stycket ML).

Uthyrning för längre tid

För uthyrning av idrottslokal för annat än s.k. korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Detta gäller oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas där. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid bör ske med utgångspunkt i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyrestagaren. Om hyresavtalet gäller för obestämd tid eller om hyresavtalet gäller för en bestämd tid som överstiger nio månader (jfr 12 kap. 56 § JB) bör uthyrningen anses ha skett för längre tid. Har ett hyresförhållande varat längre än nio månader, trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning, bör villkoret för längre tid också anses vara uppfyllt. Detta gäller under förutsättning att uthyrningen sker med uteslutande av alla andra.

Upplåtelse av golfbana

Skatterättsnämnden har ansett att upplåtelse av golfbana till en golfklubb inte kan anses som en från skatteplikt undantagen upplåtelse enligt 3 kap. 2 § första stycket ML. Det var i stället fråga om sådan korttidsupplåtelse som omfattas av 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal som löpte på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav klubbens medlemmar rätt att för och i samband med golfspel använda golfbanan. För sina rättigheter enligt avtalet skulle klubben för varje medlem med spelrätt till ägaren överlåta dels hela den kapitalinsats som medlemmen var skyldig att betala, dels 90 procent av medlemmens årsavgift. Greenfee-avgifterna tillföll också ägaren till anläggningen. Ägaren hade även rätt att disponera golfbanan för företagsgolf och egna tävlingar. Skatterättsnämnden ansåg att en upplåtelse av idrottsanläggning faller utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML endast i vissa speciella situationer såsom när ett företag för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal (SRN 1998-01-29).

Förhandsbeskedet får tolkas så att endast långtidsuthyrning och med uteslutande av alla andra av en idrottsanläggning kan omfattas av undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning, medan övriga tillhandahållanden av idrottsanläggningar är skattepliktiga på grund av bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Denna skattepliktiga upplåtelse kan antingen vara skattefri (3 kap. 11 a § ML) eller beläggas med 6 procent mervärdesskatt (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Kammarrätten har ansett att undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning (3 kap. 2 § ML) var tillämpligt när en förening hyrde ut en golfanläggning till ett bolag som i sin tur upplät anläggningen till andra för idrottsutövning mot avgift. I det aktuella fallet var det fråga om stadigvarande användning i en verksamhet som medförde skattskyldighet i bolaget varför frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kunde medges (KRNJ 2004-09-01, mål nr 2651-02).

Korttidsuthyrning till annan än idrottsutövaren

Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt respektive den lägre skattesatsen för idrottstjänster gäller även om tjänsten omsätts till någon annan än idrottsutövaren. Korttidsupplåtelse av idrottslokal för idrottsutövning omfattas därför av 3 kap. 11 a § ML även om upplåtelsen sker till exempelvis en idrottsförening eller till ett företag som hyr lokalen i syfte att själva tillhandahålla idrottstjänster. Om lokaluthyraren är staten, kommun eller allmännyttig ideell förening är således upplåtelsen skattefri, i annat fall gäller skattesatsen 6 procent (Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111).

Om exempelvis ett aktiebolag hyr ut idrottslokal till en klubb som ska spela en match är det en skattepliktig korttidsupplåtelse av idrottslokal som ska beskattas med 6 procent.

Skatterättsnämnden har uttalat att uthyrning av idrottshall 16 timmar per vecka till ett aktiebolag som skulle använda hallen i gym- och idrottsverksamhet utgjorde skattepliktig korttidsupplåtelse av idrottslokal enligt 3 kap. 3 § första stycket 11 ML (SRN 2008-11-18, dnr 19-07/I).

Korttidsuthyrning för andra ändamål

För korttidsupplåtelse av en idrottslokal eller idrottsanläggning för andra ändamål än idrottsutövning gäller reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Då blir inte 3 kap. 3 § första stycket 11 ML tillämplig. Som exempel på en sådan upplåtelse kan nämnas uthyrning av en idrottshall för en konsert eller en antikmässa. Uthyrningen är i detta fall skattefri.

Korttidsuthyrning av annan lokal än idrottslokal

Om fråga inte är om en idrottslokal eller idrottsanläggning gäller undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML även om där bedrivs idrottsutövning. Som exempel kan nämnas att en jordbrukare under en dag hyr ut ett fält till idrottsklubbens träning. En sådan uthyrning är skattefri.

27.6 Spelarrättigheter

Försäljning av spelarrättighet

En idrottsförenings försäljning av spelarrättigheter, s.k. övergångsersättningar, bör i normalfallet anses utgöra en inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Verksamheten betraktas därmed inte som yrkesmässig enligt ML och någon mervärdesskatt ska inte redovisas (RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901).

Köp av spelarrättighet

En idrottsförenings köp av spelarrättigheter kan däremot bli föremål för förvärvsbeskattning enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en idrottsförening är skyldig att såsom förvärvare betala mervärdesskatt på spelarövergångar och hyra av utländska spelare (RÅ 2007 ref. 57). Se vidare avsnitten 7.3.5 och 10.5.9.4.

28 Hästar

28.1 Inledning

28.1.1 Hästbranschen

I Sverige bedrivs verksamhet med hästar i många olika former.

Det kan vara fråga om

- travsport, d.v.s. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal travbanor i landet,
- galoppsport, d.v.s. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal galoppbanor i landet,
- ridsport t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.,
- övrig verksamhet med hästar så som hästhållning, uppfödning etc.

Jordbruksverket ansvarar för den centrala tillsynen av djurskyddet i landet. Information om reglerna för djurskydd och hästar finns på Jordbruksverkets webbplats (www.jordbruksverket.se).

Länsstyrelserna beslutar om de tillstånd rörande verksamhet med hästar som krävs enligt djurskyddslagen för den som yrkesmässigt eller i större omfattning, håller, föder upp, upplåter eller säljer hästar eller tar emot hästar för förvaring eller utfordring eller använder hästar i ridskoleverksamhet.

Svenska ridsportförbundet är huvudman för ridsporten. Information kan hämtas från förbundets webbplats (www.ridsport.se). Se även avsnitt 27 angående idrott.

Svensk Travsport och Svensk Galopp lämnar information på respektive organisations webbplatser (www.travsport.se) och (www.svenskgalopp.se).

Hästpass

Samtliga hästar i EU ska ha hästpass. Passet är en ID-handling. I denna ska anges ägare, härstamning och ras m.m. Passen

utfärdas av avelsföreningarna samt trav- och galoppsportsförbunden.

En häst kan under vissa omständigheter anses uppfylla varukriteriet för begagnad vara i 9 a kap. ML, se vidare avsnitt 32.2.3.

28.1.2 Ekonomisk verksamhet

Varken ML eller mervärdesskattedirektivet innehåller några specialregler för verksamhet med hästar. En bedömning av yrkesmässigheten ska ske utifrån 4 kap. ML och ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Det gäller både trav- och galoppverksamhet samt övrig verksamhet med hästar.

En verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL (4 kap. 1 § 1 ML). För det fall näringsverksamhet inte föreligger enligt IL ska en bedömning göras om näringsliknande former föreligger enligt 4 kap. 1 § 2 ML utifrån ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Den som anger att han bedriver ekonomisk verksamhet eller har för avsikt att göra detta ska genom objektiva omständigheter kunna styrka uppgiften (Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111 och Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111).

För att en häst ska kunna anses ingå i ekonomisk verksamhet ska denna häst fortlöpande generera intäkter eller så ska avsikten att den ska göra det kunna styrkas.

Se vidare avsnitt 7 angående yrkesmässighet.

28.2 Trav- och galoppverksamhet

28.2.1 Trav- och galoppsporten

Huvudmannaskapet för trav- och galopphästar finns hos Svensk Travsport och Svensk Galopp. Dessa organisationer har fått ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjas.

Licenser

För att aktivt kunna bedriva trav- eller galoppsportverksamhet krävs någon form av licens. Licenser delas upp i tränar-, kör- och ryttarlicenser och utfärdas av travsällskapen respektive Svensk Galopps licenskommitté. Det finns två typer av tränarlicenser, A och B. En tränare med A-licens får träna och startanmäla egna och andras hästar. En tränare med B-licens

får träna och startanmäla egna och anhörigas hästar. En körlicens berättigar till att deltaga i tävling.

Registrering

Hästar som ska verka inom trav- respektive galoppverksamhet måste registreras. Varje häst erhåller ett unikt registreringsnummer som läggs in i ett databaserat register hos Svensk Travsport respektive Svensk Galopp.

Olika verksamhetsinriktningar

Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande inriktningarna är:

- den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
- den som mot betalning låter sin – eller uppstallad – hingst betäcka ston (hingsthållning),
- den som är registrerad hästägare inom trav- eller galoppverksamhet, och
- den som tränar hästar för trav- eller galoppverksamhet.

Exempel på intäkter som respektive verksamhet genererar

- intäkter av försäljning av unghästar från uppfödningsverksamheten,
- intäkter från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,
- intäkter i form av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar och premier för deltagande i travpremielopp, och
- intäkter i form av tränarpremier, träningsavgifter och tränarprovisioner.

Premier inom trav och galopp

Inom trav- och galoppsportverksamheten förekommer att trav- eller galoppsällskapen och AB Trav och Galopp (ATG) förutom att betala prispengar för deltagande i vissa tävlingslopp också betalar andra premier riktade till hästägare, uppfödare och tränare. Skatteverket har tagit ställning till hur olika premier till uppfödare, ägare och tränare inom trav och galoppsportsverksamheten ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för detta (Skatteverket 2009-11-11, dnr 131 709486-09/111).

Ägarpremier

Skatteverket anser att en hästägare, som erhåller en ägarpremie, vid godkänt premie- eller kvallopp omsätter en skatte-

pliktig tjänst till trav- eller galoppsällskapen. Genom att låta sin häst delta i de aktuella loppen tillhandahåller hästägaren en skattepliktig tjänst. Det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som utbetalas.

Uppfödarpremier

Om en häst har genererat prispengar eller genomfört ett premie- eller kvallopp på godkänt sätt betalar ATG också ut en premie till uppfödare benämnd uppfödarpremie och extra premie. Skatteverket anser att en hästuppfödare inte omsätter någon tjänst till ATG vid mottagande av dessa premier. Ersättningen faller därför utanför ML:s tillämpningsområde.

Tränarpremier

Tränarpremie utbetalas av ATG till en professionell tränare när tränaren deltagit med en häst i ett totalisatorlopp i Sverige. Premien betalas förutsatt att hästen i nämnda lopp når en placering bland de sex främsta. Skatteverket anser att tränaren inte omsätter någon tjänst till ATG vid mottagandet av tränarpremien.

28.2.2 Ekonomisk verksamhet

Tävlingshäst

Har en ägare till en registrerad trav- eller galopphäst som är lämpad för tävling satt hästen i träning hos en professionell tränare med A-licens för att tävla om prispengar får personen i normalfallet anses bedriva ekonomisk verksamhet. Detta gäller oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i verksamheten. För det fall hästen amatörtränas av en tränare med B-licens måste en fullständig bedömning av samtliga omständigheter göras i varje enskilt fall om ekonomisk verksamhet föreligger. Om syftet med innehavet är att genom träning, få fram en kommersiellt lämpad häst som kan starta och tävla om prispengar och detta kan styrkas med objektiva omständigheter, bedrivs i normalfallet ekonomisk verksamhet (Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111).

Avel och uppfödning

Den som varaktigt föder upp hästar till försäljning eller bedriver varaktig avelsverksamhet får också normalt anses bedriva ekonomisk verksamhet oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Uppfödaren får intäkter vid försäljning av föl och uppfödarpremier som erhålls när avkommorna tävlar och springer in prispengar. Hingsthållarens intäkter kan bestå av bokningsavgifter, språngavgifter, avgifter vid konstaterad dräktighet och levandefölavgifter. Allt beror på avtalet mellan stoägaren och hingstägaren. Det vanligast förekommande är att stoägaren får betala en bokningsavgift, s.k. förskott på en

betäckningstjänst. Därefter betalas en levandefölavgift när fölet är fött (Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111).

Uppbyggnad i HB

Kammarrätten har medgett ett HB, som köpt en travhäst, återbetalningsrätt under ett uppbyggnadsskede. Hästens inköpspris var 75 000 kr inklusive mervärdesskatt och hästen sattes omgående i träning under en professionell travtränare. Kostnaden för träningen under det första året uppgick till 66 000 kr exklusive mervärdesskatt. Efter att ha hänvisat till EU-rätten fann kammarrätten att bolaget styrkt att avsikten med förvärvet av hästen var att bedriva travverksamhet eftersom avsikten var att denna verksamhet skulle generera mervärdesskattepliktiga intäkter i form av prispengar (KRNG 2000-04-20, mål nr 3253-1997).

Inte näringsverksamhet men yrkesmässigt

Kammarrätten har ansett att en verksamhet, som inte utgjorde näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, är yrkesmässig i mervärdesskattehänseende enligt 4 kap. 1 § 2 ML vid en bedömning i ljuset av begreppet ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Hästarna var kommersiellt lämpade då de var registrerade hos Svensk Travsport och fick därmed delta i tävlingar. Professionell tränare hade anlitats (KRSU 2009-11-04, mål nr 3725-08).

Den som äger en eller flera trav- eller galopphästar, men där hästen/arna inte deltagit i någon verksamhet som fortlöpande kan generera intäkter såsom uppfödning eller tävlingar kan inte anses bedriva någon ekonomisk verksamhet under förutsättning att avsikten om detta inte kan styrkas. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning. Jämför s.k. blandfall avsnitt 28.4.1.

28.2.3 Utlandsägda hästar

Registrering

Utländska företagare (såväl juridiska som fysiska personer) som tillhandahåller idrottsliga tjänster till svenska näringsidkare omsätter tjänster i Sverige enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38080-11/111).

Enligt 1 kap. 2 § första stycket punkt 2 ML är den som förvärvar tjänsten skattskyldig. Se avsnitt 10.5.5.

Idrottsliga tjänster som tillhandahålls till andra än näringsidkare vid aktiviteter som faktiskt äger rum i Sverige är omsatta inom landet (5 kap. 11 § ML). Den utländske företagaren ska i det fallet vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Se avsnitt 39.

Vid bedömningen om en utländsk hästägare som förvärvar en tjänst är en näringsidkare i sitt land får en köpare i EU anses vara en näringsidkare (beskattningsbar person) om han meddelat sitt VAT-nummer och detta kontrollerats av säljaren. Det är köparen som ska kunna visa att han bedömts som en beskattningsbar person i det land han är etablerad. Det gäller oavsett hur verksamheten skulle ha bedömts enligt ML. Tillhandahållaren får betrakta en köpare som en icke beskattningsbar person om han kan visa att köparen inte har meddelat honom sitt VAT-nummer (artikel 18 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011). Se avsnitt 10 angående beskattningsland för tjänster.

28.2.4 Tillhandahållanden av tränare och kusk/jockey

Skatteverket har i ett ställningstagande för tränartjänster redogjort för sin bedömning av hur tillhandahållanden av hästtränare och kusk/jockey ska hanteras avseende beskattningsland mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för denna (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111).

Ett tillhandahållande

En trav- eller galoppträna**r**es uppgift är att på bästa sätt träna sina hästägares hästar så att de kan prestera på bästa sätt vid viss tidpunkt. Detta är en enda tjänst som tränaren tillhandahåller åt hästägaren även om ersättningen för denna tjänst delas upp i två olika ersättningsformer, dels en fast del, dels en rörlig del beroende på eventuella vinstpengar från tävlingar.

Beskattningsland

Den tjänst som en hästtränare tillhandahåller är omsatt inom landet om den som förvärvar tjänsten är en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls (5 kap. 5 § ML). ML:s bestämmelse motsvaras av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

Tränartjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatta i Sverige om den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls (5 kap. 6 § ML). ML:s bestämmelse motsvaras av artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.

Den tjänst som en jockey eller en kusk tillhandahåller en annan näringsidkare omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Om tjänsten tillhandahålls någon som inte är näringsidkare omfattas den av 5 kap. 11 § ML, som motsvaras av artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet. När dessa tjänster utförs är det

fråga om en sådan tjänst som ryms inom begreppet idrott i denna paragraf.

Tränare och kusk samma person

När det är tränaren själv som kör hästen på tävling ska denna tjänst bedömas som underordnad tränartjänsten. Det innebär att hela tränarens tillhandahållande ska ses som en tränartjänst som omfattas av huvudregeln även om det i det huvudsakliga tillhandahållandet finns en deltjänst som skulle kunna omfattas av en annan bestämmelse.

28.2.5 Central redovisning av utgående skatt på prispengar

Svenska hästägare

Svenska hästägares utgående skatt på intjänade prispengar redovisas centralt av Svensk Travsport och Svensk Galopp. Detta förfaringssätt har tills vidare lämnats utan erinran och gäller under förutsättning att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa och betala eventuell utgående skatt hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående skatt på de premier som hästägare inom travsporten erhåller när deras hästar fullföljt premielopp på ett godkänt sätt. Utgående skatt vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående skatt avseende kostnader för trav- eller galoppverksamheten.

Utländska hästägare

En utländsk hästägare är inte skattskyldig för mervärdesskatt på prispengar i Sverige. Överenskommelsen om central redovisning av utgående skatt på prispengar kan därför inte anses omfatta utländska hästägares prispengar. Prispengarna är ersättning för den tjänst hästägaren tillhandahåller travbanan genom att delta i tävlingen. Tjänsten omfattas av huvudreglerna när det gäller beskattningsland i 5 kap. 5 och 6 §§ ML. Eftersom hästägarna, som är utländska företagare, tillhandahåller tjänsterna till travbanorna, som är näringsidkare i Sverige, är förvärvaren av tjänsten, travbanan, skattskyldig. Den utländske hästägaren ska därför inte registreras till mervärdesskatt om det enbart är denna tjänst som tillhandahålls. Utgående skatt ska redovisas av den travbana som betalat prispengarna till den utländske hästägaren. Se även Skatteverket 2011-01-25, dnr 38102-11/111 och Skatteverket 2011-02-25, dnr 38080-11/111.

28.3 Trav- och galoppbanor

Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i mervärdesskattehänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i mervärdesskattehänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämställa med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i respektive lopp deltagande hästekipagen, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan och spel via Internet. Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

Intäkter som inte föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppsällskapen i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och Svensk Travsport respektive Svensk Galopp).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och förbunden föranleder inte skattskyldighet för mervärdesskatt.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för mervärdesskatt.

Intäkter som föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt

Följande intäkter föranleder skattskyldighet för mervärdesskatt:

- från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
- ersättningar för entréer, program och parkering,
- inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
- sponsorpengar,
- från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
- uthyrning av stallbyggnader, samt
- övrig försäljningsverksamhet.

Entréavgifter

Entréavgiften är den ersättning som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Entréavgifter är därför skattepliktiga omsättningar och bör i sin helhet anses hänförliga till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift, spelinsats, för detta.

Blandad verksamhet

Avdrag för ingående skatt får göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt:

- spelvinster,
- oddsindikator,
- totalisator (inklusive 5 m utanför totoluckorna),
- bevakning av transport avseende spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

Tävlingsverksamhet – avdragsrätt

Exempel på kostnader som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt:

- tävlingsvinster,
- stallbyggnader,
- bankropp,
- tävlingsbyggnader,
- läktare, värmehall,
- parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingskostnader föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För kostnader hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. Avdragsrätt bör t.ex. föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.

Gemensamma förvärv

Exempel på kostnader som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund

- central administration, ekonomi, bokföring och revision,
- annonsering,
- driftkostnader, el och vatten,
- städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

Skattesats

För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, ska mervärdesskatt tas ut med 6 procent på entréavgifterna (3 kap. 11 a § ML, 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Anmälnings-avgifter m.m.

Anmälnings- eller startavgifter till tävlingar är ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 procent mervärdesskatt.

Insatser vid insatslopp

Den insats som hästägaren betalar till trav- och galoppsällskapet anser Skatteverket har ett direkt samband med den idrottstjänst som sällskapet tillhandahåller hästägaren i framtiden. Skatteverket anser att hela den ersättning, inklusive insatser, som sällskapet erhåller utgör en ersättning för en sådan idrottstjänst som ska beskattas med 6 procent. Även om det visar sig att hästen inte slutligen kommer att delta i tävlingen så gjordes betalningen av insatserna för att hästen skulle kunna delta i det aktuella loppet (Skatteverket 2012-04-02, dnr 131 130781-12/111).

Beskattningsland

För information om bedömningen av beskattningsland se avsnitt 10.5.5.

28.4 Ridsport och övrig verksamhet med hästar

Ridsport

I begreppet ridsport ingår alla ridsportens grenar, såsom dressyr, hoppning, fälttävlan, voltige, körning, distansritt, gymkhana och reining.

Svenska Ridsportförbundet är huvudman för ridsporten. Hantering av sportens regler och bestämmelser sköts via förbundet som verkar för att främja ridning, körning och voltige som motion, folksport och tävlingsidrott. Mer information kan hämtas från förbundets webbplats (www.ridsport.se).

Sponsorbidrag

Skatteverket anser att i de fall reklamtjänster tillhandahålls inom ramen för en idrottslig verksamhet ska det i normalfallet anses vara en och samma verksamhet som bedrivs. Vid en bedömning av om verksamheten är yrkesmässig måste ersättning för utförda reklamtjänster i form av sponsorbidrag

beaktas. En förutsättning är att det är fråga om ersättning för tillhandahållna tjänster och inte en gåva, d.v.s. det erhållna sponsorbidraget ska stå i proportion till värdet på de reklamtjänster som tillhandahålls (Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111).

Annan verksamhet med hästar

I övrig verksamhet med hästar räknas även andra verksamheter som t.ex. turridning, hästuthyrning, inackordering, handel, uppfödning, hingsthållning samt olika former av vård/friskvård där hästar ingår.

28.4.1 Ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet föreligger i normalfallet vid kommersiell handel med hästar, tävlingsverksamhet som bedrivs varaktigt och av omfattning som kan jämställas med kommersiell omfattning, varaktig hingsthållning, varaktig uppfödning av hästar för försäljning, varaktig inackordering av hästar, varaktig ridutbildning och andra aktiviteter där hästen används för att fortlöpande generera intäkter som t.ex. turridning eller uthyrning av hästar.

Ej ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet kan däremot inte anses föreligga när någon föder upp hästar för eget bruk, innehar häst/ar för fritidsridning eller enbart tävlar med egna hästar i inte alltför stor omfattning. Denna typ av verksamhet utgör normalt sådan hobbyverksamhet som inte utgör ekonomisk verksamhet.

Blandfall

I blandfallen så bedrivs verksamheten ofta i olika kombinationer mellan eget ägande, handel, inackordering, avel o.s.v. Följande två exempel visar hur det kan se ut.

Exempel 1

En person bedriver verksamhet som avser utbildning av häst och ryttare och har inackorderingsstall. En ridhäst köps in för att användas både av ägaren och av annan familjemedlem för fritidsridning. Hästen kommer i detta fall inte att tillhöra den ekonomiska verksamheten eftersom den inte på något sätt bidrar till att fortlöpande vinna intäkter. Det finns inget samband mellan hästen och de mervärdesskattepliktiga transaktionerna. Denna häst ska således ligga utanför den ekonomiska verksamheten som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger därför inte för den ingående skatten vid inköpet av hästen.

Exempel 2

En person bedriver avelsverksamhet, turridning, uthyrning av häst samt har inackorderingsstall. Han äger sex hästar, varav tre hästar används för uthyrning och turridning. En av dessa hästar används dock bara till 50 procent i den ekonomiska verksamheten. Av EU-domstolens avgöranden angående avdragsrätt för tillgång som anskaffats för såväl den mervärdesskattepliktiga verksamheten som för privat bruk kan slutsatsen dras att den skattskyldige har valmöjlighet mellan att göra avdrag för all ingående skatt som gäller inköp till verksamheten av sådana anläggningstillgångar som inte är fastighet, t.ex. hästar och andra inventarier, och sedan uttagsbeskatta det privata nyttjandet eller att inte ta in den del av tillgången som nyttjas privat i verksamheten och därmed ha begränsad avdragsrätt vid inköpet. Valmöjligheten gäller inte för ingående skatt som avser förvärv av fastigheter, inklusive tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad samt reparation. Se avsnitt 14.3.2.2.

Hästuppfödning/ Tävling

Kammarrätten har ansett att en verksamhet med ett sto, två föl, en valack och en hingst inte var näringsverksamhet. Hingsten och valacken skulle tränas för tävlingsändamål för att i framtiden eventuellt generera prispengar. I övrigt skulle avel och hästuthyrning bedrivas. Under de två första verksamhetsåren fanns det inga intäkter redovisade och det skulle inte heller bli någon stor verksamhet under de närmaste tre, fyra åren. Verksamheten bedrevs enbart på fritiden, d.v.s. inte som en heltids- eller deltidssyssla. Till grund för sitt ställningstagande har domstolen hänvisat till att i praxis har fästs avseende vid verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till hästuppfödning och hästsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende av verksamheten. Domstolen kom fram till att det varken var fråga om näringsverksamhet inkomstskattemässigt eller yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Det ansågs i stället vara fråga om privat hobbyverksamhet som givits sken av enskild näringsverksamhet för att erhålla finansiering och avdrag för hästuppfödningskostnader.

Kammarrätten synes i detta ärende inte ha gjort någon bedömning av om det kunde vara fråga om ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser dock att när en verksamhet med hästar bedrivs såsom en fritidssyssla

ska kravet på de objektiva omständigheterna ställas mycket högt för att ekonomisk verksamhet ska föreligga. Enligt Skatteverkets bedömning kan inte heller ekonomisk verksamhet anses föreligga enligt mervärdesskattedirektivet i det fall som kammarrätten bedömt (KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01).

Hästuppfödning

Kammarrätten har ansett en uppfödningsverksamhet inte utgjorde näringsverksamhet och att avdrag för ingående skatt inte skulle medges. Vid registreringstillfället till mervärdesskatt fanns i verksamheten ett 6-årigt dräktigt sto och ett stoföl. Under de år som gått sedan dess hade i verksamheten endast en häst fötts upp. Domstolen ansåg, med hänsyn till att det endast fötts upp en häst och de kostnader som hästhållningen medför, att det skulle bli svårt att få vinst ens på längre sikt. I stället talar det för att hästinnehavet föranletts av sambons ridintresse.

Domstolen gjorde även en prövning ur EU-rättsligt perspektiv, om rätt till avdrag ändå förelåg för ingående skatt och fann att så inte var fallet (KRNG 2002-09-02, mål nr 6485-2001).

28.4.2 Omsättningsland

Vid bedömning av omsättningsland ska hästar anses vara varor som utgör lös egendom. Se vidare avsnitt 9.

28.4.3 Uttagsbeskattning

Rätt att uttagsbeskatta föreligger när den skattskyldige använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål (2 kap. 5 § ML). Dess motsvarighet finns i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Vid uttagsbeskattning av tjänst utgörs värdet av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). I artikel 75 i mervärdesskattedirektivet sägs att beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning av tjänst är den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

Vid uttagsbeskattning, på grund av privat nyttjande av t.ex. ridhäst när denna ingår i den ekonomiska verksamheten, kan olika kostnader bli aktuella att ta med vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Följande kostnader kan beaktas; inköp (avskrivningar), foder, stallhyra, veterinär, hovslagare, strö (t.ex. torv, halm eller spån), utrustning (t.ex. sadel och täcken) samt medicin m.m. För vidare information om bedömning av uttag och beskattningsunderlag, se avsnitt 11.4.

29 Kultur

29.1 Inledning

Varor och tjänster inom det kulturella området kan vara skattepliktiga, med tillämpning av en skattesats på 6, 12 eller 25 procent, eller undantagna från skatteplikt.

Konstnärligt eller litterärt verk

Vissa omsättningar som är särskilt reglerade i ML ska avse tillhandahållanden som utgår från ett upphovsrättsligt skyddat konstnärligt eller litterärt verk. Det gäller för omsättningar som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML eller som omfattas av den reducerade skattesatsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML. En grundläggande förutsättning för tillämpning av dessa bestämmelser i ML är att verket omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL.

I detta avsnitt redogörs därför först för vad som utgör upphovsrätt till konstnärliga respektive litterära verk enligt URL, se avsnitt 29.2. Därefter redogörs för vilka omsättningar som omfattas av undantag från skatteplikt, se avsnitt 29.3, respektive vilka omsättningar som är skattepliktiga, se avsnitt 29.4.

Lathund

En översiktlig sammanfattning av reglerna och skattesatserna som behandlas i detta avsnitt finns i bilaga 7.

29.2 Upphovsrättslagen

Immateriella rättigheter

Rättigheter som skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd. Upphovsrättens skydd regleras i URL.

Upphovsrätt

Upphovsrätten innefattar

- den egentliga upphovsrätten, d.v.s. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
- fotorätten,
- vissa till upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

De immateriella rättigheterna är nationella, d.v.s. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har det skapats konventioner, se vidare avsnitt 29.2.6.

29.2.1 Upphovsrätt

Upphovsrätten syftar till att skydda litterära och konstnärliga verk såsom framställningar i tal och skrift, musikaliska och sceniska verk, filmverk m.m. I princip omfattas alla typer av alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket enligt 1 § URL. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i regel endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten till ett verk består av två delar, rätten att framställa exemplar av verket och rätten att göra verket tillgängligt för allmänheten. Den förstnämnda delen omfattar reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt och den andra delen omfattar spridningsrätt, framföranderätt och visningsrätt.

Reproduktionsrätt

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Med det avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses varje föremål där verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

Spridningsrätt

Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller hyrs ut till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till reproduktionsrätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

Framföranderätt

Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större sluten krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 2 § URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

Visningsrätt

Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna rätt har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

Upphovsman

Både den ekonomiska och ideella rätten innehas alltid från början av upphovsmannen, d.v.s. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas. Den ideella rätten kan således inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överlåts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 7 § första stycket URL finns en presumtionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

29.2.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Det brukar sägas att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att det i det enskilda fallet kan underlåtas att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte upphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislistor, bruksanvisningar, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

29.2.2.1 Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det på det sätt som fakta beskrivs, d.v.s. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har heller inte upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte uppnått verkshöjd.

Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.

Kartor m.m.

Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.

Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. För dem fordras det mindre originalitet än normalt för att skydd ska fås.

Datorprogram

Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

29.2.2.2 Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som skapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärlig verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Musikaliska verk

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, d.v.s. kortare musikstycken.

Kompositörer och textförfattare är de egentliga upphovsmännen till musikaliska verk. Den ekonomiska rätten till musikaliska verk utgörs dels av den rättighet som upphovsmannen har till att verket överförs och reproduceras på någon slags

ljudbärare som t.ex. CD, MINIDISC, diskett, VHS, DVD m.m., dels av den rättighet som upphovsmannen har när verket spelas i radio- och TV-sändningar och alla typer av offentliga framföranden från stora konserter till bakgrundsmusik i butiker.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Filmverk

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se vidare avsnitt 29.4.1.4.

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonst

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden – det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del av den.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, d.v.s. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överlåts.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan få skydd.

En produkt kan således få upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

29.2.3 Andrahandsverk

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konstart.

Översättning

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren enligt 4 § URL. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren eller bearbetaren inte får förfoga över översättningen eller bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren eller bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren eller bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, d.v.s. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen av det skyddat och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av

- filmtexter,
- utländska skönlitterära böcker,

- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,
- artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,
- sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,
- tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

Ej skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av

- affärskontrakt,
- frågeformulär,
- bruksanvisningar.

Officiella översättningar

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet lämnat yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (9 § första stycket URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av

- domar och beslut av myndigheter eller domstolar,
- olika författningar, t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,
- myndigheters remissyttranden,
- departementspromemorior,
- ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),
- myndigheters förslag och utlåtanden,
- utredningsbetänkanden,
- propositioner,
- protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

Tolk

En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

Bearbetning

En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke. Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, d.v.s. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinnehåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, d.v.s. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

Språkgranskning

Språkgranskning, d.v.s. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas.

Tillägg/ komplettering

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

29.2.4 Samlingsverk

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet enligt 5 § URL. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, d.v.s. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

29.2.5 Närstående rättigheter

I 1, 4 och 5 §§ URL regleras de rättigheter som en upphovsman har till ett verk. Förutom upphovsmannens rättigheter ger 45, 46 och 48 §§ URL vissa ekonomiska rättigheter till andra medverkande än själva upphovsmannen till ett verk. De som också kan få skydd enligt dessa bestämmelser är utövande konstnärer, framställare av ljud eller rörliga bilder samt radio- och televisionsföretag. Deras rättigheter brukar benämnas närstående rättigheter, eftersom de liknar de rättigheter som en upphovsman har. I 47 § URL regleras när utövande konstnärer och framställare har rätt till ersättning för dessa rättigheter.

Utövande konstnär

Skyddet för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (45 § URL) utgörs av att framförandet inte får tas upp på en grammofonskiva, en film eller annan anordning utan konstnärens samtycke. Vidare får inte heller ett framförande som tagits upp på en sådan anordning föras över till annan anordning eller göras tillgängligt för allmänheten utan konstnärens samtycke.

SAMI (Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation) är exempel på en organisation i Sverige som bevakar sina medlemmars rätt till ersättning avseende utövande konstnärers musikinspelningar.

Skiv- och filmproducenter

Det skydd som framställare har av upptagningar av ljud eller rörliga bilder, d.v.s. skiv- och filmproducenter, regleras i 46 § URL. Där anges att en grammofonskiva, en film eller annan anordning på vilken ljud eller rörliga bilder har tagits upp inte får eftergöras, föras över till annan anordning eller göras tillgänglig för allmänheten utan framställarens samtycke.

IFPI (International Federation of the Phonographic Industry) är exempel på en välkänd organisation som företräder skivproducenternas rättigheter. IFPI inkasserar bl.a. ersättningar när framställarnas ljudupptagningar används, t.ex. i radio eller TV-sändningar, och fördelar dessa till skivbolagen.

Radio- och televisionsföretag

I 48 § URL finns bestämmelserna om skydd för radio- och televisionsföretag. Där framgår att en ljudradio- eller televisionsutsändning inte får tas upp på en anordning genom vilken den kan återges utan radio- eller televisionsföretagets samtycke. En utsändning får heller inte återutsändas eller återges för allmänheten på platser där allmänheten har tillträde mot inträdesavgift utan radio- eller televisionsföretagets samtycke.

29.2.6 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Utländska upphovsmän

Av regeringsformen framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare (2 kap. 22 § andra stycket 8 jämförd med 2 kap. 19 §).

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och i konventionerna från FN:s fackorgan WIPO (Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten), WIPO-fördraget om upphovsrätt och WIPO-fördraget om framförande och fonogram.

Bernkonventionen vilar på tre grundläggande principer. Den första är principen om nationell behandling som innebär att anslutna nationers upphovsmän ska ges samma skydd i Sverige som de svenska. Den andra principen är att skyddet för ett verk ska uppstå automatiskt utan några formaliteter. Den tredje principen är att skyddet är oberoende av om skydd finns i verkets ursprungsland eller inte.

Bernkonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

29.2.7 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL för handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, d.v.s. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, d.v.s. inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 9, 26, 26 a och 26 b §§ URL.

Upprättad allmän handling

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (26 a § URL).

Författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet lämnade yttranden samt officiella översättningar av sådana texter är inte föremål för upphovsrätt (9 § första stycket URL).

Undantag görs i 9 § andra stycket URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan angående ingiven allmän handling).

Andra allmänna handlingar

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återges utan upphovsmannens samtycke enligt 26 a § URL. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, datorprogram, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst, musikaliska verk, diktverk eller verk av vilka exemplar genom en myndighets försorg tillhandahålls allmänheten i samband med affärsverksamhet.

Allmän handling ska utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar (26 b § URL). Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot URL:s regler.

Upphovsrätten hindrar inte, enligt nämnda lagrum, att ett verk används i rättsvårdens eller den allmänna säkerhetens intresse.

Ingiven handling

Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

29.3 Undantag inom kulturområdet

I 3 kap. 11 § ML regleras undantag från skatteplikt inom det kulturella området. Där framgår att en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk är undantaget från skatteplikt (punkt 1). Vidare undantas tillhandahållanden i sådan biblioteksverksamhet, arkivverksamhet, museiverksamhet eller fortbildningsverksamhet som understöds av det allmänna samt kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun (punkterna 2−6).

Tillhandahållanden i ovan uppräknade verksamheter som inte understöds av det allmänna är skattepliktiga, se vidare nedan.

Mervärdes-skattedirektivet

Av artikel 380 i mervärdesskattedirektivet framgår att Sverige får, enligt de villkor som gällde vid anslutningen till EU, särskilt tillämpa undantag från skatteplikt för artistframträdanden, d.v.s. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Den möjligheten har Sverige så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i EU före Sveriges anslutning.

Enligt artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta från skatteplikt vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga.

29.3.1 Utövande konstnärs framförande

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL, omfattas av skattefrihet (3 kap. 11 § 1 ML). Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 29.4.2.

Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet.

Utövande konstnär

Skatteverket har utvecklat sin syn på undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnär i 3 kap. 11 § 1 ML (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111). Nedan följer en närmare redogörelse för detta.

Skatteverket anser att omfattningen av vilka som kan anses vara utövande konstnärer ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet. I direktivets bilaga X del B anges bl.a. yrkeskategorin artister. Enligt Skatteverket bör med begreppet artister avses sångare, musiker, skådespelare, dansare, dirigenter, recitatörer, stuntmän etc.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML ska tolkas restriktivt och i ljuset av unionsrätten. Skatteverket gör den bedömningen att endast den som gör framträdandet kan anses vara en utövande konstnär i den mening som avses i paragrafen. Detta innebär att de personer som arbetar med ett framträdande indirekt, t.ex. regissörer eller scenografer, inte kan omfattas av skattefriheten.

Framförande

För att en utövande konstnär ska omfattas av undantaget från skatteplikt krävs dessutom att det är fråga om ett framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk enligt URL. Det innebär att undantaget endast gäller vid de tillfällen då en artist faktiskt framför ett sådant verk. Detta framförande ska göras i ”levande form”, d.v.s. direkt inför en publik.

Dansare

Skatteverket anser att när t.ex. en dansare får ersättning för framförande av dans till musik och därigenom tolkar och levandegör denna musik är denna dansare en sådan utövande konstnär som omfattas av undantaget. Detta gäller oavsett vilken form av dans som framförs. En magdansös kan därför vara en sådan utövande artist om denna faktiskt framför och levandegör ett upphovsrättsligt skyddat verk.

Skattepliktigt framträdande

För artister som vanligtvis inte framför upphovsrättsligt skyddade verk gäller inte skattefriheten. Exempel på sådana artister är jonglörer, imitatörer, clowner, fakirer och akrobater. Sådana artister kan dock undantagsvis faktiskt tolka och levandegöra ett upphovsrättsligt skyddat verk. Skatteverket anser att endast det förhållandet att de gör sitt artistiska framträdande till bakgrundmusik inte innebär att de därigenom tolkar och levandegör ett upphovsrättsligt verk.

Akrobat

Ett exempel på när Skatteverket anser att en artist inte tolkar eller levandegör ett musikaliskt verk är t.ex. när en akrobat utför sina akrobatiska nummer till bakgrundsmusik.

Framförande eller rättighetsöverlåtelse

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende ett bolags tillhandahållande av skådespelarmedverkan i filmproduktion. Tillhandahållandet ansågs som en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet och att mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent (RÅ 2005 ref. 82).

Skatteverket anser att undantaget för en utövande konstnärs framförande av ett upphovsrättsligt skyddat verk endast kan tillämpas när detta framförande görs i ”levande” form, d.v.s. direkt inför en publik och inte framför en kamera eller liknande. Om däremot framförandet görs inför både publik och kamera kan undantaget bli tillämpligt. Det avgörande i detta fall är vad avtalet mellan parterna anger att ersättningen utgår för (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

En utövande konstnärs prestation vid en filminspelning omfattas inte av undantaget. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning ska artistens framförande

och konstnärliga prestation ses som ett underordnat led till det huvudsakliga tillhandahållandet av rättigheten, se vidare avsnitt 29.4.1.4.

Produktionsbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende, prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör var en skattefri omsättning. I målet skulle ett bolag producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som var arrangör och tog ut entréavgifter. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde i enlighet med Skatterättsnämnden att det var fråga om en enda tjänst, att denna tjänst inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML och att skattesatsen ska vara 25 procent (RÅ 2002 ref. 9).

Artistbolag

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar däremot inte skattefriheten. Av domen framgår bl.a. i Skatterättsnämndens motivering, som stöds av Högsta förvaltningsdomstolen, att följande gäller:

> ”Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver bolaget utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i bolagets produktion. Nämnden finner därför att bolagets omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.”

Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en förutsättning för att ett bolags omsättning ska omfattas av undantaget är att det är en utövande konstnär som driver bolaget. Artister som ”satt sig på bolag”, t.ex. en orkester som bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, är således att jämställa med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag.

Det förekommer att ett bolag ägs av endast en eller ett fåtal av orkestermedlemmarna och ibland av andra än de utövande konstnärerna, t.ex. make, barn eller annan. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konstnärerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande ska omfattas av undantaget. Bolag som tillhandahåller artistframträdande men inte drivs av någon av artisterna s.k. produk-

tionsbolag. Skatteverket anser att tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110).

Artistfram-trädanden och produktionsbolag

Skatteverket har tagit ställning till hur olika avtalssituationer ska bedömas mervärdesskattemässigt (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

1. Produktionsbolag tillhandahåller ett artistframträdande.

Tillhandahållandet mellan produktionsbolag och arrangör eller annan köpare är att anse som en enda tjänst. Någon uppdelning får inte göras på olika underordnade tjänster. Tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML (produktionsbolaget ägs/drivs inte av artisterna).

2. Produktionsbolags förmedling i eget namn av ett artistframträdande.

Ett produktionsbolags förmedling i eget namn av en hel produktion som innehåller artistframträdande beskattas på samma sätt som ett produktionsbolags försäljning av artistframträdande. Även i detta fall är produktionsbolaget motpart till arrangören, och svarar gentemot denne för att framträdandet/produktionen tillhandahålls.

3. Förmedling i annans namn åt artist eller arrangör.

Anlitas ett produktionsbolag, eller någon annan, som förmedlare, tillhandahålls en förmedlingstjänst avseende artistframträdande. Förmedlingstjänsten tillhandahålls till den som förmedlingsavtalet har ingåtts med. Det kan vara artisten/ artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 procent. För att fråga ska anses vara om förmedlingstjänst ska vissa förutsättningar vara uppfyllda, bl.a. när det gäller avtalsparter.

4. Orkesterverksamhet.

En av musikerna, orkesterledaren, träffar avtal med arrangören och fakturerar denne för spelningen. Var och en av musikerna fakturerar därefter orkesterledaren för sin andel i ersättningen. Såväl orkesterledarens som övriga musikers ersättning bör anses skattefria enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Om däremot orkesterledaren endast verkar som administratör bör han jämställas med produktionsbolag.

5. Samarrangemang.

Vid samarrangemang mellan artister eller produktionsbolag och andra anses verksamheten bedriven i enkelt bolag. För enkelt bolag gäller skattemässigt att var och en av delägarna ska redovisa sin andel av intäkter och kostnader, liksom utgående och ingående skatt.

Förenings vidareförsäljning

I ett förhandsbeskedsärende har Högsta förvaltningsdomstolen instämt i Skatterättsnämndens bedömning att en förenings vidareförsäljning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt verk inte utgjorde en sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Av domen framgår också att Högsta förvaltningsdomstolen anser att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet – särskilt punkt 2 under del B i bilaga X till direktivet, av vilken framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister – och med tillämpning av de principer som EU-domstolen har lagt fast. En av dessa principer är att undantag som utgör ett avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet ska tolkas restriktivt. En annan princip är den om skatteneutralitet som bl.a. innebär att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse inte ska vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag från skatteplikt (RÅ 2005 ref. 92).

Erotiska telefon-meddelanden

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, där Skatterättsnämnden ansett att undantaget för en konstnärs framförande inte är tillämpligt på ett bolags tillhandahållande per telefon av tidigare inspelad uppläsning av en novell av en utövande konstnär. Detsamma gällde även sökandes tillhandahållande av avlyssning i realtid av föreställning. Enligt nämnden kunde bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML endast tillämpas på framförande genom bolag om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget, vilket inte var fallet i det aktuella målet. Enligt nämnden var det fråga om omsättning av telemeddelanden till teleabonnenter mot ersättning. Mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent. I nämnda förhandsbesked bedömdes också att försäljning av novellhäfte med möjlighet att få novellen uppläst i telefonen skulle ses som två tillhandahållanden. För omsättning av häftet gällde 6 procent mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML och för övrig omsättning 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2004 not. 64).

Verkshöjd

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför

ett litterärt eller konstnärligt verk. Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked ansett att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang.

I det ena förhandsbeskedet ansåg Skatterättsnämnden att undantaget var tillämpligt på tjänst som utgjordes av att en utövande konstnär läste upp speakertext efter färdigskrivna manus för reklamfilmsändamål. Detta förhandsbesked avsåg dock tid före den 1 januari 1997 då även upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk (som avses i nu gällande 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML) var undantaget från skatteplikt enligt dåvarande bestämmelser (SRN 1995-04-28).

I det andra förhandsbeskedet ansåg Skatterättsnämnden att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt (SRN 1997-10-08).

Gräns mot annan tjänst

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. I varje enskilt fall får då en huvudsaklighetsbedömning göras, d.v.s. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet får i stället anses vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Se vidare om huvudsaklighetsbedömning i avsnitt 11.7.

Kåseri, visning av bildspel

Skatterättsnämnden har ansett att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk (SRN 1996-08-30).

Underordnade tjänster

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

Skatterättsnämnden har ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkade inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående skatt. Skatterättsnämnden angav följande motivering:

> ”Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden […]” (SRN 1999-02-16).

Gräns mot rättighet

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 29.4.1.4.

En eller flera tjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att bolagets prestationer enligt avtalet fick anses innefatta en tjänst som innehöll flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer och – med hänsyn till att det sceniska verket för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till EU-domstolens praxis C-349/96, Card Protection Plan, och anförde att de i målet lämnade uppgifterna inte gav ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tydde emellertid, enligt Högsta förvaltnings-

domstolen, med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgjorde den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster var underordnade denna (RÅ 2009 ref. 9).

Skatteverket anser i denna del att det vid framförande av ett verk för publik i regel är framförandet som sådant som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet så som Högsta förvaltningsdomstolen har funnit i sin dom. Endast under särskilda omständigheter, se RÅ 1999 ref. 9, angående en programledares och producents omsättning av programledartjänster och rättigheter till ett verk, kan det förekomma att en uppdelning av beskattningsunderlaget blir tillämplig (RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110).

Orkesterbolag

Skatterättsnämnden har ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet (SRN 1995-06-12).

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. Kammarrätten har ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artistbolagets musikframträdanden inte kunde frånkännas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. Kammarrätten ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören (KRNJ 1997-09-26, mål nr 4980-1996).

Vad som inte berördes i den ovannämnda kammarrättsdomen var användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrdes ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt Skatteverkets uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och ska därför uttagsbeskattas.

29.3.2 Biblioteksverksamhet

Bibliotek

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 2 ML).

Mer än ringa omfattning

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal, se även avsnitt 29.3.4.

Kommersiell biblioteks-verksamhet

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML).

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning (jfr prop. 1989/90:111 s. 103).

Program och kataloger

Om biblioteksverksamheten är undantagen från skatteplikt är även omsättning av program och kataloger för den egna verksamheten undantagen från skatteplikt, 3 kap. 18 § ML. För annan biblioteksverksamhet beskattas sådan omsättning med 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 procent.

En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

29.3.3 Arkivverksamhet

Arkiv

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 3 ML).

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitten 29.3.2 och 29.3.4.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

Skatteverket anser att med sådan uppdragsverksamhet avses bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan det inte anses vara fråga om sådan skattepliktig bearbetning (RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120).

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 procent.

29.3.4 Museiverksamhet

Från skatteplikt undantas anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (3 kap. 11 § 4 ML).

Fortlöpande understöds av det allmänna

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av villkoren kring det fortlöpande stödet från det allmänna för att en museiverksamhet ska omfattas av undantaget från skatteplikt (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att med det allmänna avses staten, landsting och kommuner. Stödet från det allmänna ska rikta sig till museiverksamheten och det ska medföra att behovet av annan

finansiering av verksamheten minskar. Stödet ska vara kontinuerligt genom att museet antingen ska ha erhållit stödet under en följd av år eller kunna påräkna att under normala förhållanden erhålla stödet under en följd av år i framtiden. Det kan också vara fråga om enstaka större bidrag som är avsett att minska verksamhetens behov av annan finansiering under en längre tidsperiod. Ersättning från det allmänna för varor och tjänster som tillhandahålls till det allmänna räknas inte som stöd från det allmänna. Inte heller ska sådana bidrag medräknas som är direkt kopplade till priset på en vara eller tjänst och som därför ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 a § första stycket ML. Lönebidrag och anställningsstöd är enligt Skatteverkets uppfattning inte sådant fortlöpande understöd som avses i 3 kap. 11 § 4 ML. Inte heller ska annat stöd som ges i arbetsmarknadspolitiskt syfte och liknande villkor räknas som sådant stöd från det allmänna.

Skatteverket anser att skattefriheten även ska gälla vid en relativt begränsad stödnivå. När museiverksamheten fortlöpande understöds av det allmänna bör villkoret för skattefrihet därför normalt vara uppfyllt. Endast när stödet regelmässigt understiger 10 procent av intäkterna i museiverksamheten ska undantaget inte vara tillämpligt.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angivits ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML).

29.3.4.1 Definition av museiverksamhet

Begreppet museum

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematiskt hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kulturhistoriskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

Enligt Skatteverket bör bedömningen av vad som utgör museiverksamhet göras utifrån den definition som finns i ICOM:s stadgar vilken också tillämpas av Statens kulturråd. Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution uppfylla vissa kriterier

- ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmedling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag,
- samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd,
- verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal, vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

ICOM

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden vid bedömningen, om ett bolags verksamhet avseende utställning av vaxfigurer utgör museiverksamhet, använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 i stadgarna för ICOM. Av denna definition framgår att ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse – insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld.

Högsta förvaltningsdomstolen fann, i likhet med Skatterättsnämnden, att vid en samlad bedömning av omständigheterna kunde den bedrivna verksamheten inte anses utgöra museiverksamhet (RÅ 1992 ref. 66).

Djurpark

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt Skatterättsnämnden uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Se avsnitt 29.4.4 om djurparker (RÅ 1993 ref. 45).

Samlarföremål

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget för museiverksamhet inte är tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. Nämnden fann vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i mervärdesskattehänseende (SRN 1993-04-15).

Slott

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan var ägare till visningsobjekten inte hindrade att den som bedrev verksamheten med visningarna också bedrev museiverksamhet (RÅ 1993 ref. 75).

Herrgård

Kammarrätten har fastställt förvaltningsrättens dom där avdrag vägrades för ingående skatt avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs traditionellt jord- och skogsbruk, naturvård och turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. Skatteverket liksom förvaltningsrätten, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML (KRNJ 1997-03-10, mål nr 2446-1995).

Keramiksamling

Skatterättsnämnden har prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet var undantagna från skatteplikt. Sökanden ställde ut en större samling av keramik och tog entréavgift av besökarna. Sökanden erhöll visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen utbetalades som engångsbelopp. Skatterättsnämnden bedömde att utställningsverksamheten fick, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgick till verksamheten kunde inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 procent vid omsättningen (SRN 1997-10-21).

Medeltida evenemang

Skatterättsnämnden har ansett att ett medeltida evenemang inte kan betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt nämnden fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget, vilket var att bedöma som till-

handahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 procent (SRN 1998-06-18).

Fotografier m.m.

Skatterättsnämnden har ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a. att vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet, jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och RÅ 1993 ref. 75. Enligt denna praxis synes enligt Skatterättsnämnden det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten." (SRN 2000-05-26)

Grotta

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att entréavgiften därför skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 154).

Vetenskapspark

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som gällde entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehöll ett stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerade olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och liknade inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehöll inga systematiskt hopbragda och ordnade samlingar av föremål som utställs för förevisning för allmänheten. Skatterättsnämnden fann att tillträdet mot ersättning till vetenskapsparken inte kunde hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anförde vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranledde inte annan bedömning. Entréavgiften skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 153).

Kammarrätten har, med hänvisning till RÅ 2001 not. 153, ansett att ett bolags verksamhet som enbart innebar att föremål tillverkades för att illustrera olika företeelser och händelser för

att förevisas mot entréavgift för allmänheten inte kunde anses utgöra museiverksamhet. Kammarrätten ansåg heller inte att bolaget särbehandlades i förhållande till Tekniska museet och Naturhistoriska riksmuseet eftersom bolagets verksamhet, skatterättsligt, inte ansågs som museiverksamhet (KRNS 2007-12-03, mål nr 2696-06 m.fl.).

Visning av kommunhus

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. Högsta förvaltningsdomstolen anförde, angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset, att de inte kunde anses äga rum i museiverksamhet, vilket utgjorde en grundförutsättning för regelns tillämplighet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier varken hade enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastslagits i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kunde anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar var därför inte undantagna från skatteplikt (RÅ 2001 ref. 64).

Trädgårdskonst

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked som gällde utställning med trädgårdskonst. Sökanden hade anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. Skatterättsnämnden ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 ML. Entréavgiften var därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 procent mervärdesskatt (RÅ 2001 not. 161).

29.3.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 ML omfattar ett museums anordnande av utställningar för allmänheten. Under förutsättning att museet bedrivs av det allmänna eller fortlöpande i mer än ringa omfattning stöds av det allmänna.

Enligt Skatteverket förstås med utställningar inom museiverksamhet sådana utställningar som ett museum normalt anordnar i sin verksamhet, vanligen med föremål från de egna samlingarna eller med inlånade föremål som har anknytning till de egna samlingarna. Det kan röra sig om permanenta utställningar eller tillfälliga utställningar men de ska ha anknytning till museets samlingar eller till det område som museet verkar

inom. Om museiverksamheten omfattas av undantaget från skatteplikt är inträdesavgifter till museum och särskilda utställningar, liksom avgift för guidning också skattefria. Undantaget gäller också om ett museum mot ersättning lånar ut ett föremål ur de egna samlingarna till en utställning som anordnas av någon annan eller en vandringsutställning (Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111).

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

Program och kataloger

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML. För museiverksamhet, som inte omfattas av undantaget, beskattas sådan omsättning med 6 procent mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 procent mervärdesskatt. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

29.3.5 Folkbildningsverksamhet

Studieförbund

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund enligt 3 kap. 11 § 5 ML.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.

Studiecirklar, kulturaktiviteter

Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar, som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.

Kommersiell utbildning

Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 procent.

Under-entreprenörer

Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t.ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

29.3.6 Kulturbildningsverksamhet

Kommunal kulturutbildning

Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun enligt 3 kap. 11 § 6 ML.

Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande är således undantagen från skatteplikt. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 procent. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 29.3.5.

I ett fastställt förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en utställning med trädgårdskonst inte kan anses som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 29.3.4.1 (RÅ 2001 not. 161).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked, till den del det överklagades, där Skatterättsnämnden ansett att ett kommunalförbunds tillhandahållande av tjänster till en kommun avseende anordnade av skolkonsert inte kan anses utgöra sådan kulturbildningsverksamhet som avses i undantagsbestämmelsen. Tillhandahållandet som utgjordes av bl.a. programdiskussioner med arrangören, uppgörelse med aktuell artist, marknadsföring för arrangören, produktion av marknadsföringsmaterial, arvodering av artisten etc. ansågs utgöra en enda tjänst för vilken undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML heller inte var tillämpligt. Tjänsten var därför skattepliktig och skulle beskattas med 25 procent (RÅ 2007 not. 187).

29.4 Skatteplikt inom kulturområdet

Skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom det kulturella området kan omfattas av reducerade skattesatser.

Tjänster

Det gäller för upplåtelse eller överlåtelse av vissa rättigheter där skattesatsen 6 procent är tillämplig (7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML). För tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga utställningar gäller också skattesatsen på 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML).

Likaså inordnas tillträde och förevisning av djurparker till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till den reducerade skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

Varor

Enligt 1 kap. 2 a § ML är inte konstnärer skattskyldiga om beskattningsunderlagen för beskattningsårets omsättning av egna konstverk uppgår till högst 300 000 kr. Skattskyldiga konstnärers omsättning av egna konstverk beskattas med skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML). För omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML). Skattesatsen för omsättning av program och kataloger är också 6 procent i verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker (7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML).

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet framgår att en reducerad skattesats får tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga III. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

> ”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.
>
> 7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.
>
> […]
>
> 9. Tillhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltyer till dessa.”

29.4.1 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

Överlåtelse/upplåtelserekvisit

Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML. Överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrättighet innefattar följande tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att den lägre skattesatsen ska vara tillämplig.

- Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.
- Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.
- Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Eftersom den lägre skattesatsen endast gäller för överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till verk som är upphovsrättsligt skyddade innebär det en gränsdragning mot andra verk för vilka rättigheterna beskattas med skattesatsen 25 procent. Den lägre skattesatsen gäller inte för rättigheter till sådana verk som särskilt anges undantagna i paragrafen även om de omfattas av URL, se tredje strecksatsen ovan. Överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter som har industriellt rättsskydd, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, omfattas inte heller av den lägre skattesatsen.

Mervärdesbeskattning och fråga om tillämplig skattesats gäller endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelsen av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten, se avsnitt 7.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas inte av skattesatsen 6 procent även om verket i sig är skyddat enligt URL.

Bearbetningar

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, d.v.s. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 procent vid överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten.

Huvudsaklighets-bedömning

När en vara och en rättighet överlåts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten. En huvudsaklighetsbedömning innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Det bortses således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överlåts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighets-överlåtelse. Se vidare avsnitt 11.7.

Samtliga led

Samtliga led där sådan rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk, som uppfyller de tre rekvisiten enligt ovan, överlåts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovs-mannen omfattas av skattesatsen 6 procent.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 29.2 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en redogörelse för upphovsrättens betydelse i mervärdesskattehänseende för rättigheter inom det kulturella området.

29.4.1.1 Litterära verk

Yrkeskategorier vars alster kan utgöra litterära verk är exempelvis författare, journalister och översättare. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

För omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. är skattesatsen 6 procent. Vid sådan varuomsättning saknar upphovsrätten betydelse vid bedömningen av beskattningen, se avsnitt 13.4.1. Däremot har den avgörande betydelse vid bedömningen av om en upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ett litterärt verk omfattas av den reducerade skattesatsen.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Författar-arvodet från förlaget ska därför beläggas med 6 procent mer-värdesskatt i näringsverksamhet.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel

eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 procent.

Kammarrätten har prövat frågan om artiklar i form av korta notiser och reportage som ett bolag sammanställde utifrån tillgängliga fakta såsom korta nyhetsreportage, sportresultat, diverse korta ekonomiska notiser m.m. kunde utgöra sådan beskrivande framställning i skrift som omfattas av upphovsrättslagen. Kammarrätten fann att dessa korta notiser och reportage inte kunde anses ha sådan originalitet att artiklarna som blir slutresultat skulle kunna hänföras till litterära verk enligt 1 kap. 1 § URL. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen medgav inte prövningstillstånd (KRNS 2006-05-19, mål nr 3866–70-05).

Biblioteks-ersättning

Skatteverket anser att biblioteksersättning, den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond och som baseras på bibliotekssutlåningen, utgör inte vederlag för en omsättning enligt ML (RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120).

Kartor

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 procent, jfr avsnitt 13.4.1. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 procent. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. Skatterättsnämnden ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 procent (RÅ 1999 not. 105).

Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 procent är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 procent. Den lägre skattesatsen gäller inte om rättigheten avser ett andrahandsverk som utgör reklamalster, se avsnitt 29.4.1.5.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande tjänster anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 procent gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

29.4.1.2 Konstverk

Konstnärens försäljning

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret (1 kap. 2 a § ML). Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om ersättningen (försäljning inklusive mervärdesskatt) för beskattningsåret uppgår till 336 000 kr. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan (1 kap. 2 b § ML). Se avsnitt 4.5.

En skattskyldig konstnärs försäljning av egna konstverk beskattas med skattesatsen 12 procent, se avsnitt 13.3.2. För att den lägre skattesatsen vid konstnärens egna försäljning av konstverk ska vara tillämplig krävs att det är frågan om försäljning av ett sådant konstverk som omfattas av ML:s definition av konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML. Av bestämmelsen framgår att definitionen är kopplad till vissa KN-nummer i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.

Vid andra än upphovsmännens omsättningar av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas, se vidare avsnitt 32.

Försäljning från konstnärs bolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 2 ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägdes av sökandebolaget såldes av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen var därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avsågs i ansökningen (RÅ 2000 not. 65).

Förmedling i eget namn

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn skulle hela försäljningssumman beskattas med 25 procent mervärdesskatt enligt 6 kap. 7 § ML (RÅ 2003 ref. 39).

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk

Bildkonstverk enligt URL är vidare än ML:s definition av begreppet konstverk i 9 a kap. 5 § ML. Eftersom skatteplikten för omsättning av konstverk regleras utifrån ML:s definition är det endast vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har betydelse för mervärdesbeskattningen.

Mässhake

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och bedömt att en mässhake är ett alster av bildkonst. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att den konstnärliga utformningen av en mässhake har till ändamål att fördjupa innehållet i gudstjänsten. Även om mässhaken i och för sig utgör ett klädesplagg, måste den med hänsyn till sin utformning och nära anknytning till kyrkans övriga utsmyckning och liturgi anses utgöra ett alster av textil bildkonst, där bilden utgör framställningens egentliga syfte och nyttomomentet är av helt underordnad betydelse (RÅ 1981 1:56).

Korkåpor och bårtäcken

Skatteverket anser att enligt motsvarande bedömning, som Högsta förvaltningsdomstolen gör avseende mässhakar, kan även korkåpor och bårtäcken anses utgöra sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML (RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901).

Fartygsmodell

Högsta förvaltningsdomstolen har också bedömt att en fartygsmodell utgjorde alster av bildkonst (RÅ 1987 not. 186).

Karaktär av handelsvaror

Skatterättsnämnden har ansett att skalenliga husmodeller med omgivande miljöer, s.k. dioramor, inte utgjorde sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML. Skatterättsnämnden ansåg att tulltaxans s.k. HS-nummer, det fyrställiga numret som utgör del av KN-numret, för 9703 ”Originalskulpturer, oavsett material” inte kunde bli tillämpligt vid en klassificering av dioramorna eftersom dessa var skalenligt utförda och fick anses ha karaktär av handelsvaror (SRN 2011-04-26, dnr 59-09/I).

Allmogemålning

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av allmogemålning på föremål, t.ex. en möbel, som en kund lämnat in för utsmyckning inte omfattades av de särskilda bestämmelserna avseende upplåtelse eller överlåtelse av konstverk eftersom det var frågan om tillhandahållande av en tjänst och inte konstverk i

form av vara. Skatterättsnämnden ansåg vidare att försäljning av föremål som dekorerats med allmogemålning inte omfattades av definitionen av begreppet konstverk såsom det anges i ML eller i mervärdesskattedirektivet (SRN 2005-01-05).

Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML av skattesatsen 6 procent. Det är själva upphovsrätten som ska överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag. Den lägre skattesatsen gäller dock inte om det är frågan om rättigheter till ett bildkonstverk som utgör ett reklamalster, se avsnitt 29.4.1.5.

Följerätt

Upphovsmannen till ett konstverk har enligt 26 n § URL rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. följerätt (eller droit de suite). Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 11.2.

Individuell visningsersättning

Individuell visningsersättning (IV) utgår till konstnärer för den offentliga visningen av konstverk som ägs av stat, landsting och kommun. IV är en kompensationsordning som fördelas via BUS (Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige) och som ges i form av ett årligt statligt budgetanslag. Bestämmelser om IV finns i förordning om individuell visningsersättning (SFS 1996:1605). Av förordningen framgår att ersättning får betalas till bild- och formkonstnärer för att deras verk i offentliga institutioners ägo visas för allmänheten eller används på något annat allmännyttigt sätt. Vidare anges att ersättningen syftar till att ge yrkesverksamma konstnärer ekonomisk och arbetsmässig trygghet. Av 20 § URL framgår att upphovsrätten är inskränkt på det sättet att ett konstverk får visas offentligt när konstnären överlåtit konstverket. Bestämmelserna medför att den offentligt ägda konsten får visas offentligt oavsett om konstnären erhåller IV eller inte. På samma sätt som biblioteksersättning (se avsnitt 29.4.1.1) bör IV betraktas som ett oberoende bidrag och utgör därför ingen omsättning enligt ML.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, d.v.s. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett konstverk enligt ML. Det bör i stället, trots sitt konstnärliga värde, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 procent, förutsatt att föremålet har sådan verkshöjd att det omfattas av URL. Vid försäljning av själva föremålet gäller däremot skattesatsen 25 procent.

29.4.1.3 Musikaliska och sceniska verk

Musikaliska verk

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 procent, såvida verket inte är ett reklamalster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklamalster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

STIM

En upphovsman till ett musikaliskt verk som är medlem i STIM (Svenska Tonsättare Internationella Musikbyrå) skyddas över hela världen. STIM bevakar endast den delen av upphovsmannens ekonomiska rätt som avser rätten att göra verket tillgängligt för allmänheten. De s.k. STIM-pengar som en upphovsman får är skattepliktiga. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Musik online

Skatteverket har behandlat en fråga som gäller ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets webbplats. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets webbplats gör kunderna beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik.

Enligt Skatteverkets mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. I detta fall får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Det kan dock anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. Skatteverket menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt Skatteverkets mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt. Omsättningen kan inte heller anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärs framförande av konstnärligt verk som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 procent är således tillämplig vid omsättningen inom landet (RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120).

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 procent är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter till sceniska verk.

29.4.1.4 Filmverk m.m.

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd.

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 procent. Reklam- och informationsfilm beskattas dock med 25 procent.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överlåts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier. I sådant fall är skattesatsen 6 procent inte tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Filminspelning

Skatteverket anser att en utövande konstnärs prestation vid en filminspelning inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. För förvärvaren får artistens prestation ett värde först när artisten överlåter eller upplåter visningsrätten. Av denna anledning är artistens framförande underordnat visningsrätten som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. I dessa fall är det därför fråga om ett skattepliktigt tillhandahållande. Om det är fråga om ersättning för upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet att göra och visa inspelningar etc. av framträdandet ska skattesatsen för detta tillhandahållande bestämmas till 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. För det fall tillhandahållandet i undantagsfall inte innefattar upplåtelse eller överlåtelse av sådan visningsrätt och det inte heller är fråga om upphovsrätt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML anser Skatteverket att det är fråga om ett tillhandahållande som är skattepliktigt med en skattesats om 25 procent. När en artist tillhandahåller en prestation ska det således avgöras om det är en sådan visningsrätt eller upphovsrätt som artisten överlåter eller upplåter enligt avtalet mellan parterna eller om det är fråga om ett annat tillhandahållande. Skatteverket gör dock den tolkningen att det i normalfallet är fråga om överlåtelse eller upplåtelse av visningsrätter i dessa fall.

De personer som inte är utövande konstnärer utan arbetar med framträdandet indirekt, t.ex. regissörer och scenografer, kan i vissa fall upplåta eller överlåta sådana rättigheter som kan beskattas med en skattesats om 6 procent. Det ska vara fråga om en sådan upphovsrätt som omfattas av 1, 4 eller 5 § URL. Om tillhandahållandet inte avser någon av dessa rättigheter anser Skatteverket att dessa personer som indirekt medverkar i ett framträdande tillhandahåller en skattepliktig tjänst som ska beskattas med skattesatsen 25 procent (Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111).

Gräns mot reklamalster

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, d.v.s. en reklamfilm.

Manusförfattare m.fl.

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen 6 procent tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

Klippning av film m.m.

Omsättning av tjänster avseende framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film omfattas inte av den reducerade skattesatsen. Skattesatsen är 25 procent oavsett vilken typ av film tjänsten avser. Exempel på sådana tjänster är mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning.

Tekniker, attributörer m.fl.

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicienter, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminköser, skräddare, skomakare, stylister, arkitekter och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 procent är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm.

Scenografiska tjänster

Kammarrätten har ansett att ett bolags tillhandahållande av scenografiska tjänster till SVT (Sveriges Television) för olika TV-program utgör överlåtelse av rättigheter till upphovsrättsskyddade verk och att den reducerade skattesatsen enligt 7 kap. 1 § första stycket 8 ML var tillämplig. Tjänsterna i fråga avsåg att utforma och göra dekor till nyhets- och sportprogram samt till program om nationaldagsfirandet på Skansen, Nobelprisutdelningen och en välgörenhetsgala i samband med tsunamikatastrofen. Kammarrätten fann, mot bakgrund av att kravet på verkshöjd och originalitet får anses vara måttlig i svensk rätt samt med beaktande av vad som upplysts i målet om de aktuella tjänsterna, att det klart framstod att tjänsterna omfattades av 1 § URL (KRNS 2008-05-05, mål nr 8795−97-07).

Intervjuinspelning

Skatterättsnämnden har ansett att filminspelning av intervjuer inte var att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 procent. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern

för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget (SRN 1997-06-19).

Tjänst som programledare, kommentator, bisittare etc.

Skatteverket anser att tillhandahållande av tjänster som innebär att en person ska agera som programledare, kommentator, bisittare etc. i radio eller TV ska beskattas med 25 procent. Den som tillhandahåller sådana tjänster måste i varje enskilt fall avgöra om det utöver deltagandet i programmet även finns en överlåtelse av rättigheter såsom upphovsrätt till manus eller till det program som personen deltar i. Om så är fallet ska den del av ersättningen som avser rättigheten beskattas med skattesatsen 6 procent. Även om det överlåts vissa upphovsrätter i samband med ett uppdrag som programledare, kommentator, bisittare etc. så kan denna rättighetsöverlåtelse aldrig vara det huvudsakliga tillhandahållandet. Det innebär att överlåtelsen av upphovsrätten till programmet eller manuset normalt inte överstiger 10 procent av det totala värdet av uppdraget (Skatteverket 2011-02-09, dnr 131 40087-11/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållande av programledare och producent var en sådan rättighetsupplåtelse som skulle beskattas med skattesatsen 6 procent. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avsåg överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt skulle tas ut med 6 procent, medan en betydande del av tillhandahållandet avsåg producent- och programledartjänster för vilka skatt skulle tas ut med 25 procent. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionellt och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program (RÅ 1999 ref. 9).

Program-produktion

Kammarrätten har prövat fråga om ersättning för programproduktion för TV var att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten. Förvaltningsrätten jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden var olik den som rådde i rättsfallet, eftersom

programledarens prestation där gick ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer.

I förevarande mål ansåg förvaltningsrätten att bolaget hade haft ansvar för hela programproduktionen och att programmen i sig utgjorde verk vilka överläts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem. Förvaltningsrätten ansåg därför att det bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgjordes av upphovsrätt (KRNS 2001-09-28, mål nr 5052-2000).

Program presentationer för TV

Kammarrätten har ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gällde tid före den 1 januari 1997. Domen avser visserligen gammal lagstiftning men har aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat in på- och av presentationer till TV-program och levererat dem sändningsklara till TV-bolaget på s.k. betakassetter. Avtalet omfattade hela arbetet fram till sändningsfärdig produkt och specificerade ett flertal ingående tjänster. Kammarrätten anförde bl.a. att programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är i stället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt andligt skapande i förevarande fall anses vara marginellt. Framförandet av informationen kan inte anses innefatta något egentligt nyskapande och risken för att två av varandra oberoende personer skulle komma att framföra informationen på ett väsentligen identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda ansåg kammarrätten att de aktuella framförandena inte kan anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning.” (KRNS 2001-12-19, mål nr 2979-2000).

29.4.1.5 Rättighet avseende fotografier, reklam m.m.

Skattesatsen 6 procent för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men omfattar inte fotografier, reklamalster, system och

program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 procent vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 procent. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enstaka fotografier för publicering i tidskrift, framställning av vykort eller kalendrar, men även film där fråga inte är om del i det konstnärliga skapandet av ett filmverk.

Kammarrätten har ansett att ett visst program besitter erforderlig verkshöjd och därmed utgör filmverk och att fotografen genom sin medverkan ansågs som en av upphovsmännen till verket. Kammarrätten ansåg att innebörden av medverkan innebar att upphovsmännen överlät sin del av upphovsrätten till programmen och att skattesatsen 6 procent därför var tillämplig (KRNS 2004-11-15, mål nr 2293-03 och KRNS 2004-11-15, mål nr 3932–3933-03).

Jämför även kammarrättens domar, KRNS 2004-11-15, mål nr 744-03, KRNS 2004-11-15, mål nr 863-03, 866-03 och KRNS 2004-11-15, mål nr 928–929-03 m.fl., där kammarrätten fann att det var ett rent tillhandahållande av tjänster som avsåg icke upphovsrättskapande filminspelning. Domarna överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Reklamalster

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § andra stycket lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet eller tjänst.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med

kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

System eller program för ADB

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Skattesatsen 6 procent gäller dock inte överlåtelser eller upplåtelser av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Informationsfilm

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex. samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV-programmet Anslagstavlan i SVT.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Exempel på sådan informationsfilm är Boverkets information om bostadsbidrag. Normala inslag i nyhetsprogram, som t.ex. Rapport och Aktuellt i SVT, betraktas däremot inte som informationsfilm eftersom syftet med dessa får anses vara att rapportera. Som informationsfilm anses inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att fakta presenteras i en film innebär inte att det är fråga om en informationsfilm.

Översättningar och bearbetningar

För upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till andrahandsverk som utgör alster av fotografier, reklam, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information gäller också normalskattesatsen. Exempel på sådana andrahandsverk är översättningar av t.ex. filmtext till reklam- eller informationsfilmer och reklam- eller informationsbroschyrer.

29.4.2 Konserter m.m.

Tillträde till föreställningar

Skatteplikten är generell vid tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar. Någon skillnad görs inte mellan omsättning som sker i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, d.v.s. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 procent, 7 kap. 1 § tredje stycket 5

ML, och gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar (jfr 1996/97:SkU6 s. 23).

Den som är arrangör gentemot publiken

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biografföreställning o.s.v. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses enligt prop. 1989/90:111 s. 195 t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet.

Tillträde till biografer

EU-domstolen har ansett att betalning som erläggs av en konsument för att i ett enskilt utrymme få en enskild förevisning av en eller flera filmer inte omfattas av begreppet tillträde till biografer i punkten 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (C-3/09, Erotic Center).

Program och kataloger

För omsättning av program och kataloger för sådana konserter och övriga föreställningar gäller också skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Gräns mot annan underhållning

Den lägre skattesatsen för tillträde till konserter m.m. gäller inte för restaurangunderhållning och danstillställningar. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurangunderhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

Innan lagändringen 1997 (till generell skatteplikt) var tillträden till sådana föreställningar undantagna från skatteplikt. Därför är även äldre rättspraxis, rörande gränsdragningar avseende undantagets omfattning, fortfarande aktuell eftersom tjänsterna i ML:s nuvarande lydelse omfattas av en reducerad skattesats.

Idrottsgala

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och ansett att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent vid omsättning av läktarbiljetter till en idrottsgala. Enligt Skatterättsnämnden fanns det väsentliga skillnader mellan förhållandena i det aktuella ärendet och de som förelåg i rättsfallet RÅ 2003 ref. 24. Artistframträdandena vid idrottsgalan kunde inte, i motsats till förhållandena i nämnda rättsfall, anses utgöra tyngdpunkten i evenemanget. Denna ansågs enligt nämndens uppfattning bestå i uppmärksammandet av och belöningarna till idrottsprofilerna. Mot den bakgrunden skulle evenemanget ses som ett enda tillhandahållande som skulle bedömas som ett evenemang avseende prisutdelningar m.m. och inte som en konsert eller annan jämförlig föreställning (RÅ 2010 not. 97).

Musikgala

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att entréavgift till musikgala skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot att det var fråga om en konsertföreställning som skulle beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening stod det klart att det i första hand var de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjorde tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikinslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, d.v.s. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar (RÅ 2003 ref. 24).

Musikrestaurang

Skatterättsnämnden har ansett att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang utgör ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav att gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, d.v.s. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd,

som betecknade verksamheten som konserter. Skatterättsnämnden ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter de tagit fasta på vid bedömningen (SRN 1992-04-06).

Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

Park

Skatterättsnämnden har bedömt i fråga om en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförliga föreställningar enligt ML. Nämnden fann att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen (SRN 1995-05-12).

Festival

Kammarrätten har i ett mål ansett att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg kammarrätten att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen beviljade inte prövningstillstånd (KRSU 1996-03-20, mål nr 5401-1994).

Skatteverkets har bedömt frågan hur entréavgifter till festivaler ska hanteras mervärdesskattemässigt (RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av

mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. Skatteverket anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och liknande), vilket ska beskattas efter 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML.

När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna. När uppdelningsprincipen ska tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena. Det är dock alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

Magiker

Kammarrätten har ansett att den i målet aktuella trolleriföreställningen var en sådan jämförlig föreställning som omfattades av undantaget från skatteplikt. Målet avsåg tid före lagändringen 1997 (KRNS 2001-10-30, mål nr 1214-2000).

Serveringsföretag

Om ett serveringsföretag mot en särskilt debiterad avgift arrangerar t.ex. en konsert ska avgiften beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar.

29.4.3 Ljud- och bildupptagning

Royalty m.m.

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt, se avsnitt 29.3.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av ett sådant framförande omfattas däremot inte av skattefriheten. Det innebär att royalty och andra ersättningar från skivbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning av en utövande konstnärs framförande, t.ex. en cd-skiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Hit räknas bl.a. ersättningar som utövande konstnärer och framställare av upptagningar av ljud eller rörliga bilder får med stöd av de s.k. närstående rättigheterna i URL, se avsnitt 29.2.5.

Musik online

Skatteverket anser att skattesatsen 6 procent inte gäller vid försäljning av musik online, se avsnitt 29.4.1.3.

29.4.4 Djurparker

Skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker är 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

Enligt mervärdesskattedirektivet, artikel 98.2 och punkten 7 i bilaga III, får en reducerad skattesats tillämpas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. I direktivet hänförs djurparkstillträde till gruppen konserter och andra föreställningar. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra djurparker till denna kategori i ML utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap.

Begreppet djurpark

Med begreppet djurpark avses i detta sammanhang i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vi bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands (prop. 2000/2001:23 s. 20).

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådant godkännande räcker emellertid inte för att hänföra anläggningen till djurpark i ML:s mening. I författningskommentaren hänvisas även till den definition av djurpark som ges i rådets direktiv 1999/22/EG. Enligt direktivet avses permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter. Härutöver uppställs i direktivet krav på anläggningens drift, deltagande i forskning m.m. Sverige har ännu inte vidtagit någon lagstiftningsåtgärd med anledning av detta direktiv.

Ytterligare vägledning vid bedömningen kan sökas i djurparksföreningars etiska regler. I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler bl.a. anger att djurparken ska ingå i internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning ska bedrivas, att utrotningshotade arter ska hållas och att zoolog och veterinär ska vara knutna till parken.

Det poängteras emellertid i författningskommentaren att det inte ska ställas krav på medlemskap i en djurparksförening eller att anläggningen ska uppfylla alla regler som uppställs av föreningarna. Något krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizoon på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser eller liknande. Inte heller ska den lägre skattesatsen gälla när djur uppvisas i anslutning

till bondgårdar eller i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster.

Fristående anläggningar

Fristående anläggningar såsom delfinarier, akvarier, terrarier och tropikhus benämns normalt inte djurpark. För dessa får bedömningen om de kan hänföras till den kategori som beskattas med den lägre skattesatsen avse om de uppfyller djurskyddskraven och djurparksföreningarnas krav. Sådana anläggningar som sammantaget har den inriktningen som krävs av djurparker kan således, trots att de inte benämns djurpark i vanligt språkbruk, omfattas av djurparksbegreppet i ML.

Omfattning

Den lägre skattesatsen gäller enbart tillträde till och förevisning av djurparken. Om separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier, terrarier o.s.v. i en djurpark ska även för sådana avgifter gälla den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls inom djurparken beskattas enligt allmänna regler. Det innebär att exempelvis servering, ponnyridning eller tivoliattraktioner mot särskild avgift beskattas enligt för omsättningen gällande skattesats.

Guidning

Även förevisning av djurparken omfattas av den lägre skattesatsen. En sådan förevisning kan ske genom personlig guide eller en rundtur med buss med information om djurarterna och djurparksverksamheten. Även om information sker genom ett inspelat band ska den lägre skattesatsen gälla.

Gemensam avgift

Om entréavgiften innefattar tillträde såväl till djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående skatten. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående skatten. Utgående och ingående skatt ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitten 11.7 och 14.4.

Program och kataloger

Omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker beskattas med 6 procent mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller unionsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30 Massmedieområdet

30.1 Periodiska publikationer

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Andra periodiska publikationer

Andra periodiska publikationer än de som beskrivs i detta avsnitt omfattas inte av undantaget. Omsättning av t.ex. dagspress och veckopress är därmed skattepliktig. Det bör dock noteras att vid import gäller reglerna för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § första stycket ML och avsnitt 5.3.4. Beträffande regler för import när det gäller varor av lägre värde, postorderförsäljning och utländska periodiska publikationer se 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och 2 kap. 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några generella bestämmelser som direkt motsvarar ML:s undantag för periodiska publikationer och framställningstjänster avseende publikationerna. Vissa tillhandahållanden kan omfattas av undantagen i artikel 132.1 l och n. Av artikel 111 b i mervärdesskattedirektivet framgår att Sverige har rätt att från skatteplikt undanta bl.a. tjänster avseende framställning av tidskrifter för ideella organisationer.

Två kategorier

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier:

- medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),
- organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare i avsnitten 30.1.1 och 30.1.2.

Begreppet periodisk publikation

En grundläggande förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att publikationen betraktas som periodisk. Med periodisk publikation förstås en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året (3 kap. 16 § ML). Skatteverket anser att det är uppgiften i utgivningsplanen som är avgörande för den mervärdesskatterättsliga bedömningen om en publikation är periodisk eller inte. Det är inte det faktiska antalet utgivna nummer under ett visst kalenderår som ska ligga till grund för bedömningen (Skatteverket 2011-05-18, dnr 131 309413-11/111).

Framställningsteknik

En publikation bör, för att vara skattefri, framställas genom tryck. Med tryck förstås inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. Tekniken vid framställning av en pappersupplaga är således av underordnad betydelse.

Undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar (3 kap. 17 § ML). Undantagen är inte tillämpliga på publikationer som görs tillgängliga för läsaren via annat medium, t.ex. Internet, CD-ROM-skivor och mikrofiche.

Yrkesmässig verksamhet

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt, se avsnitt 7.

Nedan följer en redogörelse över undantagen från skatteplikt inom massmedieområdet. En sammanställning över undantagen finns i bilaga 8.

30.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

3 kap. 13 § ML

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är undantaget från skatteplikt

- när publikationen tillhandahålls utan ersättning,
- när publikationen tillhandahålls utgivaren mot ersättning, eller
- när publikationen tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning (3 kap. 13 § ML).

Undantaget gäller även när en publikation förs in till landet för att tillhandahållas på motsvarande sätt som nämnts ovan.

Omsättning av vara

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att ett tillhandahållande inte var undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. Det redaktionella arbete som bolaget utför utmynnar i en för tryckning förberedd elektronisk förlaga till publikationen (PDF). Skatterättsnämnden ansåg att det bolaget skulle framställa och leverera inte var en vara i form av en publikation utan en tjänst i form av en PDF-fil. Bolaget förfogade inte heller över någon ekonomisk rätt till publikationen. Bolagets tillhandahållande enligt fråga 2 ansågs inte utgöra omsättning av en vara i form av ett sådant medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML (HFD 2012-08-27, mål nr 4253-11). Se även avsnitt 30.1.4.

Utges av

Skatteverket anser att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av en sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär av medlemsblad.

Servicebolag

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i ett förhandsbeskedsärende med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt publikationens innehåll att den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från mervärdesskatt. Målet gällde ett servicebolag som ägdes till hälften var av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Revisorsamfundet (SRS). Servicebolaget skulle tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden i första hand till FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Informationen lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info som utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år (RÅ 1989 not. 278).

Serviceorgan

Att en sammanslutning eller en arbetsgivare har överlåtit utgivningen av ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning till någon annan, utgör inget hinder för att undantagen från skatteplikt ska få tillämpas. Skatteverket anser att lagtexten inte innehåller någon sådan begränsning som innebär att undantagen endast kan tillämpas om utgivaren är en

sammanslutning, en arbetsgivare eller ett serviceorgan till dessa (Skatteverket 2010-12-13, dnr 131 729629-10/111).

Innehållet

Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.

Det finns inte något krav på att publikationen ska innehålla en viss mängd redaktionell text. Publikationen kan därför bestå enbart av sammanställningar av resultat, prisnoteringar eller kommande arrangemang. Om publikationens innehåll huvudsakligen består av annonser, betraktas den som annonsblad och inte som medlemsblad.

Almanacka i medlemsblad

Skatterättsnämnden har prövat frågan om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Omständigheterna var i huvudsak följande. Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Den omständigheten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret ska anses som en särskilt utgiven publikation. Den ska därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap. 13 § ML. Därav följer också att tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning (SRN 2000-03-28).

Jubileumsbok

Skatterättsnämnden har prövat frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening, som även gav ut ett periodiskt medlemsblad, omfattades av undantaget för periodiska medlemsblad. Skatterättsnämnden ansåg att boken inte omfattades av nämnda undantagsbestämmelser. Skatterättsnämnden anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande

till varandra. Nämnden konstaterade därefter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt och därav följde att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML var tillämpligt. En andra fråga gällde om det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av boken skulle medföra att föreningens verksamhet var ett anse som yrkesmässig. Skatterättsnämnden besvarade även den frågan nekande (SRN 1999-11-24).

Försäsongs-nummer, matchtidning

I ett förhandsbeskedsärende gav en idrottsförening ut dels ett s.k. försäsongsnummer, dels matchtidningar. Försäsongsnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Enligt Skatterättsnämndens mening var de, med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäsongsnumret och matchtidningen, att anse som fristående publikationer i förhållande till varandra. Eftersom försäsongsnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § första stycket 1 och 2 ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg Skatterättsnämnden att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § första stycket 1 och 2 ML (SRN 1992-07-16). Se även avsnitt 30.2.

Till annan än medlem eller anställd

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med mervärdesskatt. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och

organisationstidskrifter enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML, se avsnitt 30.1.4.

Krav på medlemsförhållande

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att en tidskrift som utges av ett allmännyttigt bostadsbolag och tillhandahålls de boende inte är ett sådant periodiskt medlemsblad som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. Skatterättsnämnden ansåg att en grundläggande förutsättning för att undantaget ska bli tillämpligt är att det föreligger ett medlemsförhållande. Den förutsättningen var inte uppfylld i det aktuella ärendet. Domen visar att undantaget för periodiska medlemsblad ska ges en restriktiv tolkning (RÅ 2003 not. 215).

Del av upplaga såld

Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av Högsta förvaltningsdomstolen inte vara ett sådant tillhandahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Mervärdesskatt skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan (RSV Im 1976:24).

Kommunmedlemmar

En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad (RSV 1972:32.2).

Landsting

En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 exemplar, varav 14 000 exemplar distribuerades till personalen, ansågs utgöra personaltidning (RSV 1972:41.4).

Gratis utdelning

I ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked framgår att en tidskrift som delades ut gratis av en finsk förening i Sverige till finska hushåll ansågs utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter (RÅ 1980 Aa 132).

Skatterättsnämnden har ansett att den aktuella publikationen omfattades av undantaget för medlemsblad. Publikationen gavs ut av en sammanslutning av bostadsrättsföreningar, mot ersättning till medlemmar och gratis till andra, och innehöll information om förhållanden som berörde de boende och reportage om olika aktiviteter i föreningarna (SRN 1997-12-16).

Skatterättsnämnden har i ett annat förhandsbesked ansett att ett periodiskt medlemsblad inte miste sin skattefrihet för framställningen för någon del av upplagen, när den utökades väsentligt för att delas ut gratis till andra än medlemmar. Framställningen av hela upplagen omfattades ändå av undantaget enligt 3 kap. 19 § första stycket ML. Enligt nämnden går inte publikationens karaktär av medlemsblad förlorad därför att den

delas ut gratis i stor omfattning till andra än medlemmar (SRN 1997-10-21).

Okvalificerat undantag

Undantaget i 3 kap. 13 § ML är ett s.k. okvalificerat undantag och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

30.1.2 Organisationstidskrifter

Omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter undantas från skatteplikt (3 kap. 14 § ML).

Organ för sammanslutning

Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.

För att en publikation ska undantas från skatteplikt fordras alltså dels att sammanslutningen har ett visst syfte, dels att publikationen framstår som ett organ för sammanslutningen. Undantaget gäller både svenska och utländska publikationer.

Definitionen av vad som är en organisationstidskrift enligt 3 kap. 14 § ML är snävare och mer specifikt än definitionen för medlemsblad i 3 kap. 13 § ML. Uppfyller publikationen förutsättningarna för att vara en organisationstidskrift har bestämmelsen om organisationstidskrifter företräde på grund av att den är mer specifik. En publikation som uppfyller förutsättningarna för att vara en organisationstidskrift kan då inte vara ett medlemsblad. Däremot skulle en publikation som inte uppfyller förutsättningarna för att vara en organisationstidskrift fortfarande kunna vara ett medlemsblad.

Idrottsligt ändamål

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté (3 kap. 14 § tredje stycket ML).

En publikation som gavs ut av SVEMO (Svenska Motorcykel- och Snöskoterförbundet), som var anslutet till Riksidrottsförbundet, ansågs utgöra en publikation som framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål (RÅ 1984 Aa 80).

Försvarsfräm-jande ändamål

Som en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för försvarsfrämjande ändamål räknas endast en sammanslutning som enligt gällande föreskrifter erhåller statligt stöd till sin verksamhet (3 kap. 14 § tredje stycket ML). Av förordning (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet framgår vilka sammanslutningar som verkar för sådant ändamål.

Religiöst ändamål

En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs i ett förhandsbesked utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål (RSV Im 1974:30 a).

Politiskt ändamål

Med politiskt ändamål avses i första hand den i opinionsbildande syfte bedrivna partipolitiska tidskriftsdebatten. Ett politiskt förbund som inte hade låtit registrera sig i samband med allmänna val och i övrigt inte uppträtt som politiskt parti fick inte sin tidning undantagen från skatteplikt (RÅ 1984 Aa 132).

Miljövårdande ändamål

Med miljövårdande ändamål avses ett direkt miljövårdande intresse. Sammanslutningar som endast indirekt har en anknytning till miljövård, t.ex. en sammanslutning med medicinsk och läkarvetenskaplig inriktning, utgör inte en sådan sammanslutning som avses i 3 kap. 14 § ML.

Nykterhets-främjande ändamål

En socialpolitisk publikation med inriktning på frågor i första hand rörande narkotika och andra beroendeframkallande medel som utgavs av ett förbund ansågs i ett förhandsbesked utgöra en från skatteplikt undantagen organisationstidskrift. Förbundet verkade för att minska missbruk och beroende av narkotika och beroendeframkallande läkemedel. Verksamheten ansågs ha ett ändamål som faller inom ramen för vad som betecknas som nykterhetsfrämjande ändamål (SRN 2006-11-10).

Utgivare saknar betydelse

Det förhållandet att en publikation utges av en särskild stiftelse, en annan juridisk eller fysisk person utgör inte hinder för skattefrihet. Det avgörande är om tidningen är ett organ för en sammanslutning med ett sådant syfte som anges i 3 kap. 14 § ML.

Gäller alla omsättningar

Det bör observeras att undantaget för organisationstidskrifterna, till skillnad mot medlemsbladen och personaltidningarna, gäller i fråga om allt tillhandahållande, d.v.s. även vid omsättning i den allmänna handeln. Undantaget omfattar även införsel.

Okvalificerat undantag

Undantaget enligt 3 kap. 14 § ML är i likhet med undantaget i 3 kap. 13 § ML okvalificerat, d.v.s. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

30.1.3 Annonsering

Annons i publikationen

Omsättning av tjänst som avser införande eller ackvisition (d.v.s. anskaffning/förmedling) av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt (3 kap. 19 § första stycket 1 ML). Detta gäller även för den del av upplagan av ett medlemsblad eller av en personaltidning som säljs till utomstående. Undantaget gäller även annonsering i kassettidning.

Okvalificerat undantag

Undantaget är i likhet med undantaget för periodiska publikationer okvalificerat, d.v.s. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

30.1.4 Tjänst avseende framställning

Skattefria periodiska publikationer

Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även distribution av upplagan och andra åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen (3 kap. 19 § första stycket 2 ML). Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Med åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen förstås tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport av upplagan. Det bör särskilt noteras att lagstiftaren med begreppet framställning avser tekniskt inriktade tjänster. Det medför att t.ex. redaktionellt arbete, förmedling av bilder och text, administration m.m. inte utgör framställningstjänster.

Kvalificerat undantag

Undantaget är kvalificerat, d.v.s. det innebär att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger enligt 10 kap. 11 § ML.

EU-domstolen har i målet C-88/09, Graphic Procédé, ansett att kopieringsverksamhet utgör leverans av varor. Skatteverket anser att undantaget från skatteplikt avseende tillhandahållande av tryckning m.m., d.v.s. framställning avseende periodiska medlemsblad eller organisationstidskrifter, ska fortsätta att omfatta samtliga omsättningar som hittills har undantagits från skatteplikt. Framställning av dessa publikationer ska även fortsatt medföra rätt till återbetalning av ingående skatt. Det gäller oavsett om det är fråga om omsättning av vara eller tjänst under förutsättning att det är fråga om den tekniska framställningen (Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111).

Tjänsten ska tillhandahållas utgivaren

En förutsättning för att undantaget för framställnings- och kringtjänster ska bli tillämpligt är att tjänsten tillhandahålls utgivaren av den skattefria publikationen.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att kostnader som sökandebolaget fakturerar för sättning och tryckning, avseende skattebefriade periodiska publikationer, till Y AB inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML, eftersom Y AB inte är utgivare av publikationerna (SRN 2008-03-11, dnr 45-07/I).

Äldre tillämpning

För tid före den 1 januari 2003 var undantaget tillämpligt endast då tjänsten tillhandahölls av den som var att betrakta som framställare. Med framställare menades, enligt den tidigare lydelsen, den som teknisk-fysiskt utför framställningstjänster.

Framställning

Enligt nu gällande bestämmelser är det inte endast den tekniske framställaren som kan tillhandahålla skattefria framställnings- och kringtjänster. Även ett företag som endast samordnar tjänster vid produktion av en skattefri publikation, t.ex. genom upphandling av tjänster från underentreprenörer, kan omfattas av undantaget. Undantaget omfattar även företag som endast tillhandahåller s.k. kringtjänster. Som framgår ovan är en förutsättning att tjänsterna tillhandahålls direkt till utgivaren. Syftet bakom lagändringen (SFS 2002:1004) är att utgivaren inte ska belastas med mervärdesskatt vid den tekniska framställningen av publikationen och att skattesituationen inte ska styras av vem som tillhandahåller tjänsten, se prop. 2002/03:5 s. 40. Av uttalanden i propositionen s. 42 framgår vidare att lagändringen inte är avsedd att ändra innebörden i begreppen framställningstjänst och kringtjänst. Den tolkning av begreppen som tidigare utvecklats i praxis gäller således fortfarande.

Exempel

AB X får i uppdrag av en ideell förening att samordna framställningen av ett periodiskt medlemsblad som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 13 § ML. AB X upphandlar olika tjänster såsom layout, tryckning av upplagan, anskaffning av annonsörer samt transport och distribution av upplagan från olika underentreprenörer. Det företag som anskaffat annonsörer fakturerar AB X utan mervärdesskatt eftersom tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 1 ML. Övriga underentreprenörer fakturerar

med mervärdesskatt. AB X som tillhandahåller sina tjänster direkt åt utgivaren fakturerar utan mervärdesskatt eftersom undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är tillämpligt. Enligt 10 kap. 11 § första stycket ML har AB X rätt till återbetalning av ingående skatt.

Om föreningen i stället väljer att själv upphandla layout, tryckning, anskaffning av annonsörer, transport och distribution från olika företag så kan även dessa företag tillhandahålla sina tjänster skattefritt. Undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 1 ML blir tillämpligt för annonsförmedlingen och 3 kap. 19 § första stycket 2 ML blir tillämpligt på de tjänster som avser layout, tryckning, transport och distribution.

Ej framställning

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i två mål avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning (RÅ 1995 not. 392 och RÅ 1995 not. 393).

Även i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden skulle det bolag som åtog sig att ta fram en periodisk publikation bl.a. svara för det redaktionella innehållet som artiklar, krönikor, reportage, bilder m.m. Därutöver skulle bolaget svara för framställning och distribution av publikationen. Med hänvisning till avgörandena av Högsta förvaltningsdomstolen, RÅ 1995 not. 392 och 393, som återges närmast ovan ansåg Skatterättsnämnden att bolaget tillhandahöll en färdig publikation (vara) och dessutom vissa tjänster i form av distribution m.m. Bolaget ansågs omsätta ett sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § ML (SRN 2004-04-27).

Redaktionellt arbete

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden bedömt att ett tillhandahållande inte omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML. Bolaget ska tillhandahålla en tryckfärdig elektronisk förlaga till publikationen (s.k. PDF) och leverera den till tryckeriet. Kunden svarar själv för tryckavtal och distribution av publikationen. Bolagets åtagande (planering av innehållet i tidningen, kvalitetsgranskning och rådgivning åt kunden, kontakter med tryckeriet, korrekturläsning, kontakter med skribenter och bildframställare samt layout) är i allt väsentligt redaktionellt arbete som inte omfattas av undantaget från skatteplikt för framställningstjänster enligt Skatterättsnämndes bedömning. I den mån någon av tjänsterna sedd för sig skulle kunna anses utgöra en framställningstjänst anses tillhandahållandet ändå som en enda transaktion vars delar har ett så nära samband att de tillsammans utgör en enda ekonomisk transaktion som det skulle vara konstlat att dela upp (HFD 2012-08-27, mål nr 4253-11). Se även avsnitt 30.1.1.

Ej redaktionellt arbete

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden där nämnden ansåg att ett bolag omsatte framställningstjänster avseende periodiskt medlemsblad enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML. Bolaget utförde ett antal bearbetningar innan publikationen lämnades för tryckning. Det gällde bl.a. layout, bearbetning av text och bilder, bildrepro, inskanning, digital bearbetning av material inför bränning på tryckplåt, kontroll av typsnitt och färg på annonsmaterial, möte med tidningsredaktion och inplacering av annonser och textmaterial. I den mån det kunde ingå tjänster av redaktionellt slag i bolagets tillhandahållande ansågs de vara så obetydliga att de skulle bedömas vara underordnade framställningstjänsten (RÅ 2006 not. 12).

Även i ett annat förhandsbesked från Skatterättsnämnden som fastställts av Högsta förvaltningsdomstolen bedömde Skatterättsnämnden att sökandes tillhandahållande av tjänster avseende montering av text och bilder i layoutprogram, rubriksättning m.m. i allt väsentligt fick anses ingå som ett led i det tryckteknikska arbetet varför tillhandhållandet ingår som ett led i framställningen av den aktuella publikationen (RÅ 2006 not. 13).

30.2 Program och katalog

Verksamheten avgör

Från skatteplikt undantas 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 eller 11–13 §§ ML (3 kap. 18 § ML). Museer och andra, vars omsättning är helt eller delvis skattefri, blir följaktligen i motsvarande mån inte skattskyldiga för sin omsättning av program och kataloger.

Från skatteplikt undantas även omsättning av tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 3 kap. 18 § ML. Däremot undantas inte omsättning av tjänster som avser ackvisition (d.v.s. anskaffning/förmedling) av annonserna (3 kap. 19 § andra stycket ML).

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut mervärdesskatt vid leverans av en tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skatteplikt föreligger för import och unionsinterna förvärv av program eller katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Matchtidning innehållande laguppställningar m.m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 30.1.1.

30.3 Radio och TV

Statsfinansiering

Undantaget enligt 3 kap. 20 § ML gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:111 s. 95 motiverats med bolagens ställning som public serviceföretag och med sättet för finansieringen.

Kabel- och betaltelevisionsföretagens verksamhet omfattas inte av undantaget. De avgifter de tar ut av kunderna medför därför skattskyldighet.

I prop. 1989/90:111 har angivits att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet

till mervärdesskatt inte föreligger. Uttalandet ska ses mot bakgrund av att närradioverksamhet och rundradiosändningar vid den tidpunkten i princip var bidragsfinansierade samt att det fanns begränsningar i rätten att använda kommersiell reklam (SOU 1989:35 s. 173). Radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangsavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).

31 Vinstmarginalbeskattning – resetjänster

31.1 Inledning

Bakgrund

En researrangörs huvudsakliga verksamhet kan sägas bestå i omsättning och marknadsföring av resor till allmänheten där de i resorna ingående tjänsterna och varorna köps in från trafikföretag, hotell, restauranger m.fl. eller förmedlas i eget namn till allmänheten för flygbolagets, hotellets m.fl. räkning. De omständigheter som gör denna verksamhet speciell är främst dels att det bakom ett reseköp ligger minst ett trepartsförhållande (en resenär – en researrangör/resebyrå – en säljare av varor eller tjänster), dels att de i reseköpet ingående varorna och tjänsterna kan anses bli konsumerade i ett eller flera andra länder. Bland annat dessa omständigheter har medfört att EU har funnit det mest ändamålsenligt att skapa ett särskilt regelsystem för den del av verksamheten, som består i att en resebyrå eller researrangör för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster. Fördelen med det särskilda regelsystemet är att en researrangör inte behöver registreras till mervärdesskatt i alla de länder där han omsätter tjänster, t.ex. hotelltjänster, utan normalt endast i det land där han har ett fast etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls.

På grund av ovanstående skäl beskattas resetjänster genom tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Denna teknik bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt i avtalat pris för en vara eller en tjänst.

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning för reseområdet återfinns i 9 b kap. ML som motsvarar artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet.

Destinationsprincipen

Beskattningstekniken för reseföretag kan sägas vara baserad på destinationsprincipen eftersom beskattningen av reseföretagets marginal vad avser resor inom EU indirekt resulterar i att resenärens konsumtion beskattas i de medlemsländer där till-

handahållandena faktiskt äger rum. Reseföretaget kan sägas träda i resenärens ställe såtillvida att det får bära den (utländska) mervärdesskatt som resenären ska betala för resan. Trots att beskattningslandet är det land där reseföretaget verkar innebär ordningen – genom att marginalen beräknas utifrån vad resenären betalat exklusive mervärdesskatt och genom att reseföretaget inte har avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till omsättningen av varorna och tjänsterna – att resenärens konsumtion beskattas där den sker. Vinstmarginalbeskattningen är inte tillämplig på sådana transaktioner som andra näringsidkare utför åt reseföretaget utanför EU som ett led i omsättningen av resetjänsten.

Mellanhand

Eftersom vinstmarginalbeskattningsreglerna endast avser reseföretag som handlar i eget namn och använder varor och tjänster från andra näringsidkare kommer beskattningen av reseföretagets tillhandahållanden att bli beroende av på vilket sätt de genomförs. Särordningen tillämpas således inte vid sådan omsättning där reseföretaget endast handlar som mellanhand och i avräkningskonto redovisar belopp som erhållits från kunden som ersättning för utlägg i kundens namn och för dennes räkning. Om reseföretaget exempelvis enbart förmedlar hotell- eller transporttjänster mellan sin uppdragsgivare och kunden beskattas provisionen på förmedlingstjänsten och beskattning sker i det land denna ska anses omsatt enligt reglerna om omsättningsland för förmedlingstjänster.

Resetjänst

Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av vinstmarginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar ska enligt 9 b kap. ML vara uppfyllda för att vinstmarginalbeskattning ska ske.

Resebyrån ska

1. handla i eget namn (se avsnitt 31.3.1), och
2. som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning, se avsnitt 31.3.2.

Marginalmetoden

Mervärdesskatten beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exklusive mervärdesskatten på marginalen är beskattningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som

tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Avdragsrätt Principen att beskatta resebyråns marginal, d.v.s. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående skatt begränsas.

Schablonmarginal Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser Skatteverket att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris, se avsnitt 31.4.3.

Skattesats Skattesatsen är 25 procent oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

Marginalbeskattning inom EU Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EU och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EU gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EU tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EU, se avsnitt 31.6.1.

Näringsidkare med avdragsrätt Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser, se avsnitt 31.8.

31.2 Definitioner m.m.

31.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. Med resebyrå avses även researrangör (9 b kap. 1 § andra stycket ML).

Med resebyrå eller researrangör bör enligt Skatteverket förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer. Högsta förvaltningsdomstolen har prövat ett förhandsbeskedsärende som avser ett persontransportföretags tillhandahållande av personbefordran utförd av annat persontransportsföretag inklusive biljettbokning (biljettförsäljning inklusive bokningsavgift). Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolagets tillhandahållanden omfattas av bestämmelserna i 9 b kap. ML. Bolaget hävdade att kravet att vara resebyrå eller researrangör inte var uppfyllt, eftersom de endast tillhandahöll en resa. Domstolen konstaterade att det framgår av EU-domstolens dom i de förenande målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, att de skäl som ligger bakom

reglerna för resebyråer och researrangörer också gäller då näringsidkaren inte är resebyrå eller researrangör i allmän bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. Ett motsvarande resonemang fördes även i målet C-200/04, iSt, punkt 22 (HFD 2011 not. 80).

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i 9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 31.3.1.

31.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för vinstmarginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

EU-domstolen har gjort bedömningen att reglerna om vinstmarginalbeskattning inte omfattar en resebyrås försäljning av enbart operabiljetter utan tillhandahållande av en resetjänst. En tjänst som inte erbjuds i kombination med en resetjänst, avseende bl.a. transport och logi, omfattas inte av tillämpningsområdet (C-31/10, Minerva Kulturreisen, punkt 22).

Resemoment

Bestämmelserna i 9 b kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer (9 b kap. 1 § första stycket ML). Enligt Skatteverket innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att vinstmarginalbeskattning ska kunna ske.

EU-domstolen har bedömt att det i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet inte finns något uttryckligt krav på att reseföretaget ska tillhandahålla transporten. Företaget organiserade turistresor och erbjöd bl.a. sina kunder ”bilsemester” där kunden använde sin egen bil och företaget tillhandahöll inkvarteringen (C-163/91, Van Ginkel).

ML ska alltid tolkas i ljuset av unionsrätten och om en nationell bestämmelse strider mot en direktivbestämmelse som är klar, precis och ovillkorlig kan den få direkt effekt om en enskild begär det. Oavsett om 9 b kap. 1 § ML kan anses

EU-konform eller inte har en skattskyldig, som tillhandahåller exempelvis en sådan hotelltjänst som enligt en unionsrättslig tolkning utgör en resetjänst men inte enligt ML, rätt att få tillämpa marginalmetoden på tillhandahållandet.

Ett bussföretag som endast ombesörjde persontransporter till resebyråer och som inte tillhandahöll några andra tjänster, såsom logi, guidning eller rådgivning, har inte av EU-domstolen ansetts genomföra några transaktioner som omfattades av vinstmarginalbeskattningen inom reseområdet (C-220/11, Star Coaches).

Resetjänstens karaktär

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska enligt lagen om paketresor bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

Varierande resor

Som nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 31.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, d.v.s. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).
- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.
- Språkresor

Inte bara turistresor

EU-domstolen har ansett att en arrangör av språkresor, high school-program och college-program med utlandsvistelse under tre till tio månader, skulle omfattas av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (C-200/04, iSt).

Domstolen konstaterade att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som ska tillämpas på resebyråer och turistresearrangörer också föreligger i de fall då den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en turistresearrangör i ordens vanliga bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. EU-domstolen anförde i punkt 22 i domen att en tolkning enligt vilken bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning endast skulle tillämpas på aktörer som är resebyråer eller turistresearrangörer i ordens vanliga bemärkelse skulle medföra att likadana tjänster omfattades av olika bestämmelser beroende på den ekonomiska aktörens formella benämning.

EU-domstolen konstaterade även att tjänsterna avseende transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta hade en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset. Dessa tjänster kunde därför inte likställas med rena kringtjänster.

31.2.3 Resenär

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt Skatteverket avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidaresäljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidaresäljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

31.3 Förutsättningar för vinstmarginalbeskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning, jfr avsnitt 31.1.

31.3.1 I eget namn

Resenärens avtalspart

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88 s. 351).

Arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet (9 § lagen (1992:1672) om paketresor). Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EU-direktiv.

Arrangörsansvar

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas. Det bör noteras att krav på resegaranti även förekommer i situationer då det inte är fråga om resetjänst enligt 9 b kap. ML.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 31.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidaresäljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt Skatteverkets uppfattning, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.

Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte

arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

Resebyrån uppbär vanligen provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Resebyrås egna researrangemang

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt Skatteverket anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

Resebyrås biljettbeställning

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt Skatteverket vara densamma oberoende av om beställningen avser en enstaka biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer och oberoende av vem som uppbär likviden för resan.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet, jfr avsnitt 31.6.3.

Om reseföretaget i stället övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären och upprättar ett eget resedokument och tillämpar en självständig prissättning, bör reseföretaget enligt Skatteverkets uppfattning anses handla i eget namn. Detta bör

enligt Skatteverkets uppfattning gälla även vid försäljning av s.k. seat only (flygstol) till en resenär, d.v.s. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Seat only

Högsta förvaltningsdomstolen har ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågan gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en resetjänst enligt 9 b kap. ML, d.v.s. en omsättning som ska vinstmarginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den avgörande skillnaden ansåg Högsta förvaltningsdomstolen vara att det, enligt vad företaget upplyst, var företaget som var kundens motpart när det gällde det ena slaget av biljetter och flygbolaget som var kundens motpart när det gällde det andra slaget av biljetter. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det innebar att företaget handlade i eget namn i det första fallet och i annans namn i det senare fallet. Företaget skulle således tillämpa marginalmetoden enligt 9 b kap. ML endast i det fall företaget utgjorde kundens motpart (RÅ 2003 ref. 32).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg sig ha stöd av EU-domen C-163/91, Van Ginkel, i vilken – angående rekvisitet att resebyrån ska handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn ska tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Person-transportföretag

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat ett förhandsbeskedsärende, som avsåg ett persontransportföretags försäljning av biljetter för resa som utfördes av annat persontransportföretag. Frågan gällde hur de bokningsavgifter som tas ut vid försäljning av biljetter skulle beskattas, med 25 procent eller 6 procent. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolaget som ställde frågan uppfattas som kundens avtalsmässiga motpart och tillhandahåller personbefordran. Det framgick av ingivna handlingar att det är bolaget som ansvarar för att resenären når sin slutdestination och som ska ersätta resenären om resan inte genomförs på ett korrekt sätt. Vid bokning av en resa är det bolaget som avgör vilket persontransportföretag som ska utföra resan, och bolaget har också som säljare det finansiella ansvaret i förhållande till kunden vid försäljning av resor på kredit. Att bolaget har regressrätt mot andra persontransportföretag för ersättningsanspråk som uppkommer vid trafikstörningar etc. saknar betydelse för bedömningen. Målet

återförvisades till Skatterättsnämnden för förnyad prövning från denna utgångspunkt (RÅ 2009 not. 106). Se vidare HFD 2011 not. 80, avsnitt 31.2.1.

Kurs i utlandet

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i ett förhandsbesked att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avsågs i dåvarande 5 kap. 7 § andra stycket 5 ML. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade avslutningsvis att det av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster ska beskattas enligt ML:s allmänna regler (RÅ 1997 not. 82). När det gäller frågan om omsättningsland för kurser se vidare avsnitt 10.5.5.

Eftersom den anlitade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. Skatteverkets uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för vinstmarginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

31.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

Direkt till godo

En annan förutsättning för vinstmarginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, d.v.s. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

Förvärv av minst en tjänst

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt Skatteverket anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga, jfr avsnitt 31.2.2. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra näringsidkare ska vara uppfyllt, se HFD 2011 not. 80 (avsnitt 31.2.1).

Egen transport inklusive färja

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar en färjetransport från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten endast sker för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser Skatteverket att vinstmarginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t.ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för vinstmarginalbeskattning i regel uppfyllda.

31.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster (egenproducerade tjänster), ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop. 1994/95:202 s. 64).

Egenproducerad deltjänst

Hur beskattning ska ske av en resa som både består av tjänster som reseföretaget förvärvar från andra näringsidkare och av tjänster som är egenproducerade, framgår varken av ML eller av mervärdesskattedirektivet. Denna fråga har behandlats av EU-domstolen. I det målet bestod resepaketen dels av hotellvistelse i researrangörens eget hotell i England, dels av busstransporter till hotellet från ett antal orter i andra delar av England. Hotellägaren förvärvade busstransporterna från andra näringsidkare. EU-domstolen ansåg att marginalmetoden endast skulle tillämpas på de inköpta tjänsterna (Förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin).

ML:s allmänna bestämmelser

Värdet av de egenproducerade deltjänsterna, i det här fallet hotelltjänsterna, skulle därför avskiljas från paketpriset och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Detta framgår även av i en annan EU-dom där en resebyrå i Polen sålde paketresor där de köpte in kost och logi från utomstående och själva stod för transporttjänsterna. De transporttjänster som resebyrån tillhandahöll i egen regi skulle beskattas på vanligt sätt och endast de tjänster som resebyrån förvärvade från utomstående skulle beskattas enligt marginalmetoden (C-557/11, Maria Kozak).

Värdering av den egna tjänsten

Domen i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin ger däremot endast delvis besked om hur den egenproducerade deltjänsten ska värderas. Den frågan behandlas dock i en senare EU-dom. I det målet utgjordes de egenproducerade deltjänsterna av flygtransporter i researrangörens eget flygbolag. Inkvartering av resenärerna inköptes från andra näringsidkare (C-291/03, My Travel).

Två metoder

Den centrala frågan i målet var om det kunde tillåtas att researrangören, som hade värderat de egenproducerade flygtransporterna enligt en metod som var baserad på faktiska kostnader (se kantrubrik Faktiska kostnader nedan), i stället avskilde dessa tjänster enligt en marknadsvärdemetod.

EU-domstolen klargjorde att, om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde för den egenproducerade deltjänsten, ska detta värde avskiljas från totalpriset. I sådant fall får researrangören använda metoden som baseras på faktiska kostnader endast om denna metod ger en riktig bild av paketets faktiska struktur, som EU-domstolen uttryckte det.

Marknadsvärdemetoden

Eftersom marknadsvärdemetoden ska användas om det är möjligt att bestämma ett marknadsvärde får denna metod anses utgöra huvudmetod. Marknadsvärdet för t.ex. en flygstol som ingår i ett paketpris för en resa ansågs motsvara det pris som arrangören tar ut vid en separat försäljning av enbart flygstol. Eftersom priserna kan variera i betydande grad förordade EU-domstolen att ett genomsnittsvärde av researrangörens separat sålda tjänster av motsvarande slag skulle användas.

Faktiska kostnader

Skatteverket tolkar EU-domen så att en egenproducerad deltjänst normalt ska avskiljas från en resas totalpris med utgångspunkt i företagets faktiska kostnader endast om det saknas ett känt marknadsvärde i företaget som kan åsättas den egenproducerade tjänsten. Metoden som utgår från företagets faktiska kostnader innebär att från resans totalpris ska avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t.ex. betala 5 000 kr för en bussresa

som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 procent av samtliga deltjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 procent av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, är relativt komplicerad. Skatteverket bedömer dock att metoden behöver användas endast undantagsvis.

31.4 Beskattningsunderlag

31.4.1 Inledning

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal (9 b kap. 2 § första stycket ML).

Mervärdesskatten på marginalen ska inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget (9 b kap. 2 § tredje stycket ML).

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, d.v.s. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls reseföretaget av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 2 § andra stycket ML). Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Dessa ska oberoende av om så är fallet omfattas av vinstmarginalbeskattningen.

Ersättning för resetjänsten

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för vinstmarginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

Avbeställningsskydd m.m.

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

Avbokningsavgift

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas på grund av sjukdom, får resenären i allmänhet betala

en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa mervärdesskatt på den erhållna avbokningsavgiften.

Reseförsäkring

En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, d.v.s. att resenären är försäkringstagare.

Direkt till godo

Reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls reseföretaget från andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo ska avräknas från ersättningen för resetjänsten för att få fram beskattningsunderlaget. Exempel på sådana kostnader är persontransporter och hotellrum. Se vidare avsnitt 31.3.2.

Skatterättsnämnden har bedömt att en broavgift är en sådan kostnad som har kommit resenären direkt till godo när reseföretaget har köpt tjänsten separat av den som upplåter bron. Transporttjänsten hade förvärvats från ett persontransportföretag. Om i stället persontransportföretaget hade erlagt broavgiften ansågs den ha ingått som en kostnadskomponent i den tillhandahållna persontransportstjänsten (SRN 2010-05-21, dnr 36-09/I).

31.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Känd faktisk marginal

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller

tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo, jfr avsnitt 31.3.2.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exklusive mervärdesskatt. Vid framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inklusive mervärdesskatt (6 procent) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inklusive mervärdesskatt (6 procent) till en teater.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris exklusive marginalskatt	1 000 kr
Transportkostnad inklusive mervärdesskatt	- 500 kr
Teaterbiljett inklusive mervärdesskatt	- 400 kr
Marginal exklusive marginalskatt	100 kr

Eftersom resenärens pris ovan inte inkluderar marginalskatt utgör den framräknade marginalen 100 kr även beskattningsunderlag.

Marginalskatt (25 % av 100 kr)	25 kr

Det totala priset inklusive mervärdesskatt för resenären blir därför 1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer mervärdesskatt än den framräknade marginalskatten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inklusive mervärdesskatt. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt på inköp som kommer resenären direkt till godo, jfr avsnitt 31.5. I resenärens pris ingår därför även en dold mervärdesskatt som reseföretaget har fått kostnadsföra och således ta hänsyn till vid prissättningen.

Provision får ej avräknas

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten, jfr avsnitt 31.3.2. Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till

godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

Resebyråns rabatt

EU-domstolen har behandlat frågan om en rabatt som en resebyrå ensidigt lämnar till en resenär ska inräknas i beskattningsunderlaget för researrangören. I ett fall där fullt pris för en semesterresa är 1 000 GBP och resebyrån lämnar resenären en rabatt på 50 GBP, betalar resenären 950 GBP till arrangören. Resebyrån betalar resterande 50 GBP för att arrangören ska erhålla full betalning. Därutöver ska resebyrån debitera researrangören 100 GBP som motsvarar 10 procent provision för förmedlingstjänsten. I praktiken rabatterar således den förmedlande resebyrån resan med en del av den egna provisionen. EU-domstolen hade att ta ställning till om researrangörens ersättning för resan utgjorde 1 000 GBP eller om ersättningen begränsades till det belopp, 950 GBP, som resenären betalade. EU-domstolen anförde att det ska finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls och att en sådan koppling även ska finnas då en del av vederlaget erhålls från tredje part, i detta fall 50 GBP från resebyrån. EU-domstolen menade att resans pris var 1 000 GBP och inbetalningen av de 50 GBP från resebyrån till arrangören var ett villkor för att tjänsten skulle tillhandahållas. Även resebyråns provision beräknades på det totala katalogpriset för resan. Beloppet, 50 GBP, som betalades av resebyrån ansågs av EU-domstolen ha en sådan direkt koppling till den tjänst som tillhandahölls resenären att det skulle hänföras till vederlag för resan (C-149/01, First Choice Holidays).

Egenproducerad deltjänst

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

Egen transport till utlandet

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inklusive mervärdesskatt. I sitt eget underlag har arrangören beräknat transporttjänstens marknadsvärde till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

SKATTEBERÄKNING

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans

totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inklusive mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inklusive mervärdesskatt	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar mervärdesskatt enligt skattesatsen 25 procent, utgör beskattningsunderlaget 80 procent av 400 kr, d.v.s. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr)	80 kr

Eftersom marginalskatten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginalskatten enklare bestämmas till 20 procent av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade deltjänsten, som utgör en persontransporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med mervärdesskatt.

Egen transport inom landet

Exempel 3

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa mervärdesskatt för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr, ingår mervärdesskatt som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inklusive mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inklusive mervärdesskatt	- 2 600 kr
Marginal inklusive mervärdesskatt	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginalskatten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, d.v.s. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar mervärdesskatt. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 6 procent, blir mervärdesskatten

för den egna transporttjänsten 5,66 procent av 3 000 kr, d.v.s. 170 kr.

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

Preliminär marginal

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa mervärdesskatten utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon, se avsnitt 31.4.4.

31.4.3 Schablonmarginal

Schablonmarginal 13 %

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, jfr avsnitt 31.1. Skatteverket anser att företagen kan välja att i stället använda en förenklad metod. Ett reseföretag kan vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst, få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 procent av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang (RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900).

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inklusive mervärdesskatt	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr)	650 kr

Marginalskatten utgör 20 procent av marginalen eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 procent.

Marginalskatt (20 % av 650 kr)	130 kr

Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 procent av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 procent (vid en skattesats av 25 procent) av marginalen, kan en genväg tas. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris inklusive mervärdesskatt	5 000 kr
Marginalskatt (2,6 % av 5 000 kr)	130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen 2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska inkludera även marginalskatten.

Exempel 1 b

Egenproducerad deltjänst

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 procent av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deltjänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deltjänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Egen transport inom landet

Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens marknadsvärde kan bestämmas till 3 000 kr. Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inklusive mervärdesskatt (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr

Marginalskatten utgör 20 procent av marginalen, eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen är 25 procent.

Marginalskatt (20 % av 260 kr)	52 kr

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:s ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inklusive mervärdesskatt för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten.

Den är omsatt inom landet. Mervärdesskatten utgör 5,66 procent av beloppet eftersom mervärdesskatt ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 procent.

Mervärdesskatt (5,66 % av 3 000 kr)	170 kr

SAMMANLAGD MERVÄRDESSKATT ATT REDOVISA

Mervärdesskatt enligt marginalmetoden	52 kr
Mervärdesskatt enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	222 kr

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa mervärdesskatt med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt Skatteverket, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 procent) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.

31.4.4 Preliminär marginal

Faktisk marginal okänd

Ett reseföretag som vill redovisa mervärdesskatt på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 procent av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Reseföretaget bör sedan justera den utgående skatten med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade mervärdesskatten på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

31.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

31.5.1 Inledning

Begränsad avdragsrätt

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående skatt på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (9 b kap. 3 § ML). Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående skatt på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

31.5.2 Avdragsrätt

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 31.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, d.v.s. marginalen. Dessa kostnader inklusive mervärdesskatt avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående skatt. Avdragsförbud gäller således.

Avdragsrätt för egna tjänster

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser, se avsnitt 31.3.3. Det medför att även avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Avdragsrätt för driftkostnader m.m.

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokalkostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående skatt enligt ML:s allmänna bestämmelser.

31.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–3 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagares verksamhet utomlands. Denna återbetalningsrätt inskränks när det gäller reseföretag

som omsätter resetjänster (9 b kap. 3 § ML). Ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EU-länder.

31.6 Omsättningsland

31.6.1 Inledning

Sätet för den ekonomiska verksamheten

En resetjänst är omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet görs (9 b kap. 4 § första stycket ML).

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel, jfr EU-domen C-260/95, DFDS. Inställningen torde vara att det inte ska vara möjligt för en researrangör att bli gynnsammare beskattad i en annan stat än den där verksamheten i realiteten bedrivs.

Omfattning

Det är bara de delar av en resetjänst som förvärvas från andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo som omfattas av omsättningslandsbestämmelserna för resetjänster. Sådana delar av resetjänsten som utförs i egen regi, d.v.s. som utförs av reseföretaget själv, beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser och även bestämmandet av omsättningsland ska ske enligt ML:s allmänna bestämmelser (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Resetjänster inom EU

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EU. Det spelar ingen roll om resetjänsterna företas mellan olika EU-länder eller helt inom något EU-land.

Resetjänster utanför EU

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EU ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige (9 b kap. 4 § andra stycket ML jämfört med 5 kap. 19 § 4 ML). Se vidare avsnitt 10.6.

Resetjänster både inom och utanför EU

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EU, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EU anses omsatt utomlands. Trots att en resetjänst beskrivs som en enda tjänst, är således en del av resetjänsten i dessa fall omsatt inom landet och en del omsatt utomlands (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EU i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inklusive mervärdesskatt. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr)	1 800 kr
Den del av vinstmarginalen som ska beskattas, d.v.s. tillhandahållandet inom EU (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr

Den del av resetjänsten som avser Oslo (d.v.s. utanför EU) är undantagen från beskattning.

Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, d.v.s.	800 kr
Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr

Schablonmarginal

Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, d.v.s. till 13 procent av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänför sig till EU-land och tredjeland. Kostnaden för t.ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom respektive utanför EU.

Egenproducerad deltjänst

Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EU och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med

tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EU.

Exempel 2

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge, d.v.s. utanför EU. I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EU och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte vinstmarginalbeskattas. Marknadsvärdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom persontransporten till en del genomförs i ett annat land, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med mervärdesskatt.

31.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EU:s mervärdesskattekommitté har uttalat sig (25:e mötet, 10 och 11 april 1989) om vissa förenklingar vid bedömningen av omsättningsland för flygresor och kryssningar. Skatteverket anser att dessa förenklingar får tillämpas av reseföretag i Sverige (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111).

Flygresor

Om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredjeland bör således hela marginalen undantas från beskattning.

Kryssningar

Förenklingen när det gäller kryssningar baseras på vilka hamnar som besöks under kryssningen.

Enbart EU-hamnar

– Om kryssningen utförs enbart mellan EU-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyrån har sitt fasta etableringsställe.

Till hamn i tredjeland

– Om fartyget vid kryssningen lämnar en EU-hamn för en hamn i tredjeland, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning. Det gäller även i det fall att kryssningen går tillbaka till samma EU-hamn.

Hamnbesök både i tredjeland och EU

– Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EU, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EU undantas från vinst-

marginalbeskattning. Förenklingen innebär att hela sträckan från en EU-hamn till en hamn i tredjeland undantas från beskattning medan hela sträckan från en hamn i tredjeland till en EU-hamn beskattas.

Valfrihet

Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid att ställningstagandet inte i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som finns i artikel 309 i mervärdesskattedirektivet. Det innebär i sådant fall att resebyrån i fråga om omsättningsland följer vad som föreskrivs i 9 b kap. 4 § andra stycket ML och delar upp ersättningen, jfr avsnitt 31.6.1.

Exempel 1 a

En resetjänst (transport, hotell i Oslo m.m. förvärvas från andra näringsidkare) tillhandahålls av ett svenskt reseföretag och utförs med flyg från Stockholm till Oslo. Platsen för genomförandet är delvis inom EU och delvis utanför EU. Eftersom det är fråga om en flygresa till tredjeland är hela resetjänsten omsatt utomlands enligt mervärdesskattekommitténs riktlinje.

Exempel 1 b

Om resebyrån inte utnyttjar förenklingsreglerna ska den delen av resetjänsten som avser transport inom EU (resebyrån förvärvar transporten från en annan näringsidkare som tillhandahåller tjänsten både inom och utanför EU) redovisas som omsättning inom Sverige.

Anslutningstransporter

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende fastställt att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet ska tillämpa vinstmarginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredjeland. Därigenom var själva kryssningsdelen av resetjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands (RÅ 2001 not. 66).

31.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, d.v.s. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att resebyråer i

egenskap av mellanhand förmedlar tjänster för någon annans räkning i dennes namn. Omsättningsland för förmedlingstjänster beror bl.a. på om köparen av tjänsten är näringsidkare eller inte.

31.6.3.1 Omsättningsland för förmedling av resetjänster

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av omsättningsland för förmedling av resetjänster (Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Med förmedling menas här en sådan förmedling av en resetjänst som t.ex. en resebyrå gör för en researrangörs räkning. I det fallet sker förmedlingen för säljarens räkning och resebyrån får normalt en provision för sin förmedlingstjänst. Det kan förutsättas att researrangören som köper förmedlingstjänsten är en näringsidkare.

Förmedlaren (mellanhanden) kan även utföra förmedlingsuppdrag för köparens räkning. Det handlar då vanligen om en bokningstjänst eller en beställningstjänst, för vilken förmedlaren tar betalt i form av t.ex. en bokningsavgift av köparen/resenären. Köparen av bokningstjänsten kan vara antingen en privatperson eller en näringsidkare.

Förmedlingstjänster till näringsidkare

När en förmedlingstjänst tillhandahålls en näringsidkare bestäms omsättningsland enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, se avsnitt 10.5.2. Det medför i normalfallet att förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om näringsidkaren som köper förmedlingstjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige.

Om köparen av förmedlingstjänsten inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här till vilket tjänsten tillhandahålls, är förmedlingstjänsten i stället omsatt utomlands. Exempel på en sådan situation är att en resebyrå i Sverige förmedlar resetjänster för en utländsk researrangörs räkning.

Avgörande för om förmedlingen i andra fall är omsatt utomlands är att huvudtjänsten, d.v.s. resetjänsten, har omsatts utanför EU (9 b kap. 4 § andra stycket ML jfr med 5 kap. 19 § 4 ML).

En och samma resetjänst kan till en del vara omsatt inom landet för tillhandahållanden som sker inom EU och till en del vara omsatt utomlands för tillhandahållanden som sker utanför EU, se avsnitt 31.6.1. Skatteverket gör den bedömningen att

förmedling av en resetjänst som innefattar resmål både inom och utanför EU i sin helhet ska anses omsatt utomlands.

Förmedlingstjänster till annan än näringsidkare

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet om den tjänst som förmedlingen avser, d.v.s. huvudtjänsten, är omsatt inom landet (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2.

Huvudtjänsten, resetjänsten, är omsatt inom landet om reseföretaget är etablerat i Sverige och resetjänsten är tillhandahållen inom EU.

Resetjänsten är omsatt utomlands om reseföretaget är etablerat i ett annat land. Då är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands oavsett om det företag som förmedlar resetjänsten till resenären finns i Sverige eller i ett annat land.

Om resetjänsten är omsatt utomlands är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands. Skatteverket anser att detta gäller även i det fall endast en del av resetjänsten är omsatt utomlands, se avsnitt 31.6.1. Vid bestämmande av omsättningsland ska således inte någon uppdelning av förmedlingstjänsten ske.

31.6.3.2 Omsättningsland för förmedling av andra tjänster

Förmedlingstjänster till näringsidkare

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. För förmedlingstjänsterna får resebyrån ofta en provision. En resebyrå bör, enligt Skatteverkets uppfattning, i fråga om dessa transaktioner inte anses förmedla i eget namn. Det har ingen betydelse att ersättningen till resebyrån inte kallas provision, utan att resebyrån i stället uppges få rabatt på sina inköp av hotelltjänst o.s.v. Det bör alltså gälla även om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning. När en förmedlingstjänst tillhandahålls hotell, transportföretag, bilhuthyrare m.fl. är tjänsten omsatt i Sverige om köparen av förmedlingstjänsten har sin etablering i Sverige. Trots att köparen har sin etablering i Sverige är tjänsten inte omsatt i Sverige om förmedlingstjänsten avser t.ex. ett hotell som finns utanför EU eller en flygresa från Sverige ut ur EU. I dessa fall anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands i enlighet med 5 kap. 19 § 4 ML, se avsnitt 10.6.

Reseservicetjänster

Det förekommer att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservicetjänster. Dessa kan bestå av att ta fram statistik över

resandet och resekostnaderna i företaget, bevaka bokningar, rabatter m.m. och att tillhandahålla system för att upprätta reseräkningar.

Reseservicetjänster utgör inte förmedlingstjänster men bör enligt Skatteverkets uppfattning också hänföras till sådana tjänster som inryms i 5 kap. 5 § ML när tjänsterna utförs åt näringsidkare. Det innebär att tjänsterna är omsatta i Sverige om de tillhandahålls en köpare som är etablerad inom landet.

Förmedlingstjänster till annan än näringsidkare

Omsättningsland för förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare beror på var den tjänst som förmedlas är omsatt (5 kap. 7 § ML), se avsnitt 10.5.2.

Bokning av hotellrum

Bokas ett hotellrum i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige eftersom huvudtjänsten, hotellrummet, är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 8 § ML. Finns hotellet i något annat land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

Bokning av flygbiljett

Om bokningen avser en resa mellan två svenska orter är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige eftersom huvudtjänsten, persontransporten, är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 9 § ML. Avser bokningen däremot en resa mellan en ort i Sverige och en ort i ett annat land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands.

31.7 Skattesats

Den generella skattesatsen, 25 procent, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

31.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet

Om mervärdesskatt ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa mervärdesskatten eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet (9 b kap. 5 § första stycket ML). Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte mervärdesskatten framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att mervärdesskatten redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt (jfr 9 b kap. 5 § andra stycket ML).

Uppgift i fakturan

Om vinstmarginalsystemet har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild uppgift i fakturan. Enligt 11 kap. 8 § 15 ML ska uppgiften ”vinstmarginal-

beskattning för resebyråer" anges i fakturan (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111). Se även avsnitt 17.6.

Näringsidkare med avdragsrätt

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får reseföretaget tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML (9 b kap. 6 § ML). I så fall gäller även ML:s allmänna bestämmelser avseende reseföretagets avdragsrätt.

Undersöknings-plikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör alltför höga krav inte ställas. Det får enligt Skatteverket anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer till mervärdesskatt finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och restaurang- och cateringtjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om skatteplikt, omsättningsland och skattesats. Det kan i ett reseföretags tillhandahållanden ingå ett konferensarrrangemang. En sådan del av reseföretagets tillhandahållande beskattas enligt de allmänna bestämmelserna som en enda tjänst, se vidare avsnitt 13.3.4.2

Faktura från resebyrå

Vid biljettbokning vid en resebyrå är det vanligt att en tjänst som avser t.ex. personbefordran förmedlas i flera led och att den faktura som resenären får, upprättas i det sista ledet.

Om resenären är skattskyldig till mervärdesskatt, behöver denne en faktura för sin mervärdesskatteredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt. I vissa fall, t.ex. när ersättning för en förmedlad tjänst faktureras tillsammans med provision avseende förmedlingen, kan på en och samma faktura tas upp debiteringar från flera leverantörer. I sådana fall ska av fakturan bl.a. framgå registreringsnummer till mervärdesskatt för varje leverantör, se vidare avsnitt 17. Om t.ex. registreringsnumret för den som ska utföra en förmedlad tjänst, av administrativa skäl inte kan anges på fakturan, bör godtas att på handlingen i stället anges någon annan uppgift varigenom den som omsätter tjänsten enkelt och säkert kan identifieras.

32 Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

32.1 Inledning

Vid handel med begagnade varor m.m. kan en särskild form av beskattning, vinstmarginalbeskattning (VMB) tillämpas i vissa fall. Denna bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet då beskattning sker av en varas försäljningspris.

32.2 Tillämpning av VMB

VMB – mervärdesskattedirektivet

Reglerna för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter baseras på bestämmelserna i artiklarna 312−325 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med bestämmelserna är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EU.

VMB är en särskild ordning för mervärdesskatt som avviker från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. De bestämmelser i direktivet som anger när den särskilda ordningen är tillämplig ska därför tolkas restriktivt (C-160/11, Bawaria Motors).

9 a kap. ML

VMB bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper vissa begagnade varor m.m. (se avsnitt 32.2.3) från någon som inte har haft avdragsrätt för ingående skatt vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående skatt på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som kan anses hänförlig till denna marginal.

Avdragsrätt

Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående skatt och han får i sin faktura till köparen inte öppet redovisa den mervärdesskatt som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Köparen har ingen avdragsrätt för mervärdesskatt som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för debiterad ingående skatt

beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för ingående skatt avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

Import och export

Import och export av varor ryms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EU berörs. I 9 a kap. 2 § ML finns dock särskilda bestämmelser i fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 32.5.

VMB är frivilligt

Tillämpningen av VMB är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare alltid har möjlighet att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML (9 a kap. 3 § ML). Det är således möjligt att vid försäljning av en vara redovisa mervärdesskatt för hela försäljningsbeloppet och att debitera skatten öppet enligt allmänna principer även om tillämpning av VMB enligt 9 a kap. 1 § ML är möjlig.

Ett skäl till att inte använda VMB kan vara att köparen har avdragsrätt för ingående skatt vid förvärvet, se följande exempel.

Exempel

En bilhandlare köper in en begagnad bil för 40 000 kr och säljer den för 50 000 kr enligt VMB. Utgående skatt redovisas med 2 000 kr och vinsten exklusive mervärdesskatt blir således 8 000 kr. Om i stället allmänna regler tillämpas blir försäljningspriset 60 000 kr om bilhandlaren vill ha samma vinstmarginal, 8 000 kr ([40 000 kr + 8 000 kr] + 25 procent mervärdesskatt = 60 000 kr). För köparen blir det en avdragsgill mervärdesskatt med 12 000 kr och en kostnad på 48 000 kr i stället för en kostnad på 50 000 kr som blev fallet vid VMB.

Särskilja i bokföringen

Den som redovisar mervärdesskatt både enligt VMB och enligt de allmänna bestämmelserna är skyldig att i sina räkenskaper särskilja de olika transaktionerna (9 a kap. 15 § ML).

Grundförutsättningar för VMB

För att VMB ska få tillämpas måste samtliga av följande tre kriterier vara uppfyllda.

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).
2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).

3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4–7 §§ ML (varukriteriet).

En skattskyldig återförsäljare kan emellertid begära att få tillämpa VMB beträffande konstverk, samlarföremål och antikviteter som han importerat samt beträffande konstverk som han förvärvat från en skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, trots att sådana transaktioner normalt ligger utanför VMB:s tillämpningsområde (9 a kap. 2 § ML). Denna tillämpning av VMB skiljer sig i båda fallen från övrig VMB på så sätt att det finns en debiterad mervärdesskatt i samband med förvärven. Se även avsnitt 32.5.

32.2.1 Förvärvskriteriet

Tillämpnings-område

Bestämmelserna om VMB får enligt 9 a kap. 1 § ML tillämpas vid en återförsäljares omsättning av angivna varor förutsatt att de levererats till honom inom EU av

- någon annan än en näringsidkare,
- en näringsidkare som ska redovisa mervärdesskatt enligt VMB i Sverige eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
- en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land,
- en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML, eller
- en näringsidkare i ett annat EU-land vars omsättning inte medfört redovisningsskyldighet i det landet, om den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos säljaren.

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört mervärdesskattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Jämför även med avsnitt 32.5 angående handel med konstverk m.m. och avsnitt 32.6 angående VMB vid förvärv av varor från andra EU-länder som medför förvärvsbeskattning hos köparen (skattepliktiga unionsinterna förvärv).

EU-domstolen har i ett mål prövat om VMB var tillämpligt för en polsk återförsäljare som förvärvade bilar från andra näringsidkare. Bilarna hade sålts till återförsäljaren utan

debitering av mervärdesskatt med hänvisning till ett särskilt undantag från skatteplikt enligt polsk rätt trots att säljarna i sin tur haft delvis avdragsrätt vid sina förvärv. EU-domstolen fann att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om ordningen för beskattning av vinstmarginal inte kunde tillämpas i sådana situationer. För att kunna tillämpa ordningen för vinstmarginalbeskattning måste förvärvet ske från en säljare som inte till någon del kunnat dra av den ingående skatten (C-160/11, Bawaria Motors).

VMB är inte tillämplig vid omsättning av nya transportmedel som förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML (9 a kap. 1 § andra stycket ML).

32.2.2 Återförsäljarkriteriet

Skattskyldig återförsäljare

Med skattskyldig återförsäljare förstås en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare (9 a kap. 8 § ML).

Syftet med förvärvet

Förutsättningen att varorna ska förvärvas i syfte att säljas vidare har dock kommit att tonas ned.

EU-domstolen har ansett att företag som inom ramen för sin sedvanliga verksamhet vidaresäljer fordon som har köpts begagnade för att användas i företagets leasingverksamhet och som i första hand anskaffats för att leasas ut och endast i andra hand för att återförsäljas, kan anses utgöra en ”skattskyldig återförsäljare” i den mening som avses i direktivet (artikel 311.1.5 i mervärdesskattedirektivet). Förvärven måste ha skett från personer utan avdragsrätt, t.ex. privatpersoner (C-280/04, Jyske Finans).Mot bakgrund av EU-domstolens dom anser Skatteverket att VMB får tillämpas även på sådana varor som i första hand har förvärvats för att användas i verksamheten och som först därefter säljs. Det gäller under förutsättning att varan är sådan som anges i 9 a kap. 1 § ML och att den förvärvats på sådant sätt som anges där, exempelvis från en privatperson eller en person vars omsättning undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Varor som förvärvas för att användas i en verksamhet undergår vanligen värdeminskning under innehavstiden. Det pris som erhålls vid en avyttring av varan understiger i ett sådant fall inköpspriset, varför ingen vinstmarginal som kan beskattas uppkommer vid tillämpning av VMB (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111).

Kommissionär

Som skattskyldig återförsäljare anses också den som handlar i eget namn för en annan persons räkning, t.ex. som kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML). En auktionsförrättare som i eget namn säljer varor på uppdrag av en återförsäljare jämställs således med en skattskyldig återförsäljare. I ett sådant fall anses två omsättningar ha skett, en från huvudmannen till förmedlaren och en från förmedlaren till slutkund och varje led bedöms för sig. En kommissionär kan därför tillämpa VMB när han säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter under förutsättning att uppdragsgivaren har tillämpat VMB vid egen försäljning av varorna eller förvärvskriteriet i övrigt är uppfyllt, se avsnitt 32.2.1.

32.2.3 Varukriteriet

Begagnade varor

Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation (9 a kap. 4 § ML). Genom denna definition utesluts varor som bär, svamp och oanvända slöjdalster. För att betraktas som begagnad måste varan ha varit begagnad vid såväl återförsäljarens förvärv som vid försäljningen. Åtgärder som innebär att varan försätts i sedvanligt försäljningsskick, t.ex. reparation, rengöring eller restaurering, påverkar inte varans status som begagnad eller inte.

Ny funktion

Om varan fått en ändrad funktion, d.v.s. har gjorts om till en annan vara, är den inte längre att anse som begagnad. Som exempel på en sådan situation kan nämnas skrotade fordon som pressas ihop och säljs som metallskrot. Delar från en begagnad vara som demonteras bör dock fortfarande anses som begagnade, förutsatt att delen behåller sin ursprungliga funktion.

Kammarrätten har ansett att ett begagnat motorcykelchassi som kompletterats med motor, växellåda och framhjul m.m. så att en funktionsduglig motorcykel tillskapats inte är att betrakta som en begagnad vara. Kammarrätten fann att ingreppen i motorcykelchassit utgjorde så ingripande kompletteringar att den färdiga motorcykeln inte kunde betraktas som en begagnad vara vid omsättningen. Därmed kunde inte VMB tillämpas (KRSU 2005-08-11, mål nr 707−708-05).

Delar från skrotbil

Skatterättsnämnden har ansett att karossen från en bil som förvärvats från en privatperson och som säljs efter att bilen vid skrotning demonterats ska anses utgöra en sådan begagnad vara som medför att VMB kan tillämpas. Karossen ska således inte betraktas som en ny vara (SRN 2006-04-25).

Djur

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. Enligt Skatteverkets bedömning bör ett djur anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprunglige ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas tidigast när den andre ägaren, d.v.s. återförsäljaren, säljer djuret vidare (RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900).

I ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked bedömdes frågan om en otränad unghäst, som förvärvades från uppfödaren och därefter tränades till ridhäst, var att betrakta som en begagnad vara vid tidpunkten för vidareförsäljningen. Skatterättsnämnden ansåg att bestämmelserna om VMB inte var tillämpliga eftersom förvärvet hade skett från en producent (uppfödaren) (RÅ 2000 not. 196). Se även Skatteverkets ställningstagande 2007-12-17, dnr 131 723781-07/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har klarlagt att en häst som köps från en privatperson (annan än uppfödaren) är att betrakta som en begagnad vara enligt 9 a kap. 4 § ML även om djuret innan återförsäljarens vidareförsäljning underkastats träning för viss specifik användning, exempelvis som ridhäst. Högsta förvaltningsdomstolen har gjort sin bedömning mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet C-320/02, Stenholmen (RÅ 2004 ref. 45).

Skatteverket anser att förekomst av debiterad skatt i ett tidigare led inte utgör ett villkor för att få använda VMB eftersom varken ML eller mervärdesskattedirektivet innehåller något sådant villkor (Skatteverket 2007-12-17, dnr 131 723781-07/111).

Undantag

Från definitionen av begagnade varor undantas

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar (9 a kap. 4 § ML).

Guld, silver, platina

Varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina utgör som nämnts inte begagnade varor enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Detta innebär att obearbetat eller i

huvudsak obearbetat material av ädelmetaller inte ska omfattas av definitionen begagnade varor. Däremot ska varor som framställts av eller innehåller ädla metaller omfattas av definitionen, exempelvis smycken eller begagnade katalysatorer som säljs för sin ursprungliga egenskap. Enligt författningskommentaren till prop. 2002/03:5 s. 112 bör med obearbetat eller i huvudsak obearbetat material förstås ädelmetaller som inte bearbetats eller bearbetats i så ringa omfattning att de inte är attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetade ädla metaller.

Konstverk

Med konstverk förstås

- tavlor och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nr 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
- skulpturer enligt KN-nr 9703 00 00 och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
- handvävda tapisserier och väggbonader enligt KN-nr 5805 00 00 respektive 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar (9 a kap. 5 § ML).

Se avsnitt 29.4.1.2 om konstverk.

Samlarföremål

Med samlarföremål förstås

- frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nr 9704 00 00, och
- samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nr 9705 00 00 (9 a kap. 6 § ML).

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

Samlarbil

En bil kan utgöra samlarföremål om den är av historiskt intresse i enlighet med vad som gäller för samlarföremål enligt 9 a kap. 6 § 2 ML. Tolkningen av vad som utgör samlarbil har blivit striktare sedan Kommissionen i EU:s officiella tidning

den 13 november 2009 (EUT C 272/8) meddelat nya förklarande anmärkningar till KN-numret när det gäller motorfordon som utgör samlarföremål. Bilar äldre än 30 år kan därför generellt inte anses vara samlarföremål utan bilen måste också ha särskilda eller karakteristiska kännetecken som finns beskrivna i Förklarande anmärkningarna till KN kap. 97.

Sedlar och mynt

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 § 1 ML för sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel är inte är tillämpligt på omsättning av sedlar och mynt som är samlarföremål. Sådan omsättning är skattepliktig och kan i vissa fall vinstmarginalbeskattas.

Begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § 1 ML innefattar guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse. Ett sådant samlarändamål får enligt Skatteverkets uppfattning anses föreligga i de fall då sedlar och mynt omsätts till ett belopp som överstiger deras nominella värde. Begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § ML omfattar dels sådana samlarföremål som omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § ML, dels sedlar och mynt som inte omfattas av definitionen i 9 a kap. men som omsätts för samlarändamål, exempelvis särskilda jubileumssedlar eller jubileumsmynt (Skatteverket 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111).

S.k. bullionmynt i silver

Skatterättsnämnden har ansett att s.k. bullionmynt i silver som omfattas av begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § ML varken utgjorde samlarföremål i den mening som avses i 9 a kap. 6 § 2 ML eller begagnade varor i den mening som avses i 9 a kap. 4 § ML. Mynten i fråga innehöll 999,9/1000 rent silver och såldes i myntboxar om 500 mynt eller rör om 25 mynt och var avsedda för investering. Nämnden ansåg att mynten inte kunde anses vara attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetat silver varför de inte utgjorde begagnade varor enligt 9 a kap. 4 § ML (SRN 2012-09-17, dnr 25-11/I).

Antikviteter

Med antikviteter förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål (9 a kap. 7 § ML).

Varor som inte är konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt ovanstående definitioner kan trots det omfattas av bestämmelserna om VMB genom den allmänna definitionen av begagnade varor i 9 a kap. 4 § ML.

32.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

Beskattningsunderlaget kan beräknas antingen enligt bestämmelserna för normal VMB eller enligt bestämmelserna för förenklad VMB, som får tillämpas i vissa fall om normal VMB inte kan användas.

32.3.1 Normal VMB

Beskattningsunderlaget utgörs av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen. Vinstmarginalen utgörs vid normal VMB av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris (9 a kap. 9 § ML).

”Endast ersättning till leverantören”

I inköpspriset ska inräknas alla kostnadselement för inköpet utom eventuell ränta. Dock inräknas endast ersättning som erlagts till leverantören och således inte vad som erlagts till fristående fraktförare m.fl. På motsvarande sätt bestäms försäljningspriset. Kostnader för att t.ex. reparera en vara får inte inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget utgör 80 procent av vinstmarginalen vid en skattesats på 25 procent. Normal VMB innebär att vinstmarginalen och därmed beskattningen ska bestämmas för varje enskild såld vara för sig.

Förlust

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer följaktligen ingen vinstmarginal. Försäljningen föranleder i ett sådant fall ingen beskattning. Den förlust som uppkommer får inte räknas av mot vinst vid annan försäljning (9 a kap. 10 § ML).

32.3.2 Förenklad VMB

För vissa affärshändelser finns enligt 9 a kap. 11–12 §§ ML ett särskilt förfarande för beräkning av beskattningsunderlaget, s.k. förenklad VMB. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen för redovisningsperioden exklusive mervärdesskatt. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsinkomster minskade med periodens sammanlagda inköpsutgifter för varor av här aktuellt slag.

Förenklad VMB får bara användas för situationer där det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att

bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara. Som exempel kan nämnas frimärkshandeln där varorna ofta köps i hela samlingar medan försäljningen kan ske styckvis. Ett annat exempel är antikhandeln där dödsbon köps in och där varor sedan säljs var för sig utan att den enskilda varans inköpspris är känt. Även den omvända situationen kan grunda rätt till användning av förenklad VMB, d.v.s. när varor köps in styckvis men säljs som ett parti utan att den enskilda varans försäljningspris är känt.

Motorfordon – ej förenklad VMB

Beträffande motorfordon får förenklad VMB tillämpas bara om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Olika skattesatser

Om förenklad VMB omfattar varor som ska beskattas med olika skattesatser så måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje tillämplig skattesats. Det innebär att en skattskyldig återförsäljare för varje redovisningsperiod måste veta vilka belopp som försäljning och inköp uppgår till per skattesats.

Fördelning kan dock vid behov ske efter skälig grund. Enligt förarbetena kan en skälighetsbedömning bli aktuell t.ex. vid fördelning av inköpspriset per skattesats vid förvärv av ett helt dödsbo. Det kan även uppkomma situationer då både inköps- och försäljningspris måste fördelas efter skälig grund (prop. 2001/02:45 s. 51).

Fördelning av beskattningsunderlaget på olika skattesatser kan t.ex. bli aktuellt då en skattskyldig återförsäljare förutom begagnade varor som beskattas enligt skattesatsen 25 procent även tillhandahåller begagnade böcker och tidskrifter som beskattas enligt skattesatsen 6 procent.

Se vidare avsnitt 13 beträffande skattesatser.

Förlust

Vid förenklad VMB får kvittning ske mellan förlust vid försäljning av vissa varor och vinst vid försäljning av andra varor. Om värdet av en viss redovisningsperiods inköp överstiger värdet av försäljningar för samma period får det underskott som därmed uppkommer läggas till inköpen under en efterföljande period.

Underskott får dock endast avräknas mot överskott av försäljning av varor som beskattas enligt samma skattesats. Underskott får inte avräknas mot överskott avseende försäljning av varor som beskattas enligt normal VMB utan endast inom det förenklade systemet.

Exempel

Ett företag har en positiv vinstmarginal på + 10 000 kr för varor som ska beskattas med 25 procent och en negativ vinstmarginal (underskott) på – 5 000 kr för varor som ska beskattas med 6 procent. Underskottet kan inte avräknas mot redovisningsperiodens positiva vinstmarginal utan ska i stället läggas till följande månads inköp enligt skattesatsen 6 procent.

32.3.3 Kombinationer

Det är möjligt att kombinera olika metoder. En skattskyldig återförsäljare får alltid tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML utan hinder av bestämmelserna om VMB (9 a kap. 3 och 11 §§ ML).

Huvudsaklig del – förenklad VMB

Om den huvudsakliga delen av inköp och försäljningar under en viss redovisningsperiod medger att förenklad VMB används får återförsäljaren använda denna förenklade metod även avseende omsättning för vilken normal VMB annars skulle användas. Med huvudsaklig del förstås enligt Skatteverkets uppfattning minst 75 procent av värdet på varorna eller minst 75 procent av antalet varor. För att genomgående få tillämpa förenklad VMB måste alltså minst 75 procent av inköpen eller 75 procent av försäljningen under redovisningsperioden ske på sådant sätt att vinstmarginalen för de enskilda varorna var för sig inte kan fastställas. Bedömningen sker varje redovisningsperiod för sig, varför rätten att tillämpa förenklad VMB inte automatiskt överförs till exempelvis perioden februari av det skälet att 75 procent gränsen uppnåtts för perioden januari (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 394248-06/111).

Det är också möjligt för en skattskyldig återförsäljare att använda samtliga tre metoder, d.v.s. allmänna bestämmelser, normal VMB och förenklad VMB.

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser framgår av följande exempel.

Exempel

Korrigering av inköpssumman

En återförsäljare som får tillämpa förenklad VMB hade under period 1 en total inköpssumma på 485 000 kr. Summan räknades av från periodens försäljning vid beräkning av vinstmarginalen. Under period 4 samma år säljer han till en annan skattskyldig återförsäljare en av varorna som förvärvades under period 1. Vid försälj-

ningen vill han tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för att skapa en avdragsrätt för ingående skatt för köparen. Därmed måste inköpsvärdet för varan minska den totala inköpssumman för förenklad VMB eftersom ifrågavarande inköpsvärde inte får minska periodens vinstmarginal när återförsäljaren valt att frångå tillämpning av VMB. Korrigeringen kan av praktiska skäl göras under en senare period, dock inte senare än den period när varuförsäljningen ska redovisas.

Korrigering av inköpssumman blir aktuell också i situationer där varan exporteras till en plats utanför EU förutsatt att förenklad VMB använts vid inköpet.

De möjligheter till kombinationer som finns innebär således att en vara som vid inköpstillfället hanterats enligt förenklad VMB, senare kan avyttras och hanteras enligt de allmänna bestämmelserna, men först måste en korrigering ske av inköpssumman.

Vid tillämpning av förenklad VMB kan det vara omöjligt att exakt räkna ut inköpssumman för en enskild vara. Om varan har köpts in tillsammans med andra varor för ett gemensamt pris får det belopp som den totala inköpssumman ska minskas med, bestämmas t.ex. med ledning av normalt pålägg för varutypen.

Exempel

En bilskrot köper under period 1 in en krockskadad bil för 10 000 kr. Eftersom syftet är att efter skrotning sälja delar från bilen får inköpsvärdet för förenklad VMB tillföras 10 000 kr för inköpsperioden. Två månader efter inköpet, d.v.s. under period 3, säljer bilskroten motorn från bilen för 5 000 kr till en bilverkstad. Eftersom bilverkstaden har avdragsrätt för ingående skatt kommer parterna överens om att VMB inte ska tillämpas. Bilskroten tillämpar allmänna bestämmelser vid försäljningen av motorn med mervärdesskattedebitering i fakturan. Bilskroten har normalt ett pålägg om 100 procent vid försäljningen av begagnade bilmotorer och minskar därför förenklad VMB:s sammanlagda inköpsvärde för period 3 med (5 000 / 2 =) 2 500 kr.

32.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

VMB är tillämpligt vid omsättning av begagnade varor, d.v.s. varor som varit i bruk. Se även avsnitt 32.6 när det gäller handel inom EU, samt avsnitt 23 om personbilar och motorcyklar.

Förenklad VMB ej tillåten

Som framgår av avsnitt 32.3.2 får förenklad VMB tillämpas vid omsättning av motorfordon endast om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Nya transportmedel

En personbil som körts högst 6 000 km eller som omsätts inom 6 månader efter att den första gången tagits i bruk är att betrakta som ett nytt transportmedel (1 kap. 13 a § ML). Fordon som varit i bruk i så liten omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses vara nya transportmedel kan, vid omsättning inom landet, omfattas av bestämmelserna om VMB. En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km är således en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML.

Bestämmelserna om VMB är dock inte tillämpliga då ett nytt transportmedel omsätts till annat EU-land (9 a kap. 19 § ML). Sådan omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 9.4.2.2. Se även avsnitt 32.4.1 och avsnitt 32.6 nedan angående tillämpningen av VMB vid handel med varor i med andra EU-länder.

32.4.1 Bedömning av om förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda vid inköp av personbil

Inköp från annat EU-land

En bilhandlares inköp av en bil som transporteras till Sverige från ett annat EU-land utgör normalt ett skattepliktigt unionsinternt förvärv. Ett sådant förvärv ska beskattas i Sverige och det är köparen som är skattskyldig för förvärvet. Inköpet i det andra EU-landet kan ske utan mervärdesskatt om köparen åberopar sitt svenska registreringsnummer till mervärdesskatt.

Unionsinterna förvärv av begagnade varor undantas från skatteplikt om de sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EU-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i mervärdesskattedirektivet, d.v.s. om beskattning skett enligt leverantörslandets motsvarighet till VMB (3 kap. 30 f § ML).

Om förvärvskriteriet (se avsnitt 32.2.1) och varukriteriet (se avsnitt 32.2.3) är uppfyllda undantas således det unionsinterna förvärvet från skatteplikt.

VMB kan inte tillämpas av en skattskyldig återförsäljare som förvärvat de begagnade varorna från leverantörer i andra EU-länder under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. VMB kan inte heller användas vid återförsäljning av begagnade varor som förvärvats från leverantörer i andra EU-länder som har debiterat utländsk mervärdesskatt vid sin försäljning av varorna. Anledningen är att förvärvskriteriet inte är uppfyllt i dessa fall, se avsnitt 32.2.1.

Krav på dokumentation m.m.

Frågan om vad som krävs i fråga om dokumentation m.m. för att en återförsäljare ska få tillämpa VMB har varit föremål för prövning i flera rättsfall.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål utrett frågan om två svenska återförsäljare av husbilar respektive bilar hade rätt att tillämpa VMB i samband med vidareförsäljning av bilar i Sverige. Bilarna hade köpts från tyska återförsäljare. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i båda målen att de tyska säljarna inte hade använt bestämmelserna om VMB. Det fanns därför inte förutsättningar för tillämpning av motsvarande svenska bestämmelser. Då återstod, enligt domstolen, att ta ställning till om det fanns några särskilda förhållanden som kunde innebära att köparens hantering av inköpen och tillämpning av VMB ändå borde godtas.

God tro

Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade därvid till EU-domen C-409/04, Teleos, som rörde skattefrihet för unionsinterna leveranser av varor. EU-domstolen hade uttalat att berörda myndigheter inte kunde ålägga en säljare som agerat i god tro och som hade förebringat bevisning som vid en första anblick hade styrkt hans rätt till undantag från skatteplikt för en leverans inom unionen av varor, att vid en senare tidpunkt erlägga mervärdesskatt på dessa varor när sådan bevisning visat sig vara falsk. Det förutsatte att säljaren inte deltagit i undandragandet och att säljaren vidtagit alla erforderliga åtgärder som stod i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom unionen som han hade genomfört inte hade lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att EU-domstolens uttalande om god tro även kunde tillämpas i situationer som avser VMB.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att inte något av bolagen hade vidtagit erforderliga åtgärder för att försäkra sig om att förutsättningarna för tillämpning av VMB förelegat.

I det ena målet anförde Högsta förvaltningsdomstolen följande.

> ”I förevarande fall har bolaget tagit emot fakturor i vilka hänvisas både till underlaget avseende vinstmarginalbeskattning och till bolagets VAT-nummer. Förekomsten av bolagets VAT-nummer i fakturorna talar för att den tyske säljaren haft för avsikt att redovisa transaktionerna till beskattning enligt huvudregeln om gemenskapsinterna förvärv. Till detta kommer att förekomsten av bolagets företrädares namnteckning på en faktura med avvikande innehåll som säljaren tagit in i sin bokföring avseende den ena bilen tyder på att bolaget haft kännedom om att det fanns olika versioner av fakturorna.” (RÅ 2009 ref. 40 [I])

I det andra målet anförde Högsta förvaltningsdomstolen följande.

> ”I förevarande fall har bolaget tagit emot fakturor som i de flesta fall har stämplats med ’§ 25a’. I andra fall finns i fakturan angivet såväl att påslag skett med mervärdesskatt om 16 procent omedelbart följt av tillägget ’§ 25a’. Med dessa knapphändiga och i sig intetsägande samt i vissa fall motstridiga uttryckssätt går det inte att sluta sig till att de tyska säljarna har tillämpat systemet med vinstmarginalbeskattning. Till detta kommer i några fall oklarheter om vem som rätteligen är köpare av bilarna och i vissa andra fall oklarheter om de tyska säljarna med hänsyn till uppgifterna i de tyska fordonshandlingarna vid sina egna förvärv varit berättigade att använda sig av systemet med vinstmarginalbeskattning. Bolaget har därför varit skyldigt att närmare undersöka om förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning var uppfyllda. Såvitt framgår av utredningen har bolaget inte gjort någon sådan undersökning. Bolaget har således inte vidtagit erforderliga åtgärder för att försäkra sig om att förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning förelåg.” (RÅ 2009 ref. 40 [II]

Den bedömning som Högsta förvaltningsdomstolen gjort innebär enligt Skatteverkets uppfattning att rätten att använda VMB ska prövas i två steg.

1. En undersökning av om ML:s bestämmelser för att använda VMB är uppfyllda ska göras. Om det inte går att fastställa om förutsättningarna är uppfyllda, d.v.s. det saknas vetskap om de faktiska förhållandena, ska en prövning i stället göras av om det är sannolikt att förutsättningarna för att använda VMB är uppfyllda. En skattskyldig återförsäljare har i princip inte rätt att använda VMB om förutsättningarna enligt ML inte är uppfyllda eller om det inte är sannolikt att dessa är uppfyllda.
2. Om förutsättningar för att använda VMB saknas eller om det är sannolikt att förutsättningarna saknas återstår det att ta ställning till om det finns några särskilda förhållanden som kan innebära att användning av VMB ändå bör godtas på grund av att den skattskyldige återförsäljaren har handlat i god tro (Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 829382-10/111).

Som ytterligare vägledning finns ett antal exempel i nämnda ställningstagande.

Inköp i Sverige

Vid inköp från andra skattskyldiga återförsäljare i Sverige krävs att leverantörsfakturan innehåller hänvisning till VMB för att den skattskyldige återförsäljaren i sin tur ska kunna tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen. Vid inköp från någon som saknar avdragsrätt, exempelvis en privatperson, kan VMB i normalfallet tillämpas vid den efterföljande omsättningen. Om det inte framgår av svenskt bilregister att säljaren är registrerad ägare till fordonet anser Skatteverket att återförsäljaren i normalfallet inte gjort sannolikt att förutsättningarna för VMB är uppfyllda. Detsamma gäller om säljaren varit registrerad ägare till bilen endast under en kort tid, t.ex. ett fåtal dagar.

Om det föreligger osäkerhet om VMB kan tillämpas vid köp av begagnade bilar, som inte är registrerade i bilregistret, och säljaren uppger sig vara privatperson, bör det kontrolleras till vem och på vilket sätt den sista innehavaren enligt det utländska registreringsbeviset har sålt fordonet.

Kammarrätten har ansett att det är särskilt viktigt att säljaren kan visa upp inköpshandlingar som stöder dennes uppgifter i de fall säljaren har personliga band till återförsäljaren, eller när bilarna i nära anslutning till att de införs i landet säljs vidare till återförsäljaren (KRNG 2011-11-03, mål nr 6367–6372-10).

32.4.2 Hantering av återtag, kundförlust m.m. vid handel med motorfordon

Hävning av köp, återtag av vara, demobil

Om köpet återgår efter försäljning av en helt ny personbil, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återlämnade bilen anses ny vid såväl tillfället för återlämnandet som vid nästa försäljning. Återlämnandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning använts, t.ex. som demonstrationsbil, får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. Förutsättningen att förvärvet inte medfört avdragsrätt (förvärvskriteriet) är inte uppfyllt, eftersom avdragsrätt förelåg vid företagets faktiska förvärv.

Samma principer gäller vid hävt köp avseende en bil som sålts enligt allmänna principer med skattedebitering. Sker hävningen, exempelvis på grund av att kunden inte är nöjd efter viss tids avtalad bytesrätt/ångervecka uppkommer inget förvärv för bilhandlaren.

Vid ett finansieringsföretags försäljning av en enligt avtal med säljaren återtagen vara får VMB tillämpas om bilen ursprungligen sålts enligt dessa bestämmelser, se även avsnitt 14.5.10 angående finansieringsföretags återtag av varor som sålts på avbetalning.

Reparationskostnad, skrotpremie och bilskatt

För begagnade fordon utgörs vinstmarginalen av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset om beskattning ska ske enligt VMB. Om ett fordon lämnas för reparation innan det säljs vidare får kostnaden för reparationen inte läggas till inköpspriset när vinstmarginalen bestäms vid återförsäljningen. Avdragsrätten för den mervärdesskatt som ingår i reparationen ska i stället bedömas enligt de allmänna bestämmelserna om avdragsrätt. I normalfallet blir därför bilhandlaren fullt kompenserad genom avdrag för ingående skatt. Samma synsätt gäller för t.ex. reparation av alla varor som beskattas enligt VMB.

Kundförlust

VMB inom t.ex. bilhandeln förutsätter att en enskild affärshändelse ger vinst. Uppkommer en kundförlust medför transaktionen inte någon beskattning. I allmänhet konstateras en kundförlust först efter det att varan sålts och mervärdesskatten har redovisats. Med stöd av 13 kap. 24 och 25 §§ ML får skatten i sådana fall rättas i efterhand i deklaration för den period då kundförlusten är konstaterad.

Återtagande med äganderätts-förbehåll – förlust

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel.

Exempel

Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderätts-förbehåll. Mervärdesskatt har för varje försäljning redovisats med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

	Bil A	*Bil B*	*Bil C*	*Bil D*
Försäljningspris	110 000	110 000	110 000	110 000
Inköpspris	100 000	100 000	100 000	100 000
Tänkt marginal	10 000	10 000	10 000	10 000
Kunden betalar	50 000	50 000	50 000	50 000
Fordran	60 000	60 000	60 000	60 000
Bilens restvärde	90 000	50 000	60 000	52 000
Återbetalning till kunden	30 000	-10 000	0	-8 000

Om återförsäljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstaterats att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet, dock som mest med det belopp som tidigare redovisats som utgående skatt. Det är endast avseende bil B och D som förlust har uppkommit. I dessa fall kan skatten korrigeras med stöd av 13 kap. ML. För bil B med hela den redovisade skatten och för bil D med 1 600 kr.

Inköpspris vid nästa försäljning

Bilarna i exemplet är begagnade och kan vid kommande försäljning beskattas enligt bestämmelserna om VMB. Ett återtagande av vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) betraktas inte som en omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Inköpspriset vid den efterföljande försäljningen bör därför beräknas med utgångspunkt från det ursprungliga förvärvet men korrigeras till vad som återstår efter återtagandet. I det ovanstående exemplet kan inköpspriset vid nästa försäljning beräknas enligt följande

- ursprungligt inköpspris, 100 000 kr,
- minskat med vad kunden erlagt, 50 000 kr,
- ökat med eventuellt återbetalningsbelopp, 30 000 kr avseende bil A,
- ökat med den del av den tänkta vinstmarginalen som beskattats, 10 000 kr avseende bil A och C samt 2 000 kr avseende bil D.

De nya inköpspriserna uppgår till 90 000 kr, 50 000 kr, 60 000 kr respektive 52 000 kr.

32.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

I normalfallet är en förutsättning för VMB att förvärvet av varan sker från någon som inte debiterar mervärdesskatt enligt de allmänna bestämmelserna vid omsättningen. I 9 a kap. ML finns särskilda undantag från denna förutsättning när det gäller förvärv av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

VMB inom konsthandeln

Återförsäljare som förvärvar konstverk från en upphovsman eller dennes dödsbo som inte är skattskyldig till mervärdesskatt får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående skatt beräknas på vinstmarginalen.

En upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk medför inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen uppgår till 300 000 kr för beskattningsåret (1 kap. 2 a § ML). Detta innebär att skattskyldighet uppkommer först om ersättningen (försäljning inklusive mervärdesskatt) för beskattningsåret uppgår till 336 000 kr. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan (1 kap. 2 b § ML). Se avsnitt 4.5

Särskilt beslut

Det särskilda undantaget innebär att VMB kan tillämpas vid omsättning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo. samt vid omsättning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren har importerat. För att få tillämpa VMB för sådan omsättning, som föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos Skatteverket. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret (9 a kap. 2 § ML). Beslutet gäller från dagen för beslutet eller,

på den skattskyldiges begäran, från annan tidpunkt (prop. 1994/95:202 s. 74).

I fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, d.v.s. inköp från tredjeland, finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 procent av beskattningsunderlaget. Tullverket är beskattningsmyndighet och påför mervärdesskatt avseende inköp från tredjeland. Det är Tullverket som gör bedömningen om en vara ska klassificeras som konstverk, samlarföremål eller antikvitet, se avsnitt 32.2.3.

Förvärv av konstverk från upphovsman

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 2 ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättning. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 procent i stället för 25 procent (RÅ 2000 not. 65). I analogi härmed kan inte heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe.

Ingående skatt

Förvärv av konstverk från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Den av säljaren respektive Tullverket debiterade mervärdesskatten är inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB avseende omsättningen och Skatteverket beslutat därom (9 a kap. 13 § ML). Den av upphovsmannen eller Tullverket debiterade mervärdesskatten får dock inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import (9 a kap. 9 § ML).

Förskjuten avdragsrätt

Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser (9 a kap. 3 § ML). Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och Skatteverket beslutat om detta enligt 9 a kap. 2 § ML. Om en återförsäljare som har fått ett sådant beslut väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen eller Tullverket debiterad skatt. Avdragsrätten inträder i dessa fall först i den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren (9 a kap. 14 § ML).

Beskattnings-underlag vid VMB efter import

Om en återförsäljare som importerar konstverk, samlarföremål eller antikviteter har beslutat att tillämpa VMB vid sin omsättning till kunderna, ska beskattningsunderlaget bestämmas på särskilt sätt.

En återförsäljares beskattningsunderlag utgörs av det importerade konstverkets, samlarföremålets eller antikvitetens försäljningspris minskat med beskattningsunderlaget vid importen, jfr 7 kap. 8 § ML, med tillägg för den mervärdesskatt som hänför sig till importen (9 a kap. 9 § tredje stycket ML). Detta innebär att återförsäljaren från försäljningspriset får dra av inköpspriset för varan, transport- och emballagekostnader m.m. samt mervärdesskatten på importen.

Observera att vinstmarginalen ska beskattas utifrån den skattesats som gäller för omsättning av varutypen även om skatt tagits ut med 12 procent vid importen. Om exempelvis en samlarbil importerats från tredjeland och Tullverket debiterat mervärdesskatt på importen med 12 procent ska vid vidareförsäljningen skattesatsen 25 procent användas.

En skattskyldig återförsäljare kan ansöka om att få tillämpa VMB enligt 9 a kap. 2 § ML även vid vidareförsäljning i Sverige av konstverk, samlarföremål och antikviteter som importerats från ett land utanför EU via ett annat EU-land under förutsättning att mervärdesskatt har tagits ut i det andra EU-landet i samband med importen och att avdrag eller återbetalning av den påförda importmomsen inte har skett. Importen måste alltså inte ha skett direkt till Sverige (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 704647-10/111).

32.6 Handel inom EU

VMB kan också tillämpas vid handel mellan EU-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML omsätta varor till köpare i annat EU-land och förvärva varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EU-land samt tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen i Sverige.

Se även avsnitt 32.4 när det gäller handel med begagnade motorfordon.

Export

En vara anses i vissa fall omsatt utomlands enligt vad som föreskrivs i 5 kap. 3 a § ML. VMB ska inte tillämpas i dessa fall (9 a kap. 17 § ML).

Nya transportmedel

VMB kan inte tillämpas vid försäljning av nya transportmedel till annat EU-land (9 a kap. 19 § ML). Jämför även avsnitt 32.4 angående försäljning av nya transportmedel till annat EU-land. Ett nytt transportmedel som köpts in från leverantör i ett annat EU-land kan inte vidareförsäljas inom Sverige med tillämning av VMB. Det är förhållandena vid förvärvstillfället som avgör huruvida fordonet ska betraktas som ett nytt transportmedel i detta sammanhang.

Försäljning till annat EU-land

Om en svensk återförsäljare säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EU-land och vid försäljningen tillämpar VMB, är omsättningen inte undantagen från skatteplikt, jfr 9 a kap. 18 § ML. Detta innebär att försäljningen inte ska redovisas i den periodiska sammanställningen. Inte heller får mervärdesskatten anges i fakturan, se vidare avsnitten 32.7 och 17.6.

Inköp från annat EU-land – säljaren tillämpar VMB

Beträffande den omvända situationen, d.v.s. då en svensk skattskyldig återförsäljare förvärvar begagnade varor m.m. från en skattskyldig återförsäljare i annat EU-land kan VMB tillämpas vid den efterföljande försäljningen (9 a kap. 1 § första stycket 2 ML). Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid försäljningen till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet indikeras bl.a. genom att säljaren i sin faktura måste ange att han tillämpat VMB. Härigenom undantas det unionsinterna förvärvet från beskattning i enlighet med 3 kap. 30 f § ML (motsvaras av artikel 4 a och c i mervärdesskattedirektivet). Om det däremot inte av fakturan framgår att säljaren tillämpat VMB så ska köparen beskattas för förvärvet i Sverige, eftersom leveransen i säljarlandet normalt undantas från skatteplikt vid handel mellan näringsidkare.

Det ankommer på köparen, om denne vill undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed kunna använda VMB vid sin återförsäljning, att göra sannolikt att förutsättningarna för skattefrihet för förvärvet enligt 3 kap. 30 f § ML är uppfyllda.

Leverantörens tillämpning av VMB innebär vidare att denne, utan skattedebitering i fakturan, tar ut mervärdesskatt på försäljningen med vinstmarginalen som grund. Den sålunda erlagda utländska mervärdesskatten utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

Överföring från annat EU-land

VMB kan tillämpas även vid vidareförsäljning i Sverige av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som en återförsäljare transporterat till Sverige utan att varorna

bytt ägare. Undantaget från skatteplikt för unionsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor i 3 kap. 30 f § ML gäller med andra ord inte bara varor som direkt i anslutning till inköpet transporteras till Sverige utan även varor som en återförsäljare för över, exempelvis från en verksamhet i ett annat EU-land till en verksamhet i Sverige. En förutsättning är dock att överföringen omfattas av VMB i avgångslandet (Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 704647-10/111).

Inköp från annat EU-land – svenskt VAT-nummer

En svensk återförsäljare som åberopat sitt VAT-nummer och därmed förvärvat en begagnad vara utan utländsk mervärdesskatt, får inte tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning. Ett sådant förvärv, där leverantören inte debiterat utländsk mervärdesskatt, medför att den svenske återförsäljaren ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, d.v.s. förvärvsbeskattning avseende unionsinternt förvärv i enlighet med bestämmelserna i 2 a kap. ML. Utgående skatt beräknas enligt allmänna bestämmelser med försäljningspriset som underlag vid vidareförsäljningen.

Utländsk mervärdesskatt debiterad

Förvärvsbeskattning och beskattning av vidareförsäljning enligt ML:s allmänna bestämmelser ska även ske i de fall en säljare i ett annat EU-land öppet debiterat sitt lands mervärdesskatt i fakturan, eller då någon öppen debitering av mervärdesskatt visserligen inte skett men där uppgift saknas i fakturan om att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB.

De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att bestämmelserna om VMB ska vara tillämpliga vid förvärv från andra EU-länder kommenteras även i avsnitt 23.5.

Inköp från privatperson i annat EU-land

Bestämmelserna om VMB är även tillämpliga då en svensk återförsäljare vidareförsäljer begagnade varor som förvärvats från en säljare i ett annat EU-land som inte är näringsidkare med avdragsrätt, t.ex. från en privatperson.

Distansförsäljning t.ex. postorder

En utländsk företagare i annat EU-land som säljer varor till svenska kunder som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, exempelvis postorderförsäljning, kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § första stycket 4 ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, d.v.s. om fråga är om handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § första stycket 4 ML inte tillämplig, jfr 9 a kap. 18 § andra stycket ML. Varorna

anses således omsatta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, d.v.s. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB även om mottagarlandets omsättningströskel överskrids.

32.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde

Mervärdesskattedebitering

För omsättning där återförsäljaren tillämpat VMB får skattens belopp eller underlag för beräkning av skatten inte anges i fakturan (9 a kap. 16 § ML). Skälet till detta är att skatten inte är avdragsgill hos förvärvaren. Om skatten angivits i fakturan innebär detta att återförsäljaren inte uppfyllt kraven för att få tillämpa VMB. I så fall ska skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som bestäms utifrån de allmänna bestämmelserna i ML.

Uppgift i fakturan

Om VMB-reglerna har tillämpats ska detta framgå genom en särskild uppgift i fakturan. Enligt 11 kap. 8 § 16 ML ska det i fakturan anges den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

- vinstmarginalbeskattning för begagnade varor,
- vinstmarginalbeskattning för konstverk, eller
- vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter.

Förenklad faktura

Skatteverket anser att en förenklad faktura får användas vid försäljning där återförsäljaren tillämpar reglerna om VMB. En förklaring till utelämnad skattedebitering ska dock lämnas varvid hänvisning till VMB uttryckligen ska ske. Det förutsätts också att de allmänna förutsättningarna i 11 kap. 9 § första stycket ML för att få utfärda förenklad faktura är uppfyllda, nämligen att fakturan är på ett belopp som inte överstiger 2 000 kr inklusive mervärdesskatt eller att handelsbruk m.m. gör det svårt att följa alla de krav som normalt gäller för fakturor (Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111).

En förenklad faktura måste innehålla uppgifter om datum för utfärdandet, identifiering av säljaren, identifiering av vilken typ av varor som levererats (11 kap. 9 § andra stycket ML). Mervärdesskatten och beskattningsunderlaget får inte anges vid tillämpning av VMB.

Inköpsfaktura

Bestämmelserna i 9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköps-

kostnader samt att fråga är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Beviskraven bör därför ställas med utgångspunkt från bestämmelserna i 11 kap. 8 § ML och 39 kap. 3 § SFL

En deklarationsskyldig ska ha ett underlag för fullgörandet av uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av beskattningen (39 kap. 3 § SFL).

Av inköpsfakturan ska, som tidigare nämnts, framgå om leverantören tillämpar bestämmelserna om VMB vid försäljningen.

Förskott

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis för beställd vara inträder skattskyldigheten när betalningen mottas (1 kap. 3 § ML). Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

Exempel

Ett bilhandelsföretag säljer den 31 januari en begagnad personbil för 100 000 kr. Kunden erlägger 10 000 kr i förskott. Bilen levereras den 10 februari varvid återstoden 90 000 kr erläggs. Bilhandelsföretaget har beräknat vinstmarginalen till 20 000 kr. Utgående skatt med 20 procentprocent därav, utgör 4 000 kr. Av skatten bör 400 kr anses belöpa på perioden januari och 3 600 kr på perioden februari.

32.8 Räkenskaper

VMB särskiljs i räkenskaperna

Enligt vad som följer av 9 a kap. 15 § ML ska den som är skattskyldig återförsäljare, utöver vad som följer av BFL:s redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare är skyldig att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av BFL och god redovisningssed.

En återförsäljare kan tillämpa tre olika metoder för inköp och försäljning av begagnade varor m.m., se avsnitt 32.3. Det innebär att återförsäljaren i sin bokföring då också måste hålla isär transaktionerna för respektive metod.

Se även avsnitt 42.3.

33 Finansiella tjänster

33.1 Inledning

Finansiella tjänster förekommer framför allt inom den finansiella sektorn. Dit räknas aktörer på finansmarknaden, såsom banker, värdepappersbolag m.fl. respektive aktörer på försäkringsmarknaden, såsom försäkringsgivare och försäkringsförmedlare. Undantag från skatteplikt för finansiella tjänster finns i 3 kap. 9 och 10 §§ ML.

Undantaget för finansiella tjänster inom bank- och finansområdet behandlas i avsnitt 33.2 och inom försäkringsområdet i avsnitt 33.3.

33.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel

I detta avsnitt redogörs först för vad som omfattas respektive inte omfattas av undantaget för bank- och finansieringstjänster, avsnitt 33.2.1. Därefter redogörs för vad som avses med värdepappershandel och jämförbar verksamhet, inbegripet förvaltning av investeringsfonder, som är undantagna från skatteplikt, avsnitt 33.2.2.

33.2.1 Bank- och finansieringstjänster

Omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt (3 kap. 9 § första stycket ML). Detta gäller bank- och kreditföretag, värdepappersbolag samt även andra typer av företag som tillhandahåller tjänster av nämnda slag. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen (3 kap. 9 § andra stycket ML).

33.2.1.1 Tjänster som omfattas av undantaget

Bank- och finansierings-tjänster

Undantaget i 3 kap. 9 § första stycket ML omfattar bl.a. räntor samt sådana avgifter och provisioner inom bank- och finansieringsföretagens kontorsrörelse som har samband med in- och utlåning, betalningsförmedling, kreditförmedling, kreditgarantier och handel med valutor.

Mervärdes-skattedirektivet

Undantaget för sådana bank- och finansieringstjänster motsvaras i mervärdesskattedirektivet av de transaktioner som anges i artikel 135.1 b–e.

Till skillnad från ML:s utformning anges i artikeln en mera detaljerad uppräkning av de transaktioner som är undantagna från skatteplikt:

> ”b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.
>
> c) Förmedling av och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit.
>
> d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande sparoch transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.
>
> e) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, d.v.s. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.
>
> f) Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2.
>
> g) Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.”

Exempel på vad som omfattas av skattefrihet är avgifter för

- kontoutdrag och saldouppgifter,
- gireringar och överföringsuppdrag

– uppläggning av krediter

Kredit- och betalkortsavgifter

De avgifter som säljaren tar ut av en kund när denne betalar med kredit- eller betalkort i samband med förvärv av en vara eller tjänst ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av varan eller tjänsten, se vidare avsnitt 11.

Begreppet transaktioner rörande betalningar m.m.

EU-domstolen har i ett mål, prövat bl.a. hur uttrycket ”transaktioner […] rörande […] överföringar” ska tolkas (artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet). Enligt EU-domstolen måste de tjänster som tillhandahålls ha som verkan att medel överförs och medföra rättsliga och ekonomiska förändringar (jfr C-235/00, CSC Financial Services, punkt 26). En sådan tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt direktivets mening bör särskiljas från tillhandahållandet av endast en materiell eller teknisk tjänst, som t.ex. att ett datasystem ställs till bankens förfogande. Bestämmelsen ska tolkas så, att verksamheter rörande överföringar och betalningar omfattar de transaktioner som utförs av en datacentral, om dessa transaktioner har en fristående karaktär och om de är specifika och väsentliga för de verksamheter som är undantagna från skatteplikt. Domstolen fastslog vidare att vid tolkningen av om undantaget är tillämpligt är det tjänstens natur som ska vara avgörande och inte att tjänsten utförs av viss typ av företag eller att det föreligger ett rättsförhållande med bankens slutliga kund (C-2/95, SDC, punkterna 38, 59, 66–68).

Begreppet förmedling av krediter

EU-domstolen har uttalat sig om begreppet ”förmedling av krediter” i artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att en underagent till en huvudagent inte är avtalsrättsligt bunden till någon av parterna i ett kreditavtal till vilkens slutande han medverkat, och att denna underagent inte tar direkt kontakt med den ena av dessa parter, hindrar inte att underagenten tillhandahåller förmedling av krediter som är undantagen från skatteplikt. Detta förutsätter dock att hans verksamhet inte begränsas till ombesörjandet av en del av de materiella transaktionerna i anslutning till kreditavtalet (C-453/05, Ludwig).

33.2.1.2 Rättsfall och förhandsbesked om bank- och finansieringstjänster

Vid tolkningen av vad som omfattas av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster förekommer ofta gränsdragningsproblem dels vid bedömningen av karaktären på tjänsten, dels om tillhandahållandet ska ses som en tjänst

eller flera. Nedan redovisas rättsfall och förhandsbesked som belyser denna tolkningsproblematik.

Värdering av fastighet i samband med lån

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett företags tjänster i form av värdering av fastigheter som gjordes på uppdrag av en bank i samband med långivning var skattepliktiga tjänster (RÅ 1992 not. 209).

Kreditgivning vid varuförsäljning

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbeskedsärende ansett att ett lån, som ett bolag tillhandahöll enligt särskilt låneavtal i samband med försäljning av vara, var avskilt från bolagets försäljningsverksamhet. Den avgift som betalades till långivaren för dennes kostnader för avisering om räntebetalning, amortering m.m. utgjorde en kostnad för lånet och en intäkt i den undantagna utlåningsverksamheten. Omsättningen var inte heller skattepliktig i de fall krediten tillhandahölls av ett annat bolag och lånet sedan amorterades varje månad under en period av sex månader. Kunden behövde i dessa fall inte betala någon ränta utan fick i stället betala en högre aviseringsavgift (SRN 2005-10-11).

Underentreprenörs betalnings-förmedling

Skatterättsnämnden har ansett att omsättning av tjänster som avsåg betalningsförmedling omfattades av undantaget från skatteplikt även i det fall en underentreprenör tillhandahöll dessa tjänster till sökandebolaget (SRN 2009-10-15, dnr 18-08/I).

Hantering av kortbetalningar åt e-handelsföretag

Skatterättsnämnden har prövat frågan om sökandebolagets tjänster till e-handelsföretag var undantagen betalnings-förmedling. Bolaget skulle få rätt att via inlösande bank för e-handelsföretagets räkning ta emot gjorda betalningar på ett gemensamt klientmedelskonto och efter avräkning för bl.a. sin ersättning föra över till e-handelsföretaget betalningarna från kunder för köpta varor och tjänster. Skatterättsnämnden fann att de tjänster som bolaget tillhandahöll fick i huvudsak anses kunna hänföras till en från skatteplikt undantagen betalningsförmedling. Enligt nämnden finns stöd för denna bedömning i EU-domstolens övervägande i mål C-2/95, SDC (SRN 2012-10-31, dnr 51-11/ I).

Bankgiro-centralens transfererings-tjänster

Skatterättsnämnden har prövat frågan om undantaget var tillämpligt för tjänster som tillhandahölls av Bankgirocentralen. Med hänvisning bl.a. till C-2/95, SDC, ansåg Skatterätts-nämnden att de tjänster som innefattade transfereringar av medel mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahölls i anslutning härtill utgjorde sådan banktjänst som omfattades av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kunde utnyttja via sina terminaler.

Skatterättsnämnden ansåg däremot att Bankgirocentralens omsättning som avsåg uppdragsfakturering inte omfattades av undantaget från skatteplikt. Den omsättningen var en från själva betalningsförmedlingen en klart åtskild prestation och inte en tjänst som var underordnad betalningsförmedlingen (SRN 1997-11-13).

Uppdrags-fakturering var skattepliktig

Bankgirocentralen överklagade förhandsbeskedet till den delen som avsåg uppdragsfaktureringen. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden (RÅ 1999 not. 46).

Vissa tjänster var skattepliktiga

Kammarrätten har ansett att moment som ingick som nödvändiga led vid överföring av medel mellan konton omfattades av undantaget. Tjänster som kunde hänföras till framställning av uppdragsblanketter, vinnarkonto, bankstatistik och registrering av konto för överskjutande skatt ansågs dock vara skattepliktiga (KRNS 2004-06-15, mål nr 4890-2000, 4891-2000, 4892-2000 och 4893-2000).

SWIFT-tjänster var skattepliktiga

SWIFT är ett företag med säte i Belgien som sköter ett telekommunikationsnätverk för finansiella transaktioner mellan institutioner över hela världen. Tjänster som SWIFT tillhandahöll har varit föremål för prövning hos EU-domstolen. EU-domstolen fann att SWIFT:s elektroniska kommunikationstjänster inte omfattades av undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 d eller f i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterade att SWIFT:s ansvar var begränsad till de tekniska aspekterna och omfattade inte de specifika och väsentliga beståndsdelarna i de aktuella finansiella transaktionerna (C-350/10, Nordea Pankki Suomi).

Även kammarrätten har ansett att SWIFT-tjänster har som huvudsaklig funktion att förmedla finansiell information och att tjänsterna därför inte omfattas av undantaget från skatteplikt (KRNS 2010-05-28, mål nr 6053-09 och 6054-09).

Transaktions-övervakning

Skatterättsnämnden har ansett att ett företags tjänster i form av transaktionsövervakning till ett kortföretag inte omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Företagets tjänster bestod i att manuellt analysera information som fångats upp av kortföretagets automatiska system. Den manuella analysens syfte var att upptäcka och kunna stoppa bedrägliga inköp som gjorts med kundens kort (SRN 2012-07-09, dnr 41-11/ I).

Betal- och kreditkorts-tjänster

Skatterättsnämnden har ansett att ett åtagande att till en grupp banker sköta deras hantering av kredit- och betalkortsystem utgjorde en finansiell tjänst som omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML. I sökandens åtagande ingick bl.a. att genomföra bankkundernas korttransaktioner från auktorisation till insamling av transaktioner, överföra medel, administrera och göra avräkningar, vid fel hantera påföljande reklamationer, bedrägeribevakning, kravhantering, statistik och vissa andra tjänster. Skatterättsnämnden fann att de olika tillhandahållandena skulle ses som en enda tjänst som syftade till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna i en betalningsförmedling som banken efterfrågade (SRN 2006-06-30).

I ett annat förhandsbesked har Skatterättsnämnden ansett att ett bolags omsättning av tjänster till kortinnehavare av bolagets egna betalkort, såsom beviljande av krediter och möjlighet att handla mot faktura, var sådana bank- och finansieringstjänster som omfattades av undantaget. De avgifter bolaget fick från de företag som var anslutna till kortet, vilka i sin tur drog nytta av konceptet genom att kortinnehavarna handlade av dem, ansåg nämnden också kunde hänföras till de skattefria bank- och finansieringstjänsterna. Däremot utgjorde de tjänster som bolaget tillhandahöll i form av servicefunktion till företag, vid betalningar som sker med kontokort utfärdade av utomstående kontokortsföretag, skattepliktiga administrativa tjänster (SRN 2006-02-28).

Kassaservice-tjänster

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolag som på uppdrag av ett annat bolag utförde så kallade kassaservicetjänster tillhandahöll banktjänster. Tjänsterna bestod i att förmedla insättningar och uttag på bankkonton, inlösen av checkar och postgiroutbetalningar, mottagning av dagskassor, förmedling av betalningar samt kontrollräkning av kontanter (SRN 2004-06-15).

Kreditförmedling

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att tjänster som en bank utförde i samband med hanteringen av långfristiga bostadskrediter för ett kreditmarknadsbolags räkning och som avslutades med att ett kreditbeslut fattades utgjorde kreditförmedling. Omsättning av dessa tjänster var därför undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket ML. Även bankens tjänster vid omsättning och övertagande av krediter för vilka kreditmarknadsbolaget var kreditgivare utgjorde kreditförmedling. Högsta förvaltningsdomstolen förklarade däremot att bankens omsättning av tjänster som avsåg

arkivering av kreditakter inte var undantagen från skatteplikt enligt ML (RÅ 1998 not. 111).

Tjänster i samband med kreditansökningar

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att tjänster i samband med kreditansökningar som tillhandahölls av ett postorderföretag inte utgjorde sådan kreditförmedling som är undantagen från skatteplikt. Postorderföretaget öppnade inkomna ansökningar, registrerade, diarieförde samt tog fram kompletterande uppgifter (RÅ 2005 not. 61).

Tjänster till ett kreditbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att ett koncernbolags tillhandahållande av tjänster till ett kreditbolag i samband med att andra företag inom koncernen förmedlade krediter mellan kreditbolaget och kredittagarna inte utgjorde kreditförmedlingstjänster som omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den konkreta förmedlingsinsatsen utfördes av de andra koncernföretagen och att bolagets uppgifter i sammanhanget endast var att på olika sätt verka för att koncernföretagen skulle utföra kreditförmedlingen. Tjänsterna framstod inte på det sätt som EU-domstolen uttalat i C-453/05, Ludwig (punkt 36) som en avgränsad enhet som medförde att de funktioner uppfylldes som var specifika och väsentliga för de förmedlingsinsatser som de andra koncernföretagen utförde (RÅ 2010 ref. 27).

Förvaltning av fordringar åt moderbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende bedömt att ett dotterbolags tjänster som innebar att för moderbolagets räkning föra förhandlingar med gäldenärer och även bevilja nya krediter utgjorde förvaltningstjänster som inte omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Eventuella inslag som i mervärdesskattehänseende var att betrakta som finansiella tjänster framstod som underordnade led i förvaltningen (RÅ 2003 not. 194).

Växlingstransaktioner utgör omsättning

EU-domstolen har ansett att växlingstransaktioner där en bank köper en valuta till ett överenskommet belopp och som motprestation säljer en annan valuta till ett avtalat belopp utgör tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Vederlaget utgör det belopp som banken verkligen erhåller för egen räkning vilket motsvaras av bankens bruttoresultat av transaktionerna över en viss tid (C-172/96, First National Bank of Chicago).

Valutahandel

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende funnit att en marknadsföringstjänst avseende valutaväxling inte omfattades av 3 kap. 9 § ML. Ett bolag som tillhandahöll valutaväxlingstjänster anlitade utländska dotterbolag för att

sälja valutaväxlingstjänsten. Dotterbolagen marknadsförde tjänsten, vidarebefordrade butikens och kunderna åsikter till bolaget, tillhandahöll utbildnings- och reklammaterial samt terminaler och installation av terminaler. Dotterbolagens tjänster utgjorde inte till någon del sådana förmedlingstjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML (RÅ 2010 not. 25).

Växlingsvinst var skattefri

Skatterättsnämnden har ansett att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML var tillämpligt på de växlingsvinster som uppstod vid växling av valuta. Enligt Skatterättsnämnden avsåg det tilltänkta valutabolagets verksamhet valutatransaktioner och omsättningarna omfattades därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknade för bedömningen betydelse om valutabolaget vände sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrevs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag (SRN 1994-04-08).

33.2.1.3 Tjänster som inte omfattas av undantaget för bank- och finansieringstjänster

I 3 kap. 9 § andra stycket ML anges särskilt vissa verksamheter och tjänster som inte ingår i begreppet bank- och finansieringstjänster.

Notariatverksamhet

Av lagtexten framgår att notariatverksamhet inte omfattas av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster. Detta innebär att avgifter för depåer och för notariatförvar samt arvoden för tjänster av juridisk, ekonomisk eller teknisk karaktär, omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om tjänster avseende skattekonsultation, deklarationer, boutredning, privat rådgivning samt övrig juridisk och ekonomisk rådgivning. Inte heller kapitalförvaltning omfattas av undantaget, se vidare avsnitt 33.2.2.4.

Bankfack

Uthyrning av bankfack och andra förvaringsutrymmen omfattas heller inte av skattefriheten.

Administrativa tjänster

Administrativa tjänster som avser factoring ingår inte i undantaget från skatteplikt. Se vidare avsnitt 33.2.1.4.

Andra tjänster

Vidare är omsättning av tjänster som avser bokföring, översättning, fotokopiering och tillhandahållande av programvara samt för kreditupplysning och allmänna administrativa tjänster skattepliktiga. Detta gäller även då tjänsterna tillhandahålls åt ett annat finansieringsföretag.

Återtagna varor

Finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML.

Indrivning av fordringar – inkasso

Skatteplikt gäller också enligt lagtexten för inkassotjänster såsom utförande av inkassouppdrag för kunders räkning. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst, indrivning av fordringar, som är skattepliktig. Av praxis framgår att det även kan bli fråga om tillhandahållande av indrivningstjänster i samband med factoring om syftet är att utföra tjänster som medför att kunden avlastas indrivningen och betalningsrisken för fordringen.

Utlägg ingår inte

Vid omsättning av skattepliktiga indrivningstjänster ska utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inte ingå i beskattningsunderlaget.

Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären, jfr avsnitten 6 och 11.2.

Tolkning av indrivningstjänster

Mot bakgrund av nedan refererade EU-dom, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, har Skatteverket i ett ställningstagande utvecklat sin syn på frågan om skatteplikt vid factoring (Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111). Nedan följer en närmare redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att om det huvudsakliga syftet med tjänsten är att tillhandahålla en administrativ tjänst samt avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken så är omsättningen skattepliktig oavsett om det är fråga om fakturaköp eller fakturabelåning. Detta gäller oavsett om avlastningen av betalningsrisken för fordringarna är med eller utan regressrätt. Detta gäller även om ersättningen tas ut som en minskning vid betalningen avseende kundfordringen.

I vissa fall av fakturaköp finns dock inte något tillhandahållande av någon tjänst i form av avlastning av indrivningen. Det kan vara fallet om förfallna fakturor köps för endast en bråkdel av nominella värdet. I dessa fall avser köpet i princip värdelösa fordringar och köparen kan inte anses tillhandahålla kunden någon tjänst i form avlastning av indrivningen och betalningsrisken.

Skatteverket anser att om det vid fakturabelåning även föreligger en kreditgivning, som inte är underordnad administrations- och indrivningstjänsten, är denna undantagen från skatteplikt och den ränta som erhålls som ersättning ska inte beskattas. Detta gäller även om ränta tas ut som en minskning vid utbetalningen av det nominella kundfordringsbeloppet.

33.2.1.4 Rättsfall om indrivningstjänster

Av EU-domstolens praxis framgår att även företag som utför fakturaköp eller fakturabelåning också kan anses tillhandahålla kunden en indrivningstjänst som är skattepliktig. Nedan redovisas rättsfall som belyser när domstolarna bedömt att det finns ett sådant skattepliktigt tillhandahållande vid factoring respektive när det inte finns.

Extensiv tolkning

EU-domstolen har uttalat att medan undantagen i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt eftersom de avviker från mervärdesskattens allmänna tillämpning ska begreppet ”indrivning av fordringar”, som är ett undantag från undantagen som innebär att sådana transaktioner är skattepliktiga, tolkas extensivt. Domstolen ansåg därför att ett företags tillhandahållande av tjänst som bl.a. bestod i att anmoda tredje mans bank, att via ett autogirosystem, föra över pengar som denne är skyldig företagets kund, att till kunden översända sammanställningar av erhållna belopp samt kontakta de tredje män från vilka kunden inte erhållit betalning omfattades av begreppet ”indrivning av fordringar” och därför inte var undantagen från skatteplikt (C-175/09, AXA UK).

Skattepliktig factoring

EU-domstolen har funnit att direktivet ska tolkas så att när ett factoringföretag tillhandahåller factoringtjänster genom att köpa sin kunds fordringar tillhandahåller det kunden en tjänst som i huvudsak går ut på att avlasta kunden indrivning av fordringarna och betalningsrisken. Domstolen konstaterade att factoring ska tolkas enligt sin objektiva karaktär oavsett form av factoring. Domstolen konstaterar också att factoring med hänsyn till sin objektiva karaktär har som huvudsakligt ändamål att driva in fordringar från tredje man. En ekonomisk verksamhet, varigenom en näringsidkare köper fordringar med den kreditrisk som följer med detta och i gengäld tar ut en avgift av sina kunder, utgör ”indrivning av fordringar” i den mening som avses i direktivet, artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet (C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring).

Så kallad oäkta factoring

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om köp av fakturafordringar utan övertagande av kreditrisk (så kallad oäkta factoring) och funnit att det var frågan om inkasso och att omsättningen var skattepliktig (HFD 2012 ref. 56 [I]). Målet behandlade också frågan om hur beskattningsunderlaget ska beräknas i efterhand, se avsnitt 11.3.

Förvärv av osäkra fordringar

EU-domstolen har uttalat att det inte är fråga om tillhandahållande av en tjänst när en näringsidkare på egen risk förvärvar osäkra fordringar till ett pris som understiger fordringarnas nominella värde när denna mellanskillnad avspeglar dessa fordringars verkliga ekonomiska värde (C-93/10, GFKL Financial Services).

Högsta förvaltningsdomstolen har också prövat en liknande fråga som gällde ett bolag som förvärvade fordringar utan regressrätt till nio procent av fordringarnas nominella värde. Bolaget drev sedan in för egen räkning ett belopp som motsvarade 23 procent av det nominella värdet med hjälp av ett utländskt indrivningsföretag. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att omständigheterna överensstämde allt väsentligt med dem som förelåg i målet C-93/10, GFKL Financial Service. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen följer det av EU-domstolens praxis att den verksamhet bolaget bedriver inte innefattar något tillhandahållande av tjänster mot vederlag (HFD 2012 ref. 56 [II]).

33.2.2 Värdepappershandel och jämförbar verksamhet

Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Vad som avses med sådan verksamhet framgår av 3 kap. 9 § tredje stycket 1 och 2 ML. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt nämnda lagrum omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller inte. Det innebär bland annat att undantaget även gäller vid försäljning och förmedling av andelar i handelsbolag och kommanditbolag.

Förvaltning av investeringsfonder enligt lagen [2004:46] om investeringsfonder utgör också värdepappershandel.

Courtage m.m.

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML innebär att vederlag för aktier och andra värdepapper samt courtage, avgifter och provisioner som tas ut av exempelvis banker och värdepappersbolag vid handel i kommission och förmedling av värdepapper är undantagna från skatteplikt.

Optioner, terminer (derivat)

Motsvarande undantag finns i artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet. Där framgår att det även gäller för transaktioner rörande obligationer och andra värdepapper än aktier. Exempel på andra värdepapper är standardiserade optioner och terminer (derivat) som finns upptagna på en reglerad värdepappersmarknad. Jfr artikel 9 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

33.2.2.1 Omsättning av aktier, värdepapper m.m.

Transaktioner rörande aktier, värdepapper m.m.

EU-domstolen har tolkat innebörden av begreppet transaktioner rörande aktier, värdepapper m.m. (artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet) i målen C-2/95 SDC och C-235/00 CSC Financial Services. Den analys som EU-domstolen gör av överföring av betalningar i SDC-domen, se avsnitt 33.2.1.1 ovan, gäller i princip även handeln med värdepapper. Värdepappershandel kan därför anses innefatta handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning. Jfr SDC-domen, punkt 73, och CSC-domen, punkt 26–28. Av CSC-domen följer att uttrycket transaktioner rörande värdepapper avser transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper.

Lagerbolag

Försäljning av aktier är undantaget från skatteplikt eftersom det är fråga om handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna. Detta innebär att försäljning av ett så kallat lagerbolag genom överlåtelse av aktierna i bolaget omfattas av undantaget från skatteplikt.

Avstämnings-register

En central värdepappersförvarare, d.v.s. ett företag som har auktorisation att kontoföra finansiella instrument i avstämningsregister (jfr lag [1998:1479] om kontoföring av finansiella instrument), kan tillhandahålla tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Tjänster som tillhandahålls till emittent (d.v.s. avstämningsbolag) och som säkerställer att ägaromregistrering/-överföring sker mellan värdepapperskonton i avstämningsregister eller att registrering sker vid emission omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta eftersom tjänsten medför en rättslig och finansiell förändring mellan köpare och säljare av det aktuella värdepappret. Däremot omfattas inte en tjänst som avser uppdatering av aktieägarbok av undantaget eftersom tjänsten inte förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna.

Undantaget omfattar även registreringstjänster som innebär att rättigheter eller skyldigheter för värdepapper skapas, förändras eller utsläcks. Tjänster till så kallat kontoförande institut (d.v.s. den som av en central värdepappersförvarare medgetts rätt att vidta registreringsåtgärder i avstämningsregistret) omfattas av undantaget när tjänsten omfattar ett ansvar för förändringen av den rättsliga och finansiella ställningen för värdepappret (jfr C-235/00 CSC Financial Services och C-2/95 SDC, samt RÅ 1999 not. 46).

33.2.2.2 Rättsfall och förhandsbesked om värdepappershandel

Vid tolkningen av vad som utgör transaktioner rörande värdepapper m.m. som är undantaget från skatteplikt förekommer ofta gränsdragningsproblem dels vid bedömningen av karaktären på tjänsten, dels om tillhandahållandet ska ses som en tjänst eller flera. Nedan redovisas rättsfall och förhandsbesked som belyser denna tolkningsproblematik.

Bolagsbildningskostnader var skattepliktiga

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansåg att den del av ersättningen som avsåg bolagsbildningskostnader i samband med avyttring av lagerbolag inte omfattades av undantaget från skatteplikt. Nämnden ansåg att det mervärdesskatterättsligt var frågan om två tillhandahållanden. Det ena avsåg enbart överlåtelse av andelarna i lagerbolaget. Det andra avsåg tjänster som innebar att kunden avlastades arbetet med att bilda bolag (HFD 2011 not. 33).

Garantigivning

Investmentbanker m.fl. erbjuder tjänster i samband med nyemission och kan då bl.a. mot en garantiprovision åta sig att förvärva aktier som eventuellt inte blivit tecknade vid en emission. EU-domstolen har i dom den 10 mars 2011 funnit att undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet omfattar de tjänster som ett kreditmarknadsföretag tillhandahåller genom att mot ersättning utfärda en emissionsgaranti till ett bolag som står i begrepp att emittera aktier. Emissionsgarantin innebär att kreditmarknadsföretaget åtar sig att förvärva sådana aktier som eventuellt inte kommer att tecknas inom den tid som aktieteckningen pågår (C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken).

I det mål där Högsta förvaltningsdomstolen inhämtade detta förhandsavgörande från EU-domstolen har domstolen ansett att garantigivningstjänster är undantagna från skatteplikt (HFD 2011 ref. 38).

Likviditets-garantitjänst

Skatterättsnämnden har ansett att ett åtagande där sökanden fortlöpande och för egen räkning ställde köp- och säljkurser på uppdragsgivarens aktier för att främja likviditeten på aktien inte var undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML (SRN 2004-03-05).

Tjänster enligt depåavtal

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att tjänster som sökanden (Y) tillhandahöll enligt två depåavtal till en del utgjorde tjänster enligt 3 kap. 9 § ML. De åtgärder som Y vidtog enligt depåavtalen bestod både av tjänster som påverkade parternas finansiella ställning respektive det rättsförhållande som värdepapperet representerade och av tjänster som var av mer administrativ art. Skatterättsnämnden ansåg därför att de tjänster enligt depåavtalen som Y utförde och ansvarade för i egenskap av kontoförande institut och förvaltare och som säkerställde ägarregistrering, överföring eller andra rättsliga förändringar avseende värdepapperet bör anses utgöra sådana transaktioner som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Även de betalningstransaktioner som Y genomförde och som hörde samman med en värdepappersavveckling omfattades av skattefriheten eftersom dessa transaktioner medförde ekonomiska förändringar för köparen och säljaren. De tjänster enligt depåavtalen som avsåg löpande hantering av bolagshändelser (vidarebefordran av information till kunderna, inkasserande av utdelningar m.m.), värdering av innehavet på kontot, tillhandahållande av kontouppdrag, åtgärder beträffande skatter (såsom tillhandahållande av deklarationsuppgifter) samt andra tjänster av administrativ karaktär medförde inte några rättsliga och ekonomiska förändringar för parterna och omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt (RÅ 2009 not. 23).

33.2.2.3 Förmedling av aktier, värdepapper m.m.

Begreppet förmedling rörande aktier, värdepapper m.m.

EU-domstolen har även tolkat begreppet förmedling rörande aktier, värdepapper m.m. i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har bedömt att uttrycket inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa (C-235/00, CSC Financial Services).

I ovannämnda dom har EU-domstolen vidare uttalat (punkt 39):

> ”Utan att det är nödvändigt att fråga sig exakt vilken räckvidd uttrycket förhandlingar har […] kan det konstateras att uttrycket […] avser verksamhet som utförs

av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför. Förhandlingsverksamhet är nämligen en tjänst som utförs för en avtalsparts räkning och för vilken denna utger vederlag såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Verksamheten kan bland annat bestå i att underrätta parten om tillfällen att sluta ett sådant avtal, att komma i kontakt med motparten och att förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning. Denna verksamhets ändamål är således att göra det som är nödvändigt för att parterna skall sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll."

Förmedling av obligation

Enligt lagtexten i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML utgör värdepappershandel omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. Skatteverket anser därför att ersättning från Riksgäldskontoret till återförsäljare av premieobligationer omfattas av undantagsbestämmelserna för förmedling av värdepapper (RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120).

Förmedling eller marknadsföring

För att en tjänst ska bedömas som förmedling av finansiella produkter som är undantagen från skatteplikt anser Skatteverket att tillhandahållaren måste agera som mellanman. För att tillhandahållaren ska anses agera som en mellanman måste denne känna till både säljarens och köparens identitet. Vidare måste ersättningen vara villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner faktiskt äger rum.

Skatteverket tolkar EU-domstolens praxis så att mellanmannens tillhandahållande inte behöver vara särskilt omfattande. Verksamheten kan exempelvis begränsas till att bereda parterna tillfälle att ingå avtal. Det krävs inte att föremedlaren deltar i förhandlingarna om de slutliga avtalsvillkoren mellan parterna. Det är tillräckligt att förmedlarens insats medför att ett avtal sluts mellan parterna. Omfattningen av rådgivning i samband med förmedlingen har ingen avgörande betydelse vid bedömningen av om tillhandahållandet ska omfattas av undantaget för förmedling av värdepapper eller anses vara en marknadsföringstjänst. Skatteverket anser däremot att det är fråga om skattepliktig marknadsföringstjänst om tillhandahållaren endast informerar om de finansiella produkterna, t.ex. vid ett möte eller genom att dela ut prospekt utan att ha

kännedom om kundernas identitet (Skatteverket 2011-01-26, dnr 131 695702-10/111).

Aktieförmedling eller företagsförmedling

Enligt Skatteverket har rättsläget rörande skatteplikt vid företagsförmedling blivit klargjort genom Högsta förvaltningsdomstolens dom (HFD 2011 ref. 21, se avsnitt 33.2.2.4). Skatteverket anser därför att om ett uppdrag att förmedla ett företag resulterar i en överlåtelse av aktierna i företaget, omfattas tjänsten alltid av undantaget från skatteplikt för förmedling av aktier. Om uppdraget däremot resulterar i en överlåtelse av inkråmet i företaget, omfattas tjänsten inte av detta undantag. Det saknar betydelse om ett förmedlingsuppdrag är formulerat som ett öppet avtal, d.v.s. det kan resultera antingen i en överlåtelse av inkråmet eller i en överlåtelse av aktierna i företaget. Det är alltid vad som faktiskt överlåts som avgör om förmedlingstjänsten omfattas av undantaget från skatteplikt (Skatteverket 2011-08-23, dnr 131 569884-11/111).

Skatteverket har i ett annat ställningstagande redogjort för sin syn i ett antal frågor som uppkommit med anledning av tolkningen av företagsförmedling och aktieförmedling. Enligt Skatteverket har det ingen betydelse för tjänstens karaktär om uppdraget består av att förmedla alla eller en del av aktierna. Det är heller inte avgörande för tjänstens karaktär om ersättningen utgår i form av fasta eller rörliga arvoden. Ett förmedlingsuppdrag som formulerats som ett så kallat öppet avtal kan resultera antingen i en skattepliktig företagsförmedlingstjänst eller en skattefri aktieförmedlingstjänst (Skatteverket 2012-02-21, dnr 131 78171-12/111).

Förskott vid öppna avtal

Exempel 1

Hur ska redovisning av mervärdesskatten ske vid förskottsfakturering när det gäller så kallade öppna avtal?

Svar:

Det är vad som slutligen överlåts som avgör om förmedlingstjänsten är skattepliktig eller inte. Skattskyldigheten för förskottet får avgöras utifrån de faktiska omständigheterna vid den tidpunkt då förmedlaren får förskottet. Om det sannolika utfallet vid denna tidpunkt är att uppdraget resulterar i en aktieöverlåtelse, så ska mervärdesskatt inte tas ut på förskottet. Om det trots detta visar sig att uppdraget resulterade i en inkråmsöverlåtelse, så ska förmedlaren ta ut mervärdesskatt på

tidigare erhållna förskott och göra rättelse i den redovisningsperiod under vilken tjänsten tillhandahålls.

I vissa fall är det vid tidpunkten för förskottsbetalningen inte möjligt att bedöma om uppdraget sannolikt kommer att resultera i en aktieöverlåtelse eller inkråmsöverlåtelse. I ett sådant fall utlöser förskottet ingen skattskyldighet eftersom det inte är ett förskott för en viss bestämd tjänst. Någon mervärdesskatt ska inte tas ut på förskottet. Om uppdraget sedan resulterar i en inkråmsöverlåtelse, så ska förmedlaren ta ut mervärdesskatt på tidigare erhållna förskott i den redovisningsperiod då tjänsten tillhandahålls.

Öppet avtal som bryts

Exempel 2

Hur ska ersättningen beskattas om ett öppet avtal avbryts och det därför inte blir någon försäljning av företaget, men förmedlaren trots detta har rätt att behålla hela eller delar av redan fakturerad ersättning?

Svar:

Ett uppdrag som avbryts i förtid ska beskattas om inte förmedlaren kan visa att avsikten hela tiden varit att förmedla aktierna i bolaget.

33.2.2.4 Rättsfall och förhandsbesked om förmedling av aktier, värdepapper m.m.

Nedan redovisas rättsfall och förhandsbesked som belyser de gränsdragningsproblem som förekommer vid tolkningen av vad som utgör sådan förmedling av aktier, värdepapper m.m. som är undantagen från skatteplikt respektive inte utgör sådan förmedling.

Aktier i fastighetsbolag

EU-domstolen har funnit att transaktioner som syftar till att överlåta aktierna i fastighetsbolag och som lett till detta omfattas av undantaget från skatteplikt även om överlåtelsen i själva verket indirekt avser fast egendom. Sådana transaktioner kan vara skattepliktiga enligt artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet om medlemsstaten valt att tillämpa artikel 15.2 c i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-domstolen gäller inte detta undantag från undantaget när medlemsstaten inte har utnyttjat den möjligheten som föreskrivs i artikel 15.2 c mervärdesskattedirektivet (C-259/11, DTZ Zadelhoff).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende ansett att ett fastighetsmäklarbolags förmedling av ett fastig-

hetsbolag utgjorde sådan förmedling av aktier som omfattades av undantaget från skatteplikt. Enligt förutsättningarna var det redan vid ingåendet av avtalet mellan parterna avgjort att det som skulle förmedlas var aktier och inte fastigheten. Att fastighetsmäklarbolaget i övrigt ägnar sig åt fastighetsförmedling påverkade inte den bedömningen eftersom frågan om skatteplikt eller undantag är oberoende av vem som tillhandahåller eller tar emot tjänsten (HFD 2011 ref. 21).

Försäljning av fåmansbolag

Skatterättsnämnden har ansett att sökandens uppdrag att utföra ett antal olika tjänster i syfte att sälja uppdragsgivarens aktier i ett fåmansbolag utgjorde en enda tjänst. Nämnden ansåg att tillhandahållandet till sin natur och sitt ändamål utgjorde en förmedlingstjänst som avsåg förmedling av aktier och därför var undantagen från skatteplikt. Den omständigheten att uppdraget inte genomfördes förändrade heller inte bedömningen av tjänstens karaktär. Förhandsbeskedet är överklagat av sökanden (SRN 2012-06-01, dnr 45-11/I).

Förmedling av köp och säljorder, courtagedelning

I ett förhandsbeskedsärende som gällde courtagedelning har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att omsättning av den tjänst för vilken en kapitalförvaltare (X AB) erhöll ersättning av en depåbank (Y AB) i form av andel av courtage och andel av up-front provision omfattades av undantaget från skatteplikt för förmedling av aktier, andra andelar och fordringar i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML. I det aktuella ärendet lade X AB med stöd i en fullmakt, som bolagets kund utfärdat, in order i kunden namn till Y AB. Enligt Skatterättsnämnden hade X AB ställning av en sådan mellanman som gjorde det som var nödvändigt för att parterna skulle sluta ett uppdragsavtal utan att ha något eget intresse vad gällde avtalets innehåll. X AB:s uppgift var att sammanföra Y AB med kunderna och därmed bereda Y AB tillfälle att sluta avtal om köp eller försäljning av värdepapper. Skatterättsnämnden ansåg i enlighet med vad EU-domstolen uttalat i målet C-453/05, Ludwig, att såväl tjänstens natur som ändamålet med denna fick anses vara att X AB tillhandahöll Y AB en sådan förmedlingstjänst rörande värdepapper som omfattades av undantaget i mervärdesskattedirektivet (RÅ 2009 ref. 49).

Köp och försäljning för depåkunders räkning

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ett bolags verksamhet att köpa och sälja aktier för depåkunders räkning via Internet eller olika fondkommissionärer omfattas av undantaget från skatteplikt. Köp och försäljning skedde i bolagets namn. Bolaget var ett kontoförande institut hos en central värdepappersförvarare och hade tillstånd att bedriva värde-

pappersrörelse i form av förmedling av värdepapper för annans räkning i eget namn. Nämnden fann att transaktioner avseende förvärv av aktier för depåkunders räkning mot ersättning i form av courtage utgjorde självständiga tjänster som avsåg sådan omsättning som utgör värdepappershandel och som därmed var undantagna från skatteplikt (SRN 2005-12-21).

Förmedling av aktie i samband med börs-introduktion/ nyemission

I ett förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att så kallad corporate finance-verksamhet, i den del den avsåg förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission, utgjorde en enda tjänst som omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Den så kallade corporate finance-verksamheten innefattade ett flertal olika tjänster som hade anknytning till ett bolags finansiering (RÅ 2001 not. 23).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende prövat frågan om ett företags förvärv av tjänster från utländsk investmentbank i samband med att företaget skulle avyttra ett större aktieinnehav omfattades av undantaget från skatteplikt. Tjänsterna ansågs i stora delar vara av samma karaktär som de corporate finance-tjänster som bedömdes i RÅ 2001 not. 23 vilka i likhet med vad som gällde i detta ärende avsåg avyttringar av stor omfattning (RÅ 2010 not. 91).

Tjänster i samband med aktieemission

Skatterättsnämnden har ansett att tillhandahållande av tjänster i samband med aktieemission omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. De tjänster som sökanden utförde bestod i att kontakta potentiella investerare och på olika sätt informera om emissionen och frågor i anslutning till den samt att utföra visst arbete i anslutning till aktieteckningen (SRN 2009-05-25, dnr 21-08/I).

Tjänst avseende förmedling av fondandel och information

Ett bolags Internetbaserade tjänster till ett fondbolag, vilket är ett aktiebolag som fått tillstånd att utöva förvaltning av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, har bedömts av Skatterättsnämnden. Fråga var dels om tjänst rörande information skulle bedömas som en fristående tjänst, dels om tjänst rörande förmedling av fondsparares köp och försäljning (inlösen) av fondandelar skulle utgöra från skatteplikt undantagen värdepappershandel. Skatterättsnämnden bedömde informationstjänsten som en fristående tjänst som inte omfattades av något av undantagen i ML och genomförandet av förmedling av fondandelar som en från skatteplikt undantagen tjänst (SRN 2000-12-21).

Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market makertjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har behandlat frågan om ett bolags tjänster att fortlöpande till emittent ange köpräntor och i vissa fall säljräntor på andrahandsmarknaden omfattades av undantaget för värdepappersförmedling. Bolaget utförde också förmedling av räntebärande instrument från emittent till placerare, vilket utgjorde undantagen värdepappersförmedling. Uppgifterna om räntekurserna på andrahandsmarknaden förmedlades av bolaget via Reutersystemet eller motsvarande informationssystem. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det förhållandet att en emittent var beredd att betala ersättning till bolaget för att bolaget upprätthöll en andrahandsmarknad inte kan anses innebära att denna ersättning utgör vederlag för bolagets skattefria omsättning av värdepapper. Tillhandahållandet ansågs inte utgöra en tjänst avseende värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Åtagandet ansågs inte heller utgöra en bank- och finansieringstjänst (RÅ 2004 ref. 100).

Incitaments-program för anställda

Ett uppdrag att upprätta incitamentsprogram baserat på teckningsoptioner för de anställda har varit föremål för prövning hos Skatterättsnämnden. Uppdraget omfattade fyra olika delmoment rörande bl.a. utarbetande av villkor, genomgång av formalia, värdering av optionerna samt insamling och sammanställning av information. Skatterättsnämnden ansåg att de avsedda tillhandahållandena inte utgjorde en förmedlingstjänst avseende aktier och andra värdepapper och inte heller ett led i en sådan tjänst varför tjänsten inte omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML (SRN 2002-01-09).

Förmögenhets-förvaltning

EU-domstolen har prövat frågan om en banks tillhandahållande av förmögenhetsförvaltning omfattas av undantaget för värdepappershandel. Uppdraget bestod i att banken skulle förvalta värdepapper åt kunden efter en strategivariant som kunden valt. Banken hade därefter rätt att disponera tillgångarna (värdepappren) i kundens namn och kundens räkning utan att först inhämta instruktioner från kunden. Kunden erhöll varje kvartal en redovisning av förmögenhetsförvaltningens utveckling. EU-domstolen fann att bankens uppdrag till kund bestod av två delelement som hade ett så nära samband att de objektivt utgjorde ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande. EU-domstolen ansåg att förmögenhetsförvaltning av det slag som var aktuellt i målet inte omfattades av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 f och g mervärdesskattedirektivet (C-44/11, Deutsche Bank).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett åtagande att placera och omplacera försäkringskapital i ett antal fonder som stod till förfogande inte omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML (RÅ 2006 not. 77).

Kapitalförvaltning

Kapitalförvaltningsuppdrag har även varit föremål för prövning hos Högsta förvaltningsdomstolen i ett förhandsbeskedsärende. Uppdraget i det aktuella fallet grundade sig på en uppdragsbeskrivning som kunden medverkade till att utforma. Vidare utformades bl.a. direktiv för kortsiktig handel och beslut om uppdragen avseende långsiktiga placeringar fattades av en kommitté. Avgiften bestämdes i förhållande till förvaltat kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att uppdraget skulle anses utgöra en enda tjänst som inte omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML (RÅ 2003 not. 178).

Förvaltning av kapital

I ett förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att sökandebolagets omsättning var skattepliktig. Omständigheterna i det aktuella ärendet var följande. Sökandebolaget A ingick i en koncern. Ett koncernbolag, B, ville att A skulle förvalta visst kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument som statsskuldväxlar, obligationer, certifikat m.fl. instrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Handeln skulle ske i B:s namn och äganderätten till värdepapperen tillkom B. Skatterättsnämnden ansåg att den tjänst som A skulle tillhandahålla B i allt väsentligt var en analys- och rådgivningstjänst (RÅ 1998 not. 249).

33.2.2.5 Förvaltning av investeringsfonder

Enligt bestämmelsen i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML gäller undantaget från skatteplikt för sådana investeringsfonder, som omfattas av lagen [2004:46] om investeringsfonder (LIF). Motsvarande bestämmelse finns i artikel 135.1 g mervärdesskattedirektivet. Av artikeln framgår att från skatteplikt undantas förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaten.

Begreppet ”särskilda investeringsfonder”

EU-domstolen har uttalat sig om begreppet “särskilda investeringsfonder” i artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen kan detta begrepp omfatta fonder med fast aktiekapital bildade på bolagsrättslig grund. När medlemsländerna fastställer vilka fonder som ska omfattas är de skyldiga att iaktta det syfte som eftersträvas med undantaget från skatteplikt samtidigt som principen om skatteneutralitet ska säkerställas. Artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet

har direkt effekt och kan åberopas som stöd för att nationella bestämmelser som påstås strida mot artikeln inte ska tillämpas (C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies).

Med anledning av EU-domstolens praxis anser Skatteverket att ett aktiebolag kan behandlas som en investeringsfond om följande förutsättningar är uppfyllda.

- Aktiebolaget ska vara ett företag för kollektiva investeringar som riktar sig till allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning.
- Aktiebolaget ska ha till enda syfte att erbjuda investerare att indirekt, genom delägarskap i aktiebolaget, företa investeringar i överlåtbara värdepapper.
- Bolagets aktie ska vara upptagen till handel på en sådan reglerad marknad som avses i lag [2007:528] om värdepappersmarknaden eller föremål för handel på en sådan handelsplattform som avses i samma lag eller på en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) (Skatteverket 2008-02-07, dnr 131 769930-07/111).

Fond i kommanditbolag

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att en fond som organisatoriskt var utformad som ett kommanditbolag med verksamhet inom private equity-området – alternativa investeringar – inte var en sådan investeringsfond som avses i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML (RÅ 2010 not. 42).

Begreppet ”förvaltning” av investeringsfonder

EU-domstolen har fastslagit att begreppet ”förvaltning” av särskilda investeringsfonder som avses i direktivet (artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet) är ett självständigt unionsrättsligt begrepp vars innehåll medlemsstaterna inte får ändra. De tjänster som tillhandahålls ska avse de specifika och väsentliga beståndsdelarna i förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna för att omfattas av undantaget. Förutom portföljförvaltning omfattas administrering av fonden. Rena materiella eller tekniska tillhandahållanden omfattas däremot inte av undantaget. Tjänster som avser administrativ förvaltning och bokföring för fonder som tillhandahålls av en tredje man, som anlitas som förvaltare, omfattas av begreppet förutsatt att de vid en helhetsbedömning utgör en avgränsad enhet och de är specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna (C-169/04, Abbey National, punkterna 64, 70–72).

Undantagets omfattning

Mot bakgrund av EU-domstolens dom i mål C-169/04, Abbey National, har Skatteverket i ett ställningstagande redogjort för sin syn angående undantaget från skatteplikt när det gäller förvaltning av investeringsfonder (Skatteverket 2007-01-23, dnr 131 560843-06/111). Nedan följer en närmare redogörelse för denna syn.

Vad som omfattas

Skatteverket anser att undantaget i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML omfattar förvaltningen av fondens kapital, d.v.s. beslut om placeringar och omplaceringar av fondtillgångar och utövande av de funktioner som följer med själva innehavet av de värdepapper som fonden äger. Undantaget omfattar också andra tjänster när dessa tillsammans utgör en administrativ tjänst som är utmärkande för och har omedelbar anknytning till förvaltningen av investeringsfonder.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär EU-domstolens tolkning (se C-169/04, Abbey National) att det i varje enskilt fall måste göras en helhetsbedömning utifrån de moment som ingår i åtagandet. Om de tillsammans utgör en administrativ tjänst som avser investeringsfonder enligt LIF och som bara i princip kan tillhandahållas sådana företag som deltar i fondförvaltning, omfattas denna del av undantaget.

Exempel på tjänster som kan ingå i den administrativa förvaltningen är

- registreringar och avstämningar avseende fondens köp och försäljningar av värdepapper,
- instruktioner till förvaringsinstitutet avseende leveranser och betalningar,
- avstämning av depåer och likvidkonton,
- bevakning av emissioner och andra s.k. corporate actions,
- marknadsvärdering av fondens tillgångar och beräkning av andelsvärden,
- tillhandahållande av underlag och beräkningar avseende portföljförvaltning,
- rapportering till Finansinspektionen och andra myndigheter,
- hantering av andelsägarregister,
- tillhandahållande av underlag för bokföring och annan redovisning.

Undantaget ska tillämpas oberoende av vem som tillhandahåller tjänsten. Skatteplikten ska avgöras utifrån tjänstens art.

Vad som inte omfattas

Om de moment som ingår i åtagandet däremot tillsammans bedöms utgöra en administrativ tjänst av allmän art, som i princip kan tillhandahållas även sådana företag som inte deltar i fondförvaltning, omfattas de inte av undantaget. Inte heller ett tillhandahållande som omfattar enstaka isolerade moment i fondadministrationen, t.ex. information till andelsägare, omfattas av undantaget. Tjänster som tillhandahålls fondförvaltare och är av rent materiell eller teknisk art såsom t.ex. externrevision och tillhandahållande av drift av datasystem omfattas inte av undantaget.

Undantaget omfattar inte sådana tjänster som avser funktioner som åligger ett förvaringsinstitut som t.ex. förvaring av fondens tillgångar, betalningar för genomförda transaktioner, utbetalningar till andelsägare vid inlösen av andelar och kontroll av att medlen i fonden används enligt gällande lag. Skatteplikten för dessa tjänster får avgöras utifrån övriga bestämmelser i 3 kap. ML.

33.2.3 Förhandsbesked om förvaltning av investeringsfonder

Skatterättsnämnden har i ett antal förhandsbeskedsärenden behandlat frågor om undantaget från skatteplikt för förvaltning av investeringsfonder. Ärendena har behandlat frågor såsom administrativa tjänster till fondförvaltare och tillhandahållande respektive förvärv av tjänster av fondförvaltare. Nedan finns korta referat av dessa förhandsbesked.

Administrativ förvaltning

Skatterättsnämnden har i tre olika förhandsbesked prövat om olika administrativa tjänster till fondförvaltare ska anses utgöra sådan förvaltning av investeringsfonder som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML. Enligt Skatterättsnämnden har rättsläget förändrats genom EU-domstolens mål C-169/04, Abbey National. Begreppet förvaltning ska ges en mer vidsträckt innebörd än tidigare. Undantaget från skatteplikt omfattade därför även sökandebolagens tillhandahållande av tjänster som avsåg fondadministration (uppföljning av värdepapperstransaktioner, avstämning av kassa och depå, avkastningskontroll och beräkning, portföljhantering och systemförvaltning), tjänster som utfördes mot fondandelsägare (bl.a. verifiering och betalning, andelsbyten, standardrapportering och systemförvaltning), administrativa tjänster som avsåg investeringsfonder (värde-

pappersadministration, rapportering till fondbolaget, tillhandahållande av underlag och information för rapportering till Finansinspektionen och andra myndigheter samt löpande redovisning) samt back office-tjänster avseende investeringsfonder (SRN 2007-03-27).

Konsultbolags tjänster till fondförvaltare

Skatterättsnämnden har ansett att ett konsultbolags tjänster till fondbolag rörande regelefterlevnad och riskhantering var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML. Konsultbolaget tog genom uppdragsavtal ett helhetsansvar för att fondbolagen skulle upprätthålla sina funktioner gällande regelefterlevnad och riskhantering. Enligt nämnden kunde tjänsterna hänföras till funktioner som utgjorde en avgränsad enhet och som var specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna (SRN 2012-11-01, dnr 8-12/I).

Fondavgift, försäljningsavgift och extra avgift

Skatterättsnämnden har prövat en fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag tog ut från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltade, var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Skatterättsnämnden ansåg att fondavgiften som sökanden tog ut av fondbolaget med högst 1,25 procent av fondens värde avsåg ersättning för en sådan förvaltningstjänst som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML. Försäljningsavgiften, som togs ut av kunden/fondandelsinnehavaren med högst 2 procent av andelens värde vid försäljning, avsåg tjänster i form av försäljning av andelar i värdepappersfonder. Detta var sådan värdepappershandel som omfattades av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML. Den extra avgift som togs ut av kunder/fondandelsinnehavare, enligt fondbolagets särskilda förvaltningsmodell tillämpad på önskemål om placeringsstrategi, omfattades däremot inte av undantaget enligt Skatterättsnämnden. Denna tjänst utgjorde en rådgivningstjänst, som inte omfattades av bolagets fondförvaltning, och som inte kunde hänföras till sådan bank- och finansieringstjänster som avses i 3 kap. 9 § ML (SRN 2003-01-09).

Portföljförvaltning

Skatterättsnämnden har bedömt att ett svenskt fondbolags förvärv av förvaltartjänster från utländsk förvaltare utgjorde omsättning och förvärv av en tjänst som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML (SRN 2003-06-18).

33.3 Undantag för försäkringstjänster och försäkringsförmedling

Omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster undantas från skatteplikt. Med försäkringstjänster förstås även tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar (3 kap. 10 § ML).

Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 a. Enligt direktivbestämmelsen ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, inbegripet tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare eller försäkringsagenter.

Försäkringsföretagen tillhandahåller även ett antal andra fristående tjänster, för vilka skatteplikten får bedömas från fall till fall. Det kan vara fråga om olika administrativa eller finansiella tjänster, databehandling, skadereglering m.m. Om en sådan tjänst skulle ingå som ett naturligt och underordnat led i en tillhandahållen försäkringstjänst omfattas den dock av undantaget från skatteplikt. I annat fall blir försäkringsbolaget skattskyldigt om det tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Detta kan vara fallet då ett försäkringsbolag tillhandahåller datatjänster, arbetskraft, administrativa tjänster, m.m.

Enligt 7 kap. 2 § ML kan tillhandahållande av försäkring utgöra en bikostnad i annat tillhandahållande, se avsnitt 11.2.

Ett försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig enligt ML:s allmänna regler, se avsnitt 35.4.

33.3.1 Försäkrings- och återförsäkringstjänster

Försäkrings-transaktioner

EU-domstolen har uttalat sig om begreppet försäkringstransaktion i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet (C-349/96, Card Protection Plan). Enligt domstolen definieras varken begreppet försäkringstransaktioner eller försäkringsagent i mervärdesskattedirektivet, punkt 16.

Tolkning av begreppet

Domstolen har gjort följande uttalanden om tolkningen av begreppet försäkringstransaktion (C-349/96, Card Protection Plan, punkterna 17–19, 22 och 36).

– Enligt en allmän uppfattning kännetecknas en försäkringstransaktion av att en försäkringsgivare mot förskottsbetal-

ning av en premie förbinder sig att tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när de ingick avtalet för det fall försäkringsrisken skulle bli verklig.

- Det är inte nödvändigt att den prestation som försäkringsgivaren har förbundit sig att tillhandahålla vid försäkringsfall består av en summa pengar. Denna prestation kan även utgöra sådan räddningsservice som anges i bilagan till rådets första direktiv 73/239/EEG om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direktförsäkring än livförsäkring, i dess lydelse enligt rådets direktiv 84/641/EEG av den 10 december 1984. Detta gäller oavsett om denna räddningsservice är i form av kontanta medel eller serviceförmåner. Det finns inget skäl för att medge en annan tolkning av begreppet försäkring beroende på om det förekommer i försäkringsdirektivet eller mervärdesskattedirektivet.
- Det är ostridigt att uttrycket försäkringstransaktion omfattar sådana fall där den berörda transaktionen utförs av en försäkringsgivare som själv svarar för skyddet mot försäkringsrisken. Uttrycket försäkringstjänster är emellertid enligt domstolen i princip tillräckligt omfattande för att även innefatta försäkringsskydd som ges av en skattepliktig person som inte själv är försäkringsgivare, men som inom ramen för en kollektiv försäkring ger sina kunder ett sådant försäkringsskydd genom prestationerna från en försäkringsgivare som svarar för försäkringsrisken.
- En medlemsstat får inte begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet.

Innefatta en försäkringsrisk

EU-domstolen har även ansett att ett organ som mot en fast årlig avgift förband sig att till sina medlemmar tillhandahålla prestationer i form av vägassistans i det fall haveri eller olycka inträffade utgjorde tjänster som omfattas av begreppet försäkringstransaktioner (C-13/06, kommissionen mot Grekland, punkt 14).

Skatteverket anser att avgifter till en så kallad böteskassa inte omfattas av undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster. Böteskassan erbjuder privatpersoner att betala deras eventuella

böter som de kan få på grund av fortkörning, gratisåkning i kollektivtrafiken, olovlig nedladdning från internet m.m. Skatteverket anser att en så kallad böteskassa inte tillhandahåller en försäkringstjänst eftersom det inte går att identifiera någon försäkringsrisk (Skatteverket 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111).

Innefatta ett åtagande gentemot försäkringstagare

I ett annat mål har EU-domstolen med hänvisning till målet C-349/96, Card Protection Plan, punkt 17, uttalat att en försäkringstransaktion till sin natur innefattar ett avtalsförhållande mellan den som tillhandahåller försäkringstjänsten och den person, nämligen den försäkrade, vars risk täcks av försäkringen (C-240/99, Skandia, punkt 41).

EU-domstolen har prövat frågan om en överlåtelse mot vederlag av ett bestånd med avtal om återförsäkring av livförsäkring utgör en transaktion enligt artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet. Överlåtelsen skedde mellan ett bolag etablerat i en medlemsstat och ett försäkringsbolag etablerat i tredjeland. EU-domstolen uttalade att begreppen, ”försäkringstransaktioner” och ”återförsäkringstransaktioner” i artikel 135.1 a respektive artikel 59 e mervärdesskattedirektivet, inte ska definieras olika beroende på om de används i den ena eller andra bestämmelsen. EU-domstolen fann med hänvisning till bl.a. målen C-349/96, Card Protection Plan och C-240/99 Skandia att överlåtelsen inte utgjorde en transaktion enligt dessa bestämmelser (C-242/08, Swiss Re Germany Holding).

33.3.2 Rättsfall och förhandsbesked om försäkringstjänster

Vid tolkningen av vad som utgör en försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt förekommer ofta gränsdragningsproblem vid bedömningen av karaktären på tjänsten. Av EU-domstolens fastställda praxis ska undantag från skatteplikt tolkas restriktivt eftersom de innebär ett avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av varor och tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. Nedanstående rättsfall och förhandsbesked är exempel på tillhandahållanden som ansetts höra till försäkringstjänsten och sådana som inte har ansetts omfatta begreppet försäkringstjänster.

Skadereglering

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som avsåg återbetalning av ingående skatt uttalat sig om ett försäkringsbolags skaderegelring. Skaderegleringen innebar att försäkringsgivaren ersatte försäkringstagarens skada genom bl.a. reparation av den

skadade varan eller genom förvärv av ny vara eller tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att skadereglerlingen kunde hänföras till försäkringsbolagets tillhandahållande av försäkringstjänster (RÅ 2007 not. 139).

Annat försäkringsbolags verksamhet

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett fastställt förhandsbeskedsärende ansett att ett försäkringsbolags åtagande att bedriva ett annat försäkringsbolags försäkringsrörelse var en tjänst avseende drift och administration av verksamhet och inte en försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt beslut med att undantaget i 3 kap. 10 § ML från skatteplikt endast gäller ”försäkringstjänster” och att begreppet i överensstämmelse med vanligt språkbruk skulle tolkas som sådana tjänster som försäkringsgivaren tillhandahåller direkt till försäkringstagaren. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg vidare att förarbetena till ML inte gav stöd för att uppfatta anknytningen till begreppet försäkringsrörelse (i dess lydelse före 1 januari 2003) som en utvidgning i förhållande till domstolens tolkning av det aktuella tillhandahållandet i målet. Enligt domstolen pekade det på att anknytningen snarare hade gjorts i preciserande och begränsande syfte (RÅ 1997 ref. 42).

Samarbetsavtal

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende, i likhet med Skatterättsnämnden, funnit att ett samarbete mellan ett bilföretag och ett försäkringsbolag om tillhandahållande av så kallad märkesförsäkring i samband med försäljning av bilar inte medförde att bilföretaget tillhandahöll en försäkringstjänst. I bilföretagets åtagande ingick bl.a. att marknadsföra försäkringen (RÅ 2006 not. 90).

Förvaltning av försäkringstillgångar

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked och i likhet med Skatterättsnämnden bedömt att ett åtagande att förvalta ett försäkringsbolags tillgångar inte utgjorde en från skatteplikt undantagen försäkringstjänst. I det aktuella fallet skulle sökanden bl.a. ha hand om försäkringsbolagets värdepappersportfölj och fatta investeringsbeslut som hörde samman med denna. Sökanden skulle också som en integrerad del av förvaltningen tillhandahålla så kallade back office-tjänster och vissa andra administrativa tjänster i samband med förvaltningen. Skatterättsnämnden uttalade med hänvisning till EU-domstolens praxis (bl.a. C-472/03 Artur Andersen och C-240/99 Skandia) att den omständigheten att en tjänst bidrog till ett försäkringsbolags huvudsakliga verksamhet inte i sig medför att fråga är om en försäkringstjänst. Sökanden framstod enligt nämndens mening i stället som en underleverantör av

tjänster som avsåg förvaltning och administration. De tillhandahållna tjänsterna kunde därför inte hänföras till några försäkringstjänster enligt 3 kap. 10 § ML (RÅ 2009 not. 140).

Administrativa tjänster

Skatterättsnämnden har ansett att ett försäkringsbolags tillhandahållande av grunddata och beräkningstjänster som avsåg pensionsförpliktelser till försäkrade företag inte omfattades av undantaget (SRN 2005-03-14).

Completion bonds

Skatterättsnämnden har prövat frågan om en verksamhet att sälja så kallade. completion bonds (”färdigställandegaranti”) var en skattepliktig verksamhet enligt ML. Verksamheten bestod i att sökanden garanterade sina kunder att en viss film som uppdraget avsåg skulle bli färdig inom en viss tid och till en viss angiven kostnad. Kunderna var filmproducenter och andra aktörer inom filmbranschen. Genom olika rapporteringssystem kunde bolaget följa inspelningen av filmen dagligen och kunde självständigt fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla garantin. Fråga var huvudsakligen om bolaget omsatte försäkringstjänster. Skatterättsnämnden ansåg att verksamheten inte var sådan som omfattades av undantaget i 3 kap. 10 § ML. Enligt nämnden var omsättningen heller inte undantagen från skatteplikt enligt någon annan bestämmelse i ML. Skatterättsnämnden hänvisade till vad EU-domstolens anfört i målet C-349/96, Card Protection Plan, om begreppet försäkringstransaktioner (SRN 1999-10-01).

Snöförsäkring

Skatterättsnämnden har ansett att en snöförsäkring som en resenär automatiskt omfattades av enligt de allmänna bokningsvillkoren inte utgjorde en sådan försäkringstjänst i den mening som avses i 3 kap. 10 § ML. Nämnden ansåg att det sökanden tillhandahöll kunden genom snöförsäkringen var ett arrangemang av viss kvalitet. Åtagandet gentemot kunden utgjorde närmast ett ansvar av garantikaraktär för snötillgången (SRN 2009-12-08, dnr 6-09/I). Jämför avsnitt 11.2.

33.3.3 Tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare

Förmedling

Enligt bestämmelsen i 3 kap. 10 § ML kan även andra förmedlare av försäkringar än försäkringsmäklare utföra en försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt. Det kan här vara fråga om t.ex. återförsäljare av varor som förmedlar en försäkring avseende den försålda varan. Av avgörande betydelse är att tjänsten ska avse att ett försäkringsavtal sluts mellan huvudmannen och en försäkringstagare.

I mervärdesskattedirektivets motsvarighet till bestämmelsen (artikel 135.1 a) anges att undantaget inbegriper tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

Undantagets omfattning

Både bestämmelsen i ML och direktivet anger att det ska vara frågan om tjänster som utförs av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar. EU-domstolen har i ett antal mål tolkat vilka tjänster som kan omfattas av undantaget.

Tjänsten ska ha samband med förmedling

EU-domstolen har ansett att tjänster avseende backofficeverksamhet som tillhandahölls till ett försäkringsbolag, inte utgjorde sådana tjänster med anknytning till försäkringstransaktioner som utförs av försäkringsmäklare eller försäkringsagent och som är undantagna från skatteplikt. Vid bedömningen har domstolen bl.a. tagit hänsyn till att den aktuella verksamheten saknade vissa väsentliga inslag som är kännetecknande för en försäkringsagents verksamhet, såsom att söka upp kunder och att sammanföra dessa med försäkringsgivaren (C-472/03, Arthur Andersen, punkt 36).

En sammanslutning som på uppdrag från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare utförde tekniska undersökningar, värderingsuppdrag eller skaderegleringar, tillhandahöll skattepliktiga tjänster. Sammanslutningens medlemmar var försäkringsbolag. EU-domstolen fann att undantagsbestämmelsen i direktivet (artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet) skulle tolkas på så sätt att värdering av motorfordonsskador som en dansk sammanslutning utförde för sina medlemmars räkning varken utgjorde försäkringstransaktioner eller närstående tjänster som utförs av en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent (C-8/01, Taksatorringen).

Tillhandhållaren ska stå i kontakt med båda parter

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att vissa slutsatser kan dras av målen C-472/03 Arthur Andersen och C-8/01 Taksatorringen rörande tolkningen av undantaget för försäkringstransaktioner (artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet). För att det ska vara fråga om sådana tjänster med anknytning till försäkringstransaktioner som utförs av förmedlare av försäkringar ska den som utför tjänsten stå i kontakt med både försäkringsgivaren och försäkringstagaren och dessutom besitta sakkunskap på området. Det får inte vara tjänster som någon gör i försäkringsbolagets ställe. Det avgörande är den faktiska verksamheten och inte den eventuella behörigheten att binda försäkringsgivaren (RÅ 2005 ref. 80).

Indirekt förhållande till någon part räcker

I ett mål har EU-domstolen angivit att tidigare uttalanden (C-8/01 Taksatorringen punkterna 44–46 och C-472/03 Arthur Andersen punkt 36) inte medför att undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet för tjänster med anknytning till försäkrings- och återförsäkringstransaktioner förutsätter att försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten står i ett direkt förhållande till parterna i ett försäkringsavtal, vars ingående denne har bidragit till. Enligt domstolen omfattar undantaget även sådana tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller försäkringsagenter som endast står i ett indirekt förhållande till någon av parterna genom en annan huvudagents förmedling, som själv står i direkt förhållande till någon av parterna och med vilken försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten är bunden genom avtal (C-124/07, Beheer).

33.3.4 Rättsfall och förhandsbesked om försäkringsförmedling

Vid tolkningen av vad som utgör tjänster som utförs av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar förekommer ofta gränsdragningsproblem. Nedanstående rättsfall och förhandsbesked är exempel på tillhandahållanden som ansetts omfatta undantaget för tjänster som avser försäkringsförmedling och tjänster som inte har ansetts omfatta undantaget för sådana tjänster som utförs av försäkringsmäklare och förmedlare av försäkringar.

Tjänster utförda av försäkringsmäklare

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett överklagat förhandsbesked angående skatteplikten vid omsättning av en försäkringsförmedlares tjänster. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att undantaget för försäkringstjänster var tillämpligt på de tillhandahållanden som avsåg försäljning av försäkringar. Vidare ansåg domstolen att undantaget också var tillämpligt för de besiktningar som utfördes som underlag för premiesättning m.m. innan kunden fått teckna försäkring, eller de som t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden, avsåg en bedömning av om ett tillfredsställande försäkringsavtal förelåg. Besiktningar som utfördes i rent skadeförebyggande syfte och sådan skadereglering som avsåg sanering och reparation för att åtgärda viss typ av skada omfattades däremot inte av undantaget och var således skattepliktiga (RÅ 1995 not. 105).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att en underleverantörs tillhandahållande till försäkringsbolag av tjänster som avsåg skadereglering inte skulle anses som en sådan försäkringstjänst

som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. De aktuella tjänsterna hade inte samband med försäkringsförmedling. Underleverantören var en licensierad försäkringsmäklare men hade inte förmedlat några försäkringar åt det försäkringsbolag till vilken underleverantören utförde de aktuella skadereglerningarna åt (RÅ 2009 not. 80).

Telefonförsäljning

Skatterättsnämnden har ansett att telefonförsäljning av försäkringar ska ses som en tjänst som avser förmedling av försäkringar. Sökandebolaget skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. Skatterättsnämnden bedömde att syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar var att sluta försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare (SRN 1999-06-18).

Bilåterförsäljares bärgnings-försäkring

Skatterättsnämnden har ansett att en bilåterförsäljares ersättning från en bilverkstad för så kallad bärgningsförsäkring inte var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Bilåterförsäljaren hade ingått avtal med ett försäkringsbolag om en så kallad bärgningsförsäkring för de bilar som återförsäljaren sålt som innebar att försäkringsbolaget stod för kostnaden för bärgning av bilen till närmaste märkesverkstad om bilen råkade ut för driftstopp. För detta betalade återförsäljaren en försäkringspremie till försäkringsbolaget. Återförsäljaren tog i sin tur ut ersättning från respektive märkesverkstad. Skatterättsnämnden fann, med hänsyn till att det var återförsäljaren som var försäkringstagare, att tillhandahållandet till bilverkstaden inte utgjorde en försäkringstjänst. Nämnden bedömde, mot bakgrund av vad som uttalats i Högsta förvaltningsdomstolens beslut, RÅ 2005 ref. 80, att det inte heller var frågan om försäkringsförmedling (SRN 2006-08-18).

Placering och omplacering av kapital i fond-försäkring

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att sökandebolaget inte utförde tjänster som var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Sökandebolaget anvisade placeringar respektive omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt (RÅ 2004 not. 234).

Även i ett annat förhandsbesked som fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen har Skatterättsnämnden ansett att tillhandahållande av en fondförsäkring i form av en fondportfölj inte omfattades av undantaget i 3 kap. 10 § ML. Mot en extra årlig avgift kunde en försäkringstagare välja en färdig fond-

portfölj och uppdrog i och med detta försäkringsbolaget att göra de placeringar och omplaceringar som bedömdes lämpliga (RÅ 2005 not. 115).

Skatterättsnämnden har ansett att placeringstjänst av fondförsäkring inte kunde hänföras till undantaget för försäkringstjänster eller till något annat undantag från skatteplikt enligt ML. Sökandebolaget bedrev verksamhet som avsåg rådgivning om och förmedling av placeringar av så kallade fondförsäkringar. I denna försäkringsform var det försäkringstagaren som bestämde i vilka av tillgängliga värdepappersfonder som försäkringskapitalet skulle placeras. Försäkringstagaren uppdrog åt sökandebolaget att för deras räkning göra de placeringar och omplaceringar av försäkringskapitalet som bedömdes vara tillämpliga, alternativt kunde sökandebolaget anlita extern fondförvaltare som genomförde sådana omplaceringar. Skatterättsnämnden ansåg att sökandebolaget tillhandahöll försäkringstagarna något som närmast kunde betraktas som en analys- och rådgivningstjänst rörande fondplacering (SRN 1998-05-14).

34 Handel med guld

34.1 Inledning

I huvudsak beskattas all handel med guld i Sverige. Beskattningen sker enligt de allmänna reglerna och efter normalskattesatsen. Det innebär att omsättning av t.ex. guldsmycken i detaljhandeln är skattepliktig och ska beskattas med 25 procent.

Detsamma gäller för omsättning av guldmaterial eller halvfärdiga produkter. Om en sådan omsättning sker mellan näringsidkare och avser material eller produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar är det köparen och inte säljaren som är skattskyldig. Se avsnitt 34.3.

Omsättning av guld är emellertid i vissa fall skattebefriad. Så är fallet vid omsättning av investeringsguld. Säljaren kan dock under vissa förutsättningar medges frivillig skattskyldighet för omsättningen. Se avsnitt 34.2.

Även omsättning av guld som levereras till Sveriges riksbank är undantagen från skatteplikt. Se avsnitt 5.3.1.7.

Omsättning av guld-, silver- eller andra metallmynt som är gällande betalningsmedel är också undantagen från skatteplikt. Skattefriheten gäller dock inte samlarföremål. Se avsnitt 5.3.1.1.

Hur byte av guld ska hanteras i mervärdesskattehänseende framgår av avsnitt 34.4.

34.2 Investeringsguld

Undantag från skatteplikt

Handel med investeringsguld undantas från mervärdesskatt. Undantaget omfattar omsättning av investeringsguld, inbegripet investeringsguld representerat av värdepapper, om omsättningen medför en äganderätt till eller en fordran på guldet (3 kap. 10 a § första stycket ML). Även förmedling av sådant slag som görs för någon annans räkning i dennes namn undantas (3 kap. 10 a § andra stycket ML).

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

Syfte

Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Syftet är också att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som tidigare rådde mellan medlemsländerna och att förhindra mervärdesskattebedrägerier vid handel med guld.

Frivillig skattskyldighet

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. Se avsnitt 34.2.3. Hur redovisning ska ske i mervärdesskattedeklarationen framgår av broschyren Moms- och arbetsgivardeklarationer (SKV 409).

34.2.1 Definition av investeringsguld

Med investeringsguld avses

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 marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 procent (1 kap. 18 § första stycket ML).

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av punkten 1 ovan (1 kap. 18 § andra stycket ML). I mervärdesskattedirektivet finns definitionen av investeringsguld i artikel 344.

Guldmynts-förteckning

De guldmynt som uppfyller kriterierna för att vara investeringsguld ska offentliggöras före den 1 december varje år i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning (artikel 345 i mervärdesskattedirektivet). En fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investeringsguld under år 2012 har publicerats i Europeiska unionens officiella tidning C 351 den 2 december 2011. De guldmynt som omfattas av den förteckningen anses uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under hela det år förteckningen gäller (1 kap. 18 § tredje stycket ML). För 2013 har det inte offentliggjorts någon förteckning. Den förteckning som gällde för 2012 får anses kunna läggas till grund för bedömning av att ett guldmynt anses vara investeringsguld även under 2013. Det framgår vidare att guldmynt som är investeringsguld inte ska anses omsatta på grund av det numismatiska värdet (1 kap. 18 § fjärde stycket ML).

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 svenska guldmynt som ska anses som investeringsguld.

Godtagen vikt

Begreppet ”en av guldmarknaderna godtagen vikt”, som finns i mervärdesskattedirektivet i artikel 344.1 1, ska åtminstone innefatta de omsatta enheter och vikter som anges i bilaga III i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (artikel 56 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Vid upprättandet av den ovan angivna förteckningen över guldmynt ska, begreppen ”pris” och ”marknadsvärde” i artikel 344.1 2 i mervärdesskattedirektivet avse priset respektive marknadsvärdet den 1 april varje år (artikel 57 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

34.2.2 Rätt till återbetalning vid skattefri omsättning

Vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt. Rätten till återbetalning förutsätter att guldet faktiskt säljs vidare som investeringsguld. Reglerna härom finns i 10 kap. 11 c–11 d §§ ML.

Rätten till återbetalning av ingående skatt avser:

- förvärv av investeringsguld, d.v.s. i de fall guldet köpts av någon som är frivilligt skattskyldig (10 kap. 11 c § 1 ML),
- förvärv och import av sådant annat guld än investeringsguld som krävts för framställningen av investeringsguldet (10 kap. 11 c § 2 ML), eller
- förvärv av bearbetningstjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt av guld (inbegripet investeringsguld), d.v.s. arbete på guld som ska förvandlas till investeringsguld eller på investeringsguld (10 kap. 11 c § 3 ML). Även ingående skatt hänförlig till stämpling omfattas av denna punkt (prop. 1998/99:69 s. 37).

Rätten till återbetalning är i dessa fall inte så omfattande som den avdragsrätt som föreligger för den som är frivilligt skattskyldig, se avsnitt 34.2.3. Återbetalningsrätten omfattar exempelvis inte kringkostnader.

Framställning eller omvandling

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, har det införts en något vidare återbetalningsrätt – dock inte av samma omfattning som vid frivillig skattskyldig – nämligen

- för förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställning eller omvandling av investeringsguld (10 kap. 11 d § ML).

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. Banker eller finansinstitut har inte rätt till återbetalning för ingående skatt hänförlig till sådana kostnader vid omsättning av investeringsguld till investerare (prop. 1998/99:69 s. 38).

Exportomsättning

Exportomsättning av investeringsguld medför alltid rätt till återbetalning (10 kap. 12 § ML). Se avsnitt 15.

Registrering

De näringsidkare som inte är skattskyldiga vid försäljning av investeringsguld men som har återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 c och 11 d §§ ML ska vara registrerade till mervärdesskatt (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL).

34.2.3 Frivillig skattskyldighet

Skattefriheten för transaktioner med investeringsguld är förenad med en begränsad återbetalningsrätt av ingående skatt, se avsnitt 34.2.2. 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 (3 kap. 10 b § ML).

Guldproducenter

Den som framställer investeringsguld kan genom den frivilliga skattskyldigheten omsätta guldtackor till grossister och tillämpa normala mervärdesskatteregler oavsett om avsikten hos grossisten är att sälja guldet vidare som industriguld eller som investeringsguld (prop. 1998/99:69 s. 34).

Förädlare av guld

Den som förädlar guld kan bli skattskyldig om han omvandlar guld av något slag till investeringsguld. Den frivilliga skattskyldigheten avser med andra ord såväl omvandling av annat guld än investeringsguld till investeringsguld som omvandling av investeringsguld till annat investeringsguld (prop. 1998/99:69 s. 34).

Guldmynt

Rätten till frivillig skattskyldighet när det gäller guldproducenter och förädlare gäller investeringsguld både i form av guldtackor och guldmynt. Även ett myntverk som framställer guldmynt kan alltså utnyttja möjligheten till frivillig skattskyldighet (prop. 1998/99:69 s. 34).

Grossister

Med säljare som i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriändamål avses exempelvis grossister som säljer tackguld till industrin, till tandtekniker eller till juvelerare för smyckestillverkning. Näringsidkare som normalt inte tillhandahåller industriguld eller som tillhandahåller industriguld i endast begränsad omfattning omfattas inte av bestämmelsen. Den avser den som bedriver yrkesverksamhet där verksamheten åtminstone delvis är inriktad på handel med industriguld. Möjligheten till frivillig skattskyldighet enligt denna punkt gäller inte guldmynt (prop. 1998/99:69 s. 34 f.).

Köparens avsikt

Möjligheten för producenter, förädlare och grossister att bli skattskyldiga är inte kopplad till köparens avsikter med guldet. Endast i de fall guldet omsätts till någon annan än en näringsidkare, utesluts rätten till skattskyldighet (prop. 1998/99:69 s. 35).

Viss transaktion

Skattskyldigheten avser en viss transaktion. Säljaren kan således vara frivilligt skattskyldig för en omsättning medan en annan omsättning förblir undantagen från skatteplikt (prop. 1998/99:69 s. 21).

Administrativa regler

Det krävs inte någon särskild anmälan eller beslut av Skatteverket för att bli frivilligt skattskyldig. Redovisning av den skattepliktiga omsättningen sker i mervärdesskattedeklaration. Om säljaren inte redan är registrerad för redovisning av mervärdesskatt ska en anmälan för registrering ske på vanligt sätt. Av fakturan ska det framgå om säljaren valt att använda frivillig skattskyldighet för transaktionen, se avsnitt 34.2.4.

Handel inom EU

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 EU-land om guldet ska transporteras till köparen. I så fall gäller de allmänna bestämmelserna för handel inom EU, se avsnitt 9.

Ombud

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 (3 kap. 10 c § ML).

Omvänd skattskyldighet

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är alltid kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne och säljaren antingen är registrerade till mervärdesskatt i Sverige eller ska vara registrerade som en konsekvens av transaktionen (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML). Med omvänd skattskyldighet förstås att köparen är skattskyldig för omsättningen i stället för säljaren (se även prop. 1998/99:69 s. 30).

Redovisning

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

Avdragsrätt hos säljaren

Trots att syftet med den frivilliga skattskyldigheten är att undvika s.k. kumulativa effekter saknas det i ML bestämmelser om avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid frivillig skattskyldighet för omsättning av investeringsguld. Enligt mervärdesskattedirektivet har en beskattningsbar person avdragsrätt för förvärv som används för den personens beskattade transaktioner (artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet). Skatteverket anser att artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet

är så pass klar, precis och ovillkorlig att den kan ges direkt effekt. En säljare kan således med stöd av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet dra av ingående skatt på förvärv som ska användas för omsättning av investeringsguld till en köpare som är skattskyldig för omsättningen (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 300711-11/111).

Avdragsrätt hos köparen

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, se avsnitt 14. Återbetalningsrätt föreligger om köparen omsätter investeringsguldet vidare utan att vara frivilligt skattskyldig för försäljningen (10 kap. 11 c § 1 ML), se avsnitt 34.2.2.

34.2.4 Fakturakrav

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 ML).

Uppgift i fakturan

Om omvänd skattskyldighet föreligger för köparen ska detta framgå av fakturan genom att uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” anges (11 kap. 8 § 13 ML). Skatteverket anser att uppgiften ”omvänd skattskyldighet” också är godtagbar (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111). Se avsnitt 17.6.2 vid kantrubriken Punkt 13 Omvänd betalningsskyldighet.

Omsättningen inte skattepliktig

I det fall då säljaren inte valt att 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. Hänvisning kan göras till den relevanta bestämmelsen i ML, mervärdesskattedirektivet eller annan uppgift (11 kap. 8 § 12 ML).

Skatteverket anser att någon av följande hänvisningar kan göras i det fall omsättningen är undantagen från skatteplikt:

- 3 kap. 10 a § ML,
- artiklarna 346–347 i mervärdesskattedirektivet,
- undantag från skatteplikt (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111). Se vidare avsnitt 17.6.2 vid kantrubriken Punkt 12 Undantag från skatteplikt.

Mer om faktureringsreglerna finns i avsnitt 17.

34.2.5 Dokumentationsskyldighet

Det finns en särskild skyldighet att dokumentera identifikationsuppgifter för köparen 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. Dokumentationsskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige och omsättning till annat EU-land (39 kap. 14 § första och andra styckena SFL). Vilka uppgifter som dokumentationen ska innehålla och att den ska bevaras under sju år framgår av 9 kap. 8 § SFF.

34.2.6 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 mervärdesskattedeklarationen.

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 9.

34.3 Guldmaterial och halvfärdiga produkter

Omvänd skattskyldighet

Omsättning av guldmaterial och halvfärdiga produkter är skattepliktig. Om materialet eller produkten har en finhalt av minst 325 tusendelar gäller omvänd skattskyldighet, förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML). Samma förutsättningar gäller som för omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, d.v.s. att säljaren och köparen antingen är registrerade till mervärdesskatt i Sverige eller ska vara registrerade som en konsekvens av transaktionen. Se ovan vad som sägs om omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld, se avsnitt 34.2.3.

Med guldmaterial med en finhalt av minst 325 tusendelar avses allt guld som motsvarar detta kriterium oavsett om guldet har formen av guldtackor, guldmynt eller någon annan form såsom granulat eller demolerat guld (prop. 1998/99:69 s. 30). De guldtackor och guldmynt som uppfyller kriterierna för investeringsguld inryms i reglerna för investeringsguld.

Med halvfärdiga produkter avses t.ex. stång, tråd och plåt. Den omvända skattskyldigheten innebär att köparen blir skattskyldig för omsättningen och ska redovisa skatten, beräknad på det fakturerade värdet, som utgående skatt.

Exempel

En tandläkare som inte är registrerad till mervärdesskatt (bedriver endast undantagen tandvård) ska börja köpa dentalguld från sina patienter. Dentalguld som har använts men inte längre går att användas för sitt ändamål och som patienten säljer bedöms falla in under definitionen för guldmaterial. Tandläkaren ska sälja dentalguldet vidare till en annan näringsidkare som är registrerad för mervärdesskatt. Tandläkarens försäljning av dentalguldet är skattepliktigt till mervärdesskatt och tandläkaren ska registrera sig. Förutsättningarna för omvänd skattskyldighet blir därmed uppfyllda varför köparen blir skattskyldig för transaktionen.

Avdragsrätt hos säljaren

Det saknas i ML bestämmelser om avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid omvänd skattskyldighet för omsättning av guldmaterial och halvfärdiga produkter. Enligt mervärdesskattedirektivet har en beskattningsbar person avdragsrätt för förvärv som används för den personens beskattade transaktioner (artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet). Skatteverket anser att artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet är så pass klar, precis och ovillkorlig att den kan ges direkt effekt. En säljare kan således med stöd av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet dra av ingående skatt på förvärv som används för omsättning av guldmaterial och halvfärdiga produkter när köparen är skattskyldig för omsättningen (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 300711-11/111).

Avdragsrätt hos köparen

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, se avsnitt 14. Återbetalningsrätt föreligger om köparen omvandlar guldet till investeringsguld och omsätter detta utan att vara frivilligt skattskyldig för försäljningen (10 kap. 11 c § 2 ML), se avsnitt 34.2.2.

34.4 Byte

Inköp och försäljning

Vid byte av en vara mot en annan vara räknas vid tillämpningen av ML inbytet som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Det handlar alltså om två skilda omsättningar.

Byte av investeringsguld mot annat investeringsguld eller värdepapper som representerar investeringsguld kan dock göras utan mervärdesskattekonsekvenser eftersom omsättningen är undantagen från skatteplikt. Definitionen av investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML.

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning är 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 32.

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 (renar) skrotet och anger det rena guldets vikt på kundens metallkonto. Endast i undantagsfall håller leverantören det renade guldet fysiskt avskiljt för kundens räkning.

Omarbetning av guldvaror

Vid byte till annan skattepliktig vara anser Skatteverket att värdet av det guld som lämnas in eller som tidigare har lämnats in ska 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. Det är endast i det fall kundens guld omarbetas så att exakt samma guld lämnas tillbaka till kunden som omarbetningen av guldet ska anses utgöra en tjänst. I det fallet ska endast själva omarbetningstjänsten beskattas.

Vid framställning och försäljning av dentalguld utgörs beskattningsunderlaget 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 inlämnade 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 (Skatteverket 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111).

35 Överlåtelse av vissa tillgångar

35.1 Inledning

All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig enligt ML om inte annat angivits (3 kap. 1 § första stycket ML). Även försäljning av tillgångar från en verksamhet som varken medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt skulle därmed medföra skattskyldighet om inte en särskild undantagsregel fanns för dessa transaktioner. En sådan undantagsregel finns därför i 3 kap. 24 § ML.

I artikel 136 a och b i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt när avdragsrätt för ingående skatt inte har förelegat vid förvärvet av en vara.

35.2 Skattefrihetens omfattning

35.2.1 Överlåtelse

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11−13 §§ ML av ingående skatt när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången (3 kap. 24 § första stycket 1 ML). Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

Annat än omsättningstillgångar

Undantaget är begränsat till andra tillgångar än omsättningstillgångar. Det innebär att undantaget gäller för t.ex. inventarier, material, förbrukningsvaror, avfallsprodukter, olika rättigheter till varor, goodwill m.m. (prop. 1993/94:99 s. 157–158).

Ändrad karaktär

Skatteverket anser att en tillgång i vissa situationer kan anses ändra karaktär till omsättningstillgång. Stöd för möjligheten till en sådan karaktärsförändring finns i förarbetena, prop. 1993/94:99 s. 159, där det sägs att så länge varan behåller sin

karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska mervärdesskatt inte tas ut (RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100).

Det här angivna synsättet med ändrad karaktär bör komma ifråga endast i de fall där verksamhet med försäljning av tillgångarna ordnats i form av permanent butiksförsäljning eller liknande som är helt jämförbar med motsvarande konkurrerande verksamheter av kommersiell natur.

Utköpta leasingbilar

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger vid utköp av leasade personbilar från leasegivaren om förvärvet görs av någon som inte bedriver yrkesmässig bilhandel (RÅ 2000 not. 98).

Skatteverket anser att undantaget i 3 kap. 24 § första stycket 1 ML i ett sådant fall är tillämpligt vid köparens vidareförsäljning av ifrågavarande personbilar. Det gäller även om köparen avyttrar bilarna redan en kort tid efter köpet (Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111).

Varken avdragsrätt eller rätt till återbetalning

EU-domstolen har uttalat sig om tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 136 a och b i mervärdesskattedirektivet. Enligt domstolen avser undantaget enbart försäljning av varor för vilka avdrag för debiterad mervärdesskatt inte har medgivits vid förvärvet enligt nationell lagstiftning (C-280/04, Jyske Finans).

Skatteverket anser att det som EU-domstolen uttalat i det aktuella målet, också ska gälla vid tolkning av 3 kap. 24 § första stycket 1 ML. En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är enligt Skatteverket att varken avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat för debiterad mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet. Att det t.ex. saknas avdragsrätt vid förvärvet till följd av att den föregående säljaren inte är skattskyldig, varvid varans pris kan innefatta en dold mervärdesskatt, medför inte att bestämmelsen i 3 kap. 24 § första stycket 1 ML blir tillämplig (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111).

Bestämmelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller tjänster avseende sjukvård, överlåter ett inventarium som anskaffats till den från skatteplikt undantagna verksamheten.

När ett företag, som varken haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML, se avsnitt 36.1.

Staten har varken avdragsrätt för ingående skatt (jfr 8 kap. 8 § ML) eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Den kompensationsrätt för ingående skatt som statliga myndigheter kan ha enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående skatt ska inte jämställas med avdragsrätt vid tillämpningen av 3 kap. 24 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär. Skatteverket anser att det vid bedömningen av försäljningen även måste beaktas att undantagen från skatteplikt kan ha ändrats genom åren och att rätt till avdrag kan ha förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång. Ett avdrag för s.k. fiktiv skatt, som kan ha erhållits före den 1 november 1995, ska tolkas som att avdragsrätt förelegat vid förvärvet vilket innebär att undantaget i 3 kap. 24 § ML inte kan bli tillämpligt (RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100).

Vinstmarginalbeskattad tillgång

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML saknar köparen avdragsrätt. För att bestämmelsen i 3 kap. 24 § första stycket ML ska bli tillämplig krävs det att tillgången förvärvats med debiterad mervärdesskatt, som förvärvaren inte har haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning för. Undantaget kan därför inte tillämpas vid försäljning av en vid inköpet vinstmarginalbeskattad tillgång (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111).

35.2.2 Överföring

Uttagsbeskattad tillgång

Undantag från skatteplikt gäller vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 2 ML (3 kap. 24 § första stycket 2 ML). Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av

skatt enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 2 ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

Förbrukningsmaterial

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § första stycket ML anses enligt andra stycket tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet inte vara omsättningstillgångar. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt förelegat eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t.ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför därför inte skattskyldighet.

35.3 Inskränkningar i skattefriheten

Tillgång tillförd betydande värde

Om en tillgång har tillförts varor och tjänster av betydande värde och rätt till avdrag har förelegat för de förvärven innebär detta att omsättningen av tillgången inte undantas från skatteplikt (3 kap. 24 § första stycket 1 ML). Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt förelegat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket ”mera betydande förvärv” av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (prop. 1993/94:99 s. 159).

Överlåtelse av verksamhet

När en verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överlåts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Skatterättsnämnden har ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av

verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § första stycket ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt Skatterättsnämnden, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer (SRN 1995-12-14).

Jämknings-reglerna

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdragsrätt till någon del uppkommit inom korrigeringstiden (jfr 8 a kap. ML) ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men erhållet avdrag på grund av jämkningsreglerna hänför sig till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

35.4 Ej undantaget från skatteplikt

Försäkrings-företag

I samband med skadereglering förekommer att försäkringsföretag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2).

Ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången undantas inte från skatteplikt (3 kap. 24 § tredje stycket ML).

Finansierings-företag

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas inte finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång från skatteplikt (3 kap. 24 § tredje stycket ML).

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad mervärdesskatt om återtagandet skett från någon som haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML, se avsnitt 14.5.10. Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Har återtagandet skett från någon som varken haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. Däremot har finansieringsföretaget i ett sådant fall rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet

av varan enligt 8 kap. 11 § ML. Denna avdragsrätt gäller under förutsättning att varan inte ursprungligen sålts med tillämpning av vinstmarginalbeskattning. Om så är fallet kan dock även finansieringsföretaget i sin tur tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning vid sin försäljning av varan, se avsnitt 32.

Fartyg och luftfartyg

Från skatteplikt undantas i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 § ML). Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt. För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt blir därför försäljningen eller uttaget en skattepliktig transaktion, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (prop. 1993/94:225 s. 24–25).

36 Överlåtelse av verksamhet

36.1 Inledning

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas verksamhetsöverlåtelse från beskattning om vissa förutsättningar är uppfyllda. I artikel 19 i mervärdesskattedirektivet finns en bestämmelse som uppnår samma resultat.

Enligt EU-domstolen är syftet med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående skatten (C-497/01, Zita Modes, punkt 39).

Syftet med den svenska undantagsbestämmelsen är detsamma, d.v.s. att undanröja likviditetspåfrestningar hos den som förvärvar en verksamhet eller del därav för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).

Undantag från skatteplikt enligt ML

Omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överlåts i samband omstruktureringar, t.ex. fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML (3 kap. 25 § ML). Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB eller en enskild firma. I samband med konkurs kan konkursboet överlåta verksamheten till någon som driver verksamheten vidare. En sådan överlåtelse omfattas också av undantaget.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av del av verksamhet, se avsnitt 36.4.

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, är säljaren skattskyldig i vanlig ordning. Det gäller också vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av rörelse.

Undantag från omsättning enligt mervärdes-skattedirektivet

Enligt mervärdesskattedirektivet kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig detta sker mot ersättning eller inte eller som tillskott till ett företag. Vid behov får medlemsstaterna vidta åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar (artikel 19 i mervärdesskattedirektivet). Samma gäller vid tillhandahållanden av tjänster t.ex. hyresrätter, patent m.m. (artikel 29 i mervärdesskattedirektivet).

I det svenska undantaget talas om tillgångar som överlåts i samband med verksamhetsöverlåtelse. Begreppet tillgångar omfattar både varor och vissa tjänster såsom immateriella rättigheter vilket får anses innebära att de tillhandahållanden som avses i mervärdesskattedirektivet även omfattas av ML:s bestämmelse.

Tillämpning av undantaget

Att den svenska bestämmelsen har utformats som ett undantag från skatteplikt medan bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet innebär att aktuella överlåtelser inte ska anses vara varuomsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet, d.v.s. att transaktionen inte medför skattskyldighet, blir detsamma (SOU 1994:88 s. 183).

Tolkningen av 3 kap. 25 § ML ska göras restriktivt så att påförande av utgående skatt hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående skatt inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda (RÅ 2001 not. 99).

Högsta förvaltningsdomstolen angav dessutom i nämnda dom följande synsätt på överlåtarens skattskyldighet respektive förvärvarens avdragsrätt. Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om Skatteverket vid en reell prövning av

skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

Annat undantag tillämpligt på överlåtelsen

Om omsättningen undantas från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. ML (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av tillgångarna i en läkarpraktik som normalt kan ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

Vissa specialregler angående redovisning i samband med verksamhetsöverlåtelser i 13 kap. 11 och 24 §§ ML behandlas i avsnitt 19.4.1.

36.2 Skattefrihetens omfattning

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML innehåller flera olika förutsättningar som måste vara uppfyllda för att undantaget ska gälla. Det ska vara fråga om

- en verksamhet (eller del därav) som överlåts (antingen genom vanlig överlåtelse eller vid fusion eller liknande),
- förvärvaren ska vara skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML, och
- verksamheten ska fortsätta efter överlåtelsen (denna avsikt ska kunna styrkas).

Verksamhet – unionsrättsligt begrepp

EU-domstolen har angett att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag” är ett unionsrättsligt begrepp. Detta begrepp ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av varulager (C-497/01, Zita Modes).

En överföring av samtliga tillgångar eller del därav föreligger när varulager och butiksutrustning i en detaljhandelsbutik överlåts samtidigt som lokalerna till denna butik hyrs ut till

köparen på obestämd tid. Detta gäller under förutsättning att de överlåtna tillgångarna är tillräckliga för att köparen varaktigt ska kunna fortsätta att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet (C-444/10, Schreiver).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat följande allmänna slutsatser beträffande vad som förstås med överlåtelse av verksamhet.

> ”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag (”a going concern”).”

Högsta förvaltningsdomstolen angav vidare i domen att som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål. Högsta förvaltningsdomstolen har gjort denna tolkning i ljuset av direktivet. Högsta förvaltningsdomstolen gör således den bedömningen att 3 kap. 25 § ML ska tolkas i enlighet med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet vad gäller förutsättningarna för när undantaget är tillämpligt (RÅ 2001 not. 99).

EU-domstolens avgörande i målet C-497/01, Zita Modes, har meddelats efter Högsta förvaltningsdomstolens dom RÅ 2001 not. 99. Eftersom EU-domstolen i nämnda mål har angivit att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller en del därav” är ett unionsrättsligt begrepp bör tolkning av begreppen ”verksamhet” eller ”del därav” göras i enlighet med EU-domen. En sådan tolkning får i stort anses överensstämma med vad som framgår av RÅ 2001 not. 99. Exempel på objektiva omständigheter som innebär att det är fråga om en verksamhet eller del därav som överlåts kan vara kundstock, uppdrag, lager, inventarier, hyresavtal avseende lokal, olika immateriella rättigheter etc. Det ska vara fråga om överlåtelse av hel affärsrörelse eller en del av sådan (inkluderat materiella och immateriella tillgångar). För det fall det endast är t.ex. ett varulager som överlåts kan svårigheter föreligga för överlåtaren att visa att verksamhetsöverlåtelse föreligger. Ofta föreligger ingen verksamhetsöverlåtelse när endast lager eller inventarier överlåts utan i normalfallet föreligger i dessa fall en affärstransaktion eller investering som medför skattskyldighet

till mervärdesskatt. Det avgörande är, oavsett om hel verksamhet eller endast del överlåts, att det är en kombination av olika tillgångar som är tillräcklig för att det ska bli möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet. Det som binder samman dessa delar är den omständigheten att de tillsammans gör det möjligt att driva vidare en självständig ekonomisk verksamhet medan varje enskild del inte skulle vara tillräcklig för detta syfte (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111).

Endast överlåtelse av tillgångar

Skatterättsnämnden har, med hänvisning till SOU 1987:45 s. 123, angivit att syftet med undantaget för verksamhetsöverlåtelse har varit att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med verksamhetsöverlåtelse eller del därav till annan person för fortsatt drift av verksamheten. Innebörden av det tilltänkta förfarandet är att bolaget A upphör med den del av bolagets verksamhet som omfattar uthyrning av några maskiner till bolag B och avyttrar dessa tillgångar till sistnämnda bolag. Detta sistnämnda bolag kommer härefter att fortsätta att använda maskinerna i sin ordinarie verksamhet vilken är en annan än den som bolaget A använt maskinerna i. Den tilltänkta överlåtelsen kan med detta synsätt inte anses utgöra en sådan verksamhetsöverlåtelse som omfattas av undantaget. En sådan bedömning får enligt Skatterättsnämnden också anses stå i överensstämmelse med innebörden av bestämmelsen i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet (SRN 2001-01-15).

Krav på förvärvaren

Undantaget från skatteplikt förutsätter att verksamhetsöverlåtelsen görs till någon som är skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9, 11−13 §§ ML. Detta krav överensstämmer med en sådan åtgärd som medlemsstaterna enligt artikel 19 i mervärdesskattedirektivet får vidta för att hindra konkurrenssnedvridning.

Utländsk företagare

I det fall förvärvaren av verksamheten är en utländsk företagare anser Skatteverket att förutsättningarna för att tillämpa 3 kap. 25 § ML är uppfyllda när den utländske företagaren bedriver verksamheten vidare här i landet och verksamheten medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9, 11–13 §§ ML. Om verksamheten som överlåts bedrivs vidare i ett annat land gör Skatteverket bedömningen att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig. I stället får en bedömning göras om den utländske företagaren har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om så är fallet kan artikel 19 i mer-

värdesskattedirektivet tillämpas genom direkt effekt (Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 661576-07/111).

Blandad verksamhet

Skatterättsnämnden har ansett att en överlåtelse av tillgångar i en blandad verksamhet kan omfattas av undantaget i 3 kap. 25 § ML (SRN 2006-11-06). Högsta förvaltningsdomstolen har undanröjt förhandsbeskedet i denna del och avvisat ansökan. Förhållandena i ärendet var sådana att sökandebolaget, som bedrev blandad verksamhet, hade för avsikt att överlåta sin verksamhet mot erhållande av aktier i det förvärvande bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen fann att de lämnade uppgifterna inte var så fullständiga att de kunde läggas till grund för ett förhandsbesked. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det för bedömningen av frågan om bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML är tillämplig vid överföringen av verksamheten kan vara av betydelse att omfattningen av avdragsrätten för ingående skatt är klarlagd. Då detta inte ansågs klarlagt fann Högsta förvaltningsdomstolen att något förhandsbesked inte borde lämnas avseende denna fråga (RÅ 2008 not. 1).

Skatteverket anser att 3 kap. 25 § ML är tillämplig även vid överlåtelse av s.k. blandad verksamhet utom i de fall då följande två villkor samtidigt är uppfyllda:

1. Förvärvaren skulle inte ha haft rätt till helt avdrag för den mervärdesskatt som annars skulle ha tagits ut på grund av att han endast delvis eller inte alls bedriver verksamhet som medför skattskyldighet
2. En tillämpning av 3 kap. 25 § ML skulle innebära en snedvridning av konkurrensen.

Det första villkoret är uppfyllt endast om omsättningen av någon av de tillgångar som ingår i verksamhetsöverlåtelsen är skattepliktig enligt övriga bestämmelser i 3 kap. ML. Dessutom krävs att förvärvaren inte skulle ha haft rätt till fullt avdrag för motsvarande ingående skatt på grund av att han endast delvis bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Det kan handla om att viss del av verksamheten innefattar skattefria omsättningar eller att viss del av verksamheten faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Detta villkor är inte uppfyllt bara för att ett avdragsförbud i 8 kap. ML är tillämpligt på någon av de tillgångar som överlåts.

Det andra villkoret är uppfyllt om förvärvaren från tidpunkten för övertagandet ska använda tillgångarna på ett sätt som

medför en mindre rätt till avdrag än det sätt på vilket tillgångarna användes hos överlåtaren. De tillgångar som överlåts är i ett sådant fall belastade med mindre mervärdesskatt än vad som hade varit fallet om de hade förvärvats på annat sätt. Förvärvaren får då en skattefördel som skulle vara konkurrenssnedvridande. Så kan vara fallet t.ex. om den verksamhet som överlåts från tidpunkten för övertagandet kommer att ingå som en del i en redan bedriven verksamhet som medför skattskyldighet i mindre utsträckning än den som bedrevs av överlåtaren.

Förändringar i avdragsrätten inom verksamheten som inträffat efter det att verksamheten har övertagits saknar betydelse vid denna bedömning. Det kan också noteras att när 3 kap. 25 § är tillämplig kommer förvärvaren att överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt hänförlig till de investeringsvaror som har överlåtits.

Bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML omfattar överlåtelse av hela eller en självständig del av ett företag i de fall då förvärvaren har för avsikt att driva verksamheten vidare. Av detta följer enligt Skatteverkets uppfattning att avdragsrätten hos förvärvaren typiskt sett kommer att vara av samma omfattning som hos överlåtaren. Det torde därför bara i undantagsfall vara möjligt att göra någon inskränkning i tillämpningen av 3 kap. 25 § ML (Skatteverket 2010-12-28, dnr 131 623316-08/111).

Fortsatt drift

EU-domstolen har framhållit att syftet med direktivets bestämmelse är att de överföringar som avses i bestämmelsen är sådana där mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen, eller den del av företaget som har överförts, vidare och inte omedelbart avveckla verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret. Domstolen konstaterar också att det i mervärdesskattedirektivet inte uppställs något krav på att förvärvaren före överlåtelsen ska ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren. Vidare konstateras att det inte finns något uttryckligt villkor avseende mottagarens framtida användning. Det framgår dock av syftet med regeln i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet att de överföringar som avses är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen vidare (C-497/01, Zita Modes).

Undantagsbestämmelsen kan enligt Högsta förvaltningsdomstolen vara tillämplig trots att den övertagna verksamheten är avsedd att bedrivas endast under en kortare tid för att

därefter av förvärvaren flyttas till annan ort och införlivas med en där sedan tidigare bedriven verksamhet (RÅ 2001 not. 97).

Det föreligger således ett krav på att verksamheten ska drivas vidare (eller en avsikt om detta) för att undantaget ska vara tillämpligt. Det kan t.ex. inte vara fråga om en igångvarande verksamhet om den egentliga verksamheten avvecklats redan hos överlåtaren och därmed inte drivs vidare.

Kammarrätten har i följande situation ansett att det var fråga om en verksamhetsöverlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML var tillämplig. Kammarrätten ansåg att även om det av ärendet framgick att köparens avsikt från början, att förvärva aktierna i bolaget, aldrig fullföljdes var det ostridigt att säljarens firma, kundregister och leasingavtal avseende inventarierna förvärvades. Vidare upphörde säljaren vid överlåtelsen med den bedrivna verksamheten och de anställda övergick till köparen. Överlåtelsen ansågs omfatta tillräckligt mycket för att behålla sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av säljaren, med hjälp av det överlåtna, kunnat fortsättas av köparen. Att säljaren en tid efter överlåtelsen återupptagit samma verksamhet under en annan firma medförde ingen annan bedömning (KRNG 2007-06-01, mål nr 706–708-06).

Avsikt – fortsatt drift

Problematiken med att det räcker med en avsikt om fortsatt drift har behandlats av Skatteverket i en skrivelse. Där anges följande. Vid verksamhetsöverlåtelser bedrivs verksamheten vanligtvis vidare hos förvärvaren. EU-domstolens uttalande att det är tillräckligt med en avsikt att bedriva vidare verksamheten innebär att verksamhetsöverlåtelse kan föreligga även om det ändras efter överlåtelsen med hänsyn till exempelvis att ekonomisk lönsamhet inte föreligger. Avsikten mellan parterna var i samband med överlåtelsen att verksamheten skulle drivas vidare men på grund av någon omständighet ändras detta. Vid ett sådant förhållande ska undantaget kunna tillämpas. Dock måste det finnas objektiva omständigheter som styrker att avsikten förelegat. Det är omständigheterna vid den faktiska överlåtelsen som ska avgöra om det är fråga om sådan verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt eller inte och inte senare uppkomna förhållanden (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111).

Ej krav på samma verksamhet

Vidare framgår av samma skrivelse att det föreligger ett krav på att förvärvaren av en verksamhet eller del av en sådan ska fortsätta att bedriva eller ha för avsikt att fortsätta bedriva

verksamheten för att undantaget från mervärdesskatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse ska bli tillämpligt. Även om det inte klart framgår att det ska vara fråga om samma verksamhet anser Skatteverket att det indirekt måste vara fråga om i stort sett samma verksamhet. EU-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, ansett att medlemsstaterna inte har rätt att ha något uttalat krav om att samma verksamhet ska ha bedrivits av förvärvaren före överlåtelsen. I och med att domstolen hänvisar till att det är affärsrörelsen i bestämd form som ska fortsätta kan detta inte anses innebära annat än att det ska vara fråga om i stort sett samma verksamhet som ska fortgå. Om det inte är fråga om samma verksamhet måste den nya verksamhetsinriktningen innebära en användning av inventarier och/eller övriga tillgångar som i stort motsvarar den tidigare användningen i driften av en ekonomisk verksamhet. Detta för att förutsättningen, att det ska vara fråga om fortsatt drift, eller avsikt om detta, ska vara uppfylld.

Exempel

Ett företag överlåts och den nya ägaren kommer inte att bedriva verksamheten vidare utan det gör en tredje part som den nya ägaren hyr ut till. I detta fall bedriver således den nya ägaren en uthyrning av verksamheten i stället för att driva den själv. Undantaget i 3 kap. 25 § ML får anses vara tillämpligt i detta fall eftersom det trots allt är fråga om en igångvarande verksamhet som inte upphört. Det som avgör om det är fråga om verksamhetsöverlåtelse är om verksamheten i stort fortsätter utan uppehåll och inte om den nya ägaren bedriver samma verksamhet.

Ej verksamhetsöverlåtelse

Kammarrätten har ansett att det inte var fråga om verksamhetsöverlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig i ett mål där den avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det (KRNJ 1996-04-04, mål nr 2835-1993). Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i detta mål.

Verksamhetsöverlåtelse

Kammarrätten har funnit att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlåtit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och

restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen ”restaurangrörelsen”, men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. Skattemyndigheten hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen (KRNG 1997-03-21, mål nr 4897-1996).

Kammarrätten har ansett att överlåtelse av advokatverksamhet till flera förvärvare omfattas av undantaget. Skattemyndigheten var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Kammarrätten ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen (KRNS 1999-08-31, mål nr 8509-1998).

Försäljning av dotterbolag

EU-domstolen har uttalat att i den mån ett moderbolags avyttring av dotterbolagsaktier kan likställas med överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet, utgör transaktionen inte en ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt (C-29/08, AB SKF punkt 41).

Det är Skatteverkets uppfattning att ett moderbolags överlåtelse av dotterbolagsaktier inte kan likställas med överlåtelse av samtliga tillgångar i dotterbolagets verksamhet. Enligt svensk nationell rätt utgör ett moderbolag och ett dotterbolag skilda juridiska personer och skattesubjekt. Verksamheten i ett dotterbolag kan inte anses bedriven inom ramen för moderbolagets verksamhet. Moderbolagets försäljning av enbart aktierna kan därför inte likställas med sådan överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav som förstås i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet eller 3 kap. 25 § ML (Skatteverket 2011-01-19, dnr 131 780946-10/111).

Kammarrätten har, i ett fall där varuförsäljningar hade skett mellan ett moderbolag och ett dotterbolag, och förvaltningstjänster hade tillhandahållits dotterbolaget, ansett att moderbolagets försäljning av dotterbolagets aktier utgjorde verksamhetsöverlåtelse (KRNG 2010-11-08, mål nr 6856-08). Domen har överklagats och HFD har meddelat prövningstillstånd 2011-09-30, mål nr 7525-10.

36.3 Överlåtelse i flera led

Det förekommer att verksamhet överlåts till en person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiebolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna ska det ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiebolaget, som ska driva verksamheten vidare.

Vidareöverlåtelse – mellanled

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att undantagsbestämmelsen är tillämplig vid ett bolags förvärv från en restaurangidkare av restauranginventarier och varulager som i anslutning till förvärvet såldes vidare till ett tredje företag. Utöver inventarier och varulager överläts vid vidareförsäljningen också den från fastighetsägaren förvärvade hyresrätten till restauranglokalen. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt ställningstagande enligt följande.

> ”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, d.v.s. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då inte för bolaget med anledning av förvärvet av restauranginventarierna.” (RÅ 2001 not. 98)

I tre olika kammarrättsdomar har undantaget från skatteplikt i 3 kap. 25 § ML ansetts tillämpligt när det varit fråga om förhållanden med mellanled i likhet med RÅ 2001 not. 98. Således ansåg kammarrätterna att Högsta förvaltningsdom-

stolens ställningstaganden i RÅ 2001 not. 98 även gäller nuvarande regel i 3 kap. 25 § ML (KRNG 2004-06-30 mål nr 803–804-02, KRSU 2004-08-03 mål nr 359-04 samt KRNJ 2005-06-14 mål nr 3965-04).

Skatteverket anser att kravet, att verksamheten ska vara igångvarande, kan vara uppfyllt även när det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan. Det viktiga är att verksamheten har kunnat fortgå och vid denna bedömning saknar det betydelse att mellanled förekommit. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det viktiga är att den igångvarande verksamheten fortsätter efter överlåtelsen hos mottagaren, ”a going concern” (RÅ 2001 not. 99). I denna dom har inte problematiken med mellanled behandlats. Högsta förvaltningsdomstolen har dock angivit att verksamheten kan återupptas av förvärvaren vilket enligt Skatteverket bör innebära att mellanled kan förekomma.

När en verksamhet överlåts och det förekommer ett mellanled i överlåtelsekedjan kan undantaget från skatteplikt avseende verksamhetsöverlåtelse vara tillämpligt under förutsättning att den ifrågavarande verksamheten fortsätter utan uppehåll i driften, d.v.s. en igångvarande verksamhet (”a going concern”). Ett sådant synsätt får enligt Skatteverkets mening anses överensstämma med målet C-497/01, Zita Modes, samt Högsta förvaltningsdomstolens domar från 2001. EU-domstolen har inte uttalat hur en situation med mellanled ska behandlas. EU-domstolen har däremot uttalat att verksamheten ska fortsätta (eller avsikten att göra detta) efter överlåtelsen. I och med att verksamheten är igångvarande, trots att mellanled funnits i överlåtelsekedjan, är undantaget från skatteplikt rörande verksamhetsöverlåtelse tillämpligt. Denna slutsats stämmer även med syftet med regeln d.v.s. att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta förvärvarens likviditet (Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111).

När verksamhetsöverlåtelsen görs i flera led, d.v.s. med en eller flera mellanhänder mellan säljaren och den slutliga köparen, ska enligt Skatteverkets mening en eller flera mellanliggande transaktioner omfattas av undantaget enligt 3 kap. 25 § ML när transaktionerna sammantaget innebär att tillgångarna återsamlas hos den slutlige köparen som fortsätter bedriva verksamheten (Skatteverket 2006-06-01, dnr 131 636467-05/111).

36.4 Del av verksamhet

Med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således även vid överlåtelse av del av verksamhet. När det är fråga om del av verksamhet ska det dock vara en sådan del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet (1 kap. 7 § första stycket ML).

Avgränsad del

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked behandlat begreppet avgränsad del. Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. Skatterättsnämnden ansåg att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningen avsedda överlåtelserna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelserna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare (SRN 1994-12-30).

Del av verksamhet

Kammarrätten har ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten i ett fall där säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment (KRNG 1996-11-14, mål nr 3964-1995).

Kammarrätten har ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfryst sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde därmed inte rätt till avdrag för ingående skatt (KRNJ 1997-04-08, mål nr 6323-1994).

Kammarrätten har bedömt att överlåtelse av en taxibil med tillhörande utrustning och ett medlemskap i en beställningscentral var en sådan överlåtelse av del av verksamhet som är undantagen från skatteplikt (KRNG 1997-11-05, mål nr 8656-1995).

Kammarrätten har ansett att ett bolags överlåtelse av ett mixerbord omfattades av undantaget i 3 kap. 25 § ML. I det aktuella fallet hade det överlåtande bolaget vilandeförklarats och upphört efter överlåtelsen. Vidare så hade mixerbordet inte flyttats från de lokaler där det var placerat. Kammarrätten ansåg med ledning av detta att den verkliga substansen i det överlåtande bolagets verksamhet utgjorts av mixerbordet. Överlåtelsen av bordet ansågs därför utgöra en del av en verksamhet som kan anses vara en självständig ekonomisk verksamhet (KRNS 2006-10-24, mål nr 4180-02).

Kammarrätten har ansett att en överlåtelse av lager, maskiner, goodwill, kundregister, telefonnummer, Internetdomäner och personal för en särskild del av säljarens verksamhet avseende försäljning och tillverkning av namnbrickor avsåg del av verksamhet och omfattades av undantaget i 3 kap. 25 § ML. Kammarrätten ansåg att även om inte allt material säljaren använde vid tillverkningen ingick i köpet så utgjorde det som överläts en sådan samlad del av verksamheten att den kunde bedrivas så som en självständig ekonomisk verksamhet. Vidare ansåg kammarrätten att det fick anses stå klart att köparen hade haft för avsikt att driva verksamheten vidare efter förvärvet (KRNS 2007-11-19, mål nr 589-07).

Vindkraftverk som tagits i drift

När ett vindkraftverk som tagits i drift överlåts och köparen, för att fortsätta driften, även övertar de rättigheter och skyldigheter som är förenade med verksamheten utgör detta en sådan överlåtelse som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Skatteverket anser att det kan gälla även om säljaren endast överlåter ett av flera vindkraftverk. Det förutsätter dock att allt som ingår i denna del av verksamheten överlåts och att köparen förvärvar vad som erfordras för att driva verksamheten vidare självständigt (Skatteverket 2011-06-20, dnr 131 428430-11/111).

37 Lager

37.1 Inledning

Omsättning, import och unionsinternt förvärv av varor i vissa lager är undantagna från skatteplikt (9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF). Skattefriheten är emellertid inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget.

Omfattning

Skattefriheten gäller vid omsättning, import och unionsinternt förvärv av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag, se avsnitt 37.2. Skattefrihet gäller även vid omsättning av icke-unionsvaror som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 37.3. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor.

En grundförutsättning för skattefrihet är att varorna inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Syfte

Syftet med bestämmelserna är framför allt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar, till exempel s.k. kedjetransaktioner, av vissa typer av varor så länge varorna är placerade i särskilt definierade upplag i något av medlemsländerna.

37.2 Skatteupplag

Från skatteplikt undantas omsättning, import och unionsinternt förvärv av varor som anges i 9 c kap. 9 § ML om dessa ska placeras i eller redan finns i skatteupplag inom landet (9 c kap. 1 § första stycket 1 och 4 samt andra stycket ML). Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 154–155, 157–158, 160 och 162–163 i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EU-land och avser att omgående placera varan i ett sådant skatteupplag kan göra det utan att bli debiterad någon mervärdesskatt.

Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor (9 c kap. 1 § första stycket 2 ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 159 och 160.1 b i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 37.2.2.

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget.

Typ av varor

Skattefriheten omfattar såväl unionsvaror som icke-unionsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräkningen i 9 c kap. 9 § ML.

Godkänt skatteupplag

Varorna ska lagras i godkänt skatteupplag. Med skatteupplag avses, vad gäller varor som anges i 9 c kap. 9 § ML och som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § lagen om skatt på energi (9 c kap. 3 § ML).

Med skatteupplag för övriga varor i 9 c kap. 9 § ML avses sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 c kap. 7 § ML.

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett fartyg, som transporterade bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av Skatteverkets godkännande av upplaget (RÅ 2000 not. 77).

Ej för slutlig användning eller förbrukning

En grundförutsättning för skattefrihet är att omsättningen, importen eller förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (9 c kap. 1 § andra stycket ML). Skatteverket har redogjort för sin bedömning av vad som avses med slutlig användning eller förbrukning (Skatteverket 2012-01-13, dnr 131 863243-11/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Med slutlig användning eller förbrukning i de särskilda reglerna om vissa lager avses slutlig konsumtion. En omsättning som utgör en direkt eller indirekt kostnad i en av förvärvaren bedriven verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning utgör inte en omsättning för slutlig konsumtion.

Det är fråga om slutlig konsumtion avseende omsättning av tjänster som utförs på en vara i ett tullager eller i ett skatteupplag om varan inte är en handelsvara som ska omsättas. Värdet på tjänsten kommer inte att bli beskattad i samband med att varan tas ut från lagret och omsätts.

Upplagshavare

Med skatteupplag för övriga varor i 9 c kap. 9 § ML än sådana som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi avses godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts av Skatteverket. Som upplagshavare får godkännas den som yrkesmässigt i större omfattning lagrar sådana varor och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare (9 c kap. 7 § ML).

Vid bedömning av vad som avses med ”yrkesmässigt i större omfattning lagrar varor” ska ledning hämtas från reglerna om yrkesmässighet i 4 kap. ML. Det ska vara fråga om att upplagshavaren regelbundet och i större omfattning håller varor i lager. Det finns dock inget krav på att upplagshavaren måste lagra åt andra.

Bestämmelsen har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser inom punktskatteområdet för en upplagshavare av skatteupplag men anpassats till mervärdesskatteförhållanden (prop. 1995/96:58 s. 52 f.).

Inom punktskatteområdet finns ett flertal kammarrättsdomar som ger vägledning i hur bedömningen av lämpligheten kan ske. Vid lämplighetsbedömningen ska det t.ex. kontrolleras att upplagshavaren är likvid och har en ekonomisk reserv samt att denne sköter redovisningar och betalningar till Skatteverket. Kraven på lämplighet ska även avse den eller de fysiska personer som har det bestämmande inflytandet i bolaget. Se Handledning för punktskatter 2012 (SKV 504), avsnitten 3.4.2.1, 4.4.2.1 och 5.5.2.1.

Angående de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 37.2.4.

Ansökan

Upplagshavaren ska vara registrerad till mervärdesskatt för lagringsverksamheten (7 kap. 1 § SFL). Upplagshavare och skatteupplag godkänns av Skatteverket (9 c kap. 8 § första stycket ML).

Ansökan görs på av Skatteverket fastställd blankett (SKV 5937, vad gäller upplagshavare och SKV 5938 vad gäller skatteupplag) och lämnas till Skatteverket där upplagshavaren är eller ska vara registrerad.

Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av Skatteverket, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns (9 c kap. 8 § andra stycket ML).

37.2.1 Import

När sådana varor som anges i 9 c kap. 9 § ML importeras för att placeras i ett skatteupplag ska mervärdesskatt inte tas ut vid importen (9 c kap. 1 § första stycket 1 ML).

Import för placering i skatteupplag

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska vid förtullning framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning, se avsnitt 37.3.

Meddelande till Skatteverket

Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (d.v.s. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem, TDS) till Skatteverket som är beskattningsmyndighet.

37.2.2 Omsättning och unionsinternt förvärv

Vara

Omsättning och unionsinternt förvärv av en vara som ska placeras i ett skatteupplag inom landet, är undantagen från skatteplikt (9 c kap. 1 § första stycket 1 ML). Likaså är omsättning av vara som görs i ett sådant skatteupplag inom landet undantagen från skatteplikt under den tid varan är placerad i skatteupplaget (9 c kap. 1 § första stycket 4 ML).

Tjänst

Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende sådan vara, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten, vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden (9 c kap. 1 § första stycket 2 och 4 ML).

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av när undantaget från skatteplikt är tillämpligt på tjänster som utförs på vara i skatteupplag (Skatteverket 2012-01-11, dnr 131 694453-11/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

När det gäller skatteupplag har skatteupplagets territoriella placering betydelse vid tillämpningen av undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänst avseende vara som är placerad i ett skatteupplag. Det innebär att endast omsättning av tjänster på vara placerad i skatteupplag i Sverige kan undantas från skatteplikt.

Om en näringsidkare som är etablerad i Sverige förvärvar en tjänst i form av värdering av eller arbete på en vara placerad i ett skatteupplag i Sverige är tjänsten omsatt inom landet och tjänsten kan omfattas av undantaget från skatteplikt.

Undantaget från skatteplikt för omsättning av en sådan tjänst är inte tillämpligt när tjänsten tillhandahålls en näringsidkares etablering i ett annat land. Tjänsten är då omsatt utomlands och undantaget från skatteplikt kan inte tillämpas.

Undantaget från skatteplikt kan inte heller tillämpas när en näringsidkare som är etablerad i Sverige köper en tjänst avseende en vara som är placerad i ett skatteupplag i ett annat EU-land. Tjänsten är omsatt i Sverige och ska förvärvsbeskattas här.

Dokumentation

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML, relevant artikel av artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet eller anger uppgiften ”undantag från skatteplikt” (11 kap. 8 § 12 ML). Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

Värdet av en tjänst på en vara ska beskattas endast om omsättningen av tjänsten varit undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § ML. Det innebär att det är väsentligt att ha information om tidigare omsättningar för den som tar ut varan från skatteupplaget. Informationen måste innehålla uppgift om hur tjänsten bedömts när det gäller omsättningsland och om omsättningen undantagits från skatteplikt (Skatteverket 2012-01-11, dnr 131 694453-11/111).

Rätt till återbetalning

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående skatt, trots att utgående skatt inte redovisas (10 kap. 11 § första stycket ML, se avsnitt 15.6).

37.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag

Mervärdesskatt ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget (9 c kap. 4 § ML). Från denna huvudregel görs undantag vid transport av vara mellan skatteupplag inom EU, unionsintern försäljning till annat EU-land och vid export.

Till annat skatteupplag i Sverige

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt transporteras till ett annat skatteupplag i Sverige. Det gäller även när varan utan att omsättas transporteras mellan sådana skatteupplag.

Transport till annat EU-land

När en vara tas ut för att transporteras till ett annat EU-land kan bestämmelserna om unionsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Det innebär att i det fall säljaren är registrerad till mervärdesskatt här och köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa omsättningen i sin mervärdesskattedeklaration och i en periodisk sammanställning. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EU-länder, d.v.s. utan att den säljs, ska likställas med en unionsintern försäljning, se avsnitt 9.3.

Export

Om en vara tas ut för att direkt transporteras till en plats utanför EU kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga, se avsnitt 9.7. Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt 9 c kap. 4 § ML.

37.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund. Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas

- lagerbevis (s.k. warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,
- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den placerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret. Fakturan ska innehålla en hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML, relevant artikel av artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet eller uppgiften ”undantag från skatteplikt”,
- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning, och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera

- den skattskyldiges svenska registreringsnummer till mervärdesskatt,

- i de fall registreringsnummer till mervärdesskatt saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatte- och avgiftsanmälan inkommit till Skatteverket, eller
- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 3 a § ML i de fall varan ska levereras till tredjeland.

37.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

Från skatteplikt undantas omsättning av icke-unionsvaror som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager under den tid varorna är placerade där (9 c kap. 1 § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 154−156 och 160−163 i mervärdesskattedirektivet.

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i lagret eller frizonen.

Dessa lager och frizoner är en del av EU:s mervärdesskatteområde och omsättning av icke-unionsvaror som är upplagda på sådana platser är i princip mervärdesskattepliktig i det land där lagret finns. EU-domstolen har konstaterat att ett tullager finns inom landets territorium när det är beläget på en medlemsstats territorium (C-165/11, Profitube). Genom de särskilda reglerna i 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML kan omsättningen undantas från skatteplikt som annars skulle beskattas eftersom den skett inom landet. Till skillnad mot vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

Definition

Vad som förstås med tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager framgår av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, den s.k. tullkodexen (9 c kap. 2 § ML).

Tillfälligt lager

Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av Tullverket. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

Tullager

I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av Tullverket. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.

Frizon/frilager

Frizon och frilager behandlas i tullkodexen som ett enhetligt institut. Den väsentliga skillnaden är att frizoner är inhägnade områden medan frilager utgör enskilda byggnader eller lokaler (prop. 1995/96:58 s. 29). Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

Unionsvara

Av tullkodexen framgår vad som avses med unionsvara (1 kap. 2 § tredje stycket ML). Med unionsvaror förstås varor som har sitt ursprung i EU eller varor som har förtullats i EU och därmed övergått till fri omsättning.

Icke unionsvara

Av tullkodexen framgår vad som avses med icke-unionsvara (9 c kap. 2 § ML). Här anges att icke-unionsvaror utgör andra varor än unionsvaror. Det betyder att med icke-unionsvaror avses varor som inte har sitt ursprung i EU eller varor som inte har förtullats i EU.

Fri omsättning och fri förbrukning

Med fri omsättning förstås detsamma som i tullkodexen (1 kap. 19 § ML). Att en vara från tredjeland anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans tullstatus ändras därvid från att vara en icke-unionsvara till att bli en unionsvara som fritt kan förflyttas inom EU:s tullområde.

Att en vara från tredjeland ”övergår till fri förbrukning” innebär att andra eventuella skatter och avgifter, t.ex. mervärdesskatt, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

Tjänst

Undantaget från skatteplikt omfattar även omsättning av tjänster avseende icke-unionsvara, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten, vilka utförs i lagret eller frizonen under lagringstiden (9 c kap. 1 § första stycket 3 ML). Bestämmelsen motsvaras av artiklarna 159–161 i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av när undantaget från skatteplikt är tillämpligt på tjänster som utförs på vara i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager (Skatteverket 2012-01-11, dnr 131 694453-11/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

När det gäller tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager har den territoriella placeringen av lagret eller frizonen ingen

betydelse när det gäller undantaget från skatteplikt för omsättning av en tjänst avseende en vara som är placerad i ett sådant lager eller frizon. Följden blir att omsättningen av en sådan tjänst kan undantas från skatteplikt oberoende av om lagret eller frizonen ligger i Sverige eller i ett annat EU-land,

Med hänsyn till reglerna om omsättningsland blir undantaget från skatteplikt inte tillämpligt för omsättning av tjänst i form av värdering av eller arbete på en vara som är lös egendom vilken är placerad i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager i Sverige när tjänsten tillhandahålls en näringsidkares etablering i ett annat land. Tjänsten är omsatt utomlands när förvärvaren av tjänsten är etablerad i ett annat land och det är därför inte aktuellt att tillämpa undantaget från skatteplikt.

Undantaget kan bli tillämpligt när förvärvet av en sådan tjänst görs av en näringsidkare som är etablerad i Sverige. Tjänsten är omsatt inom landet och undantaget ska tillämpas.

Ej för slutlig användning eller förbrukning

En grundförutsättning för att skattefrihet ska kunna komma ifråga är att omsättningen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (9 c kap. 1 § andra stycket ML). Se vidare avsnitt 37.2 vad som avses med slutlig användning eller förbrukning.

Dokumentation

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML, relevant artikel av artiklarna 154–163 i mervärdesskattedirektivet eller anger texten ”undantag från skatteplikt” (11 kap. 8 § 12 ML). Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

Värdet av en tjänst på en vara ska beskattas endast om omsättningen av tjänsten varit undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § ML. Det innebär att det är väsentligt att ha information om tidigare omsättningar för den som tar ut varan från skatteupplaget. Informationen måste innehålla uppgift om hur tjänsten bedömts när det gäller omsättningsland och om omsättningen undantagits från skatteplikt (Skatteverket 2012-01-11, dnr 131 694453-11/111).

37.3.1 Vara tas ut och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”

Beskattnings-myndighet

När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till övergång till fri omsättning och fri förbrukning tas tull och mervärdesskatt ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska mervärdesskatten i stället redovisas till Skatteverket, se avsnitt 37.4.

Uppgiftsskyldighet

För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut mervärdesskatt måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppge säljarens och köparens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt (18 b § MF). Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklarationen överförs i form av ett elektroniskt dokument. I det fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklaration (hemtagningsanmälan) lämnats gör Tullverket en anteckning i sitt datasystem, TDS, om köparens och säljarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt.

Uppgift till Skatteverket

Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, d.v.s. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem TDS, till Skatteverket.

Transport till annat EU-land

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EU-land kan bestämmelserna om unionsintern försäljning bli tillämpliga (3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i det fall säljaren är registrerad till mervärdesskatt här och köparen är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land sker inte någon beskattning i Sverige. Det gäller oberoende av om varan omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa omsättningen i sin mervärdesskattedeklaration och i en periodisk sammanställning. I och med att varan anmälts till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ska dock eventuell tull tas ut, se avsnitt 9.3.

Export

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt transporteras till en plats utanför EU kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga, se avsnitt 9.7. Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

37.3.2 Vara tas ut och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”, t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och mervärdesskatt inte ut. I princip ska, om varan omsatts under lagringstiden, mervärdesskatt i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även mervärdesbeskattningen skjuts upp till dess varan anmäls till ”övergång till fri omsättning”. Det innebär att en vara kan föras mellan lager eller frizoner i Sverige eller från ett lager eller en frizon i Sverige till ett lager eller en frizon i ett annat EU-land utan att någon beskattning sker.

37.4 Beskattningsmyndighet

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är Skatteverket alltid beskattningsmyndighet (18 a § första stycket MF).

När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är Tullverket beskattningsmyndighet om varan inte omsatts under lagringstiden medan Skatteverket är beskattningsmyndighet om det under lagringstiden skett en omsättning av varan som undantagits enligt 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML.

37.5 Skattskyldighet m.m.

Ska mervärdesskatten betalas till Tullverket är det gäldenären som ska göra det (1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Gäldenär är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle ha varit det om varan hade varit tullbelagd.

När skatten ska betalas till Skatteverket är den skattskyldig som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret (1 kap. 2 § fjärde stycket och 9 c kap. 5 § ML). Endast den köpare eller ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Det innebär att

- köparen eller ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags- eller lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan,

d.v.s. den som upplags- eller lagerhavaren fakturerar för transporten, och

– den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, d.v.s. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

Krav på registrering

Om den som tar ut varan inte är registrerad till mervärdesskatt här och varan ska transporteras direkt till en plats utanför EU behöver någon registrering till mervärdesskatt inte ske.

Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EU-land måste sådan registrering ske. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML kan en utländsk företagares omsättning i Sverige, t.ex. av varor som avses i 9 c kap. ML, omfattas av s.k. omvänd skattskyldighet, se avsnitt 39.3.

Beträffande skattskyldighetens inträde, redovisning av skatt och avdragsrätt, se avsnitten 37.7 och 37.8.

37.6 Beskattningsunderlag

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är Skatteverket beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för mervärdesskatt.

Beskattningen skjuts upp till dess varan tas ut från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML. I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning eller överföring till annat EU-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

37.6.1 Vara tas ut från skatteupplag

Varan omsätts inte under lagringen

Om varan i ett skatteupplag i Sverige inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

– den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller unionsinternt förvärv som föranledde att varan placerades på upplaget, och

– den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna (9 c kap. 6 § 1 ML).

Varan omsätts under lagringen

Om varan i ett skatteupplag i Sverige har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret, och
- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret (9 c kap. 6 § 2 ML).

Exempel

Ett parti aluminium importeras från USA till Sverige av en näringsidkare med etablering i Sverige. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Aluminiumet placeras i ett skatteupplag i Sverige. Under den tid varan finns i lagret rengörs varan av en näringsidkare med etablering i Polen till en kostnad av 7 500 kr. För lagringstjänsten tar det svenska lagringsföretaget ut 20 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Både rengöringstjänsten och lagringstjänsten är omsatta inom landet eftersom köparen är en svensk näringsidkare men omsättningarna är undantagna från skatteplikt. Det innebär att det svenska företaget inte ska redovisa mervärdesskatt på förvärvet av rengöringstjänsten och mervärdesskatt ska inte debiteras av lagerhavaren för lagringstjänsten.

Varan flyttas sedan till ett skatteupplag i Nederländerna. För lagringstjänsten tar den holländske lagerhavaren ut 20 000 kr. Lagringstjänsten är omsatt inom landet eftersom köparen är en svensk näringsidkare. Den svenske näringsidkaren ska redovisa mervärdesskatt på förvärvet av lagringstjänsten. Omsättningen av tjänsten är inte undantagen från skatteplikt eftersom skatteupplaget inte finns i Sverige.

37.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Varan omsätts inte under lagringen

Om varan i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager i Sverige inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den mervärdesskatt som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML, och
- den mervärdesskatt som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna (9 c kap. 6 § 1 ML).

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt (7 kap. 8 § ML och 13 b § MF). I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana bikostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även bikostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå, se avsnitt 11.5.

Exempel

Ett parti aluminium importeras från USA till Sverige av en näringsidkare med etablering i Sverige. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Aluminiumet placeras i ett tullager i Sverige. Under den tid varan finns i lagret rengörs varan av en näringsidkare med etablering i Polen till en kostnad av 7 500 kr. För lagringstjänsten tar det svenska lagringsföretaget ut 20 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Både rengöringstjänsten och lagringstjänsten är omsatta inom landet men omsättningarna är undantagna från skatteplikt. Det innebär att det svenska företaget inte ska redovisa mervärdesskatt på förvärvet av rengöringstjänsten och mervärdesskatt ska inte debiteras av lagerhavaren för lagringstjänsten.

När varan upphör att vara placerad i tullagret ska mervärdesskatt redovisas i den ordning som gäller för tull och Tullverket är beskattningsmyndighet. Skatten ska motsvara den mervärdesskatt som skulle ha beräknats för importen plus den mervärdesskatt som skulle ha beräknats på omsättning av de tjänster som undantagits. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår till totalt 31 875 kr (25 procent av 100 000 + 7 500 + 20 000).

Hade aluminiumet, med samma förutsättningar i övrigt, i stället placerats i ett skatteupplag i Sverige skulle 31 875 kr redovisas till Skatteverket i den ordning som

gäller för mervärdesskatt, d.v.s. i den skattskyldiges mervärdesskattedeklaration.

Varan omsätts under lagringen

Om varan i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager i Sverige har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsatts under lagring i ett skatteupplag, 9 c kap. 6 § 2 ML, jfr avsnitt 37.6.1.

Exempel

Företaget A säljer ett parti amerikanska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exklusive mervärdesskatt. B säljer i sin tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inklusive mervärdesskatt för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exklusive mervärdesskatt för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till (200 000 x 0,25 =) 50 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till (8 000 x 0,25 =) 2 000 kr. Den skatt som ska redovisas till Skatteverket uppgår således till totalt 52 000 kr.

37.7 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget (9 c kap. 4 § ML). Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur skatteupplaget för att skattskyldigheten ska inträda.

För vara i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager inträder skattskyldigheten när den anmäls till övergång till fri omsättning och fri förbrukning. Först när utlämningsmedgivande erhållits från Tullverket får varan fysiskt förflyttas ut ur lagret eller frizonen. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EU-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

37.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig på grund av att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (se avsnitt 37.5) och ska redovisa skatten till Skatteverket redovisar denna som utgående skatt. Den som har full avdragsrätt får göra

avdrag för ingående skatt med motsvarande belopp så som vid förvärvsbeskattning (8 kap. 2 § andra stycket ML).

Bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalningsrätt behandlas närmare i avsnitten 14 och 15.

37.9 Skatteupplag på punktskatteområdet

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser vissa energiprodukter, alkoholvaror och tobaksvaror. Bestämmelserna är EU-harmoniserade, d.v.s. gemensamma för samtliga EU-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1563) tobaksskatt är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Varorna kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Det gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EU-land.

38 Utländska beskickningar, organisationer m.fl.

38.1 Utländska beskickningar, organisationer m.fl. – verksamma inom landet

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlägga mervärdesskatt.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt:

- Genom undantag från beskattning av import och unionsinterna förvärv av varor.
- Genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster.
- När det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan mervärdesskatt.

Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska mervärdesskatt alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av Skatteverket. Beträffande skattefrihet vid omsättningar till beskickningar och diplomater i andra länder, se vidare avsnitten 38.2 och 38.3.

38.1.1 Undantag för import och unionsinterna förvärv

38.1.1.1 Import

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML). I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Det framgår att frihet från skatt vid import ska, med några särskilt angivna undantag, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt lagen om tull-

frihet. Tullfrihet gäller bl.a. för varor som förtullas för främmande stats beskickning eller konsulat eller en beskickningseller konsulatsmedlem eller dennes familj enligt lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall eller enligt föreskrifter som har meddelats med stöd av den lagen. Tullfrihet gäller också under vissa förutsättningar för varor som förtullas för en internationell organisation eller en person som är knuten till en sådan organisation. För sådan tullfrihet krävs bl.a. att organisationen eller personen är upptagen i lagen om immunitet och privilegier i vissa fall (4 § lagen om tullfrihet).

Från och med den 1 januari 2011 ska rätt till frihet från mervärdesskatt också medges vid import av varor som görs av ett i Sverige beläget kontor eller anläggning som tillhör

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

En sådan frihet från skatt ska dock endast gälla i den omfattning skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids (2 kap. 3 a § lagen om frihet från skatt vid import m.m.).

38.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EU-länder

Stationering i Sverige

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster mervärdesskattefritt i ett annat EU-land, d.v.s. det är fråga om en direkt skattefrihet.

Intyg

En förutsättning för att säljaren i det andra EU-landet ska kunna underlåta att ta ut mervärdesskatt är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet (4 a § förordningen [1994:224] om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 § ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige, se avsnitt

38.1.2. Intyget motsvarar det formulär som fastställts för tillämpning av artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet. Intyget har fastställts i bilaga II till rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen SKV 5929 och finns intaget i bilaga 18.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EU–land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

Unionsinterna förvärv

När en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation förvärvar en vara som transporteras till Sverige från ett annat EU-land ska förvärvet i vissa fall beskattas som ett unionsinternt förvärv. Sådana förvärv undantas dock från beskattning om rätt till återbetalning för mervärdesskatten på förvärvet skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML (3 kap. 30 d § ML).

38.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet

38.1.2.1 Beskickningar, organisationer m.fl.

Beskickningar, konsulat, internationella organisationer

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall har på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående skatt som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,
- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,

- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren (10 kap. 6 § första stycket ML).

Internationella organisationer

Med internationella organisationer avses även stiftelser och fonder som förvaltas eller kontrolleras av en sådan organisation (4 § lagen [1976:661] om immunitet och privilegier i vissa fall).

EU-institutioner och EU-organ

Från och med den 1 januari 2011 har det införts en ny, mer generellt formulerad bestämmelse om motsvarande rätt till återbetalning för vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av unionen. Enligt bestämmelsen har även ett i Sverige beläget kontor eller anläggning som tillhör

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller

rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till de ovan uppräknade förvärven (10 kap. 6 § andra stycket ML).

Det har också införts en konkurrensregel som begränsar den rätt till återbetalning som gäller för de angivna institutionerna och organen. Dessa har endast rätt till återbetalning i den omfattning återbetalningen inte leder till att konkurrensen snedvrids (10 kap. 6 § andra och tredje styckena ML).

Uthyrning till utländska beskickningar m.fl.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrningen (3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § ML).

Garagehyra

Kammarrätten har ansett att en ambassad inte har rätt till återbetalning av mervärdesskatt för garagehyra. Uthyrningstjänsten ansågs inte avsedd för den verksamhet som ambassaden bedriver (KRSU 2007-05-08, mål nr 1438-06).

Ansökan

En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 § ML ska lämnas till Utrikesdepartementet och ska omfatta inköpen under ett kalenderkvartal (2 § förordning 1994:224). En särskild ansökan ska ges in för beskickningen, konsulatet, organisationen eller den som i övrigt är berättigad till återbetalning. Ansökan görs på blankett SKV 5648. En faktura som avses i 1 kap. 17 § ML ska bifogas ansökan. Fakturan ska innehålla de uppgifter som anges i 11 kap. 8 eller 9 § ML, se avsnitt 17.6. Fakturan får inte vara betald tidigare än ett år före den dag då ansökan ges in, såvida inte sökanden har hanteringsmässiga eller andra liknande särskilda skäl för att åberopa en faktura som är betald tidigare.

Utrikesdepartementet ska överlämna ansökan till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 6 § ML. Ansökan om återbetalning handläggs därefter hos Skatteverket, Ludvika-kontoret.

Beslut om återbetalning meddelas för kalenderkvartal (4 § förordning 1994:224).

38.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer

Rätt till återbetalning

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
4. skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
6. tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
7. tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,

8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt 3 ovan,
9. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
10. alkohol- och tobaksvaror (10 kap. 7 § ML).

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående skatt i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Belopp

Rätt till återbetalning för sådana förvärv som anges i 1–8 ovan föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 1 000 kr (10 kap. 8 § första stycket ML).

Vid förvärv av sådana varor som avses i 9–10 ovan föreligger rätt till återbetalning endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 200 kr (10 kap. 8 § andra stycket ML).

Ansökan

En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 7 § ML ska lämnas till Utrikesdepartementet och ska omfatta inköpen under ett kalenderkvartal (2 § förordning 1994:224). En särskild ansökan ska ges in för varje fysisk person som är berättigad till återbetalning. Ansökan görs på blankett SKV 5648. En faktura som avses i 1 kap. 17 § ML ska bifogas ansökan. Fakturan ska innehålla de uppgifter som anges i 11 kap. 8 eller 9 § ML, se avsnitt 17.6. Fakturan får inte vara betald tidigare än ett år före den dag då ansökan ges in, såvida inte sökanden har hanteringsmässiga eller andra liknande särskilda skäl för att åberopa en faktura som är betald tidigare.

Utrikesdepartementet ska överlämna ansökan till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 7 § ML. Ansökan om återbetalning handläggs därefter hos Skatteverket, Ludvikakontoret.

Beslut om återbetalning meddelas för kalenderkvartal (4 § förordning 1994:224).

38.1.3 Omsättning av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.

38.1.3.1 Säljarens omsättning

Omsättning inom landet av motorfordon undantas från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML (3 kap. 26 a § ML). I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvärvas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan mervärdesskatt. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan till Skatteverket, Ludvikakontoret.

38.1.3.2 Köparens vidareförsäljning

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne till staten betala ett belopp som motsvarar den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för omsättningen av fordonet (3 kap. 26 b § ML). Motsvarande gäller om motorfordonet förvärvats genom ett unionsinternt förvärv som var undantaget från skatteplikt.

Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den mervärdesskatt som denne skulle ha fått betala vid sitt förvärv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överlåts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelsen.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överlåts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överlåts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist enligt 3 kap. 26 b § ML ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet.

Om ett fordon överlåts på grund av att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehaft fordonet minst sex månader.

Beslut om betalning

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet (3 kap. 26 c § ML). Det är Skatteverket, Ludvikakontoret, som fattar beslut om betalning.

38.2 Beskickningar, internationella organisationer m.fl. – i andra EU-länder

38.2.1 Delvis nya regler fr.o.m. den 1 januari 2011

Bestämmelserna om skattefrihet för viss omsättning till bl.a. vissa EU-institutioner och organ samt internationella organisationer i andra EU-länder har ändrats fr.o.m. den 1 januari 2011 bl.a. i syfte att förtydliga reglerna. Det har införts en särskild regel för omsättningar till vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av unionen. Skälet till att det skiljs på den skattefrihet som unionen och vissa unionsorgan vilar på och den som tillkommer andra internationella organisationer är att de har sitt ursprung i olika rättsliga grunder (prop. 2010/11:28 s. 36). Det har också införts en regel som innebär att sådana omsättningar endast ska vara skattefria i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrensen.

38.2.2 Omsättning av varor

Beskickningar, konsulat, diplomater

Omsättning av varor som ska transporteras från Sverige till ett annat EU-land är undantagen från skatteplikt om köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat (3 kap. 30 a § första stycket 3 ML).

Undantaget från skatteplikt gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges för en motsvarande omsättning i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § femte stycket ML).

Svensk beskickning i ett annat EU-land

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § första stycket 3 ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EU-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

EU-institutioner och EU-organ

Enligt den nya bestämmelsen avseende vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av unionen undantas omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat

EU-land om köparen är ett kontor eller en anläggning som tillhör

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller (3 kap. 30 a § första stycket 3 a ML).

Undantaget från skatteplikt gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges för en motsvarande omsättning i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § femte stycket ML) Undantaget gäller vidare endast i den omfattning skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids (3 kap. 30 a § sjätte stycket ML).

Andra internationella organisationer

Omsättning av varor som transporteras från Sverige till ett annat EU-land undantas från skatteplikt om köparen är

- ett kontor eller en anläggning i ett annat EU-land som tillhör en annan internationell organisation än de ovan angivna EU-institutionerna och organen,
- en medlemsstats ombud vid en sådan organisation,
- en person med tjänst hos en sådan organisation, eller
- en person med uppdrag hos en sådan organisation (3 kap. 30 a § första stycket 4 ML).

Undantaget från skatteplikt gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges för en motsvarande omsättning i det EU-land där köparen finns (3 kap. 30 a § femte stycket ML)

För att en organisation med kontor eller anläggning i annat EU-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § första stycket 4 ML krävs att det EU-land där köparen finns betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhandahållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller inte. Det är motsatsvis endast svensk myndig-

het som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML.

Gränsöverskridande transport

För att ovan uppräknade undantag från skatteplikt ska vara tillämpliga krävs en gränsöverskridande transport. Det finns ingen särskild tidsram för när transporten måste genomföras. Mot bakgrund av att bestämmelsen införts för att upprätthålla destinationsprincipen anser dock Skatteverket att undantaget inte kan tillämpas om konsumtion (nyttjande) av varan äger rum i Sverige innan transporten ut ur landet påbörjas. Således ska samma regler för när transporten måste ha skett gälla för dessa undantag från skatteplikt som för övriga undantag från skatteplikt rörande unionsinterna försäljningar. Vad som avses med rimlig tid får avgöras från fall till fall (Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111).

38.2.3 Omsättning av tjänster

EU-institutioner och EU-organ

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen
- Europeiska centralbanken
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller (3 kap. 30 a § tredje stycket ML).

Andra internationella organisationer

Undantaget gäller även för tjänster som tillhandahålls ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning som tillhör en annan internationell organisation, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst eller uppdrag hos en sådan organisation (3 kap. 30 a § tredje stycket ML). Med annan internationell organisation förstås även Nato.

Undantagets omfattning

Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Undantag från skatteplikt vid tillhandahållanden av tjänster till angivna institutioner, organ och organisationer medges i den omfattning som motsvarande frihet från mervärdesskatt gäller enligt reglerna i det aktuella EU-landet (3 kap. 30 a § femte stycket ML). En köpare som vill förvärva tjänster utan mervärdesskatt måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt

gäller i motsvarande situation i det EU-land där institutionen, organet eller organisationen har kontoret eller anläggningen jfr avsnitt 38.1.1.2.

När det gäller de ovan angivna EU-institutionerna och organen gäller undantaget från skatteplikt endast i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrensen (3 kap. 30 a § sjätte stycket ML).

För att en annan internationell organisation med kontor eller anläggning i annat EU-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § tredje stycket ML krävs att det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhandahållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller inte.

38.2.4 Intyg

Vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a, eller 4 eller tredje stycket ML ska en säljare till styrkande av skattefriheten i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg motsvarande det som avses i 4 a § förordning 1994:224. Intyget ska vara utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c första stycket MF). Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska, jfr avsnitt 38.1.1.2. Intyget, som även gäller punktskatt, finns på svenska och har beteckningen SKV 5929. Blanketten finns intagen i bilaga 18.

Anställda vid internationella organisationer, beskickningar, etc. i Sverige, som vill handla mervärdesskattefritt i andra EU-länder, ska vända sig till Utrikesdepartementet för utfärdande av motsvarande intyg.

Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3, 3 a eller 4 ML ska säljaren, om varutransporten ombesörjs av köparen, i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EU-land (14 c § andra stycket MF).

Skattefrihet ska kunna ges direkt i samband med försäljningen. Om intyget måste kompletteras eller ställs ut efter köpet kan säljaren med stöd av intyget betala tillbaka skatten till köparen.

Svensk beskickning i annat EU-land

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML för omsättning av tjänster endast gäller omsättning till ett i ett annat EU-land beläget kontor eller anläggning för ovan uppräknade institutioner, organ eller andra internationella organisationer samt en medlemsstats ombud vid sådan internationell organisation eller en person med tjänst eller uppdrag hos en sådan organisation. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk mervärdesskatt ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

38.2.5 Omsättning av varor och tjänster till väpnade styrkor

Nato

Omsättning av varor och tjänster till annat EU-land undantas om omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan part i Nato än destinationslandet och ska användas av dessa styrkor åtföljande civilpersonal eller i deras mässar eller marketenterier (3 kap. 31 § ML). Förutsättningar för undantaget är att styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna och att motsvarande skattefrihet medges i destinationslandet. Se avsnitt 5.3.6.

Styrkor stationerade på Cypern

Från skatteplikt undantas också omsättningar till Storbritanniens och Nordirlands väpnade styrkor på Cypern (3 kap. 31 a § ML).

Återbetalningsrätt

Båda undantagen ovan är s.k. kvalificerade undantag. Det innebär att den som i en yrkesmässig verksamhet säljer sådana varor eller tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt vid inköp för verksamheten (10 kap. 11 § första stycket ML).

Intyg

Om varutransporten ombesörjs av köparen ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg utfärdat av köparen som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EU-land (14 c § andra stycket MF).

Vid försäljning till Nato-styrkor ska säljaren alltid i sina räkenskaper ha ett av köparen lämnat intyg utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där köparen är stationerad (14 c § första stycket MF). Se blankett SKV 5929 i bilaga 18.

38.3 Beskickningar, internationella organisationer m.fl. – i länder utanför EU

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska tillämpas. För att svensk mervärdesskatt inte ska tas ut krävs att omsättningen av varan eller tjänsten enligt dessa regler anses ha ägt rum utom landet. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EU och personal vid dem. Det innebär att frågor om när export av vara eller tjänst föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår av avsnitten 9.7 och 10.2–10.4. Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel till en plats utanför EU anses som exportförsäljning. Det är därmed fråga om export även om det är Utrikesdepartementet som ansvarar för transporten ut ur EU, t.ex. efter samlastning av varorna.

38.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

Rätt till återbetalning

Ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EU och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EU ska på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning (10 kap. 5 § första stycket ML).

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EU för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning (10 kap. 5 § andra stycket ML). Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export, se avsnitt 9.7.

Det kan förekomma att riksomfattande hjälporganisationer förvärvar varor i andra EU-länder som t.ex. ska läggas i lager i Sverige eller i ett annat EU-land för kommande hjälpbehov i ett land utanför EU. En sådan organisation får anses göra ett unionsinternt förvärv om varorna transporteras till Sverige och det sammanlagda värdet av sådana förvärv under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr. I det fall varorna inte transporteras till Sverige utan till ett annat EU-land är det en förutsättning för unionsinternt förvärv i

Sverige att organisationen åberopat sitt svenska VAT-nummer vid förvärvet.

Om på detta sätt förvärvade varor är avsedda att föras ut ur EU för att användas i hjälpverksamhet föreligger rätt till återbetalning med ett belopp som motsvarar den utgående skatt som organisationen ska redovisa på sitt förvärv.

Ansökan

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. En faktura som avses i 1 kap. 17 § ML ska bifogas ansökan (3 § förordning 1994:224). Fakturan ska innehålla de uppgifter som anges i 11 kap. 8 eller 9 § ML, se avsnitt 17.6. Ansökan ska ges in till Skatteverket, Ludvika-kontoret.

38.5 Återbetalning i särskilda fall

Det finns en särskild möjlighet till återbetalning av mervärdesskatt efter ansökan. Det gäller den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt (64 kap. 6 § SFL). Möjligheten att ansöka om återbetalning enligt 64 kap. 6 § SFL gäller endast om inte det förfarande för rätt till återbetalning som gäller vid förvärv enligt 10 kap. 5–8 §§ ML är tillämpligt.

Förfarandet för återbetalning enligt 64 kap. 6 § SFL regleras i förordning 1994:224. Ansökan ska göras skriftligen och ges in till Utrikesdepartementet. En faktura som avses i 1 kap. 17 § ML ska bifogas ansökan (2 § förordning 1994:224).

Om den åberopade rätten till återbetalning förutsätter att förvärvet uppgår till ett betydande belopp eller om det finns ett motsvarande krav utan någon beloppsmässig precisering, får återbetalning ske endast om den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 1 500 kr (3 a § förordning 1994:224).

39 Utländska företagare – Etablering

39.1 Inledning

Utländsk företagare

Innebörden av begreppen utländsk företagare, säte och fast etableringsställe är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML och vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet. Slutligen är det av viss betydelse för på vilket sätt återbetalning av ingående skatt ska ske till en företagare från ett annat land.

I detta avsnitt används begreppet utländsk företagare enligt den definition begreppet har i ML. I övrigt används benämningen företagare från ett annat land.

Definition

En utländsk företagare kan vara antingen en fysisk eller juridisk person. Med begreppet utländsk företagare avses 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).

Företagarens nationalitet eller medborgarskap saknar betydelse vid bedömningen av om denne är en utländsk företagare enligt ML. Det avgörande är i stället om företagaren har sätet eller ett fast etableringsställe här i landet eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Ett bolag som har säte i Sverige och ägs av en utländsk företagare behandlas när det gäller mervärdesskatt på samma sätt som andra företag med säte i Sverige och berörs inte i detta avsnitt.

Utländsk företagare vid bedömning av skattskyldighet

Vid bedömning av vem som är skattskyldig har begreppet utländsk företagare en vidare definition än den som framgår av 1 kap. 15 § ML. Detta innebär att omvänd skattskyldighet kan vara tillämpligt även om den utländske säljaren har ett fast

etableringsställe i Sverige (1 kap. 2 § tredje stycket ML). Se vidare avsnitt 4.5.

I vissa fall kan en utländsk företagare vara skyldig att registrera sig i Sverige. Registrering ska ske vid Skatteverkets utlandsenheter, se Handledning för skatteförfarande 2012, avsnitt 7.

39.2 Begreppet etablerad m.m.

Begreppet etablerad är ett samlingsnamn för säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse, d.v.s. de olika slags anknytningar till ett visst land som avgör bedömning av beskattningsland.

Vad som avses med begreppen säte, fast etableringsställe, bosatt och stadigvarande vistas framgår av rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 (artikel 10–13) och har tolkats av EU-domstolen i ett flertal domar, se avsnitten 39.2.1, 39.2.2 och 39.2.3.

De olika begrepp som ”etablerad” är ett samlingsnamn för ska särskiljas från liknande begrepp som används i inkomstskattesammanhang.

Det är framför allt två olika frågor som aktualiseras vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första om det finns en etablering över huvud taget. För det andra, i det fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, ska bedömning ske av vilken av dessa som ska anses ha omsatt eller förvärvat tjänsten (prop. 2009/10:15 s. 82).

Beskattningsland

Vid avgörande av beskattningsland omfattas de flesta tjänster av huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML. Av dessa huvudregler framgår att en av förutsättningarna för att en tjänst ska anses omsatt inom landet är att den som köper eller säljer tjänster har en etablering här i landet och att tjänsten tillhandahålls från eller till denna etablering. Det innebär att begreppet etablerad har en avgörande betydelse vid bedömning av beskattningsland. Bestämmelserna om beskattningsland för tjänster redogörs för utförligare i avsnitt 10.

39.2.1 Säte

Vid beskattningen av tjänster är sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna. Detta framgår av formuleringen av artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 5−6 §§ ML (prop. 2009/10:15 s. 82).

Säte enligt rådets genomförande-förordning

I artikel 10 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 framgår att ett företag ska anses ha sätet för sin ekonomiska verksamhet på den plats företagets centrala administrativa funktioner utförs. Vid fastställande av platsen för sätet ska hänsyn tas till,

- platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas,
- platsen för företagets stadgeenliga säte, samt
- platsen där ledningen sammanträder.

Om dessa kriterier inte gör det möjligt att med säkerhet fastställa sätet för ett företags ekonomiska verksamhet ska platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas ha företräde.

Enbart en postadress kan inte anses vara den plats där en näringsidkare har sätet för sin ekonomiska verksamhet.

EU-domstolen har gjort samma bedömning av var ett företag ska anses ha sitt säte. För att avgöra var sätet är beläget anger EU-domstolen samma kriterier som framgår av artikel 10 i rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 (se C-73/06, Planzer Luxembourg).

Säte enligt Bolagsverket

Ett företags registrering hos Bolagsverket bör anses vara en presumtion för att sätet är placerat i Sverige. Andra sakförhållanden kan dock leda till ett annat resultat i det enskilda fallet (prop. 2009/10:15 s. 82).

39.2.2 Fast etableringsställe

Ett företag har sin huvudsakliga etablering där bolaget har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Därutöver kan företaget ha etableringar som utgör fasta etableringsställen.

Enligt rådets genomförande-förordning

Med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe, än sätet för den ekonomiska verksamheten, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla eller ta emot och använda tjänster som de tillhandahåller eller tillhandahålls. Innehavet av ett registreringsnummer för mervärdesskatt är inte i sig tillräckligt för att en beskattningsbar person ska anses ha ett fast etableringsställe (artikel 11 i rådets genomförandeförordning [EG] nr 282/2011).

Enligt EU-domstolen

EU-domstolen har uttalat att det endast kan komma i fråga att anknyta tillhandahållandet av tjänster till en annan plats än den där rörelsen är etablerad om denna plats genom ständig samverkan mellan de personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet (168/84, Berkholz, punkt 18).

Vidare har EU-domstolen meddelat att för att ett företag ska kunna anses tillhandahålla tjänster från ett annat etableringsställe än sätet gäller att detta etableringsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna (C-190/95, ARO Lease, punkterna 16−21).

EU-domstolen har även konstaterat att ett dotterbolag i ett medlemsland, vars verksamhet består i att endast biträda moderbolaget, innebär ett fast etableringsställe för moderbolaget i det medlemsland där dotterbolaget är etablerat. Förutsättningarna i målet var speciella och påverkade dess utgång. Målet handlade om resetjänster, vilka beskattas enligt särskilda regler. Den medlemsstat där moderbolaget var etablerad beskattade inte resetjänster. Med beaktande av dessa förutsättningar var det först viktigt att kontrollera om dotterbolaget hade en oberoende ställning till moderbolaget. Genom moderbolagets ägande och genom avtal ålagda skyldigheter till dotterbolaget ansågs dotterbolaget inte vara i oberoende ställning. Därefter kontrollerade och konstaterade domstolen att dotterbolaget förfogade över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast etableringsställe, d.v.s. de var tillräckligt stadigvarande. Detta innebar att moderbolaget hade fast etableringsställe genom dotterbolagets verksamhet (C-260/95, DFDS, punkterna 26–29).

EU-domstolen har angett att en transportverksamhet åtminstone ska ha ett kontor där avtal kan upprättas och dagliga beslut kan fattas samt en uppställningsplats för fordon för att fast etableringsställe ska föreligga. Den omständigheten att fordonen är registrerade i en medlemsstat innebär däremot inte att det föreligger ett fast etableringsställe i denna medlemsstat (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Fast etableringsställe i Sverige

Kammarrätten har mot bakgrund av EU-domstolens praxis ansett att ett tyskt företags tillhandahållande av informationstjänster (musiktopplistor) till kunder i Sverige har skett från ett fast etableringsställe i Sverige. Personal i Sverige utförde upp-

sökande verksamhet samt tog emot beställning. Genomförande av avtalen skedde från Sverige och Irland. Produktionen av listorna gjordes genom en dator i Sverige medan leverans och fakturering skedde från Irland (KRNS 2003-12-15, mål nr 957-2002).

Inkomstskattemässigt finns en definition av fast driftställe som innebär att verksamheten bl.a. ska bedrivas helt eller delvis från driftstället. Att verksamheten t.ex. måste bedrivas helt eller delvis från ett etableringsställe framgår inte av rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 eller EU-domstolens olika domar rörande fast etableringsställe. Begreppet fast etableringsställe är ett unionsrättsligt begrepp och är således inte detsamma som begreppet fast driftställe (prop. 2009/10:15 s. 81 f.).

Med fast etableringsställe avses därmed en etablering som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser. Etableringsstället ska dessutom vara så självständigt att det har potential att kunna tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster

Det krävs således inte att det fasta etableringsstället faktiskt omsätter eller konsumerar varor eller tjänster utan det avgörande är om det har en potential att göra detta (prop. 2009/10:15 s. 83).

Skatteverket har med anledning av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 i förtydligande syfte redogjort för sin bedömning av begreppet fast etableringsställe (Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att tre förutsättningar krävs för att ett fast etableringsställe ska föreligga.

- Det ska finnas en etablering som drivs av människor, d.v.s. personella resurser.
- Det ska finnas tekniska resurser, såsom t.ex. lokal eller maskiner, som kan hänföras till etableringsstället.
- Etableringsstället ska vara så pass stadigvarande att etableringsstället har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster.

Vid en bedömning i det enskilda fallet ska samtliga dessa tre kriterier vara uppfyllda för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om de enskilda tjänsterna eller varorna som bolaget omsätter eller förvärvar är att hänföra till etableringen här i landet eller till en etablering utomlands.

Personella resurser

När det är fråga om det första kriteriet, personella resurser, är det vanligaste förhållandet att det finns anställd personal här i landet som direkt kan knytas till ett etableringsställe. Det ska således finnas personal som t.ex. kan hjälpa kunder eller hålla kontakt med leverantörer här i landet. Däremot finns inget krav på att personalen måste utföra samtliga sysslor för att det ska vara fråga om ett fast etableringsställe utan vissa sysslor kan bedrivas från sätet i ett annat land. Det avgörande är att de personer som kan hänföras till etableringsstället faktiskt finns i Sverige oavsett att en viss del av kontakterna av affärsmässiga skäl endast hålls med sätet. Det finns inget krav på att det ska vara fråga om flera personer för att kravet om personella resurser ska vara uppfyllt utan det kan räcka med en person. Det finns heller inget krav på att den berörda personen ska ha visst ansvar för de olika varor eller tjänster som tillhandahålls till eller från etableringsstället utan den berörda personen kan t.ex. vara en säljare utan särskilt ansvar i förhållande till etableringsstället.

Vidare så krävs det inte att det måste vara fråga om en anställd person för att kriteriet rörande personella resurser ska vara uppfyllt. Det kan t.ex. även vara fråga om inhyrd personal om den inhyrda personalen naturligt kan ses som knuten till etableringsstället. Så kan vara fallet om det är fråga om en inhyrd person under så pass lång tid att personen naturligt kan förknippas med etableringsstället.

Förutsättningen rörande personella resurser kan även vara uppfylld om ett närstående bolag med egen personal befinner sig i en beroendeställning gentemot det närstående utländska bolaget. En sådan beroendeställning föreligger när det närstående bolaget här i landet genom avtal endast biträder det utländska moderbolaget. En bedömning måste göras av de ekonomiska och affärsmässiga realiteterna i varje enskilt fall.

Tekniska resurser

Vad beträffar det andra kriteriet, d.v.s. att tekniska resurser finns, så är det vanligaste exemplet på sådan resurs att etableringsstället har en lokal här i landet. Förutsättningen rörande

tekniska resurser kan även anses uppfylld om olika maskiner finns här i landet. Det kan vara fråga om antingen större maskiner såsom en hel bilpark eller mindre maskiner såsom spelautomater. Även en egen server i kombination med visst lokalutrymme där servern finns medför att kriteriet teknisk resurs kan vara uppfyllt. När ett företag har en egen server bör företaget även ha tillgång till visst lokalutrymme för förvaring av servern. Dock kan inte enbart tillgång till olika administrativa datasystem, utan tillgång till egen server, anses vara tillräckligt för att förutsättningen rörande tekniska resurser ska anses uppfylld. Ett etableringsställe som enbart innehar en boxadress eller en brevlåda kan inte anses ha tillräckliga tekniska resurser här i landet.

Stadigvarande

Det tredje kriteriet, d.v.s. att etableringsstället ska vara tillräckligt stadigvarande, innebär inte enligt Skatteverkets bedömning att det finns något speciellt tidskrav som måste vara uppfyllt för att etableringsstället ska anses vara tillräckligt stadigvarande. Avgörande för kriteriet är i stället om etableringsstället självständigt har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster. Ett etableringsställe är tillräckligt stadigvarande när detta etableringsställe har en adress här i landet som dess leverantörer eller kunder kan vända sig till. Denna adress kan t.ex. utgöras av

- etableringsställets lokal eller andra tekniska resurser här i landet,
- platsen där företagets personella resurser finns här i landet under förutsättning att detta inte endast är fråga om tillfälliga adresser, eller
- det närstående bolagets adress när det närstående bolaget har en sådan beroendeställning att ett etableringsställe för företaget kan anses föreligga.

När det är fråga om att förvärva och konsumera varor eller tjänster får ett etableringsställe anses vara tillräckligt stadigvarande när etableringsstället här i landet har en adress som ett säljande företag kan skicka en faktura till. Exempel på en adress som en faktura skulle kunna skickas till kan vara företagets lokal eller en anställds adress i Sverige. Det finns inget krav på att fakturan måste skickas till det svenska etableringsstället utan fakturan kan i stället skickas till sätet i ett annat land.

Ett exempel på när ett etableringsställe inte är tillräckligt stadigvarande kan vara när en anställd vid sätet skickas till

Sverige för att utföra ett visst jobb här i landet under en viss tid utan att någon egentlig fast adress finns här i landet. En hotelladress kan normalt inte anses vara tillräckligt stadigvarande. Vidare kan ett företag som visserligen har rörliga tekniska och personella resurser här i landet (t.ex. lastbilar med förare) men ingen stadigvarande plats inte anses tillräckligt stadigvarande även om det finns en boxadress eller brevlåda knuten till den utländske företagaren.

Ytterligare ett exempel på en etablering som inte är tillräckligt stadigvarande är en etablering som är av sådan förberedande eller biträdande art att den endast tillfälligt finns till för att kunna fullgöra personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget (C-73/06, Planzer Luxembourg).

Ett exempel på när fast etableringsställe normalt får antas föreligga är när ett företag tillhandahåller lagringstjänster. Med hänsyn till tjänstens karaktär får det normalt antas att kriteriet tekniska resurser är uppfyllt, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. Dessutom krävs i normalfallet att lagret handhas av personal samt att lagret har en adress så det sammantaget är tillräckligt stadigvarande för att självständigt kunna tillhandahålla eller konsumera varor eller tjänster.

39.2.3 Bosatt eller stadigvarande vistas

Begreppen bosatt och stadigvarande vistas avser fysiska personer.

För att fastställa var etableringen finns ska begreppen bosatt eller stadigvarande vistas endast beaktas när det saknas uppgift om sätet eller fast etableringsställe. Detta innebär att när sätet är ett faktiskt och verkligt säte i annat land, saknar det betydelse att den skattskyldige är bosatt här i landet (C-421/10, Stoppelkamp).

Bosatt

Begreppet bosatt avser den adress där en fysisk person är, i svenska termer, folkbokförd, d.v.s. den adress som uppges i det aktuella landets nationella register för registrering av befolkningen. Det gäller oavsett om personen är en näringsidkare eller inte (artikel 12 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Adressen sammanfaller i normalfallet med var personen också faktiskt vistas (prop. 2009/10:15 s. 83).

Stadigvarande vistelse

Begreppet stadigvarande vistas avser den ort där den fysiska personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte,

vanligtvis vistas till följd av personliga eller yrkesmässiga förbindelser. Om de yrkesmässiga förbindelserna finns i ett annat land än de personliga förbindelserna, eller när det inte finns några yrkesmässiga förbindelser, ska orten för stadigvarande vistelse bestämmas av personliga förbindelser som visar en nära anknytning mellan den fysiska personen och den plats där han vistas (artikel 13 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011).

Vid avgörandet av om sådana förbindelser finns ska alla relevanta faktorer beaktas. Bedömningen ska baseras på om personen faktiskt vistas på orten tillsammans med familjemedlemmar, tillgängligheten av bostad där, var dennes barn faktiskt går i skolan, var denne arbetar, var dennes egendom finns och det slags administrativa kontakter personen har med myndigheterna. Om dessa faktorer ger personens vistelse på orten ett tillräckligt mått av stabilitet genom den kontinuitet som uppstår genom livsföring och utvecklandet av normala sociala och yrkesmässiga förhållanden, ska denne anses stadigvarande vistas där (prop. 2009/10:15 s. 83 f.).

Syftet med reglerna avseende beskattningsland för tjänster är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker. Med hänsyn till syftet kan det inte uteslutas att en person i vissa fall kan anses vistas stadigvarande på ytterligare en ort i ett annat land. Exempelvis kan en person anses ha en stadigvarande vistelse där denne har ett fritidshus. Detta förutsätter dock att banden med denna andra ort till sin natur är tillräckligt nära och permanenta. För att beskattning ska ske i det andra landet krävs att konsumtionen av tjänsten också faktiskt kan hänföras dit (prop. 2009/10:15 s. 84).

39.2.4 Bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras

Som huvudprincip hänförs en tjänst som ett företag tillhandahåller eller förvärvar till den plats där företaget har sitt säte. Avsteg från denna princip kan endast ske om tillhandahållandet eller förvärvet kan hänföras till ett fast etableringsställe i ett annat land.

När det är klarlagt att det finns ett fast etableringsställe här i landet ska en separat bedömning göras om de enskilda tjänsterna eller varorna som bolaget tillhandahåller eller förvärvar är att hänföra till det fasta etableringsstället här i landet eller till något etableringsställe i utlandet. Om t.ex. en förvärvare av en tjänst som omfattas av huvudregeln i 5 kap.

5 § ML har ett fast etableringsställe i Sverige och ett fast etableringsställe i ett annat land och tjänsten tillhandahålls det sistnämnda etableringsstället är tjänsten omsatt utomlands.

Vid bedömning av till vilket etableringsställe ett tillhandahållande ska hänföras ska hänsyn tas till de huvudsakliga momenten för tillhandahållandet av den specifika tjänsten eller varan. Vid t.ex. tillhandahållande av billeasing utgörs de huvudsakliga momenten i tillhandahållandet av tjänsten av förhandlingen, upprättandet, undertecknandet och administrationen av avtalen och leveransen till kunderna av de bilar som avtalats. När det gäller andra tjänster ska en enskild bedömning göras av de huvudsakliga momenten för just den tjänsten i likhet med vad som gäller för exemplet rörande billeasing (C-190/95, ARO Lease, punkt 18).

I samband med omsättning eller förvärv av varor och tjänster bör avgörande vara det etableringsställe som agerar såsom den faktiska säljaren eller den kund som faktiskt konsumerar varan eller tjänsten. Vanligtvis ska denna bedömning utgå från rådande affärsförhållande och dokumentation såsom t.ex. avtal, faktura och betalningsvillkor. Detta gäller under förutsättning att dokumentationen återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena, d.v.s. det verkliga avtalet mellan parterna. Med detta avses att hänsyn ska tas till vilket etableringsställe som t.ex. förhandlar och tecknar avtalet och inte enbart vilket etableringsställe som ställer ut eller tar emot fakturan (prop. 2009/10:15 s. 85 f. och Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111). Se vidare avsnitt 10.4.2.2.

Kammarrätten har ansett att ett danskt bolag som hade ett kontor i Sverige med ett antal telefonförsäljare där det även fanns utrustning i form av datorer, kopiatorer m.m. hade ett fast etableringsställe i Sverige. Med hänsyn till att merparten av de huvudsakliga momenten i reklamtjänsten utfördes av försäljare i Sverige ansågs de aktuella tjänsterna tillhandahållna från det fasta etableringsstället i Sverige (KRNS 2009-10-01, mål nr 2426-09).

39.3 Skattskyldighet – omvänd skattskyldighet

En utländsk företagares omsättning här i landet kan medföra skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning

till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet.

Omvänd skattskyldighet

En utländsk företagare är oftast inte skattskyldig för omsättning inom landet eftersom det vanligaste är att förvärvaren är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § ML).

Vid avgörandet av vem som är skattskyldig är begreppet utländsk företagare vidare än definitionen som framgår av 1 kap. 15 § ML. Det innebär att omvänd skattskyldighet kan vara tillämpligt även om den utländske säljaren har ett fast etableringsställe i Sverige (1 kap. 2 § tredje stycket ML).

För ytterligare information om omvänd skattskyldighet, se avsnitten 4.3, 4.5 och 21.7.

39.4 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Om en företagare från ett annat land för över en vara från sitt säte till ett fast etableringsställe i Sverige utgör detta inte någon omsättning (2 kap. 1 § första stycket 1–2 ML). Äganderätten till varorna har inte övergått till en ”annan person”. På motsvarande sätt innebär tjänster mellan ett företags etableringar i olika länder inte någon omsättning. Därmed saknar bestämmelserna om beskattningsland betydelse när det är fråga om transaktioner mellan ett bolags etableringar i olika medlemsländer (C-210/04, FCE Bank, punkt 38).

Beträffande varuöverföring till eller från en etablering i ett annat EU-land till Sverige gäller dock att överföringen i vissa fall är att jämställa med en omsättning och ett däremot svarande unionsinternt förvärv (2 kap. 1 § andra stycket ML och 2 a kap. 7 § ML).

Ett unionsinternt förvärv på grund av en utländsk företagares överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger (3 kap. 30 d § första stycket ML). Se avsnitten 9.4.3 och 9.4.4.

En utländsk företagare som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska registreras till mervärdesskatt och lämna mervärdesskattedeklaration, trots att överföringen inte beskattas (7 kap. 1 § första stycket 5 SFL).

Vid överföringar av varor från områden utanför EU kan tull tas ut av tullmyndighet.

39.5 Registrering till mervärdesskatt samt identifiering enligt särskild beskattningsordning

39.5.1 Registrering till mervärdesskatt

Skatteverket ska med vissa undantag registrera den som är skattskyldig enligt ML. En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet enligt ML. Detta gäller även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En utländsk företagare som har en omsättning i Sverige kan bli skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i enlighet med 7 kap. 1 § första stycket 3 SFL.

För vidare information om bestämmelserna kring registrering av utländska företagare, se Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 7.2.3.4.

Ombud

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt ML ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket (6 kap. 2 § SFL).

Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden (6 kap. 3 § SFL).

För vidare information om bestämmelserna kring ombud för utländska företagare, se Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 6.2.

Importombud

En import undantas från beskattning när en utländsk företagare importera en vara till Sverige och importen efterföljs av en omsättning eller överföring av varorna till ett annat EU-land i enlighet med 3 kap. 30 a § ML. Importören ska ange sitt registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige samt det registreringsnummer som importören eller köparen har i det andra EU-landet (3 kap. 30 § ML). Den utländske företagaren ska i dessa fall registreras till mervärdesskatt i Sverige (7 kap. 1 § första stycket 4 SFL).

Samtliga importörer som gör en från skatteplikt undantagen import enligt 3 kap. 30 § ML måste registreras till mervärdes-

skatt i eget namn. De företagare som behöver anlita ett ombud får göra det i enlighet med reglerna i 6 kap. 2–3 §§ SFL, d.v.s. ombud för utländska företagare (prop. 2010/11:14 s. 11 ff.). Se vidare avsnitt 44.

39.5.2 Särskild beskattningsordning – elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EU

För redovisning och betalning av mervärdesskatt finns en särskild ordning som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EU som till privatpersoner inom EU tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 18 § 12 ML (Lag [2011:1245] om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster).

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om den särskilda ordningen för elektroniska tjänster i artiklarna 357–369.

För beskrivning av bestämmelserna, se avsnitt 43.

39.6 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare

I 10 kap. 1–3 §§ ML finns särskilda bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Förfarandet för sådan återbetalning regleras i 19 kap. ML.

För redogörelse för bestämmelser kring återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare samt förfarandet kring detta, se avsnitt 15.2.

40 Konkurs och ackord

40.1 Inledning

I detta avsnitt redogörs för vad som gäller i mervärdesskattesammanhang i samband med

– konkurs, se avsnitt 40.2,

– försäljning av pantsatt egendom, se avsnitt 40.3, och

– ackord, se avsnitt 40.4.

Beträffande allmänna frågor och administrativa regler, som gäller konkurs och ackord, se Skatteverkets Handledning för borgenärsarbete 2012 (SKV 237) och Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 70.

40.2 Konkurs

40.2.1 Allmänt om konkurs

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att få betalt för sina fordringar i största möjliga utsträckning. Konkursborgenärer är de som har fordringar som uppkommit före beslutet om konkurs (konkursfordringar). I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas. Ett undantag från denna regel gäller egendom som utgör s.k. beneficium för gäldenärer som är fysiska personer. Det innebär att viss egendom som en sådan gäldenär och hans familj brukar och behöver inte får säljas. Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande borgenärerna. Vid konkurs är det regelmässigt så att borgenärerna inte kan tillgodoses helt. De olika fordringarnas inbördes företräde regleras genom bestämmelser i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek. Staten har ingen förmånsrätt för skatter och avgifter. Förmånsrätt kan dock fås genom att staten får panträtt för fordringen om säkerhet ställs vid anstånd eller uppskov.

Staten kan även få förmånsrätt om Kronofogdemyndigheten gör utmätning hos gäldenären för statens fordringar.

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv. Skatteverket kan också ansöka om att en gäldenär ska försättas i konkurs.

Syftet med en konkursansökan är att få gäldenären försatt i konkurs. I konkursen ges bättre möjligheter till insyn i och utredning av gäldenärens ekonomi. Kända och tidigare inte kända tillgångar kan tillgodogöras konkursboet eller bli föremål för återvinning och möjlighet att få del av tillgångar utomlands ökar. Konkurs är också ett medel att stoppa eller försvåra uppkomsten av ytterligare skatteskulder. En konkursansökan får ofta en betalningsframkallande effekt i de fall då gäldenären har vilja och möjlighet att skaffa medel att betala den konkursgrundande skulden.

Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och konkursgäldenären får sedan beslutet har meddelats inte råda över egendom som ingår i konkursboet. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning av konkursboet

Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar Kronofogdemyndigheten. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna. Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Konkursförvaltaren är skyldig att lämna skattedeklaration om denne fortsätter att driva en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt.

Äganderätt till egendom

Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Innebörden är i stället att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantaget gäldenärens rådighet. Även om konkursboet inte förvärvar äganderätten till den egendom som ingår i boet kan boet ådra sig skulder, sluta avtal och agera som part i domstol. Fordringar mot konkursboet kallas massafordringar. De ska

betalas innan konkursborgenärerna får utdelning. Ett konkursbo som inte kan betala sina skulder kan försättas i konkurs.

Förbud mot att driva näringsverksamhet

Under konkursen får en gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 11 och 31 §§ ABL).

Skulderna finns kvar

En konkurs innebär inte att skulderna bortfaller. Konkursgäldenären har efter det att konkursförvaltaren har avslutat konkursen kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär det att borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären. Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Något krav kan därför inte göras gällande mot dem sedan konkursen avslutats.

Skattefordringars uppkomst

Tidpunkten för en fordrans uppkomst är avgörande för bedömningen om den kan göras gällande i konkursen. Endast fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades får göras gällande. Beloppet som sådant kan vid denna tidpunkt vara okänt eller ännu inte fastställt. Det finns alltså inget krav på att Skatteverket ska ha hunnit fatta ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har uppkommit.

Fordran på mervärdesskatt anses i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av varan eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134). Skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits (1 kap. 3 § ML).

Om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning ske av avdragen ingående skatt för investeringsvaror (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML). Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs (8 a kap. 4 § andra stycket ML). Detta gäller trots att fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet, jfr 5 kap. 1 § KonkL.

Redovisning av mervärdesskatt

I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs i och med denna ska avsluta mervärdesskatteredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet

fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa mervärdesskatt (6 kap. 3 § ML). Se vidare avsnitt 40.2.4.

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären. Se vidare avsnitt 40.2.4.

Konkursgäldenären ska lämna skattedeklaration för alla transaktioner för vilka skattskyldighet har inträtt fram till konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 40.2.5 och 40.2.6.

40.2.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess

Deklarations- och uppgiftsskyldighet som enligt skattelagstiftningen åvilar en skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöras av denne och inte av konkursförvaltaren. Fram till beslut bör Skatteverket kommunicera med konkursgäldenären under ärendets handläggning. Om skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut upphör inte den skattskyldiges möjligheter att fortsätta processen om denne försätts i konkurs. Konkursförvaltaren har dock möjlighet att inträda som part i ärendet genom att överta gäldenärens talan.

Ett aktiebolag som har upplösts genom att konkurs avslutats utan överskott saknar som huvudregel rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part.

Omprövningsärenden som Skatteverket initierar under konkursen ska i första hand kommuniceras med den skattskyldige själv. Skatteverket bör då även kommunicera med konkursförvaltaren. Om Skatteverket för talan mot skattskyldig angående en fordran som kan göras gällande i konkursen, får konkursboet inträda i rättegången vid sidan av gäldenären (3 kap. 9 § andra stycket KonkL). Konkursboet går in som medpart i processen.

40.2.3 Skatteverkets åtgärder vid konkurs

Konkursgäldenären

Tingsrätten ska skicka en kopia av kungörelse om konkursbeslut till bl.a. Skatteverket (12 § konkursförordningen [1987:916]). Med anledning av underrättelsen om konkursbeslutet ska Skatteverket omedelbart bl.a. avregistrera konkursgäldenären från redovisning av mervärdesskatt och, för gäldenär som är juridisk person, som särskild skatteadress ange

adressen till c/o konkursförvaltaren. Detta för att utbetalningar efter konkursen inte ska gå till gäldenären. Dessutom ska kontrolleras att beskattning sker fram till konkursutbrottet och att Skatteverkets skattekrav lämnas för indrivning.

Skatteverket ska snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning när han har försatts i konkurs (10 kap. 1 § SFF).

Om staten har en fordran mot en gäldenär och fordran omfattas av lagen (2007.324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter (BorgL), ska Skatteverket göra fordringen gällande i konkursen (7 § BorgL). Se vidare Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitt 16.2.5.

Konkursboet

Om konkursgäldenären drivit verksamhet för vilken skattskyldighet enligt ML förelegat ska konkursboet registreras. Det gäller även om gäldenären bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet, men underlåtit att registrera sig. Det torde därför ankomma på konkursförvaltaren, eventuellt i samråd med Skatteverket, att göra nödvändiga bedömningar och i förekommande fall insända registreringsanmälan för konkursboet till Skatteverket.

Konkursboet tilldelas som regel samma redovisningsmetod som konkursgäldenären. Har gäldenären inte bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet blir det som regel inte aktuellt att registrera konkursboet. Boet har då inte någon avdragsrätt för mervärdesskatt på förvaltararvodet.

40.2.4 Skatt- och redovisningsskyldighet m.m.

40.2.4.1 Skattskyldighet

Konkursbo

Om en skattskyldig har försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML). Regler om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML. Bestämmelserna innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av konkursgäldenären. Härav följer att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i konkursgäldenärens ställe bör ha rätt

till avdrag för ingående skatt i den omfattning som skulle ha tillkommit konkursgäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig konkursgäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har haft egen skattepliktig omsättning. Kammarrätten har ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till mervärdesskatt för omsättning, som inträffade efter konkursutbrottet och var hänförlig till avtal i leasingverksamhet som konkursgäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen (KRNS 1998-06-03, mål nr 5175–5177-1997). Prövningstillstånd medgavs inte.

40.2.4.2 Redovisningsskyldighet och avdragsrätt

Konkursgäldenären

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka konkursgäldenärens mervärdesskatteredovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta konkursgäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdhändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Konkursboet

Om betalning för fordringar senare flyter in i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

Avdragsrätt

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a contolikvid före konkursutbrottet (13 kap. 21 § ML). Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Sammanfattning	Konkurs-gäldenären	Konkurs-boet
Redovisningsskyldighet		
– för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
– för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet.		X
Avdragsrätt för förvärv import eller förskotts- och a conto-likvid		
– före konkursutbrottet,	X	
– efter konkursutbrottet.		X

40.2.4.3 Försäljning av utmätt gods

Allmänt

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs ersättningen av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmätningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående skatt redovisa den mervärdesskatt som belöper på hela försäljningsbeloppet.

Försäljning efter konkursutbrott

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmätta egendomen har skett, försätts i konkurs blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs. Detta gäller under förutsättning att konkursbeslutet inte medför att förmånsrätten går åter.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets mervärdesskatteredovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om beslutet om konkurs medför att utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen.

Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av mervärdesskatt (9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981)). Detta innebär att priset, mervärdesskattebeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och registreringsnummer till mervärdesskatt (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är registrerad till mervärdesskatt) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för mervärdesskatt, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om mervärdesskatt tillkommer på utropspriset. Skatteverket anser att gäldenärens faktureringsskyldighet enligt ML är fullgjord genom att Kronofogdemyndigheten upprättar handlingar som kan jämställas med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

40.2.4.4 Kvarstad

Allmänt

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,
- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borgenärerna egendom, och
- att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § Konkursförordningen). Har Kronofogdemyndigheten tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska Kronofogdemyndigheten på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

Försäljning

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt till

avdrag för den mervärdesskatt som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om Kronofogdemyndigheten förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitt 15.13.1.

40.2.4.5 Byggföretags konkurs

Byggentreprenad Entreprenör i konkurs

Vid en byggentreprenörs konkurs blir entreprenören/konkursgäldenären redovisningsskyldig för utgående skatt som avser tjänster som tillhandahållits före konkursen men där redovisningsskyldigheten inte har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Detta kan exempelvis gälla för ytterligare krav på ersättning för nedlagda arbeten efter den senaste a conto-faktureringen före konkursutbrottet. Mervärdesskatten på sådana ytterligare krav ska anges i en slutfaktura som upprättas då entreprenörens arbete upphör. Den mervärdesskatt som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs. Konkursgäldenären får dra av den ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-fakturor före konkursutbrottet.

Om boet fortsätter arbetena

Om arbetena inte upphör vid konkursutbrottet fortsätter konkursboet entreprenaden och blir genom konkursförvaltaren redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således a conton och förskott fakturerade efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

Om boet överlåter entreprenaden

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i mervärdesskattehänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon mervärdesskatt ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen av denna. Om maskiner, inventarier eller andra varor överlåts ska mervärdesskatt som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontraktet även andra varor eller tjänster, exempelvis maskiner, lagertillgångar, hyresavtal, fordringar och skulder, kan det vara fråga om skattefri överlåtelse av tillgångar i verksamheten i samband med överlåtelse av denna (3 kap. 25 § ML).

Egen regi

När en byggentreprenör, som även utför byggarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir entreprenören/konkursgäldenären redovisningsskyldig för mervärdesskatt som avser kostnader

som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för mervärdesskatt på ränta på eget kapital och, i förekommande fall, för mervärdesskatt på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för mervärdesskatteredovisningen bör konkursgäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den mervärdesskatt som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsunderlaget beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitten 11 och 21.4.

40.2.4.6 Avverkningsrätt som betalas under flera år

Allmänt

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år. Enligt 21 kap. 2 § IL får den skattskyldige redovisa intäkt av upplåtelsen efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Själva upplåtelsen utlöser då ingen skattskyldighet enligt ML. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot (1 kap. 4 § ML). Se avsnitten 4.8.6 och 19.4.6.

Upplåtaren i konkurs

Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalts. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på mervärdesskatten för dessa likvider blir då en massafordran.

Förvärvaren i konkurs

Den som förvärvar en avverkningsrätt har i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för mervärdesskatt endast i takt med att han betalar (13 kap. 22 § ML). Om förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande mervärdesskatten.

40.2.5 Deklarationsskyldighet

Konkursgäldenären

Den som är redovisningsskyldig ska lämna mervärdesskattedeklaration för varje redovisningsperiod fram till dess redovisningsskyldigheten upphör. En konkursgäldenärs räkenskapsår avslutas vid konkursutbrottet. Konkursgäldenärens sista mervärdesskattedeklaration ska därför omfatta tiden från den senast utgångna redovisningsperioden fram till dagen för

konkursutbrottet. Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla omsättningar och förvärv som har medfört skattskyldighet, samt avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- eller a conto-betalningar under tiden innan han försattes i konkurs (13 kap. 10 och 21 §§ ML). Sådan ännu inte redovisad utgående eller ingående skatt ska redovisas i den sista deklarationen som avser tiden fram till dagen för konkursutbrottet.

För att kunna upprätta deklaration behöver konkursgäldenären ha tillgång till räkenskaperna. Konkursgäldenären bör därför få ta del av dessa hos konkursförvaltaren.

Konkursförvaltaren

Konkursförvaltaren ska lämna deklaration avseende den ingående och utgående skatt för vilken redovisningsskyldighet inträffar för konkursboet, d.v.s. från dagen för konkursutbrottet.

Gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklarationer. Om gäldenären inte deklarerar bör Skatteverket upplysa konkursförvaltaren om detta.

40.2.6 Ändring av tidigare redovisad skatt

I 13 kap. 25 § andra stycket ML finns en bestämmelse om hur ändring av utgående skatt ska redovisas vid nedsättning av priset, när en vara återtagits eller när en kundförlust uppkommit om den som redovisat den utgående skatten försätts i konkurs. Bestämmelsen innebär att ändringen av den utgående skatten ska göras av konkursgäldenären i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

40.2.6.1 Nedsättning av priset

Allmänt

Beskattningsunderlaget för säljaren ska minskas med rabatter och andra prisnedsättningar (7 kap. 6 § första stycket ML).

Det påverkar även köparens redovisning av ingående skatt. En köpare som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning och som får prisnedsättning, ska återföra mervärdesskattedelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående skatt tidigare tillgodoräknats, jfr avsnitt 11.8. När det gäller prisnedsättningar som ges efter tillhandahållandet, t.ex. återbäring, bonus och andra rabatter utom s.k. kassarabatter får säljare och köpare komma överens om att beskattningsunderlaget inte ska ändras (7 kap. 6 § andra stycket ML). I så fall ska varken säljaren eller köparen ändra sin mervärdesskatteredovisning.

Prisnedsättning efter konkursutbrott

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott och beskattningsunderlaget ska ändras bör följande gälla. En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Mervärdesskatten på rabatten bör således, om det inte har gjorts någon överenskommelse enligt 7 kap. 6 § andra stycket ML redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditnota som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditnotan redovisas hos konkursgäldenären på sådant sätt att mervärdesskattebeloppet enligt kreditnotan minskar tidigare avdragen ingående skatt. På motsvarande sätt minskas tidigare redovisad utgående skatt när en kreditering är hänförlig till försäljning som skett före konkursutbrottet. Krediteringar avseende t.ex. erhållna och lämnade prisnedsättningar och rabatter i efterhand som avser omsättningar, förvärv, förskotts- och a conto-betalningar före konkursutbrottet redovisas således i deklarationen för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades.

Felaktig debitering

Vad som sagts i föregående stycke bör gälla vid krediteringar av sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura eller liknande handling för vilken betalningsskyldighet föreligger enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML och 1 kap. 2 e § ML.

40.2.6.2 Återtagande av vara som sålts på avbetalning

Allmänt

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en levererad vara senare återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt för den inköpta varan (7 kap. 6 § tredje stycket ML). Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt berör däremot inte

skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 11.10.

Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget på grund av avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § tredje stycket ML ska göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades (13 kap. 25 § andra stycket ML).

40.2.6.3 Förlust på fordringar

Allmänt

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. En sådan minskning får göras först när det föreligger en konstaterad kundförlust. Minskningen får göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten konstaterats.

Se även vad som sägs om kundförluster i avsnitten 11.9 och 19.4.5.

Förlust konstateras efter konkursutbrott

Om en konkursgäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående skatt, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Den utgående skatten får minskas i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.

Om betalning inflyter sedan den utgående skatten minskats på grund av förlust på fordran ska mervärdesskatt redovisas på nytt av konkursgäldenären. Redovisning ska ske i deklarationen för den period då konkursgäldenären försattes i konkurs.

Byggentreprenad Beställare i konkurs

Om en byggentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. Entreprenaden får då anses avslutad i och med att entreprenadarbetena avbrutits (RÅ 1999 ref. 31). I sådana fall ska entreprenören senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad då arbetena upphörde utfärda en slutfaktura. I denna faktura ska mervärdesskatt debiteras på eventuella krav utöver tidigare fakturerade

a conton. Efter konkursutbrottet kan entreprenören få betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte kan betalas får utgående skatt minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Minskningen får göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten är konstaterad. Om betalning inflyter för den korrigerade kundförlusten ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden, se avsnitt 11.9.

40.2.7 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär

Efter ett konkursutbrott saknar konkursgäldenären rådighet över sin egendom. Konkursboets rättigheter av skilda slag bevakas av konkursförvaltaren. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgift krävs att kopior av alla beslut som avser gäldenärens redovisning av mervärdesskatt tillställs honom. Exempel på sådana beslut är beskattningsbeslut och beslut om anstånd. Kopia av andra skrivelser från Skatteverket, som har betydelse för redovisningen av mervärdesskatt, bör också tillställas konkursförvaltaren.

När det gäller konkursförvaltarens rätt att få del av handlingar i ett revisionsärende, se Offentligt eller hemligt (SKV 148), avsnitt 2.7.3.

40.2.8 Återbetalning av mervärdesskatt

Vid återbetalning av bl.a. mervärdesskatt gäller bestämmelser om avräkning. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot obetalda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga skatteskulder.

Överskott på skattekontot

Överskott på skattekontot får användas för betalning av skatter enligt SFL. Kvittning sker på skattekontot i samband med avstämningen. Överskott efter avstämningen avräknas mot skattekontoskulder som överlämnats till indrivning hos Kronofogdemyndigheten.

Avräkning hos Kronofogdemyndigheten

Överskott på skattekontot och andra återbetalningar kan också avräknas hos Kronofogdemyndigheten enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (avräkningslagen). Ett återbetalningsbart belopp får användas för betalning av statens samtliga fordringar som är restförda. Innan avräkning enligt avräkningslagen sker får Skatteverket

avräkna belopp för betalning av fordran som inte är registrerad i utsökningsregistret.

Utbetalning till konkursförvaltaren

Om Skatteverket efter konkursutbrottet återbetalar mervärdesskatt för en redovisningsperiod som avser tid före konkursutbrottet ska beloppet, efter avräkning av konkursgäldenärens skulder, betalas ut till konkursförvaltaren. Återbetalningar som avser konkursboets mervärdesskatteredovisning görs till konkursboet. Innan återbetalning sker ska avräkning för konkursboets skulder göras som för andra skattskyldiga.

40.2.9 Överlåtelse av verksamhet

Omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överlåts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag eller återbetalning för skatten (3 kap. 25 § ML). Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 36.

40.2.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

Ett konkursbo kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av beslut om frivillig skattskyldighet övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten (6 kap. 3 § ML). Se avsnitt 22.3.3.

Jämkning av avdrag

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående skatt ske under förutsättning att avdrag gjorts för mervärdesskatt på kostnader som avser investeringsvaror (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML).

Fordran på grund av jämkning får göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten (8 a kap. 4 § andra stycket ML).

Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningsskyldighet m.m. vid uthyrning av fastighet framgår av avsnitten 22.3.3, 16.5 och 16.9.

40.2.11 Konkursförvaltararvode

En konkursförvaltares arvode utgör ersättning för skattepliktig omsättning av tjänster i och med utförandet av förvaltnings-

uppdraget. Förvaltaren ska efter avslutat uppdrag ge in en arvodesräkning till domstolen, men får inte lyfta sitt arvode förrän slutredovisningen av förvaltningen avgetts. Detta har medfört problem när mervärdesskatten på arvodet enligt faktureringsmetoden ska redovisas före utbetalningen av arvodet.

Förvaltaren får därför ta ut den del av det begärda arvodet som motsvarar den mervärdesskatt som beräknats för arvodet när arvodesframställningen lämnats in till rätten (14 kap. 11 § KonkL). Härigenom får förvaltaren medel att betala den utgående skatten på arvodet innan arvodet i dess helhet har utbetalats till honom. Se vidare avsnitt 19.4.2 i fråga om redovisningsskyldighetens inträde.

Konkursboets avdragsrätt

Ett konkursbos kostnader för att avveckla gäldenärens verksamhet kan normalt räknas som allmänna omkostnader för denna verksamhet eftersom konkursboet träder i gäldenärens ställe. Detta gäller även om kostnaderna avser åtgärder som enbart blir aktuella när verksamheten avvecklas i en konkurssituation, exempelvis konkursbouppteckning och edgångssammanträde. Avser konkursförvaltarens arvode sådana åtgärder kan arvodet utgöra en allmän omkostnad. Kostnader för åtgärder som konkursförvaltaren vidtar mot tidigare revisorer och mot tidigare styrelseledamöter för olovlig vinstutdelning utgör också allmänna omkostnader.

För den ingående skatten på sådana allmänna omkostnader finns avdragsrätt om gäldenärens verksamhet i sin helhet medfört skattskyldighet till mervärdesskatt. Har verksamheten endast delvis medfört skattskyldighet måste en uppdelning av den ingående skatten göras på förvaltararvodet till den del det är gemensamt för en verksamhet som medför skattskyldighet och en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Avdrag får endast göras för den del av skatten som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Som allmänna omkostnader räknas däremot inte kostnader som direkt avser omsättning av olika tillgångar i verksamheten. Avdragsrätten för ingående skatt på sådana kostnader bestäms av om omsättningen medför avdragsrätt eller inte. Är omsättningen av tillgången skattepliktig kan fullt avdrag göras för den ingående skatten. Är omsättningen däremot undantagen från skatteplikt saknas avdragsrätt. Avser en del av arvodet åtgärder som direkt går att hänföra till en undantagen omsättning av en tillgång i verksamheten saknas således avdragsrätt för den ingående skatten på denna del. Om tillgångarna ingår i

en överlåtelse av hel verksamhet eller del av verksamhet som omfattas av 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anses dock kostnaderna i samband med överlåtelsen utgöra allmänna omkostnader (Skatteverket 2012-06-01, dnr 131 393807-12/111).

40.3 Försäljning av pantsatt egendom

40.3.1 Inledning

I samband med att en pantsättare inte längre kan fullfölja sina åtaganden i samband med pantsättning av lös egendom uppstår ett antal frågor vilka har anknytning till ML:s bestämmelser. Beroende på pantsättarens mervärdesskatterättsliga status samt om pantsättaren försatts i konkurs eller ej uppstår olika situationer vilka ur mervärdesskattesynpunkt leder till olika rättsverkningar.

En panthavare som innehar lös egendom med handpanträtt får själv ombesörja att egendomen säljs. Dock måste panthavaren först ge eventuellt konkursbo möjlighet att lösa in egendomen. Vid realisation av panten, torde panthavaren ha bäst rätt till det influtna beloppet (inklusive mervärdesskatt om pantsättaren är skattskyldig) till den del det täcker hans fordran. Om överskott uppkommer vid försäljningen ska det redovisas till eventuellt konkursbo.

40.3.2 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs

Vid försäljning av pantförskriven egendom åvilar skatt- och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt pantsättaren. Detta gäller även om försäljningen ombesörjs av panthavaren som ett led i att han gör sin panträtt gällande.

I det fall panthavaren gör sin rätt gällande och kräver att panten realiseras före konkursutbrottet kommer panthavaren att kunna göra anspråk på och sannolikt också tillgodogöra sig hela den köpeskilling, inklusive mervärdesskatt, som inflyter vid pantens försäljning, såvida inte beloppet överstiger fordringsbeloppet.

Om försäljning sker före ett konkursutbrott, blir statens fordran avseende mervärdesskatt en konkursfordran. Är förvärvaren skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatten enligt ML:s allmänna regler. Det förutsätts att en verifikation upprättas där mervärdesskattens belopp har angetts.

**Finansierings-
företags
omsättning av
återtagen vara**

Värt att notera i detta sammanhang är den särskilda bestämmelse i 3 kap. 24 § tredje stycket ML, vari stadgas att ett finansieringsföretags omsättning av vara som återtagits med stöd av ett övertaget köpeavtal är skattepliktig omsättning för finansieringsföretaget. Försäljning av pantsatt gods och återtagande av vara med stöd av ett övertaget köpeavtal bedöms således olika ur mervärdesskattesynpunkt.

40.3.3 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs

Om en skattskyldig pantsättare har försatts i konkurs efter pantsättning av egendom men före realisation av panten, är konkursboet redovisningsskyldigt för försäljningen trots att boet inte erhåller några kontanter. För statens del kommer denna fordran avseende mervärdesskatt att utgöra massafordran i konkursen eftersom försäljning sker efter konkursutbrottet.

40.3.4 Ej skattskyldig pantsättare

För en pantsättare som inte är skattskyldig uppkommer inte några mervärdesskatterättsliga effekter vid en eventuell realisation av panten. Några speciella problem från mervärdesskattesynpunkt torde inte heller uppkomma för säljaren och detta oavsett om pantsättaren är försatt i konkurs eller inte.

40.4 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Frågor om ackord behandlas i Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitten 10 och 11.

**Offentligt ackord
eller underhands-
ackord**

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas.

Ackordsförlust

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl, har borgenären rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående skatt i motsvarande mån. Har däremot en borgenär skrivit ned sin fordran på en gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap och kan det antas att detta har haft sin grund i intressegemenskapen, får inte något avdrag för förlusten ske. Ett sådant förhållande kan föreligga om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte har gjort motsvarande nedskrivning eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd.

Om borgenären redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid mervärdesskatteredovisningen för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

Ackordsvinst

Den vinst som gäldenären gör när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående skatt, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963:48).

I sammanhanget bör uppmärksammas att nedskrivning av fordringar på grund av fel i levererad vara, bristande kvalitet i utförd tjänst eller allmän prisnedsättning inte är att anse som ackord utan som sådan prisjustering som grundas på kreditnota enligt 11 kap. 10 § ML.

Har gäldenären erhållit en sådan kreditnota från borgenären ska gäldenären minska sin tidigare bokförda ingående skatt med den i kreditnotan angivna mervärdesskatten.

Underhandsackord med kreditering

I ett rättsfall hade en bilåterförsäljare två huvudleverantörer som genom ett underhandsackord satte ned sina varufordringar på återförsäljaren. Leverantörerna hade i samband med underhandsackordet tillställt återförsäljaren kreditnotor. Deras fordringar motsvarade 94 procent av samtliga oprioriterade fordringar. Återförsäljaren ansågs skyldig att återföra tidigare avdragen ingående skatt på de avskrivna beloppen (RÅ 1988 ref. 102).

Efterskänkt fordran

Av ett förhandsbesked framgår att en fordran som en leverantör efterskänkt är att likna vid ett finansiellt tillskott som ej medför någon korrigering av säljarens tidigare redovisade utgående skatt. Bakgrunden till förhandsbeskedet var följande. En mekanisk verkstad som tillverkade konsumentkapitalvaror, marknadsförde sina produkter via självständiga återförsäljare.

Av deras produktsortiment utgjorde verkstadsföretagets produkter den dominerande andelen. En av återförsäljarna kom i ekonomiska svårigheter. Återförsäljarens ekonomiska läge var så prekärt att ett offentligt ackord inte kunde genomföras av tidsskäl, varför verkstadsföretaget beslöt tillskjuta ett visst belopp till återförsäljaren genom att skriva ned sina fordringar med samma belopp (RSV/FB Im 1985:3).

41 Kompensation och ersättning för mervärdesskatt

41.1 Statliga myndigheter

Ej avdrag eller återbetalning

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående skatt och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt.

Kompensation

I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående skatt. Syftet med kompensationen är att det ska föreligga en mervärdesskattemässig konkurrensneutralitet mellan en myndighets upphandling av varor och tjänster gentemot en verksamhet i egen regi. Kompensationen medför att den ingående skatt som debiteras vid upphandling inte blir någon kostnad för den enskilda myndigheten. Därmed får en myndighets egenregiverksamhet inte den konkurrensfördel som annars skulle bli följden av att myndigheten saknar avdragsrätt för ingående skatt.

Bestämmelserna om kompensation finns i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Ekonomistyrningsverket (ESV) utfärdar föreskrifter och allmänna råd för tillämpning av förordningen. Dessa föreskrifter och allmänna råd framgår av ”EA-boken”, (ESV 2012:2), som finns att tillgå på ESV:s webbplats (www.esv.se). På webbplatsen finns även publikationen ESV:s Momshandledning (ESV 2012:36). Rätt till kompensation har myndigheter under regeringen som ingår i den statliga redovisningsorganisationen, om inte ESV har beslutat annat. De myndigheter som har rätt till kompensation framgår av det myndighetsregister som ESV löpande upprättar över myndigheter inom den statliga redovisningsorganisationen (ESV:s allmänna råd till 1 §). Myndighetsregistret återfinns på ESV:s webbplats.

Affärsverken har inte rätt till kompensation (1 § förordning 2002:831). Dock har Luftfartsverket och Sjöfartsverket rätt till kompensation för verksamhet som utgör myndighetsutövning. Detta framgår av 19 § i förordning (2010:184) med instruktion

för Luftfartsverket samt av regleringsbrev för Sjöfartsverket från regeringen. ESV ska besluta att en myndighet inte ska omfattas av förordningen om ESV bedömer att det är viktigare att det råder konkurrensneutralitet på en marknad där myndigheten bedriver verksamhet i konkurrens med en verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, än att myndigheten har kompensationsrätt (2 § förordning 2002:831).

Det finns vissa villkor för att rätt till kompensation ska föreligga. Inköpet måste avse förvärv för myndighetens verksamhet och den ingående skatten får inte omfattas av avdragsförbuden enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § ML (4 § förordning 2002:831). Vidare måste mervärdesskatten ha debiterats eller, vid omvänd skattskyldighet, ha beräknats enligt den svenska mervärdesskattelagen (ESV:s föreskrifter till 4 §). Om det är säljaren som är skattskyldig enligt ML för omsättningen av varorna eller tjänsterna måste mervärdesskatten även vara specificerad i faktura eller, då förenklad faktura tillämpas, vara möjlig att beräkna.

Ansökan

En myndighet som en viss månad har bokfört ingående skatt får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från Skatteverket (7 § förordning 2002:831). Ansökan ska ske på blankett SKV 5805.

En myndighet får göra rekvisition den månad då det ackumulerade bokförda beloppet uppgår till minst 5 000 kr. Rekvisition ska dock göras minst en gång per år (ESV:s föreskrifter till 7 §).

Ärenden som avser myndigheters kompensation för ingående skatt handläggs vid Skatteverket, skattekontor Jönköping.

Utbetalning

Det rekvirerade beloppet ska betalas ut inom 10 dagar från det att rekvisitionen kommit in till Skatteverket (8 § förordning 2002:831). Vid utbetalningen ska Skatteverket redovisa det rekvirerade beloppet mot inkomsttiteln Mervärdesskatt på statsbudgeten (9 § förordning 2002:831).

41.2 Kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund

Avdrag

Kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund 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.

Ersättning

För övrig verksamhet finns ett system för utbetalning av ersättning till kommuner, landsting, kommunalförbund samt samordningsförbund som avses i 4 § i lag (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser. Bestämmelserna finns i lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund, LEMK, samt i förordning (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Ersättning lämnas för vad som utgör ingående skatt enligt ML. Ersättning lämnas också för ökade kostnader vid upphandling av vissa tjänster som är undantagna från skatteplikt samt vid bidragsgivning till näringsidkare som bedriver viss verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Genom reglerna om ersättning undviks att mervärdesskatten blir en kostnad hos kommunen. Därmed får en kommuns verksamhet i egen regi inte den konkurrensfördel gentemot upphandling av varor och tjänster som annars skulle bli följden av den begränsade avdragsrätten. Utgångspunkten är dock att kommuner och landsting ska bära kostnaden för mervärdesskatten i verksamhet som inte medför skattskyldighet på motsvarande sätt som gäller för privata aktörer. För att denna princip inte ska urholkas vägs utvecklingen av ersättningarna in som en faktor i samband med den årliga bedömningen av nivån på statsbidragen till kommuner och landsting.

Det som i det följande i detta avsnitt sägs om kommun gäller även för landsting, kommunalförbund och samordningsförbund.

41.2.1 Ersättning för ingående skatt

Kommuner har efter ansökan rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt ML eller för vilken de inte har återbetalningsrätt enligt ML (2 § LEMK).

Om det inte går att fastställa fördelningen mellan ingående skatt som får dras av enligt ML och ingående skatt för vilken ersättning kan erhållas enligt LEMK, får fördelning göras efter skälig grund (3 § LEMK).

Underlag

En kommun ska ha handlingar för att kunna styrka att kommunen har gjort ett förvärv som berättigar till ersättning och för att kunna styrka den ingående skattens belopp. Det finns dock inget krav på att underlaget utgörs av en faktura som uppfyller alla villkor enligt ML. Rätt till ersättning kan alltså föreligga även om en kommun styrker sin rätt till ersättning och den ingående skattens belopp med hjälp av

andra handlingar. För att en kommun ska ha rätt till ersättning för ingående skatt ska ersättningen avse kommunens egen ingående skatt. Detta innebär att kommunen ska vara förvärvare av den vara eller tjänst som ersättningen avser. Det krävs alltså att det är kommunen som är avtalspart och betalningsansvarig gentemot säljaren (Skatteverket 2010-03-09, dnr 131 157069-10/111).

Särskilt boende

Avdragsförbuden enligt 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ ML ska 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 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453), SoL, samt 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS (4 § LEMK).

Bestämmelserna i SoL omfattar särskilda boendeformer och bostäder med särskild service för äldre och människor med funktionshinder. De nämnda bestämmelserna i LSS avser dels bostad med särskild service för barn eller ungdomar som behöver bo utanför föräldrahemmet, dels bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna.

Ersättning som avser stadigvarande bostad kan alltså enbart komma ifråga för sådana särskilda boendeformer som avses i 4 § LEMK. Skatteverket anser att en kommun som söker ersättning för dessa boendeformer med handlingar ska kunna styrka att ersättningen avser just ett sådant boende och inte något annat boende. Kommunen ska alltså kunna visa upp handlingar av vilka det på något sätt framgår att det aktuella boendet utgör en lägenhet eller annan bostad för just en sådan boendeform som avses i 4 § LEMK. Uppgifter av detta slag finns normalt i beslut om att tillhandahålla insatser i sådana boendeformer. Uppgifterna kan också finnas i beslut om att inrätta det aktuella boendet (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 386133-10/111).

Sociala lägenheter

I ett antal ärenden har kammarrätten tagit ställning till om kommuner har rätt till ersättning för kostnad som avser hyra av s.k. sociala lägenheter.

Sociala lägenheter tilldelas personer med olika typer av problem, t.ex. missbruksproblem, som gör att de inte har någon möjlighet att teckna hyreskontrakt på egen hand. Kammarrätten har gjort samma bedömning som förvaltningsrätten och ansett att kommunerna inte styrkt att det är fråga om sådana

boenden som ger rätt till ersättning (KRSU 2011-03-17, mål nr 1171-1173-10 m.fl.).

I några av målen har kommunen till förvaltningsrätten inkommit med exempel på beslut avseende kommunens sociala lägenheter. Det har då framkommit att dessa beslut är fattade med stöd av 4 kap. 1 § SoL. Förvaltningsrätten har funnit att avsikten med bestämmelserna inte kan vara att kommunens beslut om bistånd enligt 4 kap. 1 § SoL till sociala lägenheter ska bedömas ingå bland de ersättningsberättigade lokalerna för vård och omsorg. Även i dessa fall har förvaltningsrätten ansett att kommunen inte kunnat styrka att det rör sig om sådana boenden som ger rätt till ersättning och kammarrätten har gjort samma bedömning (KRSU 2011-03-07, mål nr 453−455-10, KRSU 2011-03-17, mål nr 1969−1971-10 m.fl.).

Justeringsregler

Enligt ML ska avdraget för ingående skatt på investeringsvaror under vissa förutsättningar jämkas om användningen av varorna ändras eller om varorna säljs inom en viss tid från det att de förvärvades, se avsnitt 16. Jämkningsreglerna innebär bl.a. att en kommun, som förvärvat en investeringsvara till en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt, kan ha rätt till jämkning om varan senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Trots att kommunen fått ersättning vid förvärvet har således kommunen rätt att jämka till sin fördel. En kommun kan även få ersättning vid uppförande av en byggnad när förhållandena är sådana att kommunen inte har avdragsrätt enligt ML. Vid försäljning av en fastighet med en sådan byggnad kan kommunen överlåta rätten att jämka till köparen.

För att hindra möjligheten till dubbelkompensation i dessa fall finns regler om justering av ersättning för ingående skatt vid försäljning av investeringsvaror inom viss tid, samt vid ändrad användning av investeringsvaror. Reglerna innebär att en kommun som har haft rätt till ersättning för ingående skatt vid inköpet av en investeringsvara är skyldig att justera erhållen ersättning när kommunen inom den korrigeringstid, som gäller vid jämkning, säljer en investeringsvara. Justeringen ska då göras med ett belopp som motsvarar den ingående skatt som avser resterande del av korrigeringstiden. I återstoden av korrigeringstiden ska även det kalenderår då överlåtelsen sker räknas in. Justeringen ska göras vid ett enda tillfälle (6 b § LEMK).

En kommun kan också bli skyldig att justera ersättningen om användningen av en investeringsvara ändras. En kommun som har haft rätt till ersättning för ingående skatt enligt LEMK vid inköpet av en investeringsvara ska justera ersättningen om det senare blir möjligt att återfå den ingående skatten genom jämkning enligt ML. Justeringen ska göras med ett belopp som motsvarar den jämkning som ska göras. Justeringen ska göras med ett årligt belopp under återstoden av korrigeringstiden.

En kommun kan erhålla ersättning vid ny- till- eller ombyggnad av en fastighet. Om kommunen inte tar fastigheten i bruk efter åtgärden utan i stället hyr ut den och blir frivilligt skattskyldig, kan kommunen välja att göra retroaktivt avdrag. I ett sådant fall ska justeringen motsvara avdraget och göras vid ett enda tillfälle (6 c § LEMK).

Om en kommun vid förvärv av en investeringsvara har övertagit rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt har kommunen under vissa förutsättningar rätt till ersättning för mervärdesskatten. Motsvarande gäller om kommunen har haft rätt till avdrag för ingående skatt enligt ML vid anskaffningen av en investeringsvara, men till följd av ändrad användning ska jämka den ingående skatten. Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av korrigeringstiden. Ersättningsbeloppet utgör ett belopp som beräknas på samma sätt som jämkningsbeloppet enligt 8 a kap. 7, 8 och 10 §§ ML (2 a § LEMK).

När det gäller vad som avses med investeringsvara respektive korrigeringstid hänvisas i 1 a § LEMK till ML:s bestämmelser om investeringsvara (8 a kap. 2 § ML) respektive korrigeringstid (8 a kap. 6 § ML). Beträffande vad som utgör en investeringsvara respektive korrigeringstid enligt ML, se avsnitten 16.3 och 16.6.

Skatteverket anser att det inte finns något hinder mot att överlåta rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt på nybyggnation av sådana särskilda boendeformer som avses i 4 § LEMK. Den som hyrt ut en sådan byggnad till en kommun kan vid en överlåtelse av fastigheten överlåta rättigheter och skyldigheter att jämka den ingående skatten om förutsättningarna i 8 a kap. 12 § ML i övrigt är uppfyllda. Om kommunen i enlighet med reglerna i ML övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt från ett bolag kan kommunen med en jämkningshandling som underlag få ersättning enligt LEMK för

sådan ingående skatt som avser denna typ av bostäder (Skatteverket 2008-12-16, dnr 130 765581-08/111).

41.2.2 Ersättning för ökade kostnader

Vid upphandling av skattefria tjänster kan kostnaden från uppdragstagaren innehålla dold mervärdesskatt eftersom uppdragstagaren inte har avdragsrätt för ingående skatt. Eftersom kommunen får ersättning för ingående skatt för vilken avdragsrätt inte föreligger skulle en upphandling av skattefria tjänster missgynnas gentemot en verksamhet i egen regi.

Kommuner har därför 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 anges i avsnitt 41.2.1. Kommuner har också rätt till sådan ersättning när de lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden. Storleken av ersättningarna beräknas enligt schablon (5 § LEMK).

Enligt 1 § förordning 2005:811 lämnas ersättning

1. med 6 procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med 18 procent för denna del och 5 procent för resterande del, samt
2. med 18 procent av kostnaden vid hyra av lokal för sådana boendeformer som anges i avsnitt 41.2.1 ovan.

Ersättning med 18 procent lämnas dock inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller samordningsförbund.

Assistansersättning

Regeringen har prövat frågan om en kommun har rätt till ersättning för ökade kostnader vid upphandling och bidrag avseende ersättning enligt LSS som erlagts till Försäkringskassan. Ersättningen avsåg de 20 första assistanstimmar per vecka som kommunen har ansvaret för. Förutsättningen för att en kommun ska ha rätt till ersättning enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (och motsvarande bestämmelse i LEMK) är att den ersättning som kommunen betalar med stöd av LSS och lagen (1993:389) om assistansersättning avser upphandling av tjänster inom social omsorg eller att ersättningen är att anse som bidrag till näringsidkare för verksamhet i form av social omsorg. Regeringen konstaterade att ersättningen enligt LSS utgör ett

ekonomiskt stöd till enskilda personer avsett att täcka kostnaderna för de omsorgstjänster som dessa köper och konsumerar. Någon upphandlingssituation för kommunens del föreligger inte. Ersättningen kunde inte heller anses som bidrag till näringsidkare för sådana tjänster. Det förhållandet att betalningen av praktiska skäl ibland görs direkt till vårdgivaren medförde inte någon annan bedömning. Någon rätt till ersättning för ökade kostnader och bidrag ansågs därmed inte föreligga (Regeringsbeslut 2009-12-03, Fi2006/3656 m.fl.). Kammarrätten har i ett ärende som avsåg ersättning som begärts för kalenderåren 2003, 2004 och 2005 gjort motsvarande bedömning (KRSU 2008-07-03, mål nr 1986−1988-07).

Kostnader för hyra av lokal

Regeringen har i ett antal ärenden prövat frågan om den utredning som en kommun åberopat utgjorde tillräckligt underlag för att bestämma ersättningen enligt den högre nivå som gäller för lokalkostnader. Regeringen ansåg att det mot bakgrund av uttalanden i den departementspromemoria som låg till grund för förslaget om de olika ersättningsnivåerna (Ds 1997:74 s. 61) och i propositionen (prop. 1997/98:153 s. 22) måste krävas sådan utredning från kommunen att det klart och tydligt framgår hur stor andel av kostnaderna som avser lokaler. Regeringen har bl.a. inte godtagit underlag där beräkning skett enligt schablon eller där uppgifter om lokalkostnader hämtats från bidragsbeslut/internbudget. Vidare har regeringen anfört att det inte heller är möjligt att i avsaknad av tillförlitlig utredning uppskatta ett skäligt belopp för den högre ersättningsnivån (Regeringsbeslut 2009-09-24, Fi2006/3611-3614, Regeringsbeslut 2009-09-24 Fi2006/6781).

Kammarrätten har i ett antal ärenden gjort motsvarande bedömningar (KRSU 2008-07-03, mål nr 992−995-07, KRSU 2011-05-10, mål nr 746-10 m.fl.).

Lokalkostnad vid utbetalning av skolpeng

Skatteverket anser att en kommun som betalar ut s.k. skolpeng till en friskola under vissa förutsättningar kan använda sig av den högre ersättningsnivån för lokalkostnader.

För den högre ersättningsnivån krävs att kommunen innehar underlag som styrker att den högre ersättningen uppgår till rätt belopp. Underlagen ska visa lokalkostnadernas andel av betalningen till friskolan och denna andel får inte vara beräknad utifrån schabloner eller skäliga uppskattningar. I stället ska underlagen ge en tillförlitlig bild av hur stor andel av betalningen till en enskild friskola som avser friskolans faktiska lokalkostnader. Om en kommun kan få ett sådant underlag från

friskolan är det alltså möjligt för kommunen att få ersättning enligt den högre nivån för lokalkostnaderna. Saknar kommunen ett sådant underlag kan endast alternativet med 6 procent ersättning på hela beloppet tillämpas (Skatteverket 2011-02-10, dnr 131 74236-11/111).

Lokalkostnad

Kammarrätten har funnit att tillhandahållande av städning och inventarier inte kan anses ingå i sådan lokalkostnad som omfattas av den högre ersättningsnivån. Enligt kammarrätten gäller detta även om hyresvärden inte debiterar dessa kostnader separat.

Kammarrätten har ansett att bedömningen inte bör påverkas av de bestämmelser om lokalkostnader som finns i förordningen (1996:1206) om fristående skolor och viss enskild verksamhet. I stället har kammarrätten anfört att det ligger närmast till hands att hämta ledning från ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt inom fastighetsområdet eftersom sökt ersättning avser dold mervärdesskatt. Kammarrätten har då konstaterat att städning och inventarier inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. Vidare har kammarrätten hänvisat till EU-domstolens praxis och anfört att det i målet inte har framgått att de privata vårdgivarna inte efterfrågar städning och inventarier i sig eller att dessa tjänster endast skulle vara ett medel att på bästa sätt åtnjuta lokalerna (KRSU 2011-05-10, mål nr 1525-09).

Bidrag till ideella organisationer

Frågan om en kommuns bidrag till organisationer som bedriver frivilligt socialt arbete kan ligga till grund för ersättning har varit föremål för prövning av Högsta förvaltningsdomstolen. Prövningen avsåg den bestämmelse som numera finns i 5 § LEMK. För att kommunen ska ha rätt till ersättning som avser socialt arbete krävs att de organisationer som tagit emot bidragen kan anses vara näringsidkare enligt den bestämmelsens mening och att bidragen avser verksamhet inom området social omsorg.

Mot bakgrund av syftet med bestämmelsen har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att även frivilligorganisationer som bedriver ideell verksamhet, som finansieras genom allmänna bidrag till verksamheten, bör anses vara näringsidkare i den mening som avses i bestämmelsen.

När det gäller rekvisitet social omsorg anser Högsta förvaltningsdomstolen att detta måste avse detsamma som i ML:s bestämmelser om undantag för social omsorg. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar till artikel 132.1 g i mervärdes-

skattedirektivet och till EU-domstolens praxis. I domen anges att bl.a. följande faktorer är relevanta vid bedömningen av om en organisation är erkänd som välgörenhetsorganisation:

- om det finns någon tillämplig skatterättslig, förvaltningsrättslig eller socialförsäkringsrättslig reglering,
- om verksamheten är av allmännyttig karaktär,
- om andra subjekt som bedriver likadan verksamhet redan erhållit liknande erkännande och
- om kostnaderna för verksamheten till stor del bärs av det offentliga.

Av domen framgår att de verksamheter som var aktuella i målet var av allmännyttig karaktär och omfattades till stora delar av kommunens socialtjänstansvar samt att de kommunala bidragen utgjorde en betydande del av finansieringen av verksamheterna. Mot denna bakgrund fann Högsta förvaltningsdomstolen att den omständigheten att individuella biståndsbeslut saknas i sig inte hindrar att det kan vara fråga om social omsorg i den mening som avses i LEMK.

Vissa delar av bidragsmottagarnas verksamheter var dock till sin karaktär inte social omsorgsverksamhet utan informationsspridning, opinionsbildning, anordnande av kurser etc. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen finns inte någon rätt till ersättning till den del bidragen lämnats för att finansiera dessa slags verksamheter.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens slutsats har en kommun rätt till ersättning för bidrag som lämnats till ideella hjälp- och intresseorganisationer för sådan verksamhet som enligt ovan utgör social omsorgsverksamhet (HFD 2011 ref. 9). Se vidare avsnitt 25.4 om social omsorg enligt ML.

41.2.3 Förfaranderegler

Ansökan och anmälan

Undertecknad ansökan om ersättning ska lämnas på blankett SKV 5933 och ha kommit in till Skatteverket senast andra året efter utgången av det kalenderår som ersättningen avser. Den ska avse en ersättningsperiod på en kalendermånad eller tre på varandra följande kalendermånader under samma kalenderår.

Rätt till ersättning enligt 2 a § LEMK ska redovisas i ansökan för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats eller förvärvet skett (7 § LEMK).

Skyldighet att justera ersättning enligt 6 a–6 c §§ LEMK ska anmälas till Skatteverket. Anmälan om överlåtelse eller ändrad användning och justeringsbeloppet ska göras i samband med ansökan om ersättning för den ersättningsperiod då överlåtelsen skett respektive för den första ersättningsperioden varje kalenderår efter det kalenderår då användningen ändrats. Anmälan ska dock senast ha kommit in till Skatteverket före utgången av juni året efter det kalenderår som överlåtelsen skett eller användningen ändrats (7 a § LEMK).

Ärendena enligt LEMK handläggs vid Skatteverket, skattekontor Jönköping.

Utbetalning och betalning

Ersättning som ska utbetalas av Skatteverket tillgodoförs kommunen genom att beloppet krediteras på kommunens skattekonto (17 a § LEMK). Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot betalas beloppet ut automatiskt.

Justeringsbelopp debiterar Skatteverket på kommunens skattekonto. För kommuner och landsting gäller att beloppet avräknas genom kommunavräkningssystemet. För kommunalförbund och samordningsförbund drar Skatteverket av justeringsbeloppet från ersättningen för den ersättningsperiod som justeringsbeloppet anmäls under. Eventuellt återstående belopp ska kommunalförbund och samordningsförbund betala senast på förfallodagen. De förfallodagar som kan komma ifråga framgår av 62 kap. 9 § SFL (17 b § LEMK och 62 kap. 10 § SFL).

Ränta

Kostnadsränta tas ut på ersättning som kommunen ska betala tillbaka efter beslut av Skatteverket och beräknas från den dag beloppet betalades ut till och med den dag beloppet senast ska återbetalas enligt 17 b § LEMK. På justeringsbelopp som inte betalas i rätt tid ska kostnadsränta tas ut. Denna ränta beräknas fr.o.m. dagen efter den dag då beloppet skulle ha betalts enligt 17 b § LEMK t.o.m. den dag beloppet betalas.

Intäktsränta betalas ut på ersättning som ska betalas till kommunen och beräknas från utgången av första månaden efter den månad då ansökan om ersättning kom in till Skatteverket och t.o.m. den dag beloppet betalas ut.

Kostnadsränta och intäktsränta beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan enligt 65 kap. 3 § SFL (17 § LEMK).

Årsuppgift

För varje kalenderår ska en årsuppgift lämnas. I årsuppgiften lämnar kommunen uppgift om vad som bokförts på konton för sådan mervärdesskatt som berättigar till ersättning samt

uppgift om sådana schablonbelopp som beräknats enligt 5 § LEMK. I årsuppgiften ska även uppgift lämnas om belopp enligt 2 a, 6 b och 6 c §§ LEMK.

Årsuppgiften ska vara undertecknad och ha kommit in till Skatteverket senast före utgången av juni året efter det kalenderår som uppgiften avser (8 § LEMK). Årsuppgift ska lämnas på blankett SKV 5939.

Beslut

Ett beslut om ersättning eller beslut om justering anses ha fattats i enlighet med ansökan eller anmälan om ansökan/anmälan lämnats in på rätt sätt inom föreskriven tid. Om ansökan/anmälan inte inkommit inom föreskriven tid anses ersättning och justeringsbelopp ha fastställts till noll kronor (11 § LEMK).

Omprövning

Ett beslut om ersättning eller ett beslut om justering får omprövas av Skatteverket om detta begärs av kommunen eller om det finns andra skäl. Om frågan avgjorts av en förvaltningsdomstol får dock omprövning inte ske. En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen eller justeringen avser. En omprövning får ske även efter denna tid om ändringen föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut enligt SFL.

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut om ersättning eller justering måste omprövningsbeslutet meddelas senast tredje året efter utgången av det kalenderår som ersättningen eller justeringen avser (18–19 §§ LEMK).

Överklagande

Ett beslut enligt LEMK får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten (20–21 §§ LEMK).

Kontroll

Skatteverket får förelägga kommuner att lämna uppgifter, visa upp handling eller lämna över kopia av handling som behövs för kontroll av rätten till ersättning eller skyldigheten att justera ersättning. Kontroll får genomföras vid ett besök hos kommunen eller genom revision (13–16 §§ LEMK).

42 Bokföring av mervärdesskatt

42.1 Inledning

Företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL ska löpande bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för bokföringsposterna samt avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Se vidare avsnitt 19.2.

Mervärdesskatt ska normalt redovisas enligt faktureringsmetoden eller enligt bokslutsmetoden. I vissa fall gäller dock speciella regler. Se vidare avsnitt 19.3.

I Skatteverkets Handledning för sambandet med mellan redovisning och beskattning (SKV 305) finns en djupare redogörelse för lagstiftning, rekommendationer, rättspraxis m.m. avseende bokföring.

42.2 Bokföring på olika mervärdesskattekonton

42.2.1 Allmänt om användning av konton i bokföringen

BAS-kontoplanen

Affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring) (5 kap. 1 § BFL). Ett bokföringsskyldigt företag måste därför ha en för företaget ändamålsenlig kontoplan, men det finns inte något krav på att ett företag måste använda en viss kontoplan. Den kontoplan som utgör standard i Sverige är dock BAS-kontoplanen. BAS-kontoplanen uppdateras årligen och den innehåller ett omfattande kontosystem för bokföring som anpassats till gällande regler för redovisning av mervärdesskatt. Olika BAS-kontoplaner kan kostnadsfritt laddas hem från webbplatsen www.bas.se. På nämnda webbplats finns också kopplingstabeller mellan olika BAS-konton och koder i SRU-schemat.

Brytdags-redovisning

I många 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.

Företag som upprättar ett förenklat årsbokslut kan inte tillämpa brytdagsredovisning. Den som tillämpar bokslutsmetoden och upprättar ett förenklat årsbokslut ska därför redovisa mervärdesskatten vid betalningstillfället för de fakturor som utfärdats/mottagits efter räkenskapsårets utgång.

För bygg- och anläggningstjänster ska redovisning ske enligt fakturadatummetoden. Även vid brytdagsredovisning måste beaktas att denna metod innebär att utgående och ingående skatt ska redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod då fakturan utfärdas. Se vidare avsnitt 19.4.3.1.

Konton

I bokföringen används normalt tre mervärdesskattekonton, nämligen konto för Utgående skatt, konto för Ingående skatt samt konto för Mervärdesskatteredovisning. Vid bokslutsmetoden kan ytterligare konton förekomma för att särskilja mervärdesskatt på fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång.

Verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Av inkomstskattelagen (IL) framgår att utgående skatt inte ska tas upp till intäkt och att ingående skatt, som är avdragsgill i mervärdesskatteredovisningen, inte utgör avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen (15 kap. 6 § och 16 kap. 16 § IL). Mervärdesskatten ska alltså normalt bokföras så att den inte påverkar resultatet. Detta uppnås genom att utgående skatt och avdragsgill ingående skatt samlas upp på ett eller flera mervärdesskattekonton. Vid redovisningsperiodens slut förs saldot på respektive konto för utgående och ingående skatt över till ett redovisningskonto. Saldot på detta konto motsvarar det belopp som ska betalas till eller återfås från staten. Följden blir

alltså att inkomster och utgifter bokförs exklusive mervärdesskatt på intäkts- och kostnadskonton.

Verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning

Den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning ska däremot bokföra den mervärdesskatt som belöper på förvärven för verksamheten som en kostnad eller i förekommande fall föra den till ett avskrivningsunderlag. Mervärdesskatten kommer därigenom att påverka inkomsttaxeringen.

Blandad verksamhet

Vid blandad verksamhet bör bokföringen ske så att endast avdragsgill ingående skatt bokförs på mervärdesskattekonton.

Förskott och a conton

Mervärdesskatt på sådana förskotts- och a conto-fakturor som inte avser bygg- eller anläggningstjänster är avdragsgill först i samband med betalning av fakturan. Mervärdesskatt på sådana fakturor bokförs därför vanligtvis på ett konto för vilande mervärdesskatt till dess betalning skett.

Skattekontot

I Bokföringsnämndens uttalande BFN U 97:2 behandlas konsekvenser för bokföringen med anledning av skattekontot. För bokföringsskyldiga juridiska personer som är skattesubjekt ska det av räkenskaperna framgå vilka transaktioner som påverkat skattekontot och om det finns en fordran eller skuld i förhållande till Skatteverket. I bokföringen kan detta visas genom ett avräkningskonto. Ett sådant avräkningskonto ska alltid stämma överens med skattekontot hos Skatteverket. För fysiska personer (enskilda näringsidkare) kan dock inte bokföringen stämma överens med saldot på skattekontot. Detta beror på att skattekontot både omfattar privata och rörelserelaterade poster medan endast rörelserelaterade poster ska tas med i bokföringen.

42.2.2 Faktureringsmetoden

Vid faktureringsmetoden sker löpande eller periodisk bokföring av fakturor på konton. Följande schematiska bild åskådliggör detta.

Ingående skatt

Ingående skatt som är avdragsgill i mervärdesskatteredovisningen	Ingående skatt på kreditnotor från leverantörer

Utgående skatt

Utgående skatt på kreditnotor till kunder Mervärdesskatt på kundförluster	All utgående skatt

Mervärdesskatteredovisning

Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående skatt	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående skatt
Till staten inbetald mervärdesskatt	Från staten återbetald mervärdesskatt

42.2.3 Bokslutsmetoden

Vid bokslutsmetoden bokförs under löpande räkenskapsår endast kontanta in- och utbetalningar. Först vid räkenskapsårets utgång bokförs obetalda fakturor. Följande schematiska bild åskådliggör detta.

Ingående skatt

Mervärdesskatt som är betald och som inte har redovisats tidigare	Mervärdesskatt på kreditnotor om mervärdesskattebeloppet på ursprungsfakturan tidigare har bokförts

Utgående skatt

Mervärdesskatt på kreditnotor till kunder Mervärdesskatt på kundförluster förutsatt att mervärdesskatten på ursprungsfakturan tidigare har bokförts	Mervärdesskatt som erhållits och som inte har redovisats tidigare

Mervärdesskatteredovisning

Saldot varje redovisningsperiod från konto Ingående skatt	Saldot varje redovisningsperiod från konto Utgående skatt
Till staten inbetald mervärdesskatt	Från staten återbetald mervärdesskatt

För att undvika risk för dubbelbokföring av mervärdesskatt på fakturor som vid räkenskapsårets utgång är obetalda är det vanligt att företag hanterar dessa enligt särskilda rutiner, t.ex. genom att det på fakturorna markeras att mervärdesskatten är redovisad. Mervärdesskatten bokförs därefter på kontona för utgående skatt respektive ingående skatt. När en sådan faktura betalas ska bokföring göras så att redovisningen av mervärdesskatt inte påverkas.

42.2.4 Unionsintern handel

Reglerna för mervärdesskatt vid handel med andra EU-länder ställer krav på ökat uppgiftslämnande både i mervärdesskattedeklarationen och i den periodiska sammanställningen. Detta medför ökade krav på företagens bokföring. I BAS-kontoplanen finns särskilda konton för bokföring av unionsintern handel. Bestämmelserna om redovisning av unionsintern handel med varor och tjänster beskrivs i avsnitten 19.4.10 och 19.4.11.

42.3 Bokföring av vinstmarginalbeskattning

42.3.1 Inledning

Tre system

Den som redovisar mervärdesskatt både enligt de allmänna bestämmelserna i ML och enligt bestämmelserna om VMB, måste ha sin bokföring upplagd så att de olika transaktionerna kan särskiljas (9 a kap. 15 § ML). Detta innebär att en skattskyldig återförsäljare kan komma att tillämpa tre olika system i sin redovisning av mervärdesskatt. Ett system för ML:s allmänna regler, ett för normal VMB och ett för förenklad VMB. En återförsäljare kan därför vara skyldig att ha en mer omfattande eller mer detaljerad bokföring än vad bokföringslagen och god redovisningssed föranleder. Se vidare reglerna om VMB i avsnitt 32. I BAS-kontoplanen finns särskilda konton för bokföring av VMB.

42.3.2 Normal vinstmarginalbeskattning

Beskattningsunderlaget vid normal VMB har sin grund i vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta innebär att varan måste kunna identifieras till såväl inköpspris som försäljningspris. För varor som till skillnad mot exempelvis bilar saknar registreringsnummer eller inte kan särskiljas genom sin unika karaktär, måste en märkning göras på annat sätt.

Exempel 1

	Inköp	Försälj-ning	Vinst-marg.	Besk. underlag	Utg. skatt
Vara A	10 000	40 000	30 000	24 000	6 000
Vara B	20 000	20 000	0	0	0
Vara C	30 000	50 000	20 000	16 000	4 000
Vara D	40 000	30 000	0	0	0

För varorna B och D uppkommer ingen vinstmarginal. Följaktligen ska ingen mervärdesskatt redovisas för dessa försäljningar. Den negativa marginalen för vara D får inte påverka mervärdesskatteredovisningen.

Exempel 2

Bokföring av inköp och försäljning av en begagnad bil med positiv vinstmarginal.

Bilen köps under period 1 för 70 000 kr från en privatperson.

Konto	**Debet**	**Kredit**
Lager av varor VMB	70 000	
Kassa		70 000

Bilen säljs under period 2 för 80 000 kr.

Konto	**Debet**	**Kredit**
Försäljning positiv VMB 25 %		80 000
Kassa	80 000	
Försäljning positiv VMB 25 %	2 000*	
Utgående skatt VMB 25 %		2 000*

* Vinstmarginalen är 10 000 kr. Beskattningsunderlaget uppgår till 8 000 kr (80 procent av 10 000). Den utgående skatten kan beräknas till 2 000 kr (25 procent av 8 000).

Inköpet förs över till kontot ”Sålda varor positiv VMB 25 procent”.

Konto	Debet	Kredit
Sålda varor positiv VMB 25 %	70 000	
Lager av varor VMB		70 000

Det beskattningsunderlag som ska anges i ruta 07 i mervärdesskattedeklarationen kan beräknas genom att saldot på kontot ”Försäljning positiv VMB 25 procent” minskas med kontot ”Sålda varor positiv VMB 25 procent”. Vid bokslutet avslutas dessa två konton mot resultaträkningen.

Exempel 3

Bokföring av inköp och försäljning av en begagnad bil med negativ vinstmarginal.

Bilen köps under period 1 för 70 000 kr från en privatperson.

Konto	Debet	Kredit
Lager av varor VMB	70 000	
Kassa		70 000

Bilen säljs under period 2 för 60 000 kr.

Konto	Debet	Kredit
Försäljning negativ VMB 25 %		60 000
Kassa	60 000	

Eftersom det uppkommer en negativ vinstmarginal ska inte något mervärdesskattebelopp redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Inköpet förs över till kontot ”Sålda varor negativ VMB 25 %”.

Konto	Debet	Kredit
Sålda varor negativ VMB 25 %	70 000	
Lager av varor VMB		70 000

Vid bokslutet avslutas kontona ”Försäljning negativ VMB 25 %” och ”Sålda varor negativ VMB 25 %” mot resultaträkningen.

42.3.3 Förenklad vinstmarginalbeskattning

Förenklad VMB innebär att vinstmarginalen utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen för sålda och köpta varor under en redovisningsperiod. Underskott får överföras till följande redovisningsperiod. Det föreligger inte någon begränsning av rätten att rulla underskott framåt i tiden. Om varorna ska beskattas med olika skattesatser måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje skattesats. Se vidare avsnitt 32.3.2.

I följande exempel förutsätts att det endast handlar om varor som beskattas med skattesatsen 25 procent.

Exempel 1

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	10 000	40 000
Vecka 2	20 000	50 000
Vecka 3	30 000	60 000
Vecka 4	35 000	5 000

Vinstmarginalen för perioden är 60 000 kr (155 000 - 95 000). Beskattningsunderlaget uppgår till 48 000 kr (80 procent av 60 000). Den utgående skatten kan beräknas till 12 000 kr (25 procent av 48 000).

Exempel 2

	Inköp	Försäljning
Vecka 1	40 000	10 000
Vecka 2	30 000	40 000
Vecka 3	60 000	30 000
Vecka 4	100 000	70 000

Vinstmarginalen för perioden är - 80 000 kr (150 000 - 230 000).

Någon mervärdesskatt ska därför inte redovisas för perioden. Underskottet får överföras till efterföljande period men får däremot inte avräknas mot vinstmarginal som redovisas enligt normal VMB eller mot mervärdesskatt som redovisas enligt de allmänna reglerna.

Exempel 3

Bokföring av inköp och försäljning av diverse begagnade varor som köps i klump från dödsbon.

Under period 1 köps ett parti varor från ett dödsbo för sammanlagt 10 000 kr.

Konto	**Debet**	**Kredit**
Kassa		10 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod 25 %	10 000	

Under samma period säljs ur partiet ett antal varor i klump för sammanlagt 7 000 kr. Några ytterligare transaktioner sker inte under denna period.

Konto	**Debet**	**Kredit**
Kassa	7 000	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod 25 %		7 000

Eftersom vinstmarginalen för perioden är negativ ska inte något mervärdesskattebelopp redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Ett belopp som motsvarar den negativa marginalen (inköpsöverskottet) bokas om till ett tillfälligt överföringskonto.

Konto	**Debet**	**Kredit**
Inköpsöverskott, förenklad metod 25 %	3 000	
Inköp av VMB-varor, förenklad metod 25 %		3 000

Under period 2 köps ytterligare ett parti varor från ett dödsbo för sammanlagt 5 000 kr. Periodens försäljning av varor uppgår till 8 500 kr.

Inköp

Konto	**Debet**	**Kredit**
Kassa		5 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod 25 %	5 000	

Försäljning

Konto	Debet	Kredit
Kassa	8 500	
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod 25 %		8 500

Ombokning av föregående periods inköpsöverskott

Konto	Debet	Kredit
Inköpsöverskott, förenklad metod 25 %		3 000
Inköp av VMB-varor, förenklad metod 25 %	3 000	

Vinstmarginalen för perioden är 500 kr (skillnaden mellan saldona på kontona ”Försäljning av VMB-varor, förenklad metod 25 procent” och ”Inköp VMB-varor, förenklad metod 25 procent”). Beskattningsunderlaget är 400 kr (80 procent av 500). Den utgående skatten uppgår till 100 kr (25 procent av 400).

Konto	Debet	Kredit
Försäljning av VMB-varor, förenklad metod 25 %	100	
Utgående skatt VMB 25 %		100

Vid bokslutet avslutas kontona ”Försäljning av VMB-varor, förenklad metod 25 %” och ”Inköp VMB-varor, förenklad metod 25 %” mot resultaträkningen.

Korrigering av inköpssumman

En skattskyldig återförsäljare får tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en omsättning som annars omfattas av bestämmelserna om VMB (9 a kap. 3 § ML). Den som tillämpar förenklad VMB kan alltså välja att vid en enstaka försäljning ta ut mervärdesskatt på hela försäljningspriset. I så fall får den sålda varans inköpskostnad inte ingå i underlaget för beräkning av vinstmarginalen och då måste inköpssumman korrigeras. Korrigering av inköpssumman måste även ske om varan exporteras. Se vidare avsnitt 32.3.3.

42.4 Inkomstbeskattningen

42.4.1 Ändringar i efterhand

Rättelser i efterhand av redovisning av mervärdesskatt innebär ofta att korrigering måste göras även av beslutad inkomsttaxering. Ett företag kan t.ex. ha gjort avdrag i deklarationen för

mervärdesskatt avseende förvärv av personbil. Om Skatteverket beslutar att vägra avdraget i mervärdesskatteredovisningen har företaget normalt rätt till avdrag vid inkomstbeskattningen. Avdrag kan ske genom årliga värdeminskningsavdrag eller genom direkt kostnadsavdrag. Rättelser i efterhand av taxeringsbeslut för det aktuella beskattningsåret kan ske genom att företaget begär omprövning eller att Skatteverket omprövar taxeringsbeslutet på eget initiativ.

Rättelsetidpunkt

Skatteverket har bl.a. redogjort för sin bedömning av vilket som är rätt år för ändring i efterhand av redovisat resultat samt år för följdändring av inkomstbeskattning och mervärdesskatt (RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att inkomstbeskattningen ska justeras för det beskattningsår under vilket felaktigheten i mervärdesskatteredovisningen uppkommit.

Redovisningsmässigt kommer emellertid ändringen att ske det år felaktigheten konstaterats. Ändringen ska då ske på så sätt att det som felaktigt redovisats som exempelvis ingående skatt i stället ska dras av som en kostnad. Denna kostnad är inte avdragsgill vid inkomstbeskattningen för det år felaktigheten konstaterats eftersom avdrag redan gjorts genom rättelse vid det tidigare taxeringsår som felet hänför sig till. Motsvarande korrigering ska göras om det i stället är fråga om återbetalning av mervärdesskatt.

Exempel

Vid skatterevision år 3 konstateras att ett företag gjort ett felaktigt avdrag för ingående skatt med 50 000 kr i period 6 år 1. Skatteverket fattar beslut i november år 3 att företaget ska betala ytterligare 50 000 kr i mervärdesskatt och att inkomstbeskattningen för inkomståret 1 ska sänkas med 50 000 kr. Företaget betalar sin skatteskuld i december år 3. Den enda åtgärden företaget genomför i sin redovisning är att bokföra betalningen av sin skatteskuld genom att kreditera ett likvidkonto och debitera ett kostnadskonto, d.v.s. resultatet för år 3 kommer att minska med 50 000 kr. Någon korrigering av redovisningskonto för mervärdesskatt kan inte göras under år 3 eftersom felaktigheten redovisningsmässigt hör hemma i period 6 år 1. Om företaget trots detta skulle ha bokfört betalningen på exempelvis ett redovisningskonto för mervärdesskatt måste detta senast i samband med bokslutet

utjämnas mot ett kostnadskonto för att bokföringen överhuvudtaget ska stämma. Vid inkomstbeskattningen för inkomståret 3 måste företaget lägga till 50 000 kr avseende skattemässigt ej avdragsgilla kostnader.

I de fall skattedomstolarna senare skulle dela företagets bedömning att den ingående skatten är avdragsgill vid mervärdesskatteredovisningen kommer den för högt inbetalda mervärdesskatten att återbetalas. Redovisningsmässigt ska den återbetalda mervärdesskatten bokföras som en intäkt. Eftersom företaget tidigare fått avdrag vid inkomstbeskattningen med belopp motsvarande den felaktiga mervärdesskatten bör, enligt Skatteverkets mening, den senare erhållna intäkten avseende den återbetalda mervärdesskatten ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Det finns därför ingen anledning att korrigera inkomstbeskattningen för det år då avdraget motsvarande felredovisad mervärdesskatt medgavs. Av det skälet finns det heller inte något behov av att hålla den taxeringen öppen genom ett överklagande från Skatteverkets sida.

Denna fråga har även varit föremål för prövning hos Högsta förvaltningsdomstolen. Som framgår av nedanstående redogörelse överensstämmer Skatteverkets åsikt enligt ovan med domen.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att det av 15 kap. 1 § IL framgår att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt i verksamheten och att det inte finns något undantag avseende återbetald mervärdesskatt. Vad gäller frågan om när återbetalningen ska påverka det skattemässiga resultatet har Högsta förvaltningsdomstolen hänvisat till 14 kap. 2 § IL där det framgår att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är föreskrivet enligt lag. Eftersom det inte finns någon särskild skatterättslig bestämmelse som rör beskattningstidpunkten för en inkomst som avser återbetald mervärdesskatt har Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att det är korrekt och i överensstämmelse med god redovisningssed att beskatta den återbetalda mervärdesskatten för det beskattningsår då återbetalningen gjordes (RÅ 2010 ref. 95).

Ändring som är hänförlig till inventarier

Skatteverket anser att ett företag förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redovisningen på grund av återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt, som är

hänförlig till inventarier som är föremål för räkenskapsenlig avskrivning. Som ett alternativ anser dock Skatteverket att återbetalningen eller inbetalningen av mervärdesskatten kan hanteras även skattemässigt som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövningen sker eller dom meddelats (Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111).

42.4.2 Jämkning av avdrag för ingående skatt

Korrigering mot avskrivningsunderlag

Under vissa förutsättningar ska jämkning ske av ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror. Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen ingående skatt så att avdraget ska motsvara en tillgångs användning i skattepliktig verksamhet. Jämkning kan ske i båda riktningarna, d.v.s. ett tidigare medgivet avdrag kan sänkas eller höjas. Se avsnitt 16.

En korrigering av den ingående skatten genom jämkning påverkar även inkomstbeskattningen. Vid inkomstbeskattningen får avdrag inte göras för ingående skatt för vilken det finns avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt ML (16 kap. 16 § IL). Om det bokförda resultatet påverkats av att det bland kostnaderna har tagits upp belopp som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, ska resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstbeskattningen (14 kap. 5 § IL). Motsatsvis får anses gälla att ingående skatt som är hänförlig till verksamheten och som inte är avdragsgill i mervärdesskatteredovisningen i stället utgör avdragsgill kostnad vid inkomstbeskattningen alternativt bör tillföras ett avskrivningsunderlag. Följaktligen bör ingående skatt som jämkats föranleda motsvarande justering av underlaget för inkomstskatten. Ett genom jämkning förhöjt avdrag för ingående skatt ger således en höjning av den taxeringsmässiga inkomsten (sänkt avskrivningsunderlag) och ett sänkt avdrag för ingående skatt en motsvarande sänkning (höjt avskrivningsunderlag) vid inkomstbeskattningen.

Rättelsetidpunkt

Jämkning av den ingående skatten ska göras den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett. Vid överlåtelse av fastighet ska dock jämkningen göras för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden är helt beskattningsår (13 kap. 28 a § ML). Den taxeringsmässiga korrigeringen bör anses hänförlig till det räkenskapsår då den jämkningsgrundande händelsen inträffat.

43 Särskilda bestämmelser för elektroniska tjänster

43.1 Inledning

En näringsidkare från ett land utanför EU kan använda en särskild, förenklad, ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt om han säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 ML till någon som inte är näringsidkare i Sverige eller ett annat EU-land. Bestämmelser om den särskilda ordningen finns i lag (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster och förordning (2011:1262) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

EU-rätt

Denna särskilda ordning motsvarar den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 357−369 i mervärdesskattedirektivet. Denna beskattningsordning är dock tidsbegränsad t.o.m. den 31 december 2014 (artikel 357 i mervärdesskattedirektivet). Fr.o.m. den 1 januari 2015 utvidgas den särskilda ordningen till att även gälla telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar som tillhandahålls någon som inte är en näringsidkare inom EU. Den särskilda ordningen kommer då även att kunna användas av näringsidkare som är etablerade inom EU. Bestämmelser avseende den särskilda ordningen fanns tidigare i rådets förordning (EG) nr 1798/2003, som fr.o.m. den 1 januari 2012 ersatts av rådets förordning (EU) nr 904/2010.

Tillämpnings-föreskrifter

Den särskilda ordningen innebär att ett EU-land ska ta in deklarationsuppgifter och betalningar för de andra EU-ländernas räkning. Eftersom det av den anledningen är viktigt att reglerna tolkas lika i alla medlemsstater har särskilda tillämpningsföreskrifter fastställts genom artiklarna 58−63 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Se även Skatteverkets ställningstagande, RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

Beskattning i Sverige

Om en säljare tillhandahåller elektroniska tjänster till en näringsidkare i Sverige ska tjänsterna beskattas här, under förutsättning att tjänsterna inte tillhandahålls till närings-

idkarens fasta etableringsställe i ett annat land. En ytterligare förutsättning är att köparen också agerar i egenskap av näringsidkare (5 kap. 5 § ML). Om nämnda förutsättningar är uppfyllda och säljaren är en utländsk företagare är köparen skattskyldig för förvärvet (1 kap. 2 § 2 ML).

Om en säljare tillhandahåller elektroniska tjänster från en plats utanför EU till en köpare här som inte är en näringsidkare, t.ex. en privatperson, ska tjänsterna beskattas i Sverige oavsett var den faktiska användningen av tjänsterna sker (5 kap. 16 § 1 ML). Säljaren är då skattskyldig i Sverige (1 kap. 2 § 1 ML).

Den särskilda ordningen

Det finns två alternativa sätt för en säljare från tredjeland att redovisa mervärdesskatt på elektroniska tjänster som tillhandahålls en köpare här som inte är en näringsidkare. Det första alternativet innebär att säljaren ska registreras här samt redovisa och betala mervärdesskatt i Sverige för de omsättningar som skett till icke näringsidkare som är bosatta här. Han ska också på motsvarande sätt registreras, redovisa och betala mervärdesskatt i varje annat EU-land där han har omsatt elektroniska tjänster till köpare som inte är näringsidkare. Det andra alternativet innebär att säljaren tillämpar den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt. Denna ordning är avsedd att underlätta för de skattskyldiga näringsidkarna från tredjeland att fullgöra sina åligganden inom EU. Ordningen innebär att även om näringsidkaren har omsatt tjänster i flera EU-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EU och identifiera sig där. Deklaration och betalning av mervärdesskatt för alla försäljningar till privatpersoner (icke näringsidkare) bosatta inom EU lämnas då till myndigheten i det landet.

Skattesats

Alla elektroniskt levererade tjänster ska beskattas med normalskattesatsen i respektive medlemsstat. För de medlemsstater som i likhet med Sverige har reducerad skattesats för t.ex. tidningar och böcker i pappersform, innebär det att normalskattesatsen ska tillämpas när motsvarande information tillhandahålls på elektronisk väg. För Sveriges del ska således skattesatsen 25 procent tillämpas på elektroniskt tillhandahållna tjänster.

Hanteringsordning

Hanteringsordningen för den särskilda beskattningsordningen är följande:

1. En näringsidkare från tredjeland ansöker om att få tillämpa den särskilda ordningen i en medlemsstat, identifieringslandet.

2. Myndigheten i identifieringslandet beslutar att tillåta detta och identifierar näringsidkaren genom ett identifieringsbeslut.
3. Myndigheten tilldelar samtidigt näringsidkaren ett identifieringsnummer.
4. Myndigheten lagrar uppgifterna om företagaren i ett särskilt nationellt register.
5. Myndigheten informerar samtliga övriga medlemsstater om åtgärden.
6. Näringsidkaren från tredjeland redovisar i en e-handelsdeklaration och betalar mervärdesskatten till identifieringslandet.
7. Myndigheten i identifieringslandet sänder deklarationsuppgifterna vidare till övriga medlemsstater. De betalningar som avser andra medlemsstater överförs dit.

Elektroniskt förfarande

Anmälan för identifiering och e-handelsdeklarationen ska lämnas på elektronisk väg. Detsamma gäller informationsutbytet mellan medlemsstaterna (artiklarna 39–42 i rådets förordning (EU) nr 904/2010.

Handläggning

Ärenden avseende tredjelandsföretags beskattning i Sverige av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg handläggs av utlandsskattekontor Malmö respektive utlandsskattekontor Stockholm.

43.2 Identifieringsbeslut

43.2.1 Inledning

Icke-etablerad näringsidkare

En icke-etablerad näringsidkare kan få redovisa och betala mervärdesskatt enligt den särskilda ordning som regleras i lag 2011:1245. Med icke-etablerad näringsidkare avses en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land (2 § lag 2011:1245). Reglerna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av skatt gäller således för näringsidkare från tredjeland som levererar tjänster elektroniskt till framför allt privatpersoner i EU.

Villkor för den särskilda ordningen

Följande förutsättningar måste vara uppfyllda för att den särskilda ordningen ska få användas.

1. näringsidkaren ansöker om det,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster som ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,
3. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,
4. det inte redan fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och
5. näringsidkaren inte är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land (4 § lag 2011:1245).

43.2.2 Ansökan

Om näringsidkaren vill tillämpa den särskilda ordningen och vill ha Sverige som kontaktpunkt inom EU, ska han ansöka om det hos Skatteverket (4 § 1 lag 2011:1245).

Elektronisk ansökan

Den icke-etablerade näringsidkaren ska lämna informationen på elektronisk väg (artikel 39.1 i rådets förordning [EU] nr 904/2010). En näringsidkare som vill identifiera sig i Sverige gör detta via ett formulär på Skatteverkets webbplats.

Uppgifter som ska lämnas

För att Skatteverket ska kunna fatta ett identifieringsbeslut behövs ett antal uppgifter. I syfte att förenkla hanteringen för såväl näringsidkaren som myndigheter har antalet uppgifter inskränkts så mycket som möjligt. Vilka uppgifter som näringsidkaren ska uppge i ansökan framgår av 3 § förordning 2011:1262.

43.2.3 Beslut

Om de i 4 § lag 2011:1245 angivna förutsättningarna är uppfyllda fattar Skatteverket ett s.k. identifieringsbeslut. Sådant beslut får endast fattas om den icke-etablerade näringsidkaren omsätter elektroniska tjänster till personer som inte är näringsidkare inom EU, t.ex. privatpersoner eller juridiska personer som inte är näringsidkare.

Ett identifieringsbeslut får inte fattas om näringsidkaren redan har anmält sig och blivit identifierad enligt en motsvarande särskild ordning för elektronisk handel i ett annat EU-land (4 § 4 lag 2011:1245). Ett identifieringsbeslut får inte heller fattas om näringsidkaren från tredjeland redan är registrerad till mervärdesskatt inom EU, eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land (4 § 5 lag 2011:1245).

Då ska all mervärdesskatt i stället redovisas enligt de allmänna reglerna. Vad gäller tjänster som levereras elektroniskt till privatpersoner, innebär detta att registrering och betalning i sådant fall ska ske i varje land där kunderna finns.

Bestämmelsen i 4 § lag 2011:1245 motsvarar artikel 359 samt till viss del definitionen av icke-etablerad beskattningsbar person i artikel 358.1 i mervärdesskattedirektivet.

Information till näringsidkaren

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta den skattskyldige om identifieringsbeslutet (5 § förordning 2011:1262).

Ej tillämpa den ”vanliga” ordningen

Den särskilda ordningen får inte tillämpas av den som är registrerad eller skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EU (4 § 5 lag 2011:1245) Den som ett identifieringsbeslut gäller för ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt SFL för de tjänster beslutet avser (5 § lag 2011:1245). Den som är identifierad enligt den särskilda ordningen ska därmed inte heller behandlas som ett EU-företag vad gäller förvärv inom EU. Det ska således inte vara möjligt för denna typ av näringsidkare att göra unionsinterna förvärv av varor eller att köpa tjänster från EU-företag med tillämpning av den normala beskattningsordningen som gäller för handel mellan EU-företag.

Bestämmelserna om skatteombud för utländska företagare i 6 kap. 2 och 3 §§ SFL gäller inte den som väljer att använda den särskilda ordningen.

Den som använder sig av den särskilda ordningen har inte avdragsrätt i deklarationen för ingående skatt. I stället återbetalas mervärdesskatt efter ansökan enligt reglerna för återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land (8 kap. 1 a § ML samt 10 kap. 4 a § ML), se avsnitten 15.2.1 och 15.2.2.2.

I det här sammanhanget kan det särskilt noteras att begreppet registrering inte ska användas i samband med den särskilda ordningen då det som avses i lag 2011:1245 är något helt annat än den registrering som enligt 7 kap. SFL sker av bl.a. dem som är skattskyldiga för mervärdesskatt.

Identifierad i ett annat EU-land

En icke-etablerad näringsidkare som levererar elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige (och därmed är skattskyldig här) har möjlighet att välja ett annat land än Sverige som kontaktpunkt i EU. Säljaren ska då fullgöra sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning av svensk mervärdesskatt till det landet (6 § lag 2011:1245). Säljaren anses ha fullgjort

sina skyldigheter i Sverige om det skett genom att en särskild ordning i det andra landet motsvarande den i lag 2011:1245 har tillämpats. Deklarationsuppgifterna och betalningarna ska överföras av det landets myndigheter till de svenska myndigheterna. Hur detta ska gå till framgår av rådets förordning (EU) nr 904/2010.

Eftersom Sverige är beskattningsland för de omsättningar i Sverige som redovisas enligt den särskilda ordningen i ett annat EU-land, ska de förfaranderegler som gäller i Sverige även i vissa delar gälla för skatt som redovisas i det andra EU-landet, se 19, 21 och 23 §§ lag 2011:1245.

43.2.4 Identifieringsnummer

I samband med att ett identifieringsbeslut fattas tilldelas den som identifieras ett identifieringsnummer (7 § lag 2011:1245). Identifieringsnumret inleds med bokstäverna EU, som kan betraktas som en generell landskod, vilken ska utvisa att näringsidkaren är identifierad inom EU. Efter bokstäverna följer nio siffror, varav de tre första är en numerisk landskod för identifikationslandet. Se bilaga 14.

Identifieringsnumret är utformat på ett sådant sätt att det inte ska kunna förväxlas med ett vanligt registreringsnummer för mervärdesskatt/VAT-nummer och kunna utnyttjas för att göra skattefria förvärv inom EU. Numret är inte heller tillgängligt via VIES.

Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om utformningen av identifieringsnumret (4 § förordning 2011:1262). Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att det är huvudkontoret som har föreskriftsrätten.

Information till näringsidkaren

Näringsidkaren ska på elektronisk väg underrättas om tilldelat identifieringsnummer (5 § förordning 2011:1262).

Bestämmelsen i 7 § lag 2011:1245 motsvarar artikel 362 i mervärdesskattedirektivet.

43.2.5 Ändringsanmälan och återkallelse av identifieringsbeslut

Ändringsanmälan

Sedan identifiering skett, ska näringsidkaren underrätta Skatteverket om eventuella förändringar av de uppgifter som lämnats (8 § lag 2011:1245). Skatteverket ska också underrättas om verksamheten förändras eller upphör så att den särskilda ordningen inte längre får tillämpas.

Återkalla beslut

När den skattskyldige blivit identifierad enligt den särskilda ordningen, består identifieringen tills Skatteverket beslutar att den ska upphöra. Skatteverket ska återkalla ett beslut om identifiering i följande fall:

- när näringsidkaren anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller när det på annat sätt kan antas att hans verksamhet avslutats,
- när han inte uppfyller kraven för att få använda den särskilda ordningen, eller
- när han vid upprepade tillfällen underlåter att följa reglerna i den särskilda ordningen (9 § lag 2011:1245).

Beslutet kan omprövas av Skatteverket och överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt reglerna i 17–18 §§ samt 20 § lag 2011:1245.

Se även artikel 58 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

43.2.6 Information till övriga EU-länder

När Skatteverket har identifierat en näringsidkare enligt den särskilda ordningen och tilldelat honom ett identifieringsnummer ska uppgifterna sändas vidare till övriga EU-länder inom 10 dagar från utgången av den månad då informationen mottogs. Informationen ska sändas på elektronisk väg (artikel 39.2 i rådets förordning (EU) nr 904/2010). Skatteverket ska också utan dröjsmål på elektronisk väg informera övriga EU-länder om en näringsidkare stryks ur identifieringsregistret (artikel 39.3 i rådets förordning (EU) nr 904/2010).

Den stat som näringsidkaren valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar. Det är fortfarande de länder där omsättningarna sker, d.v.s. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar. Det är därför viktigt att alla uppgifter som kommer in från näringsidkaren snabbt sänds vidare till respektive konsumtionsland.

43.3 Redovisning och betalning

43.3.1 Redovisning

E-handels-deklaration

En näringsidkare som omfattas av ett identifieringsbeslut ska redovisa mervärdesskatt i en e-handelsdeklaration (10 § första stycket lag 2011:1245). Därmed menas en sådan skatte-

deklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen (2 § lag 2011:1245). Av kontrollskäl ska en e-handelsdeklaration lämnas för varje redovisningsperiod, även om någon omsättning inte förekommit och det därför inte finns någon skatt att redovisa. Bestämmelsen motsvarar därmed vad som gäller för redovisning i mervärdesskattedeklarationer i Sverige (10 § andra stycket lag 2011:1245).

Redovisningsperiod

Redovisningsperioden för en e-handelsdeklaration är ett kalenderkvartal (11 § lag 2011:1245).

Uppgifter i deklarationen

I 12 § lag 2011:1245 anges vilka uppgifter e-handelsdeklarationen ska innehålla. Eftersom det endast ska lämnas en deklaration per period för alla e-handelsomsättningar inom EU, måste den innehålla uppgifter om omsättningar i alla EU-länder. För varje EU-land ska därför anges dels det sammanlagda värdet (exklusive mervärdesskatt) av elektroniska tjänster som tillhandahållits till köpare i detta land, dels det sammanlagda beloppet av skatten på dessa omsättningar, dels tillämplig skattesats i landet. Till skillnad mot redovisningen i mervärdesskattedeklarationen ska det exakta mervärdesskattebeloppet anges. Det är alltså inte tillåtet att avrunda mervärdesskattebeloppen i en e-handelsdeklaration till närmaste heltal. Se artikel 61 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Deklarationen ska dessutom innehålla näringsidkarens identifieringsnummer i Sverige och det totala skattebelopp som ska betalas för alla omsättningar inom EU. Fler uppgifter har inte ansetts behövliga. Genom identifieringsnumret kan de andra identifieringsuppgifter som näringsidkaren lämnat vid identifieringen fås fram, eftersom de ska sparas av medlemsstaten (artikel 17 i rådets förordning (EU) nr 904/2010). Deklarationen kommer därmed att innehålla färre uppgifter än vad en mervärdesskattedeklaration gör enligt 26 kap. 18 och 21 §§ SFL. En orsak till detta är att EU-länderna har velat förenkla hanteringen så mycket som möjligt för de näringsidkare i tredjeland som ska redovisa mervärdesskatt i EU utan att vara etablerade här.

Valuta

Av artiklarna 366 och 367 i mervärdesskattedirektivet framgår att deklaration ska göras i euro och att betalning ska göras till ett bankkonto i euro. De länder som inte har euro som nationell valuta, får dock begära att den nationella valutan ska tillämpas i stället. En näringsidkare som är identifierad i Sverige ska ange de belopp som redovisas i e-handelsdeklarationen i euro (13 § lag 2011:1245).

Om de tillhandahållna tjänsterna har fakturerats i annan valuta, ska beloppet räknas om till euro. Hur omräkning ska ske framgår av 6 § förordning 2011:1262.

När deklarationen ska lämnas

E-handelsdeklarationen ska ha inkommit till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång (14 § lag 2011:1245).

Bestämmelsen motsvarar artikel 364 i mervärdesskattedirektivet.

Deklaration i rätt tid

När en e-handelsdeklaration lämnas in, anses skatten beslutad i enlighet med redovisningen i deklarationen (15 § lag 2011:1245). Det gäller även när motsvarande deklaration lämnats till en skattemyndighet i ett annat EU-land. Detta innebär att Skatteverket inte aktivt behöver fatta ett beskattningsbeslut när en e-handelsdeklaration kommer in, jfr vad som anges i 53 kap. 2 § SFL för mervärdesskattedeklarationer.

43.3.2 Betalning

Skatten ska ha betalats senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, d.v.s. senast den dag som deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket (16 § lag 2011:1245). Den ska betalas till ett särskilt konto i euro hos Skatteverket. Skatten anses betald samma dag den bokförs på verkets konto (jfr bestämmelsen i 62 kap. 2 § SFL som avser andra skatteinbetalningar).

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak artikel 367 i mervärdesskattedirektivet.

43.3.3 Återbetalning

Ingen återbetalning i e-handelsdeklarationen

Näringsidkare som använder den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående skatt i deklarationen. I stället finns möjlighet att begära återbetalning av mervärdesskatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (se artikel 368 i mervärdesskattedirektivet).

Orsakerna till att bestämmelserna konstruerats på det sättet är flera. Det har befarats att systemet skulle kunna komma att användas för skattebedrägerier om det fanns möjligheter till återbetalning av ingående skatt genom en lämnad deklaration. Dessutom har det antagits att de näringsidkare som kommer att använda den särskilda ordningen normalt inte har större summor att återfå eftersom de är etablerade i tredjeland och tillhandahåller sina tjänster elektroniskt. Det normala torde vara att de inte har några utgifter för ingående skatt inom EU.

Systemet med en gemensam deklaration skulle dessutom försvåras om avdrag medgavs för ingående skatt som betalats i de olika länderna. Det skulle krävas fler uppgifter i deklarationen och större kontrollinsatser.

Återbetalning från Skatteverkets utlandsskattekontor

Återbetalning av mervärdesskatt ska ske enligt de förfarande-regler som tillämpas för återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EU-land (19 kap. 30 § ML). Sådan mervärdesskatt som den icke-etablerade näringsidkaren har erlagt i Sverige får han alltså ansöka om att återfå från Skatteverket, utlandsskattekontoret Malmö respektive utlands-skattekontoret Stockholm. Se vidare avsnitten 15.2.1 och 15.2.2.2. Den valda återbetalningsordningen innebär att näringsidkaren får ansöka om återbetalning i varje land där han haft utgifter för ingående skatt. Ansökan och återbetalning sker alltså utanför den särskilda ordningen.

43.3.4 Information till övriga EU-länder

Deklarations-uppgifter

När deklarationsuppgifterna har kommit in till myndigheten i en identifieringsstat, ska de sändas vidare till behöriga myndigheter i övriga EU-länder. Detta ska ske senast tio dagar efter utgången av den månad då deklarationen mottogs (se artikel 40.2 i rådets förordning (EU) nr 904/2010).

De uppgifter som identifieringsstaten får in från näringsidkarna vad gäller identifieringen och deklarationerna ska lagras i ett elektroniskt system för att kunna användas vid skattekontroller (artikel 17.1 d i rådets förordning (EU) nr 904/2010).

Betalning

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut ska betala hela skatten till den stat i vilken han är identifierad enligt den särskilda ordningen. När myndigheten i identifieringsstaten fått in betalningen ska de betalningar som avser andra EU-länder överföras dit. Det ska enligt artikel 41.1 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 ske senast tio dagar efter utgången av den månad då betalningen mottogs. Myndigheterna i de olika EU-länderna ska informera varandra om vilka konton pengarna ska sättas in på (artikel 42 i rådets förordning (EU) nr 904/2010).

Det kan förekomma att en icke-etablerad näringsidkare betalar in ett lägre belopp än han deklarerat. Beloppen ska då proportioneras (artikel 41.2 i rådets förordning (EU) nr 904/2010). Den kontaktstat där den skattskyldige är identifierad ska fördela inkommen betalning på de belopp som deklarerats samt informera berörda konsumtionsstater om att så skett.

Exempel

Om den skattskyldige t.ex. har deklarerat skatt med 100 euro till land A, 200 euro till land B och 300 euro till land C, men bara betalat totalt 300 euro, blir fördelningen 50 euro till land A, 100 euro till land B och 150 euro till land C. Skulle ytterligare betalning inflyta för samma period, ska en proportionering göras även av det beloppet.

Av artikel 62 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 framgår hur återbetalning av överskjutande belopp ska ske då en näringsidkare betalat in ett för högt belopp.

43.4 Omprövning

43.4.1 På initiativ av den skattskyldige eller Skatteverket

Ett identifieringsbeslut får omprövas på begäran av näringsidkaren eller om det finns andra skäl. Det kan således även ske på Skatteverkets eget initiativ. Omprövning kan också ske av ett beslut enligt 9 § lag 2011:1245 att återkalla ett identifieringsbeslut (17 § första stycket lag 2011:1245).

Begäran om omprövning får lämnas på elektronisk väg.

43.4.2 Tidsfrister

Den skattskyldige

Begäran om omprövning av ett identifieringsbeslut ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då beslutet för vilket omprövning begärs har meddelats (17 § andra stycket lag 2011:1245).

Skatteverket

I de fall Skatteverket självmant omprövar ett identifieringsbeslut eller återkallelse av ett sådant beslut ska omprövningsbeslutet ha meddelats senast tre veckor från den dag det omprövade beslutet meddelades (18 § första stycket lag 2011:1245).

Ett omprövningsbeslut som är till näringsidkarens fördel får på initiativ av Skatteverket meddelas även efter denna tid (18 § andra stycket lag 2011:1245).

43.4.3 Övriga förfarandebestämmelser vid omprövning

I 19 § lag 2011:1245 finns hänvisningar till vissa bestämmelser om omprövning i 66 kap. SFL. Bestämmelserna kommer att gälla sådan skatt för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige, d.v.s. i de fall tjänsten enligt 5 kap. 16 § och 18 § 12 ML är omsatt inom landet. De kommer således dels att gälla sådan svensk mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration

som lämnas här, dels sådan svensk mervärdesskatt som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration som lämnas i ett annat EU-land.

43.5 Överklagande

Vem som får överklaga

Ett beslut som avser identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut får överklagas (20 § första stycket lag 2011:1245). Överklagande får göras av den icke-etablerade näringsidkaren som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Tidsfrist

Ett överklagande ska ha kommit in senast tre veckor från den dag då det överklagade beslutet meddelades (20 § andra stycket lag 2011:1245).

Hänvisningar till SFL

I 20 § tredje stycket lag 2011:1245 finns hänvisningar till bestämmelser i 67 kap. SFL som ska gälla även i dessa fall.

Övriga överklagande-bestämmelser

I 21 § lag 2011:1245 finns hänvisningar till vissa bestämmelser i 67 kap. SFL om överklagande som även ska gälla beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som har redovisats enligt bestämmelserna i lag 2011:1245 eller motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

43.6 Övriga bestämmelser

I 22 § lag 2011:1245 anges vilka andra regler i SFL som ska tillämpas för beslut i fråga om identifiering eller återkallelse av identifieringsbeslut.

I 23 § lag 2011:1245 anges vilka övriga regler i SFL som ska tillämpas när svensk mervärdesskatt redovisas, betalas och kontrolleras enligt lag 2011:1245 eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Underlag

Den uppgiftsskyldige ska se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och uppgiftsskyldigheten. Den uppgiftsskyldige ska även se till att det finns underlag för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen (25 § första stycket lag 2011:1245). Om Skatteverket begär det, ska den uppgiftsskyldige göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg för Skatteverket (25 § andra stycket lag 2011:1245).

Arkivering

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes (25 § tredje stycket lag 2011:1245).

Bestämmelsen motsvarar artikel 369 i mervärdesskattedirektivet.

44 Beskattning vid import

44.1 Inledning

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredjeland. Varan kan dock vid transitering (se avsnitt 44.6) transporteras genom annat EU-land (2 kap. 1 a § ML).

Mervärdesskatt ska betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML).

När varan förs in till Sverige från tredjeland ska mervärdesskatt betalas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML. Det finns även bestämmelser i olika tullförfattningar som påverkar skyldigheten att betala mervärdesskatt i samband med import.

Tullverket är central förvaltningsmyndighet för tullfrågor. EU-rättens regelverk på tullområdet utgör kärnan i den svenska tullagstiftningen. Några mot EU-rätten stridande nationella föreskrifter får inte förekomma. EU:s regelverk på tullområdet avser endast relationen med tredjeland, eftersom EU utgör en tullunion. Regelverket kompletteras med ett flertal svenska författningar. De centrala är i första hand tullagen (2000:1281) och tullförordningen (2000:1306).

I detta avsnitt behandlas översiktligt förfarandet vid import av varor och de regler som gäller vid sådan beskattning.

44.2 Beskattningsmyndighet

Tullverket

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara från tredjeland. Mervärdesskatt för vara som importeras från länder utanför EU 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 mervärdesskatten vid import. Det är således Tullverket som besvarar frågor som rör mervärdesskatten vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning, se avsnitt 37.

44.3 Godkänd tullbehandling

44.3.1 Inledning

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.

Godkänd tullbehandling är det överordnade begreppet som omfattar dels alla tullförfaranden, dels former av godkänd tullbehandling som inte utgör tullförfaranden. Det viktigaste tullförfarandet är ”övergång till fri omsättning”, d.v.s. förtullning. Godkänd tullbehandling innebär att varor

- hänförs till ett tullförfarande, se avsnitt 44.3.2,
- förs till en frizon eller ett frilager, se avsnitt 44.8,
- återexporteras från unionens tullområde, se avsnitt 44.9,
- förstörs, se avsnitt 44.10,
- överlåts till statskassan, se avsnitt 44.10.

44.3.2 Tullförfarande

Med tullförfarande menas följande

- övergång till fri omsättning, se avsnitt 44.4,
- transitering, se avsnitt 44.6,
- lagring i tullager, se avsnitt 44.7.2,
- aktiv förädling, se avsnitt 44.7.3,
- bearbetning under tullkontroll, se avsnitt 44.7.4,
- temporär import, se avsnitt 44.7.5,
- passiv förädling, se avsnitt 44.7.6
- export.

Tulldeklaration

När någon ska hänföra en vara till ett tullförfarande ska en tulldeklaration lämnas. En tulldeklaration kan lämnas

- skriftligt (normalt på enhetsdokumentet-ED),
- elektroniskt genom Electronic Data Interchange (EDI),

- elektroniskt genom Tullverkets internetdeklaration (TID),
- muntligt,
- genom annat handlande (t.ex. genom att passera tullfilter).

Enhetsdokument, EDI, TID

All kommersiell import av varor ska deklareras på ED eller genom elektronisk uppgiftslämning via EDI eller TID. En deklaration enligt normalförfarandet ska innehålla samtliga uppgifter medan tulldeklarering med användande av förenklade förfaranden innebär att deklaranten inte behöver lämna alla uppgifter eller handlingar innan varan frigörs. Följande tre typer av förenklade förfaranden finns

- ofullständig deklaration,
- förenklat deklarationsförfarande,
- lokalt klareringsförfarande.

När förenklade förfaranden används inleder deklaranten tulldeklareringen genom att agera enligt någon av de tre förfarandetyperna. Därefter fullföljer deklaranten tulldeklareringen genom att lämna en kompletterande deklaration.

44.4 Övergång till fri omsättning (förtullning)

44.4.1 Inledning

Övergång till fri omsättning

Övergång till fri omsättning (förtullning) innebär att importören fritt kan förfoga över de importerade varorna. Avsikten är att varornas tullstatus ska ändras från att vara icke-unionsvara till att bli unionsvara. När detta skett kan varan utan hinder röra sig fritt inom unionens tullområde.

Unionsvara

Med unionsvara förstås vara som är framställd inom EU eller som kommer från plats utanför EU, men som försatts i fri omsättning (prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning

Med fri omsättning avses detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, d.v.s. medför att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import uppfylls samt att lagenliga tullar debiteras (1 kap. 19 § ML).

Normalförfarandet och förenklat deklarationsförfarande för importörer är de vanligast förekommande sätten att hänföra varor till förfarandet övergång till fri omsättning.

Tulldeklarationen för övergång till fri omsättning lämnas vanligtvis genom elektronisk uppgiftslämning eller på enhetsdokumentet (blad 6 och eventuellt 8). En tulldeklaration kan också lämnas genom ett ombud. Ombudet ska vara registrerat hos Tullverket. Det är dock alltid deklaranten (normalt importören) som är ansvarig för tulldeklarationen.

44.4.2 Normalförfarande

Normalförfarandet innebär att vid frigörandet av varorna lämnas en komplett tulldeklaration, inklusive de handlingar som krävs.

Tulldeklarationen kan lämnas elektroniskt eller på enhetsdokumentet. I de fall tulldeklarationen lämnas på enhetsdokumentet ska s.k. styrkande handlingar bifogas deklarationen. Avlämnade handlingar behålls av Tullverket. Om tulldeklarationen lämnas elektroniskt behöver några styrkande handlingar inte lämnas såvida Tullverket inte begär det. Sådana handlingar ska dock bevaras hos deklaranten i fem år efter det år då tulldeklarationen togs emot av Tullverket. Exempel på styrkande handlingar är

- faktura,
- i vissa fall en tullvärdedeklaration,
- eventuella ursprungsintyg,
- transportdokument,
- packlista

Fakturan ska innehålla uppgift om

- säljarens och köparens namn och adress,
- fakturadag, fakturanummer,
- antal och typ av kolli, bruttovikt, hur förpackningen är märkt,
- varans benämning och kvantitet,
- pris för varje varuslag,
- eventuella rabatter, leveransvillkor, betalningsvillkor.

44.4.3 Förenklade förfaranden

En tulldeklaration enligt någon av typerna av förenklade förfaranden ska följas av en kompletterande deklaration.

Ofullständig deklaration

En ofullständig deklaration får lämnas efter Tullverkets medgivande om deklaranten har avsevärd svårighet att lämna en fullständig deklaration omedelbart vid deklarationstillfället. Den ofullständiga deklarationen ses som preliminär och måste kompletteras med en s.k. kompletterande deklaration. Även den ofullständiga deklarationen kan lämnas elektroniskt eller på enhetsdokumentet, blad 6 och eventuellt 8. Den kompletterande deklarationen ska lämnas senast onsdagen i andra veckan efter det varorna frigjorts. Styrkande handlingar t.ex. faktura måste bifogas i de fall deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, annars räcker det om de finns tillgängliga hos deklaranten.

Förenklat deklarations-förfarande

Ett förenklat deklarationsförfarande kan användas av en importör eller ett ombud. Såväl förenklat deklarationsförfarande för importör som förenklat deklarationsförfarande för ombud kräver tillstånd av Tullverket. Utöver de villkor för tillstånd att använda förenklat deklarationsförfarande, som framgår av Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93, krävs att personen är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller är annan svensk juridisk person än dödsbo. Importören/ombudet ska vara kredithavare hos Tullverket.

Den förenklade deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, blad 6 och eventuellt 8 eller elektroniskt. En kompletterande tulldeklaration som upprättas på enhetsdokumentet ska lämnas till Tullverket senast tio dagar efter den dag då varan frigjordes. Faktura och övriga styrkande handlingar ska lämnas tillsammans med deklarationen enligt samma regler som gäller vid normalförfarandet. En kompletterande tulldeklaration som lämnas elektroniskt ska överföras till tulldatasystemet (TDS) senast elva dagar efter den dag då varan frigjordes.

Lokalt klarerings-förfarande

Lokalt klareringsförfarande innebär att tulldeklareringen inleds genom att varorna införs i bokföringen hos företaget. Tillstånd från Tullverket krävs för att få använda lokalt klareringsförfarande. Utöver de villkor för tillstånd att använda lokalt klareringsförfarande som framgår av gemenskapslagstiftningen krävs att personen är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller annan lag eller har en motsvarande bokföringsskyldighet enlig lag i ett annat EU-land. Tillståndshavaren ska göra bokföringen tillgänglig för kontroll när Tullverket begär det. Anmälningar och kompletterande tulldeklarationer vid lokalt klareringsförfarande ska lämnas elektroniskt till Tullverket.

44.5 Skattefrihet vid import

44.5.1 Inledning

Skatteplikt

När en vara förs in från ett tredjeland och övergår till fri omsättning, d.v.s. förtullas, ska mervärdesskatt erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML (1 kap. 1 § första stycket 3 ML).

Mervärdesskatt vid import tas ut av Tullverket. Det innebär att beskattningen vid import även kan påverkas av bestämmelserna i tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar, t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. Enligt dessa författningar kan i vissa fall frihet från att erlägga tull och skatter beslutas av Tullverket.

I 9 c kap. ML finns även vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. För ytterligare information om olika lager, se avsnitten 37 och 44.7.2.

Skattesats

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§ ML är dock skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML).

Beskattningsunderlag vid import

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML. För ytterligare information om bestämmelserna om beskattningsunderlag, se avsnitt 11.5.

44.5.2 Undantag från skatteplikt vid import

Mervärdesskatt ska erläggas vid skattepliktig import av varor (1 kap. 1 § första stycket 3 ML). Vissa undantag finns dock.

Skattefrihet för viss import

Undantag från skatteplikt föreligger för sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML). Bestämmelserna i 3 kap. 30 § ML motsvaras av bestämmelser i artikel 143 i mervärdesskattedirektivet.

Skattefrihet enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. medges i regel för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som befriar en tullpliktig vara från tull enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som har meddelats med stöd av dessa. Detta innebär, med vissa undantag, att om en vara blir tullfri enligt nu redovisade regler behöver inte heller mervärdesskatt betalas.

Skattefrihet vid återimport

Enligt 2 kap. 5 § i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. medges frihet från skatt för unionsvara (en vara som har sitt ursprung inom EU eller som har förtullats i EU) som efter att ha förts ut från Sverige, eller annat EU-land, till tredjeland återinförs till Sverige utan att ha bearbetats under tiden. Återimporten måste ske av samma person som gjort utförseln samt varorna måste omfattas av tullbefrielse vid införseln till Sverige. Frihet från skatt medges inte om den tidigare utförseln medfört återbetalningsrätt eller om varorna annars inte blivit belagda med skatt vid utförseln, t.ex. genom att bestämmelserna om export i 5 kap. 3 a § ML varit tillämpliga vid omsättning av varorna. Om säljaren återinför en vara och återinförseln beror på att ett köp har återgått ska skattefrihet medges även om återbetalning medgetts eller om varorna annars inte blivit belagda med skatt vid utförseln (prop. 2007/08:25 s. 222 ff.).

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 avsnitt 38.1.1,
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (artikel 3 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 och 7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (artikel 17 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009).

Import för omsättning till annat EU-land

Importen är undantagen från skatteplikt om varan efter importen ska omsättas till ett annat EU-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 1, 2, 3, 3 a, 4, andra eller fjärde stycket ML, d.v.s. omsättning som åtföljs av ett unionsinternt förvärv i ett annat EU-land eller inte ska beskattas alls (3 kap. 30 § andra stycket 1 och 2 ML). Med omsättning avses även överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land, se 2 kap. 1 § andra stycket ML.

I de fall varorna efter importen ska transporteras till ett annat EU-land på grund av att de omsatts till en näringsidkare i ett annat EU-land eller överförs till en näringsidkares egen verksamhet i annat EU-land ska tre förutsättningar vara uppfyllda för att undantaget ska bli tillämpligt. Vid importen ska importören

- uppge sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,
- uppge köparens registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land, eller sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land, om det gäller överföring av varor,
- uppvisa handlingar till stöd för avsikten att varorna ska transporteras ut ur Sverige till ett annat EU-land, om Tullverket begär det (3 kap. 30 § andra stycket 2 a–c och fjärde stycket ML).

Registreringsnumren till mervärdesskatt ska anges vid den tidpunkt då skattskyldigheten skulle ha inträtt om importen varit skattepliktig (3 kap. 30 § tredje stycket ML).

Bestämmelserna i 3 kap. 30 § andra stycket 1 och 2, tredje och fjärde stycket ML motsvaras av artikel 143.1 d och 143.2 i mervärdesskattedirektivet.

Avsikten med villkoren är att motverka att ekonomiska aktörer undandrar mervärdesskatt genom att utnyttja skillnader i rättstillämpningen mellan medlemsstater. Regleringen innebär samtidigt att möjligheten för utländska företagare att registrera sig till mervärdesskatt genom importombud har slopats.

Samtliga importörer som vill undanta importen av varor med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket ML måste registreras till mervärdesskatt i eget namn och därmed få ett eget registreringsnummer. De företagare som behöver anlita ett ombud för redovisningen av mervärdesskatt får göra det i enlighet med reglerna i 6 kap. 2−3 §§ SFL, d.v.s. ombud för utländska företagare. Yrkandet om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklarationen (prop. 2010/11:14 s. 11 ff.). Se även avsnitt 9.2.2.3 och Handledning för skatteförfarandet 2012, avsnitt 6.2.

Exempel

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.

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.

SE yrkar i tulldeklarationen att undantaget från skatteplikt för importen ska ske med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket ML och anger sitt eget och FI:s registreringsnummer till mervärdesskatt i respektive länder. SE ser även till att ha bevisning för att varan är avsedd att transporteras till Finland i det fall Tullverket begär det.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 3 ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Mervärdesskatt betalas inte till Tullverket vid importen med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket 2, tredje stycket samt fjärde stycket ML.

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där mervärdesskatt vid importen inte tas ut på grund av att det inte sker någon import, se vidare avsnitt 44.6. För ytterligare information om bestämmelserna avseende omsättningsland i samband med import där varan inte finns i Sverige då transporten påbörjas men varan importeras till Sverige för att omsättas, se avsnitt 9.2.2.3.

Import för omsättning till Sverige via annat EU-land

Om importen undantas på motsvarande sätt i ett annat EU-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 unionsinternt förvärv om förutsättningarna i 2 a kap. ML är uppfyllda.

Exempel

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 unionsinternt förvärv i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML. SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock med vad som gäller vid s.k. transitering, se avsnitt 44.6.

Gas, el, värme eller kyla

Import av gas som transporteras genom samtliga naturgassystem eller gasnät anslutna till dessa är undantaget från mervärdesskatt (3 kap. 30 § femte stycket 1 a ML). Undantaget omfattar även gas som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms (3 kap. 30 § femte stycket 1 b ML). Bestämmelsen avser i detta avseende enbart gas som förs över från fartyget direkt till ett sådant rörledningsnät och således

inte den situationen där gasen överförs först från fartyget till t.ex. en tankbil eller järnvägsvagn och sedan till ett sådant rörledningsnät.

Import av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla är också undantaget. Med detta bör i praktiken huvudsakligen förstås nät för fjärrvärme och fjärrkyla (3 kap. 30 § femte stycket 3 ML). Från skatteplikt undantas även import av el (3 kap. 30 § femte stycket 2 ML).

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 9.2.5 samt prop. 2010/11:28 s. 32 f.

44.6 Transitering

44.6.1 Inledning

Transitering av varor innebär att varorna transporteras från en plats till en annan utan att beläggas med importtullar och andra skatter eller avgifter eller bli föremål för handelspolitiska åtgärder.

Bestämmelserna innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande är befriade från skatt så länge de inte övergår till fri omsättning inom landet genom förtullning. I de fall en vara kommer till Sverige men ska transporteras vidare till annat EU-land behöver den således inte förtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av ett transiteringsförfarande. Detta innebär att mervärdesskatt ska tas ut först i destinationslandet, d.v.s. i det EU-land i vilket varorna förtullas och övergår till fri omsättning.

Grundläggande för transitering av varor är att varorna transporteras från ett tullkontor till ett annat tullkontor under någon form av tullkontroll. Kontroll av att varorna inte byts ut sker vanligtvis genom att Tullverket förseglar de lastenheter i vilka varorna transporteras.

44.6.2 Transiteringsförfarandet inom EU

Inom EU kan följande transiteringsförfaranden tillämpas

- det gemensamma transiteringsförfarandet,
- unionens transiteringsförfarande,
- enligt TIR-konventionen, d.v.s. på TIR-carnet,

- på ATA-carnet,
- enligt Mannheimkonventionen, d.v.s. på Rhens farleder med användande av Rhenmanifestet,
- enligt en särskild överenskommelse mellan Atlantpaktens stater, d.v.s. med Nato-blankett 302,
- enligt överenskommelser med Andorra och San Marino.
- postsändningar (inkl. postpaket)

Det vanligaste transiteringsförfarandet är det gemensamma transiteringsförfarandet.

44.6.3 Det gemensamma transiteringsförfarandet

Fördragsslutande parter till konventionen den 20 maj 1987 om ett gemensamt transiteringsförfarande är Europeiska unionen innefattande samtliga medlemsstater, Kroatien, Turkiet samt vart och ett av Eftaländerna, d.v.s. Island, Lichenstein, Norge och Schweiz.

Det gemensamma transiteringsförfarandet tillämpas på transiteringar såväl mellan unionen och de övriga länderna till konventionen som mellan dessa länder. En transitering, som endast berör en fördragsslutande parts område är alltså inte att anse som en transitering enligt det gemensamma förfarandet.

Exempel på transiteringar enligt detta förfarande: Stockholm – Oslo, Oslo – Bern.

44.7 Tullförfarande med ekonomisk verkan

44.7.1 Inledning

Vissa av tullförfarandena kallas tullförfarande med ekonomisk verkan. För att använda dessa förfaranden krävs tillstånd från Tullverket. Följande tullförfarande hör till denna kategori

- lagring i tullager, se avsnitt 44.7.2,
- aktiv förädling, se avsnitt 44.7.3,
- bearbetning under kontroll, se avsnitt 44.7.4,
- temporär import, se avsnitt 44.7.5,
- passiv förädling se avsnitt 44.7.6.

44.7.2 Tullager

Med tullager avses varje av Tullverket godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor. Det finns alltså tre villkor

- Tullverket måste ge sitt tillstånd,
- tullagret måste stå under Tullverkets övervakning,
- varor får lagras på de villkor som Tullverket fastställer.

Ett tullager, som kan vara antingen allmänt tullager eller privat tullager, kan tjäna bl.a. följande syften

- icke-unionsvaror kan lagras på tullager utan att importtullar och andra skatter och avgifter tas ut,
- icke-unionsvaror kan läggas upp och förvaras på tullager utan att samtliga importrestriktioner är uppfyllda,
- vissa unionsvaror kan läggas upp på tullager i avvaktan på export till tredjeland.

Uppläggning på tullager av icke-unionsvaror kan ske enligt normalförfarandet eller något förenklat förfarande.

Reglerna om tullager innebär bl.a. att de varor som är placerade där normalt är befriade från skatt så länge de inte övergår till fri omsättning genom förtullning eller annan sådan procedur. Tullagerförfarandet avslutas genom att varan anmäls till en ny godkänd tullbehandling. För ytterligare information om den särskilda beskattningsordningen för lager, se avsnitt 37.

44.7.3 Aktiv förädling

Med aktiv förädling avses ett tullförfarande där varor importeras till unionen för att genomgå någon förädlingsprocess och därefter återexporteras som förädlingsprodukter. För tillämpning av detta tullförfarande krävs tillstånd av Tullverket.

Tullförfarandet aktiv förädling delas in i suspensionssystemet och restitutionssystemet. Suspensionssystemet innebär temporär befrielse från importtullar och handelspolitiska åtgärder. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt. Restitutionssystemet innebär att importtullar betalas vid importtillfället för att sedan återbetalas, efter ansökan, då förfarandet avslutats.

44.7.4 Bearbetning under kontroll

Förfarandet för bearbetning under tullkontroll ska medge att icke-unionsvaror inom unionens tullområde får genomgå processer som förändrar deras beskaffenhet eller skick utan att de underkastas importtullar eller handelspolitiska åtgärder. Förfarandet ska också medge att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning mot betalning av de importtullar som är tillämpliga på dem.

För att tillämpa förfarandet för bearbetning under tullkontroll krävs tillstånd. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

44.7.5 Temporär import

Förfarandet för temporär import ska medge att icke-unionsvaror används i unionens tullområde fullständigt eller partiellt befriade från importtullar och utan att de blir föremål för handelspolitiska åtgärder, då varorna är avsedda för återexport. Temporär import kan medges för varor och transportmedel, inklusive lastpallar och containrar.

För att få tillämpa temporär import krävs tillstånd av Tullverket. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

44.7.6 Passiv förädling

Förfarandet för passiv förädling ska medge att unionsvaror temporärt exporteras från unionens tullområde för att genomgå förädlingsprocesser och att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

För att få tillämpa passiv förädling krävs tillstånd av Tullverket.

Tullverket ska kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt vid import i förväg av en ersättningsprodukt.

44.8 Frizon och frilager

Det är medlemsstaterna inom unionen som beslutar om upprättandet av frizoner och frilager. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen. Tullverket ska godkänna uppförandet av byggnader i en frizon. Tullverket övervakar frizonerna och får utföra tullkontroll av personal och transportmedel.

Frizoner och frilager är delar av unionens tullområde eller avskilda lokaler inom detta område och där

- icke-unionsvaror inte anses befinna sig inom unionens tullområde, under förutsättning att varorna inte övergått till fri omsättning,
- unionsvaror finns upplagda samt omfattas av sådana åtgärder som vanligen är knutna till export av varor.

44.9 Återexport

Icke-unionsvaror får återexporteras från unionens tullområde. Vid återexport tillämpas de regler som gäller för tullförfarandet export. Tulldeklaration ska lämnas som vid normal export eller, efter Tullverkets medgivande, i enlighet med vad som anges i ett tillstånd till lokalt klareringsförfarande.

44.10 Förstöring eller överlåtelse

Förstöring eller överlåtelse av icke-unionsvaror får göras efter föreskriven anmälan till Tullverket och ska inte medföra utgifter för statskassan. Tullverket övervakar proceduren.

44.11 Betalningsansvarighet

”Gäldenär”

Tullskuld (tullar, jordbrukstullar och exporttullar), annan skatt och avgift ska betalas för varor som importeras från tredjeland av den som är gäldenär för varan. Den som är deklarant, d.v.s. den som anmäler en vara för övergång till omsättning, är gäldenär och därmed tull- och skattskyldig för varan. Gäldenär är också den som olagligen för in varor, undandrar varor från tullövervakning, medverkar till olagligt införande eller undandragande eller förvärvar, tar emot eller förvärvar sådana varor. En tidigare använd beteckning för gäldenären är ”tullskyldig”. Vem som är gäldenär framgår av tullkodex (rådets förordning [EEG] nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen).

Tulldeklaration

För att förtullas ska en vara anmälas till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tulldeklaration, där tull, skatt m.m. ska redovisas.

Indirekt ombud

Det kan även vara ett indirekt ombud (agerar i eget namn för annans persons räkning) som lämnar deklaration. Vid indirekt ombudskap är både ombudet och den för vars räkning ombudet agerat gäldenär, tull- och skattskyldiga för den importerade varan.

Direkt ombud

Direkt ombud (i annans namn för annans räkning), t.ex. speditör, är inte skyldig att lämna deklaration och därmed inte heller tullskyldig även om det direkta ombudet faktiskt betalar tullskulden. Deklaration får dock lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos Tullverket.

Även om ombud används är det dock alltid importören, d.v.s. 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.

Skattskyldig till mervärdesskatt

Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull, d.v.s. gäldenär enligt ovan, eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda som är skattskyldig för mervärdesskatten vid importen (1 kap. 2 § första stycket 6 a–c ML). För ytterligare information om skattskyldigheten vid import, se avsnitt 4.

Olaglig import

Vid import av varor uppstår en tullskuld även för varor som är föremål för någon form av förbud eller restriktioner i fråga om import eller export. EU-domstolen har 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 (C-455/98, Kaupo Salumets). Se även C-111/92, Lange, angående olaglig export.

Tullskuld

Med ledning av tulldeklarationen fastställer Tullverket tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import, se avsnitt 14.5.4.

Påförda avgifter måste betalas inom föreskriven tid, även om gäldenären inte är nöjd med tulltaxeringsbeslutet, utan begär omprövning eller överklagar detta. Leder klagomålet eller omprövningen till lägre avgifter sker återbetalning.

Betalningstid

Tullskuld och övriga avgifter ska betalas vid varje importtillfälle. Betalningen ska ske senast 10 dagar efter det att avgiftsbeslutet meddelats. Vid betalningen utfärdas ett tullkvitto.

På tullkvittot meddelas även tulltaxeringsbeslutet. Beslutet anses vara meddelat den dag tullkvittot utfärdats.

Tullräkning

Kredithavare betalar tullskuld, andra skatter och avgifter enligt tullräkning. En kredithavare får tullräkning en gång i veckan. Räkningen omfattar tulltaxeringsbeslut för samtliga sändningar som frigjorts under en kalendervecka. Normalt utfärdas en

tullräkning elva dagar innan förfallodagen. Betalning av tullräkning ska vara bokförd på Tullverkets konto på förfallodagen.

Dröjsmålsränta

Den som inte betalar tullskuld, annan skatt och avgift inom föreskriven tid får betala en dröjsmålsränta.

Återbetalning

Tullbestämmelserna innehåller ett stort antal bestämmelser om återbetalning eller eftergift av tull. Belopp som får dras av vid mervärdesskatteredovisningen återbetalas inte.

44.12 Omprövning och överklagande

Omprövning

Deklarant som finner fel i ett tulltaxeringsbeslut kan begära omprövning. En ansökan om omprövning ska göras inom tre år från den dag då den betalningsskyldige underrättades om beloppet, d.v.s. den dag då tullräkningen utfärdades. Ett omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen. Tullverket kan också på eget initiativ besluta om rättelse genom omprövning. Även ett sådant omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen.

Överklagande

Ett tulltaxeringsbeslut får överklagas. Ett överklagande ska ha kommit in inom tre år från den dag då tullskulden uppkom. Ett överklagande beträffande tulltaxering behandlas som en ansökan om omprövning, om Tullverket finner att beslutet kan ändras så som gäldenären begär. Om överklagandet gäller något annat beslut enligt tullagstiftningen än tulltaxeringsbeslut ska överklagandet enligt FL ha kommit in inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet.

44.13 Tulltillägg

Tulltillägg är i likhet med skattetillägg en sanktionsavgift.

Har en oriktig uppgift lämnats i en tulldeklaration och uppgiften medför att för låg tull eller skatt skulle ha fastställts påförs tulltillägg.

Tulltillägget är 20 procent av den tull eller skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Det är dock 10 procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML.

Tulltillägg påförs normalt inte om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten understiger 5 000 kr.

En gäldenär kan begära omprövning av eller överklaga ett beslut om tulltillägg.

44.14 Tullverkets kontrollmöjligheter

Tullkontroll

För kontroll att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen gjorts riktigt och fullständigt får Tullverket undersöka varor, transportmedel och andra utrymmen där varor kan förvaras, områden för tillfälligt lager, tullager, frizoner och frilager samt handresgods. Särskilda regler gäller för Tullverkets kontroll vid införsel från eller utförsel till annat EU-land.

I samband med granskningen av tulldeklarationer kan Tullverket begära in de handlingar och uppgifter som behövs för att styrka de uppgifter som lämnats i deklarationen. Tullverket får också undersöka och ta prov på varor.

Tullrevision

Efterkontroll görs bl.a. i form av tullrevision. Den reviderade ska underrättas om beslutet om tullrevision innan revisionen verkställs, men om det är av betydelse för kontrollen att göra inventering eller liknande fysisk kontroll, får dock underrättelsen ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse. Beslutet innehåller uppgifter om ändamålet med revisionen och möjligheten att undanta vissa handlingar och uppgifter.

Vid revisionen får alla handlingar granskas som kan ha betydelse för kontrollen. Som exempel på handlingar som får granskas kan nämnas kontoplaner, bokföringsverifikationer, bokföringsböcker, bokslutshandlingar, revisions- och verksamhetsberättelser, kontrakt etc. Vid revision får revisorn ta prov på varor och granska varulager.

Historik – skattesatser enligt ML

Nedan återges skattesatser, pålägg och omräkningstal alltsedan mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969.

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattnings-värde - % av vederlaget, mervärdesskatt inräknad	Mervärdesskatt i % av skatte-pliktig omsätt-ning, mervär-desskatt inräk-nad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
1969-01-01–1970-12-31 (OBS! höjning av mervärdesskatt 1970-02-09–12-31 se nedan)	100 60 20	10 6 2	11,11 6,38 2,04	9,00 15,67 49,02
1970-02-09–10-31 (personbilar, TV, MC, m.m.) SFS 1970:4, RSV Im 1970:11	100	14	16,28	16,14
1970-11-01–12-31 (personbilar, TV, MC, hushålls-kapitalvaror, m.m.) SFS 1970:569, RSV Im 1970:77	100	15	17,65	5,67
1971-01-01–1974-03-31 RSV Im 1971:1	100 60 20	15 9 3	17,65 9,89 3,09	5,67 10,11 32,34
Den tillfälliga nedsättningen av mervärdeskatt 1974-04-01–09-15 SFS 1974:89, RSV Im 1974:13	100 60 20	12 7,2 2,4	13,64 7,76 2,46	7,33 12,89 40,67
Återgång till tidigare gällande skattesatser 1974-09-16–1977-05-31 RSV Im 1974:24	100 60 20	15 9 3	17,65 9,89 3,09	5,67 10,11 32,34
1977-06-01–1980-09-07 RSV Im 1977:3	100 60 20	17,1 10,26 3,42	20,63 11,43 3,54	4,85 8,75 28,25
1980-09-08–1981-11-15 RSV Im 1980:5	100 60 20	19 11,4 3,8	23,46 12,87 3,95	4,26 7,77 25,32
1981-11-16–1982-12-31 RSV Im 1981:8	100 60 20	17,7 10,62 3,54	21,51 11,88 3,67	4,65 8,42 27,25
1983-01-01–1990-06-30 RSV Im 1982:5	100 60	19 11,4	23,46 12,87	4,26 7,77

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattningsvärde - % av vederlaget, mervärdesskatt inräknad	Mervärdesskatt i % av skattepliktig omsättning, mervärdesskatt inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
	20	3,8	3,95	25,32
1990-07-01–1990-12-31	100	20	25	4
	60	12	13,64	7,33
	20	4	4,17	23,98
1991-01-01–1991-12-31		20	25	4
1992-01-01–1992-12-31		20	25	4
RSV Im 1992:1		15,25	18	5,56
1993-01-01–1993-06-30		20	25	4
RSV Im 1993:2		17,36	21	4,76
1993-07-01–1995-12-31		20	25	4
		17,36	21	4,76
		10,71	12	8,34
1996-01-01–1996-06-30		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,67	6	16,67
1996-07-01–		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,66	6	16,67

* Fr.o.m. den 1 januari 1992 har bestämmelserna ändrats så att skattesatsen är densamma som ett pålägg.

** Omräkningstalen multipliceras med deklarerad utgående respektive ingående skatt. På så sätt framräknas den skattepliktiga omsättningen respektive de med mervärdesskatt belagda inköpen exklusive mervärdesskatt.

Skattesatser för olika tryckta produkter

Nedan anges ett antal exempel på vilken skattesats som gäller för olika tryckta produkter. Exemplen är hämtade ur Skatteverkets ställningstagande 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111. I exemplen anges för varje vara ja eller nej för de förutsättningar som Skatteverket beskrivit i ställningstagandet. Ett streck anges när förutsättningen inte har någon betydelse för att bestämma skattesatsen för den aktuella varan. Det ska poängteras att listan inte är uttömmande utan bara tar upp ett antal exempel.

Beskrivning av varan	**Form, ut-seende**	**Allmänt språk-bruk**	**Tulltaxa 4901–4905**	**Program och katalog**	**Huvud-sak reklam**	**Skatte-sats**
Affisch, plansch	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Almanacka	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Annonstidning	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Anteckningsbok	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Blankett som är avsedd att fyllas i	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Beställningsblad avsedd att fyllas i	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Biljett	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Bok/häfte/blad med matrecept	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Bok/häfte/blad med matrecept som avser marknadsföring av produkt eller företag	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Bok/häfte/blad med stick- eller virk-beskrivningar	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Brevpapper	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Etikett	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Faktura	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Festprogram till före-tag med någon annons	Ja	Ja	–	Nej	Nej	6 %
Festprogram till privatperson utan reklam	Ja	Ja	–	Nej	Nej	6 %
Flerårsalmanacka med aforismer	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %

Beskrivning av varan	Form, ut-seende	Allmänt språk-bruk	Tulltaxa 4901–4905	Program och katalog	Huvud-sak reklam	Skatte-sats
Folder med tips om vad som ska göras, t.ex. vid sjukdomsfall	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Folder med informa-tion om behov av bidrag till hjälpinsats	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Folder som presen-terar en högskolas utbildning och dess fördelar	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Fotoalbum	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Försäkringsbrev som består av upplys-ningar och faktura	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Gratistidning till kunder med huvud-sakligen redaktionell text	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Gratistidning till bilägare av visst bilmärke	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Gratulationskort	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Gudtjänstprogram	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Häfte med rabatt-kuponger	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Häfte/blad med avtalsvillkor	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Häfte/blad med tidtabeller för all-männa kommunika-tioner	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Inbjudningskort	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Informationsblad med allmän informa-tion om en idrotts-klubbs verksamhet	Ja	Ja	–	Nej	Nej	6 %

Beskrivning av varan	Form, ut-seende	Allmänt språk-bruk	Tulltaxa 4901–4905	Program och katalog	Huvud-sak reklam	Skatte-sats
Informationsblad med allmän information om ett museums verksamhet	Ja	Ja	–	Nej	Nej	6 %
Informationsblad om läkemedel samt dess biverkningar m.m.	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationsblad om politiskt parti och dess politik	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationsblad/ häfte till aktiefonds-kunder	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informations-broschyr om företag, marknadsföring av varumärket	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Informationsfolder som bifogas en produkt	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationshäfte från regiontrafiken om villkor för resande	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationshäfte för att locka företag till region	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationshäfte med en presentation om ost med reklam för osttillverkaren	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Informationshäfte om en kommuns unika företräden	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %

Beskrivning av varan	Form, ut-seende	Allmänt språk-bruk	Tulltaxa 4901–4905	Program och katalog	Huvud-sak reklam	Skatte-sats
Informationshäfte om en koncern (siffror och fakta) för i huvudsak internt bruk	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationshäfte om en kulturfestival	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Informationshäfte om en museiutställ-ning	Ja	Ja	–	Ja	Nej	6 %
Informationshäfte om svensk konst, musik, film	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Informationshäfte till nyinflyttade i kommunen	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Instruktionsbok som medföljer annan vara	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Journal för tidsbok-ning	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Jubileumsbok/tid-ning som beskriver ett företags historia med reklaminslag	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Julkort	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Kalender	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Kassabok	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Kompisbok (Mina vänner, Mina klass-kamrater)	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Konfirmandbok	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Kopia av pass	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Kort med aforismer	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Kvitton/Kvittens-block	Nej	Nej	–	–	–	25 %

Beskrivning av varan	**Form, ut-seende**	**Allmänt språk-bruk**	**Tulltaxa 4901–4905**	**Program och katalog**	**Huvud-sak reklam**	**Skatte-sats**
Kurskatalog från högskola, universitet eller gymnasieskola	Ja	Ja	–	Ja	Nej	6 %
Leksaksbok, hälften för utklipp	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Löpsedel	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Magasin, tidskrift	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Manual/handhavan-debok	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Mapp	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Medlemskort	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Nyhetstidning	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Postorderkatalog	Ja	Ja	–	Nej	Ja	25 %
Prislistor i separat tryck	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Produkthäfte, bilder och beskrivning av sortiment	Ja	Ja	–	–	Ja	25 %
Produktkatalog av-seende varor eller tjänster	Ja	Ja	–	Nej	Ja	25 %
Program om biblio-teks kommande verksamhet	Ja	Ja	–	Ja	Nej	6 %
Program om museums kommande utställningar, viss annonsering	Ja	Ja	–	Ja	Nej	6 %
Programblad för idrottslig verksamhet med viss reklam	Ja	Ja	–	Ja	Nej	6 %
Programblad med huvudsakligen annonser	Ja	Ja	–	Ja	Ja	25 %
Reklamblad om en idrottsklubbs kommande tävling	Ja	Ja	–	Nej	Ja	25 %

Beskrivning av varan	**Form, ut-seende**	**Allmänt språk-bruk**	**Tulltaxa 4901–4905**	**Program och katalog**	**Huvud-sak reklam**	**Skatte-sats**
Reklamblad om ett museums kommande utställning	Ja	Ja	–	Nej	Ja	25 %
Skolfotokatalog med viss text	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Skolkalender	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Skytteprotokoll	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Snapsbok med på-tryckt företagsnamn	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Sudokubok	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Tackkort	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Turistinformations-häfte som ges ut av kommun, viss annonsering	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Uppsats, avhandling	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Valsedel	Ja	Nej	Nej	–	–	25 %
Veckotidning	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Verksamhets-berättelse	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %
Visitkort	Nej	Nej	–	–	–	25 %
Årsredovisning	Ja	Ja	–	–	Nej	6 %

Översikt – fastighetsbegreppet

En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastigheten hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten för stadigvarande bruk av fastighetsägaren. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av en byggnad där det finns.

Egendomsslag	**JB**	**IL**	**ML**
1. Marken	Fastighet	= JB	= JB
2. Byggnader, ledningar, stängsel o.d. – på egen mark – på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets indelning – på annans mark i annat fall [1]	 Fastighet Fastighet Ej fastighet	 = JB = JB Byggnader: fastighet	 = JB = JB Fastighet
3. Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör i byggnad – på egen mark – på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets-indelning – på annans mark	 Fastighet, om samma ägare Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	 = JB = JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	 Fastighet Fastighet Fastighet
4. Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad – på egen mark – på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets-indelning – på annans mark	 Fastighet, om samma ägare Fastighet, om samma ägare Ej fastighet	 = JB = JB Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	 Fastighet* Fastighet* Fastighet*
5. Industritillbehör	Fastighet i vissa fall [2]	Samma som byggnadstillbehör	Ej fastighet [3]
6. Växtlighet Naturlig gödsel	Fastighet Fastighet	= JB = JB	= JB** = JB**

* Beskattning sker dock som annan vara än fastighet vid överlåtelse eller upplåtelse samt vid tillämpning av 8 a kap. ML.
** Beskattning sker dock som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark.
Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning och dylikt (2 kap. 1 § andra stycket JB) är fastighet enligt JB, IL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm: 2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.
Anm: 3. Byggnadstillbehör om utrustningen finns i en s.k. skräddarsydd industribyggnad.

Byggnads- och verksamhetstillbehör

Byggnadstillbehör

Skatteverket anser att förteckningen nedan är exempel på sådana utrustningar och inredningar, som för stadigvarande bruk har anskaffats för byggnaden och regelmässigt bör anses som byggnadstillbehör enligt JB. De utgör därmed fastighet enligt ML.

- vägg-, golv- och takbeklädnad, t.ex. vid golvet fästade heltäckningsmattor,
- dörrar, oavsett konstruktion och med eventuell automatik,
- fönster, mellanglaspersienner och markiser,
- väggar, även s.k. vikväggar och flyttbara väggar,
- ledningar som för stadigvarande bruk fast anbragts i byggnad,
- installationer för vatten och avlopp, sanitet, uppvärmning eller luftväxling av byggnad eller lokal, inräknat fläktar och dylikt,
- hissar, tillåtna för personbefordran,
- rulltrappor,
- fasta fundament, inbyggda bjälkar och liknande konstruktioner,
- armatur för allmänbelysning, fast monterad på vägg eller i tak,
- spis, kyl- och frysskåp, diskbänkar, väggfasta skåp och dylikt,
- fast inredning och utrustning i andra lokaler än egentliga verksamhetslokaler, t.ex. väggfasta skåp och hyllor, inredning och utrustning i bad- och toalettrum och dylikt,
- rullande trottoarer,
- trygghetslarm i servicehus,
- kylmaskin för luftkonditionering,
- anläggning för reglering av värme och fuktighet,
- brandvarnare,
- klädskåp och klädhylla,
- kabel-TV-anläggning,

- fast installerad svagströmskabel eller datanät i kontors- eller bostadshus eller liknande,
- elektroniskt portlås,
- fundament till utomhus monterade, för stadigvarande bruk avsedda pariserhjul, karuseller och liknande,
- vattenrutschbana utomhus,
- fryspaneler som kan användas antingen i kombination med en vanlig vägg – de utgör då isolering och invändig beklädnad – eller fristående – de utgör då hela väggen (RÅ 1986 ref. 169),
- sopförvaringsutrustning,
- flytbryggor (RSV/FB Im 1980:3),
- demonterbart parkeringsdäck (RSV/FB Im 1983:4),
- anläggning för central distribution av eldningsolja, bestående av bl.a. lagringscistern, pumpstation och rörledningar (RSV/FB Im 1983:6),
- värmepumpanläggning med ändamål att åstadkomma en sådan uppvärmning av den aktuella byggnaden som erfordras för att människor ska kunna vistas där (RSV/FB Im 1983:26), samt
- vattenreningsanläggning till en utomhuspool.

Verksamhetstillbehör

Nedan anges exempel på sådana utrustningar som, enligt Skatteverkets mening, är byggnadstillbehör enligt JB, men utgör verksamhetstillbehör och anses som fastighet enligt ML

- turbin i kraftverk,
- maskinell utrustning i vindkraftverk,
- pump i reningsverk,
- hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal,
- bänkar i samlingslokal,
- orgel i kyrka,
- utrustning i storkök av annat slag än ”hushållstyp”,

- automatspärrar i biljetthallar och biljettautomater,
- luftbehandlingsaggregat för operationsrum i sjukhus,
- gas- och tryckluftsanläggning i sjukhus,
- inredning i laboratorier (bänkar och dragskåp),
- passagekontrollanläggning,
- montrar, utrustning i konferensrum,
- centralradio,
- bokhyllor i bibliotek,
- prefabricerat frys- eller kylrum (RÅ 1986 ref. 169),
- jalusiskydd för arbetsgropar i bilverkstäder,
- avfuktningsanläggning för simhallar, lagerlokaler och liknande (RSV/FB Im 1982:18),
- kylaggregat, elfördelningssystem och speciella golv, väggar och tak i datorhallar (RSV/FB Im 1982:23),
- värdevalvdörr (RSV Dt 1975:21),
- speciella portar till industribyggnad (RSV/FB Dt 1980:11),
- maskineri, medbringare, upphängningsarmar, linklämmor och ankare till släpliftar (RSV/FB Im 1983:1),
- reservelverk i sjukhus, industrier och liknande,
- vattenreningsanläggning, vattenrutschbana m.m. i badhus,
- rörpostanläggning,
- brandsläckningsanläggning i särskilda verksamhetsutrymmen, t.ex. maskinrum, datacentraler, museer m.m., (RSV/FB Im 1984:20),
- pariserhjul, karuseller och liknande inkl maskinell utrustning,
- krossanläggning till kolkraftverk inkl väggar och tak (RK 1987:5),
- specialbelysning, ej allmänbelysning,
- hiss och lyftanordning för varubefordran, ej personhiss,
- handbollsmål, basketställningar och ribbstolar, samt
- reklamskyltar.

Vägtrafikregistrets karosserikoder

Dessa karosserikoder har hämtats från bilaga 3 i direktiv 2007/46/EG (TSFS 2009:59).

Karosserikoder anges bl.a. i bilregistret och registreringshandlingar för att beskriva karosseritypen hos en bil eller en släpvagn, t.ex. flak, skåp eller tank. Vissa koder anger dock närmast att fordonet är inrättat för visst ändamål, t.ex. brandfordon eller polisfordon.

Som personbil enligt ML anses även buss och lastbil med skåpkarosseri om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg och lastbilens skåp och förarhytt inte utgör separata karosserienheter. En annan lastbil eller buss med totalvikt över 3 500 kg eller en släpvagn kan inte räknas till personbil enligt ML. En lastbil med flakkarosseri räknas inte till personbil enligt ML, oavsett dess totalvikt.

Personbil

För EU-typgodkända personbilar anges följande karosserikoder

Kod	Karosseri
AA	Sedan
AB	Halvkombi
AC	Stationsvagn (kombivagn)
AD	Kupé
AE	Cabriolet
AF	Fordon avsett för flera ändamål
SA	Campingbil
SB	Bepansrat fordon
SC	Ambulans
SD	Likbil

Fordon registrerade före den 1 mars 2010 kan vara åsatta tvåställiga sifferkoder i stället för de ovan angivna bokstavskombinationerna.

Koderna 01–07: Olika definierade karosstyper.

Kod 01 täckt, 02 öppen, 03 kombi, 04 täckt med taklucka, 05 kombi med taklucka, 06 taxi och 07 taxi-kombi.

För fordon som hör till fordonsslaget personbil kan också anges en för alla fordonsslag tillämplig karosserikod t.ex. 75, 93, 95, 96 och 99 avseende bl.a. brand- och polisfordon samt ambulans eller 98 övrigt karosseri. Vid tillämpning av ML är även personbilar med dessa koder att anse som personbil.

Personbil – husbil – kod SA

Tidigare, kod 08: Bostadsinredning alternativt 22 för husbil som var registrerad som lastbil.

Anges för fordon som försetts med permanent bostadsinredning (husbil). Husbil anses inte som personbil enligt ML om totalvikten överstiger 3 500 kg eller om förarhytten och bostadspåbyggnaden utgör separata karosserienheter på det sätt som avses vid karosserikod 30 för lastbil med skåpkarosseri. Andra personbilar utgör personbil också enligt ML oavsett totalvikt och karosserikod.

Buss

Koderna CA−CW (tidigare 01−04).

Buss med totalvikt av högst 3 500 kg är personbil enligt ML.

Flaklastbil

Flaklastbil, oberoende av totalvikt och antal sittplatser i förarhytten, utgör inte personbil enligt ML.

Enligt den gamla kodstrukturen avsåg koderna 09−19 olika flaklastbilar, vissa även med kapell eller kåpa, koderna 17−19. Se även kod 32 nedan.

Dessa fordon åsätts karosserikod BA numera. Även andra bilar än sådana som tilldelades de ovan nämnda sifferkoderna kan tilldelas BA. Det kan medföra att det finns bilar som har tilldelats karosserikod BA, men som hänförs till personbil enligt ML.

Skåplastbil

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML. Detta gäller inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Totalvikt över 3 500 kg = Ej personbil enligt ML.

Följande karosserikoder används:

BB	Skåpbil
BC	Dragfordon för påhängsvagn
BD	Dragfordon för släpvagn

Enligt gamla kodstrukturen angavs nedanstående koder:

06–07:	Täckt/kombi	-	Taxi.
20:	Skåp	-	Lastutrymme med fasta sidor och tak utan speciell inredning.
21:	Skåp	-	Hyllor, fack.
22:	Skåp	-	Bostadsinredning.
23:	Skåp	-	Butiksinredning.
24:	Skåp	-	Kontorsinredning.
25:	Skåp	-	Sjukvårdsinredning.
26:	Skåp	-	Verkstadsinredning.
27:	Skåp	-	Kylaggregat.
28:	Skåp	-	Frysaggregat.
29:	Skåp	-	Övrigt.
30:	Skåp		Separat karosserienhet
31	Flak		Täckt lastutrymme med gardinsidor
32	Flak		Godslåda med öppningsbar överdel
40–99	Annat		Annat karosseri än skåp eller flak

Kod 30 som avser fordon med skåp, separat karosserienhet anges enligt gamla kodstrukturen för lastbil med totalvikt högst 3 500 kg där förarhytten utgör en separat karosserienhet i förhållande till skåpkarosseriet. Ej personbil enligt ML.

Det kan förekomma äldre skåplastbilar med separat förarhytt (= kod 30) som har åsatts någon av karosserikoderna 20–29. De ska då inte hänföras till personbil enligt ML.

Enligt den nya kodstrukturen åsätts alla skåpbilar karosserikod BB. Det går alltså inte längre att genom karosserikoden urskilja om en skåpbil är utformad med förarhytt som utgör separat karosserienhet.

Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrotts-förbund

Korpen Svenska Motionsidrottsförbundet
Sveriges Akademiska Idrottsförbund
Sveriges Amerikanska Fotbollförbund
Svenska Badmintonförbundet
Svenska Bandyförbundet
Svenska Bangolfförbundet
Svenska Baseboll och Softboll Förbundet
Svenska Basketbollförbundet
Svenska Biljardförbundet
Svenska Bilsportförbundet
Svenska Bob och Rodelförbundet
Svenska Bordtennisförbundet
Svenska Bouleförbundet
Svenska Bowlingförbundet
Svenska Boxningsförbundet
Svenska Brottningsförbundet
Svenska Budo & Kampsportsförbundet
Svenska Bågskytteförbundet
Svenska Castingförbundet
Svenska Curlingförbundet
Svenska Cykelförbundet
Svenska Danssportförbundet
Svenska Dartförbundet
Svenska Draghundsportförbundet
Svenska Dragkampförbundet
Svenska Dövidrottsförbundet
Svenska Flygsportförbundet
Svenska Fotbollförbundet
Svenska Friidrottsförbundet
Svenska Frisbeesportförbundet
Svenska Fäktförbundet
Svenska Golfförbundet
Svenska Gymnastikförbundet
Svenska Gång- och Vandrarförbundet
Svenska Handbollförbundet
Svenska Handikappidrottsförbundet
Svenska Innebandyförbundet
Svenska Ishockeyförbundet
Svenska Isseglarförbundet
Svenska Judoförbundet
Svenska Kanotförbundet
Svenska Karateförbundet
Svenska Klätterförbundet
Svenska Konståkningsförbundet
Svenska Landhockeyförbundet
Svenska Motorcykel och Snöskoterförbundet
Svenska Mångkampsförbundet
Svenska Orienteringsförbundet
Svenska Racerbåtförbundet
Svenska Ridsportförbundet
Svenska Ringetteförbundet
Svenska Roddförbundet
Svenska Rugbyförbundet
Svenska Seglarförbundet
Svenska Simförbundet
Svenska Skidförbundet
Svenska Skidskytteförbundet
Svenska Skolidrottsförbundet
Svenska Skridskoförbundet
Svenska Skyttesportförbundet
Svenska Sportdykarförbundet
Svenska Squashförbundet
Svenska Styrkelyftförbundet
Svenska Taekwondoförbundet
Svenska Tennisförbundet
Svenska Triathlonförbundet
Svenska Tyngdlyftningsförbundet
Svenska Varpaförbundet
Svenska Vattenskid- & Wakeboardförbundet
Svenska Volleybollförbundet

Översikt – mervärdesskatteregler på kulturområdet

I denna bilaga återfinns en mycket översiktlig sammanfattning av mervärdesskatteregler på kulturområdet. För utförlig information avseende gällande regler för respektive aktivitet, se hänvisning till respektive rubrik i avsnitt 29.

Aktivitet	Mervärdesskatte-plikt	Skattesats	Se avsnitt
Artistframträdande a) tillhandahållen av en utövande konstnär som inför publik, levandegör och tolkar, ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL. b) tillhandahållen av annan än utövande konstnär (produktionsbolag och dylikt)	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	29.3.1
Biblioteksverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) utan förutsättningarna enligt a	a) Nej b) Ja	 b) 6 %	29.3.2
Arkivverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) utan förutsättningarna enligt a	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	29.3.3
Museiverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) utan förutsättningarna enligt a	a) Nej b) Ja	 b) 6 %	29.3.4
Folkbildningsverksamhet a) av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund b) kommersiell utbildning	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	29.3.5
Kulturbildningsverksamhet a) bedriven av kommun b) bedriven t.ex. genom aktiebolag	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	29.3.6
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende litterära verk t.ex. – skönlitterära verk – beskrivande verk – kartor – översättningar – bearbetningar	Ja	6 %	29.4.1.1
Försäljning av böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.	Ja	6 %	29.4.1.1

Aktivitet	Mervärdesskatte-plikt	Skattesats	Se avsnitt
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende konstverk – bildkonstverk, (målningar, originalskulpturer m.m.) – brukskonst, – byggnadskonst	Ja	 6 % 6 %, 25 % 25 %	29.4.1.2
Försäljning av konstverk (bildkonstverk och skulpturer som avses i 9 a kap. 5 § ML) a) av upphovsmannen eller av dennes dödsbo oms < 336 000 kr/beskattningsår oms > 336 000 kr eller frivilligt inträde b) av annan än upphovsman eller dennes dödsbo	 a) Nej Ja b) Ja alt. VMB	 a) – 12 % b) 25 %	29.4.1.2
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende musikaliska och sceniska verk – musikaliska verk – sceniska verk	Ja	6 %	29.4.1.3
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende filmverk – vid skapandet medverkar olika.yrkeskategorier varav vissa har upphovsrättsligt skydd och andra inte. En bedömning måste därför göras för respektive enskilt tillhandahållande. – framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.	Ja	 6 %, 25 % 25 %	29.4.1.4
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende fotografier m.m. – fotografier – reklamalster – system och program för ADB – informationsfilm	Ja	25 %	29.4.1.5
Tillträde till konserter m.m. – konserter, – cirkus-, – biograf-, – teater-, – opera- – balett-, – eller andra jämförbara föreställningar	Ja	6 %	29.4.2
Ljud- och bildupptagning – överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av den utövande konstnärens framförande.	Ja	6 %	29.4.3

Aktivitet	**Mervärdesskatte-plikt**	**Skattesats**	**Se avsnitt**
Djurparker – tillträde och förevisning	Ja	6 %	29.4.4

Översikt – mervärdesskatteregler inom massmedieområdet

I denna bilaga finns en översiktlig sammanfattning av undantagen från skatteplikt vid omsättning m.m. av vissa periodiska publikationer. För utförlig information avseende gällande regler, se avsnitt 30.

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag**	**Se avsnitt**
Periodiska* – medlemsblad – personaltidningar – dito radio- och kassettidningar	**Överlåtelse** – gratis – mot ersättning till - utgivaren - medlemmar - anställda **Införsel**, om publikationen ska överlåtas på sätt som framgår ovan. Undantaget gäller oavsett vem som är utgivare.	3 kap. 13 §, 3 kap. 17 §	Nej	30.1.1
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § första stycket 1	Nej	30.1.3
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § första stycket 2	Ja	30.1.4

Publikation	Transaktion undantagen från skatteplikt	Lagrum i ML	Återbet. rätt 10 kap. 11 § ML kvalificerat undantag	Se avsnitt
Periodiska* – organisations-tidskrifter** – dito radio- och kasettidningar	**Omsättning** **Införsel**	3 kap. 14 §, 3 kap. 17 §	Nej	30.1.2
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § första stycket 1	Nej	30.1.3
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § första stycket 2	Ja	30.1.4
Program och kataloger	**Omsättning** för egen verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11-13 §§	3 kap. 18 §	Nej	30.2
	Införande av annonser	3 kap. 19 § andra stycket	Nej	30.2

* Periodisk publikation är en publikation som enligt utgivningsplan normalt utkommer med minst fyra nummer/år (3 kap. 16 § ML)

** Med organisationstidskrift förstås enligt 3 kap. 14 § ML en publikation

- som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
- som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda medlemmar med funktionshinder.

Europeiska unionens mervärdesskatteområde

I förteckningen nedan anges vilka områden som ingår respektive inte ingår i EU:s mervärdesskatteområde. Uppgifterna har huvudsakligen hämtats från 1 kap. 10 a–10 c §§ ML.

Land	**Undantag, d.v.s. utgör tredje territorium**
Belgien	
Bulgarien	
Cypern, *medräknat Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia*	De områden i Republiken Cypern där Republiken Cyperns regering inte utövar den faktiska kontrollen.
Danmark	
Estland	
Finland	Åland.
Frankrike, *medräknat furstendömet Monaco*	De franska utomeuropeiska departementen (Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion).
Grekland	Berget Athos.
Irland	
Italien	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön.
Lettland	
Litauen	
Luxemburg	
Malta	
Nederländerna	
Polen	
Portugal, *medräknat Azorerna och Madeira*	

Land	Undantag, d.v.s. utgör tredje territorium
Rumänien	
Slovakien	
Slovenien	
Spanien, *medräknat Balearerna (Mallorca, Ibiza, Menorca och Formentera)*	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro).
Storbritannien, *medräknat Isle of Man*	Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark och Herm) och Gibraltar.
Sverige	
Tjeckien	
Tyskland	Ön Helgoland och territoriet Büsingen.
Ungern	
Österrike	

I den Europeiska unionens mervärdesskatteområde ingår inte:

- Färöarna och Grönland,
- Andorra,
- San Marino,
- Vatikanstaten,
- Aruba och Nederländska Antillerna (Bonaire, Curaçao, Saba, Sint-Eustatius och Sint-Maarten),
- De franska utomeuropeiska territorierna (bl.a. Nya Kaledonien och Franska Polynesien, samt de franska territoriella kollektiven [öarna Mayotte och Saint-Pierre-et Miquelon]).

Utvidgning 2013 – Kroatien

Kroatien kommer att ingå i EU:s mervärdesskatteområde, under förutsättning att alla EU-länders parlament röstar för att landet blir medlem i EU. Målet är att landet ska bli EU:s tjugoåttonde medlemsland den 1 juli 2013.

EU:s institutioner och organ

Nedanstående uppgifter har hämtats i januari 2013 från följande webbplatser: www.europa.eu/about-eu/institutions-bodies/index_sv.htm och www.eu-upplysningen.se

Institutioner

Det finns totalt sju institutioner

- Europaparlamentet,
- Europeiska rådet,
- Europeiska unionens råd (ministerrådet eller rådet),
- Europeiska kommissionen,
- Europeiska unionens domstol,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska revisionsrätten.

I övrigt finns följande ämbeten

- Europeiska ombudsmannen (vald av Europaparlamentet),
- Europeiska datatillsynsmannen (vald av Europaparlamentet och Europeiska unionens råd).

EU har dessutom en rad organ med särskilda uppgifter.

Rådgivande organ

- Europeiska ekonomiska och sociala kommittén,
- Regionkommittén.

Finansiella organ

- Europeiska investeringsbanken,
- Europeiska investeringsfonden.

Interinstitutionella organ

- Cert – organisation för incidenthantering,
- Europeiska byrån för uttagningsprov för rekrytering av personal (EPSO),

- Europeiska förvaltningsskolan,
- Publikationsbyrån.

Byråer och decentraliserade organ

EU:s byråer och decentraliserade organ kan delas in i flera olika grupper.

- Decentraliserade byråer och organ (drygt 30 byråer i olika länder inom EU),
- Euratoms byråer,
- Genomförandeorgan.

Europeiska institutet för innovation och teknik (EIT) är ett oberoende EU-organ som bildats för att stärka EU:s innovationsförmåga.

Adresser till myndigheter

I förteckningen nedan anges adresser till de myndigheter inom EU till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem. Förteckningen innehåller även adress till myndigheten i Norge, för information om mervärdesskatt och återbetalning till utländska företagare. Uppgifterna har hämtats i januari 2013 från följande webbplatser:
www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm och www.skatteetaten.no.

Belgien

Bureau central de TVA pour assujettis étrangers (BCAE)
Rue des Palais, 48 (6th floor)
B-1030 Brussels
Telefon: +32 257 740 50 eller 740 60
Telefax: +32 257 963 59
e-post: contr.tva.bcae@minfin.fed.be
Webbplats: http://www.minfin.fgov.be

Bulgarien

Ministry of Finance
Tax Policy Directorate
102 Rakovski St.
1040 Sofia
Telefon: +359 2 985 91
Telefax: +359 2 985 928 52
Webbplats: www.minfin.bg

National Revenue Agency
52 Dondukov Blvd
1000 Sofia
Telefon: +359 0 700 187 00
Webbplats: http://portal.nap.bg/ospage?id=85
http://portal.nap.bg/?lang=en

Cypern

Ministry of Finance
Customs department
VAT service
Corner of Mich. Karaoli and Gr. Avksentiou
1096, Nicosia

Telefax: +357 226 604 84
e-post: headquarters@vat.mof.gov.cy

Postadress: VAT service, Central Offices
1471, Nicosia

Webbplats: www.mof.gov.cy/ce

Danmark

Företagare som är etablerade utomlands kan vända sig till de lokala skattekontoren för att få information om de danska reglerna om mervärdesskatt. Adresser till de lokala skattekontoren finns på följande webbplats.

Webbplats: www.skat.dk/kontakt

SKAT (Danish Tax Authorities) kan kontaktas elektroniskt genom att klicka på ”Send an e-mail to SKAT” på följande webbplats.

Webbplats: www.skat.dk/English
Telefon: +45 72 22 18 18

Estland

Tax and Customs Board
Narva mnt 9j
Tallinn 15176
Telefon: +372 18 11
Telefax: +372 676 27 09
e-post: emta@emta.ee
Webbplats: http://www.emta.ee
http://www.legaltext.ee/indexen.htm

Finland

Aktiebolag och organisationer kan kontakta:

Corporate Tax Office of Uusimaa
Besöksadress: Opastinsilta 12, Helsingfors
Postadress: P.O. Box 30, 00052 Vero
Telefon: +358 20 69 70 14
Telefax: +358 9 731 143 92

Handels- och kommanditbolag samt egenföretagare kan kontakta:

Helsinki Area Tax Office
Besöksadress: Rajatorpantie 8 A, Vantaa
Postadress: P.O. Box 400, 00052 Vero
Telefon: +358 20 69 70 14

Telefax: +358 9 731 130 50

Webbplats: www.vero.fi
www.finlex.fi

Frankrike

Utländska företagare kan kontakta:

Directorate-General of Public Finance
Communication Mission
139, rue de Bercy – Bâtiment Necker
F-75012 Paris
Telefon: +33-1 53 18 03 84

Utländska företagare inom EU kan kontakta:

Service des impôts des entreprises étrangères (SIE – tax office for foreign companies)
10, rue du Centre
TSA 20011
93 465 NOISY-LE-GRAND Cedex
Telefon: +33-1 57-33-85-00
Telefax: +33-1 57-33-84-04
e-post:sie.entreprises-etrangeres@dgfip.finances.gouv.fr

Webbplats: www.impots.gouv.fr

Grekland

Ministry of Finance
Directorate-General for Taxation
Directorate 14 – VAT
Sina 2–4
GR-10672 Athens
Telefon: +30 210 364 72 03-5
Telefax: +30 210 364 54 13
e-post: elvies@otenet.gr
Webbplats: www.gsis.gr

Irland

VAT Interpretation Branch
Office of the Revenue Commissioners
Stamping Building
Dublin Castle
Dublin 2
Telefon: +353 1 647 50 00

Telefax: +353 1 679 52 36
e-post: vat@revenue.ie
Webbplats: www.revenue.ie

Italien

Agenzia delle Entrate
Via C. Colombo, 426 C/D
00145 Roma 00187 Roma
Telefon:+39 06 505 432 00 (växel)
e-post: dc.normativa@agenziaentrate.it
Webbplats: www.agenziaentrate.it
www.finanze.it

Lettland

State Revenue Service of the Republic of Latvia
Smilsŭ iela 1
Riga, LV-1978
Telefon: +371 670 287 03
Telefax: +371 670 287 04
e-post: vid@vid.gov.lv
Servicetelefon:+371 670 018 98
Webbplats: http://www.vid.gov.lv

Litauen

State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance
Vasario 16–osios g. 15
LT 01514 Vilnius
Telefon: +370 5 255 31 90
Telefax: +370 5 212 56 04
e-post: vmi@vmi.lt
Webbplats: www.vmi.lt

Luxemburg

Bureau d'imposition 10 de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines
14, avenue de la Gare
Boîte postale 31
L-2010 Luxembourg-Ville
Telefon: +352 44 90 51
Telefax: +352 29 11 93
Webbplats: http://www.aed.public.lu

Malta

Dipartiment tal-VAT
Centre Point Building
Triq Ta' Paris
Birkirkara BKR 13
Telefon: +356 214 993 30
Telefax: +356 214 993 65
e-post: vat@gov.mt
Webbplats: http://www.vat.gov.mt/

Nederländerna

Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland
(Tax Department/Limburg/Office for Foreign Traders)
Postbus 2865
NL 6401 DJ Heerlen
Telefon: +31 55 5 38 53 85
Webbplats: www.belastingdienst.nl

Polen

National Tax Information
Telefon: +48 0-801 055 055
+48 22 330 03 30
Webbplats: www.mf.gov.pl

Portugal

Direcção-Geral dos impostos
Direcção de Serviços do IVA
Avenida João XXI, 76
1049-065 Lisboa
Telefon: +351 21 761 00 00 (växel)
+351 21 761 03 37 (direkt)
+351 21 761 03 38 (direkt)
Telefax: +351 21 793 65 08
e-post: dsiva@dgci.min-financas.pt
Webbplats: http://www.portaldasfinancas.gov.pt

Rumänien

The Directorate for VAT Legislation of the Ministry of Public Finance
17 Apolodor Street
Sector 5
Bucharest

Telefon: +40 21 319 97 59
Webbplats: www.mfinance.ro/

Slovakien

Tax Directorate of the Slovak Republic
Public Services Department
Nová ulica 13
975 04 Banská Bystrica
Telefon: +421 48 439 31 11
Telefax: +421 48 413 60 15
e-post: info@drsr.sk
Webbplats: http://www.drsr.sk

Bratislava I Tax Office
Radlinského 37
P.O. Box 89
817 89 Bratislava 15
Telefon: +421 2 573 783 53
Telefax: +421 2 573 789 00
e-post: du.bal@ba.drsr.sk

Slovenien

Tax Administration of the Republic of Slovenia
Tax Division
Šmartinska 55
Ljubljana
Telefon: +386 1 478 27 84
Telefax: +386 1 478 27 43
Webbplats: http://www.durs.gov.si

Ministry of Finance
Directorate for Tax, Customs and Other Public Revenue Systems
Department for the Tax and Customs System
Župančičeva 3
Ljubljana
Telefon: +386 1 369 67 10
Telefax: +386 1 369 67 19
Webbplats: http://www.mf.gov.si/slov/index.htm

Spanien

Företagare som önskar få allmän information om mervärdesskatt kan skicka sina frågor till någon av nedanstående adresser.

Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria
del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de
Administración Tributaria
c/ Infanta Mercedes, 37
28071 Madrid
Telefon: +34 91 583 89 76
Telefax: +34 91 583 89 48
Webbplats: www.agenciatributaria.es

Apartado de Correos 993
28080 Madrid

Det finns även ett mer formellt förfarande för att få information om beskattning av en transaktion eller en grupp av transaktioner, nämligen att den skattskyldiga personen (inte ett advokatkontor eller en juridisk rådgivningsbyrå, utom om de företräder den skattskyldiga personen) lämnar sin förfrågan till följande adress:

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo
Dirección General de Tributos
c/ Alcalá, 5
28014 Madrid

Storbritannien

Aberdeen Non-established Taxable Persons Unit (NETPU)
HM Revenue & Customs
Ruby House
8 Ruby Place
Aberdeen AB10 1ZP
Telefon: + 44 1224 404807
Telefax: + 44 1224 401726
e-post: netpu@hmrc.gsi.gov.uk
Webbplats: http://www.hmrc.gov.uk

För generella frågor och skriftliga kopior kan kontakt tas med:

National Advice Service (NAS)
Telefon: + 44 2920 501 261

Sverige

Företagare från Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Italien, Island, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Tyskland, Turkiet, Ungern och Österrike kan vända sig till Skatteverkets utlandskontor i Malmö.

Skatteverket
Utlandsskattekontoret
SE-205 31 Malmö
Telefon: +46 771 77 87 78
Telefax: +46 10 574 62 03
e-post: uk.malmo@skatteverket.se
Webbplats: www.skatteverket.se

Övriga företagare kan vända sig till följande adress.

Skatteverket
Utlandsskattekontoret
SE-106 61 Stockholm
Telefon: +46 771 77 87 78
Telefax: +46 10 574 18 11
e-post: stockholm@skatteverket.se
Webbplats: www.skatteverket.se

Tjeckien

Ministry of Finance
Information office
Letenská 15
118 10 Prague 1
Telefon: +420 257 04 27 19, +420 257 04 27 22
Telefax: +420 257 04 92 72, +420 257 04 92 73
e-post: informace@mfcr.cz
Webbplats: http://cds.mfcr.cz

Tyskland

Bundesministerium für der Finanzen
Referat Bürgerangelegenheiten
11016 Berlin
Telefax: +49 30 186 82 – 44 20
e-post: buergerreferat@bmf.bund.de
Webbplats: www.bundesfinanzministerium.de

För mer detaljerade uppgifter: www.bzst.de

Ungern

Large Taxpayers Directorate of the Tax and Financial Control Administration (APEH)
1077 Budapest
Dob u. 75–81
Telefax: +36 1 322 19 85
Webbplats: http://www.apeh.hu

General Information Contact Centre of APEH
Telefon: +36 1 250 95 00

Ministry of Finance
Webbplats: http://www.pm.gov.hu

Österrike

Information på tyska:

Webbplats:
https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/AuslndischeUnternehmer/_start.htm

Information på engelska:

Webbplats:
http://english.bmf.gv.at/Tax/VATAssessmentRefund/_start.htm

Serviceportal för företagare med information om mervärdesskatt på tyska:

Webbplats:
http://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/secure/module?gentics.am=Content&p.pub_dir=todo&p.node_id=705&p.filename=40761.html

Norge

Företagare som önskar få information om mervärdesskatt:

Telefon: +47 22 07 70 00
Webbplats: www.skatteetaten.no

Skriftliga förfrågningar kan sändas till respektive regionkontor i Norge. För adressuppgifter, se skatteetatens webbplats.

Företagare som önskar få information om återbetalning till utländska företagare kan vända sig till nedanstående adress:

Skatt øst-Moss
Postboks 103

N-1501 Moss
Telefon: +47 22 07 70 00
Telefax: +47 69 25 57 26
e-post: VATrefund@skatteetaten.no

Uttrycket mervärdesskatteregistrerings-nummer inom EU

Nedan anges uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk. Uppgifterna har hämtats i januari 2013 från kommissionens webbplats:
www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm

Belgien	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTW-identificatienummer
Bulgarien	Идентификационен номер по ДДС
Cypern	Αριθμός Εγγραφής Φ.Π.Α. Arithmos Egrafis FPA
Danmark	momsregistreringsnummer
Estland	käibemaksukohustuslasena registreerimise number
Finland	arvonlisäverorekisteröintinumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Frankrike	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Grekland	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ΦΠΑ Arithmos Forologikou Mitroou FPA
Irland	value added tax identification no.
Italien	il numero di registrazione IVA
Lettland	pievienotās vērtības nodokļa (PVN) reģistrācijas numurs
Litauen	PVM mokėtojo kodas
Luxembourg	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Malta	numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miújud value added tax identification number

Nederländerna	BTW-identificatienummer
Polen	Numer identyfikacyjny VAT
Portugal	o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado
Rumänien	cod de înregistrare în scopuri de TVA
Slovakien	identifikačné číslo pre daň (IČ DPH)
Slovenien	identifikacijska številka za DDV
Spanien	el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
Storbritannien	value added tax (VAT) registration no.
Sverige	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Tjeckien	daňové identifikační číslo (DIČ)
Tyskland	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer
Ungern	közösségi adószám
Österrike	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer

Utformning av mervärdesskatteregistreringsnummer inom EU

I förteckningen nedan anges hur mervärdesskatteregistreringsnumret är utformat i respektive medlemsland. Uppgifterna har hämtats i januari 2013 från kommissionens webbplats: www:ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm.

Land	**VAT-nummer med landskod** [1)]	**Antal tecken utöver landskoden**
Belgien	BE0999999999 [2)]	1 block med 10 siffror [3)]
Bulgarien	BG999999999 eller BG9999999999	1 block med 9 siffror eller 1 block med 10 siffror
Cypern	CY99999999L	1 block med 9 tecken
Danmark	DK99 99 99 99	4 block med 2 siffror
Estland	EE999999999	1 block med 9 siffror
Finland	FI99999999	1 block med 8 siffror
Frankrike	FRXX 999999999	1 block med 2 tecken och 1 block med 9 siffror
Grekland	EL999999999	1 block med 9 siffror
Irland	IE9S99999L	1 block med 8 tecken
Italien	IT99999999999	1 block med 11 siffror
Lettland	LV99999999999	1 block med 11 siffror
Litauen	LT999999999 eller LT999999999999	1 block med 9 siffror eller 1 block med 12 siffror
Luxemburg	LU99999999	1 block med 8 siffror
Malta	MT99999999	1 block med 8 siffror
Nederländerna	NL999999999B99 [4)]	1 block med 12 tecken
Polen	PL9999999999	1 block med 10 siffror
Portugal	PT999999999	1 block med 9 siffror
Rumänien	RO999999999	1 block med minst 2 siffror och maximalt 10 siffror
Slovakien	SK9999999999	1 block med 10 siffror
Slovenien	SI99999999	1 block med 8 siffror

Land	**VAT-nummer med landskod** [1]	**Antal tecken utöver landskoden**
Spanien	ESX9999999X [5]	1 block med 9 tecken
Storbritannien	GB999 9999 99 eller GB999 9999 99 999 [6] eller GBGD999 [7] eller GBHA999 [8]	1 block med 3 siffror, 1 block med 4 siffror och 1 block med 2 siffror eller samtliga dessa följt av 1 block med 3 siffror eller 1 block med 5 tecken
Sverige	SE999999999999	1 block med 12 siffror
Tjeckien	CZ99999999 eller CZ999999999 eller CZ9999999999	1 block med antingen 8, 9 eller 10 siffror
Tyskland	DE999999999	1 block med 9 siffror
Ungern	HU99999999	1 block med 8 siffror
Österrike	ATU99999999 [9]	1 block med 9 tecken

Förklaringar

1. 9 = tecknet ska vara en siffra
   X = tecknet ska vara en bokstav eller en siffra
   S = tecknet ska vara en bokstav, en siffra, ”+” eller ”*”
   L = tecknet ska vara en bokstav
2. Första siffran efter landskoden är alltid en nolla (0).
3. Äldre 9-siffriga nummer har kompletterats med en inledande nolla.
4. Tionde positionen efter landskoden är alltid bokstaven B.
5. Första och sista tecknet kan vara alfanumeriskt eller numeriskt. De får dock inte båda vara numeriska.
6. Anger handlare i branschen.
7. Anger enheter i den centrala förvaltningen.
8. Anger sjuk- och hälsovårdsmyndigheter.
9. Första tecknet efter landskoden är alltid bokstaven U.

Identifieringsnummer

Identifieringsnummer för den särskilda beskattningsordningen avseende elektroniskt tillhandahållna tjänster är konstruerat på följande sätt: EU123456789

Förklaring

EU	Generell landskod
123	Numerisk landskod för registreringslandet (Member State of Identification) enligt nedan
45678	Individuellt tilldelat nummer
9	Kontrollsiffra

Numeriska landskoder (enligt ISO 3166):			
056	Belgien	528	Nederländerna
100	Bulgarien	616	Polen
196	Cypern	620	Portugal
208	Danmark	642	Rumänien
233	Estland	703	Slovakien
246	Finland	705	Slovenien
250	Frankrike	724	Spanien
300	Grekland	826	Storbritannien
372	Irland	752	Sverige
380	Italien	203	Tjeckien
428	Lettland	276	Tyskland
440	Litauen	348	Ungern
442	Luxemburg	040	Österrike
470	Malta		

Mervärdesskattesatser inom EU

I förteckningen nedan anges tillämpliga mervärdesskattesatser inom EU. Förteckningen innehåller även uppgifter om tillämpliga skattesatser inom Norge och Schweiz. Uppgifterna har hämtats i januari 2013 från följande webbplatser: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, www.estv.admin.ch och www.skatteetaten.no.

Land	Reducerad skattesats	Standard skattesats
Belgien	6 %, 12 %	21 %
Bulgarien	9 %	20 %
Cypern	5 %, 8 %	18 %
Danmark	–	25 %
Estland	9 %	20 %
Finland	10 %, 14 %	24 %
Frankrike	2,1 %, 5,5 %, 7 %	19,6 %
Grekland	6,5 %, 13 %	23 %
Irland	4,8 %, 9 %, 13,5 %	23 %
Italien	4 %, 10 %	21 %
Lettland	12 %	21 %
Litauen	5 %, 9 %	21 %
Luxemburg	3 %, 6 %, 12 %	15 %
Malta	5 %, 7 %	18 %
Nederländerna	6 %	21 %
Polen	5 %, 8 %	23 %
Portugal	6 %, 13 %	23 %
Rumänien	5 %, 9 %	24 %
Slovakien	10 %	20 %
Slovenien	8,5 %	20 %

Land	Reducerad skattesats	Standard skattesats
Spanien	4 %, 10 %	21 %
Storbritannien	5 %	20 %
Sverige	6 %, 12 %	25 %
Tjeckien	15 %	21 %
Tyskland	7 %	19 %
Ungern	5 %, 18 %	27 %
Österrike	12 %	20 %
Norge	8 %, 15 %	25 %
Schweiz	2,5 %, 3,8 %	8 %

Tröskelvärden inom EU – undantag för små företag

Medlemsstaterna får befria beskattningsbara personer med liten omsättning från mervärdesbeskattning (artiklarna 284–287 i mervärdesskattedirektivet). Eftersom regler om befrielse från mervärdesbeskattning kan leda till minskade skatteintäkter föreskriver direktivet att befrielsen endast får gälla upp till ett visst tröskelvärde. Nedan angivna uppgifter, vilka avser de tröskelvärden som tillämpas av respektive medlemsstat har hämtats i januari 2013 från kommissionens webbplats:
www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm

Land	**Undantag för små företag**	
	Nationell valuta	**Värde i euro**
Belgien	5 580 EUR	
Bulgarien	50 000 BGN	25 565 EUR
Cypern	15 600 EUR	
Danmark	50 000 DKK	6 707 EUR
Estland	15 978 EUR	
Finland	8 500 EUR	
Frankrike	81 500 EUR eller 32 600 EUR	
Grekland	10 000 EUR eller 5 000 EUR	
Irland	75 000 EUR eller 37 500 EUR	
Italien	30 000 EUR	
Lettland	35 000 LVL	49 659 EUR
Litauen	100 000 LTL	28 962 EUR
Luxemburg	10 000 EUR	
Malta	35 000 EUR eller 24 000 EUR eller	

Land	Undantag för små företag	
	Nationell valuta	Värde i euro
	14 000 EUR	
Nederländerna	Inget	
Polen	150 000 PLN	37 774 EUR
Portugal	10 000 EUR eller 12 500 EUR	
Rumänien	119 000 RON	28 249 EUR
Slovakien	49 790 EUR	
Slovenien	25 000 EUR	
Spanien	Inget	
Storbritannien	70 000 GBP	81 843 EUR
Sverige*	Inget	
Tjeckien	1 000 000 CZK	40 851 EUR
Tyskland	17 500 EUR	
Ungern	5 000 000 HUF	18 328 EUR
Österrike	30 000 EUR	

* Sverige får befria beskattningsbara personer vars årliga omsättning understiger ett belopp motsvarande 10 000 ECU från mervärdesbeskattning (artikel 287 i mervärdesskattedirektivet). Betänkandet SOU 2002:74 samt rapporten Ds 2009:58 innehåller förslag om att införa en sådan befrielse.

Tröskelvärden inom EU – förvärv och distansförsäljning

I förteckningen nedan anges tröskelvärden avseende de särskilda beskattningsreglerna för vissa unionsinterna förvärv och distansförsäljning inom EU. Uppgifterna har hämtats i januari 2013 från kommissionens webbplats:
www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm.

Land	**Förvärvströskel***		**Omsättningströskel****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Belgien	11 200 EUR		35 000 EUR	
Bulgarien	20 000 BGN	10 226 EUR	70 000 BGN	35 791 EUR
Cypern	10 251 EUR		35 000 EUR	
Danmark	80 000 DKK	10 730 EUR	280 000 DKK	37 557 EUR
Estland	10 226 EUR		35 151 EUR	
Finland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Frankrike	10 000 EUR		100 000 EUR	
Grekland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Irland	41 000 EUR		35 000 EUR	
Italien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Lettland	7 000 LVL	9 932 EUR	24 000 LVL	34 052 EUR
Litauen	35 000 LTL	10 137 EUR	125 000 LTL	36 203 EUR
Luxemburg	10 000 EUR		100 000 EUR	
Malta	10 000 EUR		35 000 EUR	
Nederländerna	10 000 EUR		100 000 EUR	
Polen	50 000 PLN	12 592 EUR	160 000 PLN	40 293 EUR
Portugal	10 000 EUR		35 000 EUR	
Rumänien	34 000 RON	8 071 EUR	118 000 RON	28 012 EUR
Slovakien	13 941,45 EUR		35 000 EUR	
Slovenien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Spanien	10 000 EUR		35 000 EUR	

Land	**Förvärvströskel***		**Omsättningströskel****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Storbritannien	70 000 GBP	81 843 EUR	70 000 GBP	81 843 EUR
Sverige	90 000 SEK	10 190 EUR	320 000 SEK	36 232 EUR
Tjeckien	326 000 CZK	13 318 EUR	1 140 000 CZK	46 570 EUR
Tyskland	12 500 EUR		100 000 EUR	
Ungern	2 500 000 HUF	9 164 EUR	8 800 000 HUF	32 257 EUR
Österrike	11 000 EUR		35 000 EUR	

* 2 a kap. 3 § ML (artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet)

** 5 kap. 2 § första stycket 4 ML (artikel 34 i mervärdesskattedirektivet)

INTYG OM UNDANTAG FRÅN MERVÄRDESSKATTE- OCH/ELLER PUNKTSKATTEPLIKT
(Direktiv 2006/112/EG - artikel 151 - och direktiv 2008/118/EG - artikel 13)

Serienummer (frivilligt):

1. BERÄTTIGAD ORGANISATION ELLER PERSON

Namn .....

Gata och nummer .....

Postnummer och postadress .....

(Värd-) Medlemsstat .....

2. BEHÖRIG MYNDIGHET SOM ÄR ANSVARIG FÖR STÄMPLING
(Namn, adress och telefonnummer)

Regeringskansliet

Utrikesdepartementet, Protokollet

103 39 STOCKHOLM Tel. 08-405 10 00

3. FÖRKLARING AV DEN BERÄTTIGADE ORGANISATIONEN ELLER PERSONEN

Den berättigade organisationen eller personen (1) förklarar härmed att

a) de varor och/eller tjänster som anges i fält 5 är avsedda för (2)

- ☐ officiellt bruk av
  - ☐ en utländsk diplomatisk beskickning
  - ☐ ett utländskt konsulat
  - ☐ en europeisk organisation som omfattas av protokollet om Europeiska unionens immunitet och privelegier
  - ☐ en internationell organisation
  - ☐ väpnade styrkor i en stat som är part i Atlantpakten (NATO-styrka)
  - ☐ Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade i Cypern
- ☐ personligt bruk av
  - ☐ en medlem av en utländsk diplomatisk beskickning
  - ☐ en medlem av ett utländskt konsulat
  - ☐ en anställd vid en internationell organisation

.....
(organisationens namn) (se fält 4)

b) de varor och/eller tjänsterna som beskrivs i fält 5 uppfyller de villkor och begränsningar som gäller för undantag från skatteplikt i den värdmedlemsstat, som anges i fält 1, och

c) uppgifterna ovan är lämnade i god tro.

Den berättigade organisationen eller personen förbinder sig härmed att till den medlemsstat från vilken varorna avsänts eller från vilken varorna och/eller tjänsterna levererats eller tillhandahållits betala den mervärdesskatt och/eller punktskatt som skulle utgå om varorna eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för undantag från skatteplikt, eller om varorna och/eller tjänsterna inte används på avsett vis.

..... Ort, datum

..... Undertecknarens namn och ställning

..... Underskrift

4. ORGANISATIONENS STÄMPEL (endast för undantag avseende personligt bruk)

..... Ort, datum

..... Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

..... Underskrift

SKV 5929 04 01 11-03

Exempel

5. BESKRIVNING AV VAROR OCH/ELLER TJÄNSTER FÖR VILKA ANSÖKAN OM UNDANTAG FRÅN MERVÄRDESSKATTE- OCH/ELLER PUNKTSKATTEPLIKT LÄMNAS

A) Uppgifter om leverantören/tillhandahållaren/den godkände upplagshavaren

1. Namn och adress .....

2. Medlemsstat .....

3. Registreringsnummer för mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer/Punktskattenummer .....

B) Uppgifter om varorna och/eller tjänsterna

Nr	Detaljerad beskrivning av varorna och/eller tjänsterna (3) (eller hänvisning till bifogad orderblankett)	Kvantitet eller antal	Värde exkl. mervärdesskatt och/eller punktskatt		Valuta
			Värde per enhet	Sammanlagt värde	
		Sammanlagt belopp:			

6. INTYG AV BEHÖRIGA MYNDIGHETER I VÄRDMEDLEMSSTATEN

Försändelsen/den leverans eller det tillhandahållande av varor och/eller tjänster som beskrivs i fält 5 uppfyller

☐ helt

☐ till en kvantitet av ..... antal (4)

villkoren för undantag från mervärdesskatte- och/eller punktskatteplikt.

..... Ort, datum

..... Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

..... Underskrift

Exempel

7. STÄMPELDISPENS (endast för befrielse avseende officiellt bruk)

I skrivelse, dnr ..... (hänvisning till akt) av den ..... (datum)

har ..... (den berättigade organisationens namn) givits dispens från stämpeln i fält 6

av ..... (namnet på värdmedlemsstatens behöriga myndighet)

..... Ort, datum

..... Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

..... Underskrift

(1) Stryk det som inte är tillämpligt.
(2) Kryssa för tillämplig ruta.
(3) Korsa över det utrymme som inte används. Detta gäller även om orderblanketter bifogas.
(4) Varor och/eller tjänster som inte kommer i fråga för undantag ska strykas i fält 5, eller på bifogad orderblankett.

SKV 5929 04 02 11-03

FÖRKLARANDE ANMÄRKNINGAR

1. För leverantören/tillhandahållaren och/eller den godkände upplagshavaren utgör detta intyg ett dokument till stöd för undantag från skatteplikt för leveranserna eller tillhandahållandena av varor eller tjänster eller försändelsen av varor till de berättigade organisationer eller personer som anges i artikel 151 i direktiv 2006/112/EG och artikel 13 i direktiv 2008/118/EG. I enlighet härmed ska ett intyg upprättas för varje leverantör/tillhandahållare/upplagshavare. Leverantören/tillhandahållaren/upplagshavaren är dessutom skyldig att behålla intyget som en del av sina räkenskaper i enlighet med tillämplig lagstiftning i sin medelmsstat.

2. a) Kraven på det papper som ska användas är fastställda i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* nr C 164 av den 1 juli 1989, s.3.

   Vitt papper med måtten 210 mm x 297 mm ska användas till samtliga exemplar och får ha en högsta avvikelse på längden av minus 5 eller plus 8 mm.

   Vid undantag från punktskatteplikt ska intyget upprättas i två exemplar varav

   - ett ska behållas av avsändaren, och
   - ett ska medfölja förflyttningen av de punktskattepliktiga varorna.

   b) Varje outnyttjat utrymme i fält 5.B ska korsas över så att inget kan tillfogas.

   c) Dokumentet ska fyllas i så att det är lättläsligt och på ett sådant sätt att de ifyllda uppgifterna är beständiga. Det är inte tillåtet att radera eller att skriva över uppgifter. Det ska fyllas i på ett av värdmedlemsstaten erkänt språk.

   d) Om beskrivningen av varorna och/eller tjänsterna (fält 5.B i intyget) hänvisar till en inköpsorderblankett som upprättats på ett språk som inte erkänts av värdmedlemsstaten, ska den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning.

   e) Om intyget å andra sidan har upprättats på ett språk som inte erkänts av leverantörens/tillhandahållarens/upplagshavarens medlemsstat ska den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning av uppgifterna om varorna och/eller tjänsterna i fält 5.B.

   f) Med erkänt språk avses ett officiellt språk i medlemsstaten eller ett av unionens officiella språk som medlemsstaten har godkänt för detta ändamål.

3. Den berättigade organisationen eller personen lämnar genom sin förklaring i fält 3 i intyget de upplysningar som är nödvändiga för bedömningen av ansökan om undantag från skatteplikt i värdmedlemsstaten.

4. Organisationen bekräftar genom sin förklaring i fält 4 i intyget uppgifterna i dokumentets fält 1 och 3 a och intygar att den berättigade personen är anställd av organisationen.

5. a) Hänvisningen till inköpsorderblanketten (fält 5.B i intyget) ska innehålla åtminstone datum och ordernummer. Orderblanketten bör innehålla alla de uppgifter som anges i fält 5 i intyget. Om intyget måste stämplas av värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska även orderblanketten stämplas.

   b) Angivandet av registreringsnumret för punktskatt enligt artikel 22.2 a i rådets förordning (EG) nr 2073/2004 av den 16 november 2004 om administrativt samarbete i fråga om punktskatter är frivilligt. Registreringsnumret för mervärdesskatt eller skatteregistreringsnumret ska anges.

   c) Valutorna bör anges med en kod på tre bokstäver i enlighet med standarden ISO-kod 4127, som fastställts av Internationella standardiseringsorganisationen (1).

6. Den ovannämnda förklaringen av den berättigade organisationen eller personen ska i fält 6 bestyrkas genom värdmedlemsstatens behöriga myndighets stämpel/stämplar. Den myndighet får göra sitt godkännande avhängigt ett samtycke av en annan myndighet i värdmedlemsstaten. Det är den behöriga skattemyndighetens sak att inhämta ett sådant samtycke.

7. För att förenkla förfarandet får den behöriga myndigheten undanta den berättigade organisationen från förpliktelsen att få intyget stämplat, om undantaget från skatteplikt avser officiellt bruk. Den berättigade organisationen bör ange detta undantag i fält 7 i intyget.

---

(1) Exempel på valutakoder som används: EUR (euro), BGN (lev), CZK (tjeckiska kronor), DKK (danska kronor), GBP (brittiska pund), HUF (forinter), LTL (litas), PLN (zloty), RON (rumänska leu), SEK (svenska kronor) och USD (US- dollar).

Exempel

SKV 5929 04 03 11-03

Riktlinjer från EU:s mervärdesskatte-kommitté

EU:s mervärdesskattekommitté utgör bl.a. ett forum för utbyte av åsikter mellan medlemsstaterna om tolkningen av mervärdesskattedirektivet i syfte att uppnå en enhetlig tillämpning av bestämmelserna. Mervärdesskattekommittén har alltsedan 1977 utfärdat en rad icke-bindande riktlinjer (s.k. guidelines). Riktlinjer utfärdas när en uppfattning avseende en specifik fråga omfattas av en absolut majoritet (dvs. mer än hälften av medlemsstaterna). Röstfördelningen, som anges för varje riktlinje, uttrycks efter EU-utvidgningen den 1 januari 2007 på följande sätt (eller med ord med samma innebörd):

– enhälligt: 27 medlemsstater,

– nästan enhälligt: 24−26 medlemsstater,

– en stor majoritet: 18−23 medlemsstater.

Genom rådets genomförandeförordning (EG) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt har vissa riktlinjer givits rättsligt bindande form.

Hittills har endast riktlinjer från 1996–1999 samt vissa från 2002 och 2003 översatts till svenska. Dessa återges nedan. Ytterligare riktlinjer som inte har översatts till svenska finns på kommissionens webbplats:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm.

Riktlinjer godkända 1996

Från 47:e mötet den 11-12 mars

1. Artikel 16 – Uttag från skatteupplag och betalningsskyldig person

En stor majoritet av delegationerna bekräftade de slutsatser som arbetsgrupp nr 1 enades om vid sitt möte den 18 och 19 maj 1992, och menade att uttag av varor från skatteupplag i sig inte utgör en beskattningsbar transaktion. När varor tas ut från skatteupplag bör det emellertid kontrolleras att den mervärdesskatt som skall betalas för de lagrade varorna är densamma som om undantaget inte var tillämpligt.

Om varorna successivt säljs vidare från skatteupplaget omfattas leveransen, som innebär att varorna tas ut från skatteupplaget, inte

längre av något undantag enligt artikel 16. Tillämpningen av normala beskattnings- eller undantagsbestämmelser för denna leverans gör andra rättelseåtgärder överflödiga.

I de fall då uttag från skatteupplag inte har något samband med leveransen av de lagrade varorna bör rättelseåtgärder genomföras om varorna stannar kvar på den medlemsstats territorium som godkände skatteupplaget. Under förutsättning att rådgivande kommittén för mervärdesskatt rådfrågas är medlemsstaterna behöriga att vidta lämpliga åtgärder, vilka enligt en stor majoritet av delegationerna emellertid inte under några omständigheter får innebära att uttag av varor från skatteupplag görs till en skattepliktig transaktion i sig.

2. Artikel 16.1 B e – Varor som kan behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullager

Samtliga delegationer ansåg att punktskattepliktiga varor inte kan föranleda särskild behandling inom ramen för skatteupplagsförfarandena enligt artikel 16.1 B e. Medlemsstaterna var emellertid eniga om att platser som är godkända som upplag enligt direktiv 92/12/EEG om punktskatter samtidigt skulle kunna erkännas som skatteupplag.

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

3. Artikel 16.1 B e – Varor för vilka andra lagringsförfaranden än tullagring är tillämpliga

UNDANTAG FÖR VAROR SOM ÄR AVSEDDA ATT LEVERERAS TILL DETALJHANDELSLEDET

Kommittén anser nästan enhälligt att för att bevara den generella mervärdesskatteprincipen om beskattning i varje tillverknings- och försäljningsled bör andra lagringsförfaranden än tullagring inte användas automatiskt.

I detta hänseende bör villkoret i punkt 1 e rörande varor som inte är ”avsedda att levereras till detaljhandelsledet” tolkas inte bara med hänsyn till varornas beskaffenhet utan även med hänsyn till varornas olika ändamål, exempelvis om de är avsedda för export eller användning i en produktionsprocess i motsats till distribution via detaljhandelsförsäljning. Följden är att varornas beskaffenhet i sig inte räcker som kriterium för att besluta om skatteupplag, men varor avsedda för detaljhandelsförsäljning får under inga omständigheter förvaras i skatteupplag.

4. Artikel 28a 5 och 28b F – Konsoliderat dokument om andra transaktioner än bilaterala transaktioner rörande arbete på lös egendom

Kommittén noterar enhälligt uppdateringsarbetet avseende förenklingen av ett antal transaktioner rörande beställningsarbete, vilken redan godkänts av arbetsgrupp nr 1 vid dess möte den 25 och 26 maj 1993. Ändringarna är nödvändiga till följd av (i) borttagandet av termen ”beställningsarbete” (strykning av artikel 5.5 a och ändring av artikel 28a 5, och (ii) införandet av ett nytt avsnitt F i artikel 28b i samband med antagandet av rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.

Delegationerna godkände enhälligt att

1. Samtliga förenklingsåtgärder har följande gemensamma inslag:

– Den godkända förenklingen av beskattningen innebär att transaktioner som är likartade från beskattnings- och ekonomisk synpunkt behandlas på likvärdigt sätt.

– Villkoren för tillämpning av avsnitt F i artikel 28b är uppfyllda när de varor som skall bearbetas skickas eller transporteras utanför den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes.

– Om uppehåll görs under transporten av de varor som skall bearbetas eller om varorna i strikt mening inte skickas eller återsänds till den huvudansvarige, har de färdiga produkterna från början en känd slutlig destination; de är endast avsedda för kunden/den huvudansvarige.

2. Samtliga förenklingar grundar sig på samma tolkning: kravet att de färdiga produkterna återsänds till den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes, i enlighet med artikel 28a.5 b femte strecksatsen, anses vara uppfyllt även när tillfälliga uppehåll inträffar. Detta förutsätter att de enskilda platser där arbetet utförs inte betraktas som ankomstorter för de varor som skall bearbetas.

De beskrivna exemplen på förenklingsåtgärder utgör typiska fall för vilka exakta villkor har fastställts för att möjliggöra förenklingar. Förutsatt att annan gemenskapslagstiftning inte påverkas och att de fastställda villkoren iakttas, kan var och en av de planerade förenklingarna i praktiken kombineras med vilken som helst av de övriga förenklingarna.

Kommittén anser enhälligt att dokument XXI/2118/95 Rev.2 kan offentliggöras för att göra denna information tillgänglig för

operatörerna och för att göra genomförandet av dessa förenklingsåtgärder i unionen mer enhetligt.

5. Artikel 15.2 – Metod för beräkning av värdegränsen 175 ecu

Delegationerna anser enhälligt att för tillämpningen av undantaget enligt artikel 15.2 kan värdegränsen på 175 ecu (eller det lägre värde som anges av den medlemsstat i vilken leveransen anses äga rum) bestyrkas genom en faktura, vilket innebär att undantaget kan omfatta leverans av flera varor som anges på en enda faktura, vilken ställts ut av samma skattskyldiga person till samma kund. Den nämnda värdegränsen kan inte hänföra sig till olika fakturor som ställts ut av en eller flera skattskyldiga personer rörande leveranser som utförts för en eller flera kunder.

Från 49:e mötet den 8-9 oktober

6. Artikel 15.10 – Gemensamt formulär för tillämpning av undantaget enligt artikeln

För tillämpning av artikel 15.10 i direktivet godkände samtliga delegationer det gemensamma intyget för undantag från mervärdesskatt och punktskatt såsom det ändrats till följd av språksynpunkter från delegationerna.

Från 50:e mötet den 7 november

7. Artikel 18.1 b – Tulldokument gällande import. Uppgifter som krävs för att utnyttja rätten till avdrag av den mervärdesskatt som skall betalas på import

Kommittén menar enhälligt att artikel 18.1 b i sjätte direktivet måste tolkas på så sätt att importhandlingen som anger mottagaren eller importören av varorna och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget inte nödvändigtvis måste vara en originalkopia i pappersform av ett intyg, utan kan utgöras av elektroniska data i den mån som den importerande medlemsstaten har infört system som gör det möjligt att hantera tullformaliteter med hjälp av dator.

I detta fall åligger det den importerande medlemsstaten, som fastställer reglerna för mervärdesskattedeklarationer och betalning av mervärdesskatt, att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att importdeklarationssystemet gör det möjligt att kontrollera utövandet av avdragsrätten, t.ex. på elektronisk väg.

En klar majoritet av kommittéledamöterna anser att i enlighet med artikel 3a i åttonde direktivet är den nuvarande rättsliga situationen sådan att en skattskyldig person inte erhåller någon återbetalning av mervärdesskatt om originalkopiorna i pappersform av importhandlingarna inte är bifogade ansök-

ningshandlingen. Detta hindrar emellertid inte att tullförvaltningen intygar att en utskrift av data som överförts elektroniskt utgör en originalhandling.

Beträffande tillämpningen av det åttonde direktivet måste hänsyn tas till att den person som ansöker om återbetalning i den återbetalande medlemsstaten inte har någon bokföring som innefattar originalhandlingarna och som skulle möjliggöra kontroller vid en senare tidpunkt.

Riktlinjer godkända 1997

Från 52:a mötet den 28–29 maj

1. Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader

Nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor.

När uppförandet av byggnader klassificeras som leverans av varor ansåg nästan alla delegationer att platsen för denna leverans styrs av kriterierna i artikel 8.1 b, vilket innebär att leveransen bör beskattas där arbetet utförs. De var ense om att byggföretagets sändning eller transport av material från en medlemsstat för att användas vid uppförandet av en byggnad i en annan medlemsstat utgör en överföring som åtföljs av ett förvärv av varor. I detta hänseende måste det ej etablerade företaget enligt tredje strecksatsen i artikel 22.1 c registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där förvärvet sker och fullgöra de fastställda skyldigheterna. Enligt artikel 21.1 d får medlemsstaterna anta bestämmelser varigenom skatten skall betalas av en annan person, t.ex. ett skatteombud.

2. Artikel 13 A 1 q – Verksamheter av offentliga radio- och televisionsorgan

Nästan alla delegationer ansåg att det viktigaste kriteriet för att identifiera ett televisionsorgan som ett offentligt televisionsorgan är offentlig finansiering (offentliga bidrag eller licensavgifter). Bland övriga kännetecken finns emellertid särskilda skyldigheter, exempelvis täckning av ett visst territorium eller ett språkområde.

Nästan alla delegationer ansåg att sändning av program för vilket radio- eller televisionsorganet erhåller finansiering genom licensavgifter och bidrag utgör radio- och televisionsorganens enda icke kommersiella verksamhet. De ansåg å andra sidan att försäljning av televisionsprogram alltid måste beskattas även om transaktionen sker mellan offentliga organ.

3. Artikel 9 – Paket av tjänster som tillhandahålls i samband med mässor och liknande utställningar

Kommittén anser enhälligt att när ett företag i samband med en mässa eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, skall hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningsort.

När det gäller bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen.

4. Artikel 9.2 e – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna bekräftar den ursprungliga riktlinjen som godkändes av kommittén vid dess trettiofjärde möte, dvs. att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahålls.

5. Artikel 13 A 1 a – Räckvidd för det undantag som är tillämpligt på leveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet

Delegationerna beslutade enhälligt att en medlemsstats ”offentliga” postväsende endast kan behandlas som sådant när det verkar inom det landet. Ett offentligt postväsende som verkar i ett annat land än sitt eget bör förlora sin ställning som samhällstjänst och därmed rätten till undantag enligt artikel 13 A 1 a.

Från 53:e mötet den 4–5 november

6. Artikel 4 –Tjänster som tillhandahålls av styrelseledamöter

Alla delegationerna var ense om att tjänster vilka tillhandhålls av en juridisk person som medlem av företagets styrelse bör betraktas som ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 och att tjänsterna därför bör vara momspliktiga.

7. Artikel 9 – Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar uppspårandet av arvingar

Kommittén har enhälligt beslutat att uppspårandet av arvingar skall omfattas av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, antingen som en tjänst liknande någon av de verksamheter som avses i den artikeln eller som tillhandahållande av information.

8. Artikel 6 – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna ansåg att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp utgör ett momspliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren.

Riktlinjer godkända 1998

Från 54:e mötet den 16–18 februari

1. Artikel 12.3 och bilaga H kategori 4 – Reducerad skattesats

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på produkter som är specifikt utformade för personer med funktionsnedsättning (medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra liknande apparater) som normalt endast köps eller används, stadigvarande eller tillfälligt, av personer med funktionsnedsättning för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra syften (t.ex. sladdlösa telefoner) är undantagna från bestämmelsen, liksom medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmän användning och inte specifikt för personer med funktionsnedsättning (t.ex. röntgenutrustning).

2. Artikel 4 – Tilldelning av sändningsrättigheter avseende internationella fotbollsmatcher av organisationer som är etablerade utomlands

Kommittén har enhälligt beslutat att tilldelning av rättigheter till TV-sändningar av fotbollsmatcher från organ som är etablerade i tredje land utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig hos kunden på grundval av artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet.

3. Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och 28b F – Tillämpning vid total- eller delunderentreprenad

Kommittén har enhälligt beslutat att total- eller delunderentreprenad av arbete på materiell lös egendom inte ändrar den egentliga karaktären av den tjänst som tillhandahålls av huvudparten i dennes förhållande till sin avtalspart, och som därför fortfarande betraktas som arbete på materiell lös egendom, även om arbetet inte ”fysiskt” utförs av den huvudpart som åtagit sig att utföra arbetet, för vilket denne har fullt avtalsenligt ansvar gentemot kunden.

När det gäller delunderentreprenad ansåg en stor majoritet av delegationerna, förutsatt att villkoren enligt artikel 28b F inte är uppfyllda rörande förhållandet mellan huvudparten och slutkunden, att enligt fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c är platsen för huvudpartens tillhandahållande av tjänsten i sin helhet (inbegripet det arbete som utförs av underentreprenören eller underentreprenörerna) platsen där hans egen del av arbetet fysiskt utförs.

4. Artikel 28b B – Distansförsäljning

Kommittén har nästan enhälligt beslutat att artikel 28b B, enligt vilken beskattning i destinationslandet av distansförsäljning inte är tillämplig på utförda leveranser före den tidpunkt då det belopp som fastställts av destinationsmedlemsstaten överskridits inom loppet av ett kalenderår (med undantag för situationer som omfattas av andra strecksatsen i punkt 2 eller där den skattskyldiga personen har utnyttjat valmöjligheten enligt punkt 3).

Beskattning i destinationslandet kan endast gälla för leveranser av varor som medför att tröskelvärdet överskrids, samt påföljande leveranser och all försäljning som sker året efter det år då tröskelvärdet överskreds.

5. Artikel 28a – Köp av ny bil före flytt till en annan medlemsstat

Kommittén har enhälligt beslutat att överförandet av ett fordon som fortfarande uppfyller definitionen för ”nytt transportmedel” enligt artikel 28a 1a b andra stycket inte är någon beskattningsbar transaktion när den utförs av en privatperson i samband med flyttning. Kommittén är även enig om att återförandet av ett fordon som ursprungligen levererats enligt undantaget i artikel 28c A på motsvarande sätt inte kan betraktas som en skattepliktig transaktion som innebär att medlemsstaterna tillåts kräva att ägaren betalar den mervärdesskatt som inte uppbars när den ursprungliga leveransen undantogs från skatteplikt.

Kommittén har även enhälligt beslutat att endast den ursprungliga leveransen skall kontrolleras för att säkerställa om villkoren för undantag på grundval av transport utanför avgångsmedlemsstaten är uppfyllda. För detta ändamål kan registrering av fordonet med normala skyltar vara tillräckligt som kriterium för att definitivt utesluta ett undantag i den medlemsstat där förvärvet skett. Registrering av fordonet med ”transitskyltar” kan däremot tyda på att leveransen faktiskt rör ett nytt transportmedel som skickats eller transporterats till köparen utanför avgångsmedlemsstatens territorium men inom gemenskapen.

6. Artikel 28a 1a b – Överskridande av tröskelvärdet för förvärv av varor

När bestämmelserna om platsen där de skattepliktiga transaktionerna utförs har tillämpats på felaktigt sätt, har kommittén enhälligt beslutat följande:

Varje medlemsstat måste utöva sin beskattningsrätt, oberoende av händelser någon annanstans (medlemsstat eller tredje land).

Den medlemsstat som uppbar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten måste återbetala den till den skattskyldiga personen (leverantören av varor eller tjänster) i enlighet med sina egna inhemska bestämmelser. Återbetalningen av det på så sätt återvunna beloppet till slutkunden är helt beroende av de avtalsenliga förhållandena mellan leverantören och hans kund.

Från 56:e mötet den 13–14 oktober

7. Artikel 28c B a – Undantagets räckvidd

En stor majoritet av delegationerna ansåg att undantagen från rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som nämns i artikel 13 i sjätte momsdirektivet fortfarande gäller när varorna skickas eller transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och är föremål för ett förvärv inom gemenskapen enligt artikel 28a i destinationsmedlemsstaten.

Detta förvärv inom gemenskapen skall undantas i enlighet med artikel 28c B a i sjätte momsdirektivet.

8. Artikel 9.2 e – Begreppet agent

Alla delegationer var ense om att artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i sjätte momsdirektivet täcker leveranser från agenter som agerar i köparens namn och för dennes räkning såväl som i tillhandahållarens namn och för dennes räkning när det gäller tjänster som avses i artikel 9.2 e.

9. Artikel 9.1 och 9.2 e sista strecksatsen – Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel

Alla delegationer var ense om att släpfordon och påhängsvagnar bör betraktas som transportmedel vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i sjätte momsdirektivet.

Från 57:e mötet den 16–17 december

10. Artikel 8.1 c – Mervärdesskatteregler som är tillämpliga på försäljning av varor ombord på internationella transportmedel efter avskaffandet av skattefri försäljning

När det gäller leveranser ombord på flygplan av varor som skall medföras har kommittén enhälligt beslutat att om det i den ”del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen”, vilken det hänvisas till i artikel 8.1 c, ingår uppehåll mellan avreseorten och ankomstorten, skall transporten betraktas som en enda resa förutsatt att det använda transportmedlet och numret på flygningen, utom i händelse av force majeur, är detsamma under hela resan och att varje uppehåll är kortvarigt.

11. Frågor rörande tillämpningen av rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (Särskilda regler för investeringsguld)

Definitioner (Punkt A i artikel 26b)

Alla delegationer är ense om att för tillämpningen av definitionen i artikel 26b A i skall bland vikter som godtas av guldmarknaderna åtminstone följande ingå:

Enhet	*Vikter som det handlas med*
Kg	12,5/1
Gram	500/250/100/50/20/10/5/2,5/2/(1)
Ounce (1oz = 31,1035 g)	100/10/5/1/1/2/1/4
Tael (1 tael = 1,913oz.)*	10/5/1
Tola (10 tolas = 3,75oz.)**	10

* Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. I Hongkong är den nominella finheten 990 för en tacka på en tael, medan tackor på 5 och 10 tael kan ha en finhet av 999,9 i Taiwan.

** Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den mest populära storleken för en tacka är 10 tola, med en finhet av 999.

Alla delegationerna är ense om att använda marknadsvärdet för guldmynt och för guldinnehållet i mynten den 1 april varje år för att

kontrollera efterlevnaden av villkoret i fjärde strecksatsen i artikel 26b A ii.

Särskild ordning för transaktioner med investeringsguld (punkt B i artikel 26b)

En stor majoritet av delegationerna är ense om att undantaget enligt artikel 26b B första stycket är begränsat till leveranser av varor och inte omfattar transaktioner som kan betecknas som tillhandahållande av tjänster. I artikel 8.1 fastställs platsen för de leveranser av investeringsguld som undantas från mervärdesskatt enligt 26b B.

När investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld fysiskt befinner sig i en annan medlemsstat än den medlemsstat där certifikatet överlämnas till köparen, anser nästan alla delegationer att medlemsstaterna enligt artikel 22.9 a tredje strecksatsen får befria leverantören från dennes skyldigheter i den medlemsstat där guldet fysiskt befinner sig, förutsatt att han i den medlemsstaten inte utför någon av de transaktioner som det hänvisas till i artikel 22.4 c.

Riktlinjer godkända 1999

Från 58:e mötet den 23 juni

1. Artiklarna 8.1 a och 28b F i sjätte momsdirektivet – Avtal mellan två skattskyldiga personer i gemenskapen utan leverans av varor från kunden

Alla delegationerna har enhälligt beslutat att leverans av en maskin, även om den satts samman efter kundens särskilda krav, bör betraktas som leverans av en vara. Vilka delar den tillverkade maskinen består av påverkar inte beteckningen av maskinen som en materiell tillgång.

Om varorna skickas eller transporteras fastställs beskattningsorten för denna transaktion i artikel 8.1 a, och om varorna inte skickas eller transporteras fastställs den i artikel 8.1 b.

När leverantören tillverkar maskinen och installerar eller sätter samman den på den plats som hans kund begärt, bör transaktionen betecknas som leverans av varor med installation eller sammansättning, varigenom beskattningsorten är den plats där varorna installeras eller sätts samman i enlighet med artikel 8.1 a i sjätte momsdirektivet.

Transaktionen anses emellertid vara en leverans av en tjänst om leverantören endast sätter samman de olika maskindelar som hans kund tillhandahållit åt honom. I det fallet omfattas beskattningsorten av artikel 9.2 c eller artikel 28b F i sjätte momsdirektivet.

Riktlinjer godkända 2002

Från 65:e mötet den 19 juni

Artiklarna 8 och 9 – Platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster från begravningsentreprenörer

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst, även om detta alltjämt måste avgöras från fall till fall.

Delegationerna beslutade vidare enhälligt att platsen för tillhandahållande av denna enda tjänst i enlighet med artikel 9.1 i sjätte momsdirektivet skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

Riktlinjer godkända 2003

Från 67:e mötet den 8 januari

Artikel 9 och bilaga L–E-handel. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

1. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

2. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att distansundervisning utgör en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e när undervisningen är automatiserad och beroende av Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk för att fungera och när dess tillhandahållande inte kräver mänsklig inblandning eller endast gör det i liten utsträckning. Om Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och studenten (t.ex. e-post) kommer detta inte att anses vara en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att icke-etablerade beskattningsbara personer som är beskattningsbara enligt den särskilda ordningen i artikel 26c kan upphöra att omfattas av den särskilda ordningen enligt den artikeln vid vilken tidpunkt som helst under ett kalenderkvartal, om något av kriterierna för uteslutning uppfylls. Den icke-etablerade beskattningsbara personen måste inge alla resterande deklarationer fram till utgången av det

kalenderkvartal under vilket han uteslutits. Kravet på att inge denna deklaration inverkar inte på det eventuellt förekommande kravet för icke-etablerade beskattningsbara personer att registrera sig enligt de normala förfarandena i en medlemsstat så fort som de uteslutits från den särskilda ordningen.

4. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person deklarerar och betalar ett belopp för mervärdesskatt till registreringsmedlemsstaten, som i sin tur distribuerar beloppet till konsumtionsmedlemsstaten, och den senare medlemsstaten sedermera fastställer att beloppet är för högt, skall konsumtionsmedlemsstaten underrätta registreringsmedlemsstaten om justeringen och betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen. Delegationerna har även enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person till registreringsmedlemsstaten betalar ett belopp för mervärdesskatt som är för högt i förhållande till deklarationen skall registreringsmedlemsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen.

5. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att varje rapporteringsperiod för en icke-etablerad beskattningsbar person avseende deklarationer som skall inges till registreringsmedlemsstaten i enlighet med den särskilda ordningen i artikel 26c skall behandlas som en separat och sluten rapporteringsperiod.

6. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i fråga om deklarationer som inges enligt den särskilda ordningen i artikel 26c tillåter direktivet inte att belopp avrundas till närmaste heltal i den berörda valutan (t.ex. euro) och om att det exakta beloppet för mervärdesskatt måste rapporteras och betalas i enlighet med sjätte direktivet.

7. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall potentiella säljare får rätten att saluföra en vara på en webbplats (t.ex. på en direktansluten marknadsplats) i utbyte mot en avgift (t.ex. en avgift för att varan blir uppförd eller en avgift för gjorda försäljningar), potentiella köpare lämnar bud på varan på webbplatsen via en automatiserad process, parterna underrättas om en utförd försäljning med hjälp av automatiskt datorgenererad e-post och köparen och säljaren slutligen fullföljer försäljningen, skall den tjänst som tillhandahålls av webbplatsleverantören (t.ex. leverantören av den direktanslutna marknadsplatsen) anses utgöra en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e. Ett

sådant tillhandahållande kan mycket väl, åtminstone delvis, utgöra en tjänst för härbärgering av webbplatser.

8. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att den bifogade tolkningsvägledningen och de åtföljande tabellerna* skall utgöra en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” vid tillämpningen av den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bilaga

Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg – Tolkningsvägledning

Inledning

I detta dokument ges en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Det kommer att vara till hjälp för företagen när de skall avgöra huruvida deras tjänster omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande avseende sådana tjänster (enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta dokument behandlas endast frågan om platsen för tillhandahållande.

I de medföljande tabellerna* ges exempel på transaktioner som antingen omfattas av eller inte omfattas av definitionen på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av definitionen skall behandlas i enlighet med andra regler avseende platsen för tillhandahållande.

Vad är en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”?

En ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” är en tjänst

– som först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk (dvs. stöder sig på Internet eller ett liknande nätverk för att kunna tillhandahållas), och

– vars beskaffenhet till stor del är beroende av informationsteknik för att kunna tillhandahållas (dvs. tjänsten är i huvudsak automatiserad, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och kan inte utföras i avsaknad av informationsteknik).

Med utgångspunkt i dessa två villkor ingår följaktligen följande typer av tjänster i begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”:

- *Digitala produkter* i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar eller uppdateringar av programvara.
- *En tjänst* som tillhandahåller eller stöder en affärsverksamhet eller en personlig närvaro på ett elektroniskt nätverk (t.ex. en webbplats eller en webbsida).
- *En tjänst som genereras automatiskt från en dator*, via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk, när en kund matar in vissa specifika uppgifter.
- *Tjänster, andra än de som uttryckligen nämns i bilaga L, som är automatiserade och beroende av Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kunna tillhandahållas.*

Telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, vilka avses i den nionde respektive den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, anses inte utgöra tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg vid tillämpningen av detta direktiv.

I allmänhet innebär inte det faktum att parter använder Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kommunicera med varandra i fråga om transaktioner eller för att underlätta handeln att de normala mervärdesskattereglerna inte är tillämpliga, lika litet som användningen av telefon eller telefax skulle göra det. Om exempelvis parter helt enkelt använder Internet för att skicka information under loppet av en affärstransaktion (t.ex. e-post) innebär detta inte att transaktionens beskaffenhet ändras. Detta skiljer sig från ett tillhandahållande som är fullständigt beroende av Internet för att kunna ske (t.ex. sökning och nedladdning av uppgifter från en databas utan mänsklig inblandning).

I samtliga fall kommer tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt den normalskattesats som fastställts av medlemsstaten i fråga (enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet), såvida inte ett undantag är tillämpligt i den medlemsstaten. Ett tillhandahållande av t.ex. hasardspel kommer, om dess tillhandahållande på det traditionella sättet är befriat i en medlemsstat, även att vara befriat om det tillhandahålls på elektronisk väg.

I de följande tabellerna* illustreras det ovanstående genom en klassificering av en rad olika typer av tillhandahållanden i syfte att ge tydliga exempel på vilka tjänster som anses tillhandahållas på elektronisk väg och vilka tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg. Denna vägledning är inte uttömmande.

De tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg skall behandlas i enlighet med andra regler om platsen för tillhandahållande. Man bör vara särskilt försiktig när det rör sig om en tjänst som innehåller både elektroniska inslag och andra inslag. Sådana sammansatta transaktioner måste i allmänhet bedömas från fall till fall.

* Tabellerna återges inte i detta sammanhang, se i stället Skatteverkets ställningstagande, RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

Sammanställning – korresponderande bestämmelser i ML och direktivet

I handledningen hänvisas till lagrum i mervärdesskattelagen och samtidigt återges i regel dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Nedanstående sammanställning omfattar främst de fall där hänvisning har skett till viss artikel i mervärdesskattedirektivet. Sammanställningen har sorterats dels utifrån mervärdesskattelagen, dels utifrån mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskattelagen

Mervärdesskattelagen	*Mervärdesskattedirektivet*
1 kap. 1 §	2.1
1 kap. 1 § första stycket 2	2.1 b
1 kap. 2 §	192a–204
1 kap. 2 § första stycket 2	196
1 kap. 2 § första stycket 3	195
1 kap. 2 § första stycket 4	197
1 kap. 2 § första stycket 4 a	198.2
1 kap. 2 § första stycket 4 b	199.1 a och b
1 kap. 2 § första stycket 4 c	194
1 kap. 2 § första stycket 4 d	199a
1 kap. 2 § fjärde stycket	192a
1 kap. 2 d § andra stycket	192a
1 kap. 2 e §	203
1 kap. 3 § första stycket	63–65
1 kap. 4 a § första stycket	68
1 kap. 4 a § andra stycket	64.2 första stycket
1 kap. 5 a §	64.2 andra stycket
1 kap. 6 §, 2 kap. 1 § tredje stycket 1	14.1, 15, 24.1 och 2.1 c
1 kap. 10 a–c §§	5–8
1 kap. 13 a §	2.2
1 kap. 13 b §	2.3
1 kap. 17 §	218
1 kap. 17 a §	217
1 kap. 18 §	344
2 kap. 1 § första stycket 1	2.1 a och 14.1
2 kap. 1 § andra stycket	17.1

Mervärdesskattelagen	*Mervärdesskattedirektivet*
2 kap. 1 § tredje stycket 1, 1 kap. 6 §	2.1 c och 24.1
2 kap. 1 a §	30
2 kap. 2 § 1–2	16
2 kap. 2 § 3	18
2 kap. 3 § första stycket	16
2 kap. 5 §	26
2 kap. 5 § första stycket 1	26.1 b
2 kap. 5 § första stycket 2–3	26.1 a
2 kap. 7 §	27
2 a kap.	20–21, 23, 40–42
2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1	2.1 b ii
2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2	2.1 b iii
2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket	2.1 b i
2 a kap. 2 § 1, 3 § andra stycket 2 och 4 §	3.3
2 a kap. 2 § 1	20
2 a kap. 2 § 2 och 6 § 1 och andra stycket	41
2 a kap. 2 § 3 och 7 §	17 och 23
2 a kap. 2 § 4 och 9 §	21
2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket	2.1 b i, 3.1 b och 3.2
2 a kap. 5 §	20 andra stycket
2 a kap. 6 § tredje stycket	42
2 a kap. 7 §	17.2 a–b, 33 och 36
3 kap. 2 §	135.1 j–l
3 kap. 3 §	135.2
3 kap. 3 § första stycket 4	135.2 a
3 kap. 3 § första stycket 5	135.2 b
3 kap. 3 § första stycket 6	135.2 b
3 kap. 3 § andra stycket	137.1 d
3 kap. 4 §	132.1 b–c, g–h, p
3 kap. 4 och 6 §§	132.1 e
3 kap. 5 §	132.1 b–c, p
3 kap. 7 §	132.1 g–h

Mervärdesskattelagen	*Mervärdesskattedirektivet*
3 kap. 8 §	132.1 i–j
3 kap. 9 §	135.1 b–g
3 kap. 9 § tredje stycket 1	135.1 f
3 kap. 9 § tredje stycket 2	135.1 g
3 kap. 10 §	135.1 a
3 kap. 10 a §	346–347
3 kap. 10 b §	348–349
3 kap. 10 c §	350
3 kap. 11 § 1	380
3 kap. 11 § 2–6	132.1 n
3 kap. 11 a §	132.1 m, 380
3 kap. 13–14 §§	132.1 l och m
3 kap. 19 § första stycket 2	111 b
3 kap. 21 §	148, 150
3 kap. 23 § 1	135.1 e
3 kap. 23 § 2	111 b
3 kap. 23 § 3	132.1 d
3 kap. 23 § 5	135.1 i
3 kap. 23 § 7	152
3 kap. 23 a §	132.1 f
3 kap. 24 §	136
3 kap. 25 §	19, 29
3 kap. 30 §	143
3 kap. 30 § andra, tredje och fjärde stycket	143.1 d och 143.2
3 kap. 30 a § första stycket 1	138.1
3 kap. 30 a § första stycket 2	138.2 b
3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a, 4 samt femte och sjätte styckena	151.1 första stycket a, aa och b
3 kap. 30 a § andra stycket	138.2 a
3 kap. 30 b §	141
3 kap. 30 d § första stycket	140 c
3 kap. 30 e §	142
3 kap. 30 f §	4
3 kap. 31 §	151.1 första stycket d
3 kap. 31 a §	151.1 första stycket e
4 kap. 1–8 §§	9–13
4 kap. 1 § 1	10
4 kap. 6–7 §§	13

Mervärdesskattelagen	*Mervärdesskattedirektivet*
4 kap. 7 § andra stycket	13.1 andra stycket
5 kap. 2 § första stycket 1	32 första stycket
5 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 2 a § 2	36 första stycket
5 kap. 2 § första stycket 3	32 andra stycket
5 kap. 2 § första stycket 4, andra stycket, tredje stycket	33–34
5 kap. 2 b §	37
5 kap. 2 c § första–tredje stycket	38.1
5 kap. 2 c § fjärde stycket	38.2
5 kap. 2 d §	39
5 kap. 3 §	31
5 kap. 3 a § första stycket 1–3	146.1 a–b
5 kap. 3 a § första stycket 4	148 a och e
5 kap. 3 a § första stycket 6 och 6 a	158
5 kap. 3 a § första stycket 8 och andra stycket	146.1 b och 147
5 kap. 4 §	43
5 kap. 5 §	44
5 kap. 6 §	45
5 kap. 7 §	46
5 kap. 8 §	47
5 kap. 9 §	48–49, 380
5 kap. 10 §	50–51
5 kap. 11 §	54.1
5 kap. 11 a §	53
5 kap. 12 §	54.2
5 kap. 13 §	55
5 kap. 14 §	57
5 kap. 15 § första stycket	56.1
5 kap. 15 § andra stycket	56.3
5 kap. 15 a §	56.2
5 kap. 15 b §	56.2 andra stycket
5 kap. 16 §	58
5 kap. 16 och 17 §§	59a
5 kap. 17 och 18 §§	59
5 kap. 19 § 1	148 c–d, f–g
5 kap. 19 § 2	146.1 e

Mervärdesskattelagen	*Mervärdesskattedirektivet*
5 kap. 19 § 3	146.1 d
5 kap. 19 § 4	153
5 kap. 19 § 5	59a
7 kap. 1 § första stycket	96–97
7 kap. 1 § andra stycket och tredje stycket	98–99, bilaga III
7 kap. 2–6 och 8–11§§	72–92
7 kap. 3 § 1 och 3 a § första stycket	73
7 kap. 2 § första stycket	78
7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1	73
7 kap. 3 § 2 b	75
7 kap. 3 § 3	83–84
7 kap. 3 § 4	76
7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§	80
7 kap. 3 c § första stycket	73
7 kap. 6 § första stycket 1	79 första stycket a och 87 a
7 kap. 6 § första stycket 2	79 första stycket b och 87 b
7 kap. 6 § fjärde stycket	90
7 kap. 8–11 §§	86–89
8 kap. 2 § andra stycket	168 c
8 kap. 3 §	168
8 kap. 4 a–4 c §§	168a.1
8 kap. 5, 17, 19–20 §§	178
8 kap. 13–14 §§	173–175
8 a kap.	184–192
9 kap.	137.1 d
9 kap. 2 §	12.1 a
9 a kap.	311–325
9 b kap.	306–310
9 c kap. 1 § första stycket 1 och 4 samt andra stycket	154, 155, 157, 158, 160, 162 och 163
9 c kap. 1 § första stycket 2	159 och 160.1 b
9 c kap. 1 § första stycket 3	154–156 och 160–163
10 kap. 1, 11–12 §§	169–171.1
10 kap. 9 §	167 ff
11 kap.	217–240
11 kap. 1 §	220.1 leden 1–3 och 221.1
11 kap. 2 §	221.3 och 220.2

Mervärdesskattelagen	*Mervärdesskattedirektivet*
11 kap. 3 §	220.1 leden 4–5
11 kap. 3 a §	222
11 kap. 4 §	224
11 kap. 6 §	232
11 kap. 7 §	223 och 236
11 kap. 8 §	226
11 kap. 8 a §	226a
11 kap. 9 § första och andra styckena	220a och 238
11 kap. 9 § tredje stycket	226b
11 kap. 10 § tredje stycket	219
11 kap. 11 §	230
11 kap. 12–14 §§	219a
11 a kap. 1 § första stycket	244
11 a kap. 2 §	233
11 a kap. 3 §	249

Mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet	*Mervärdesskattelagen*
2.1	1 kap. 1 §
2.1 a och 14.1	2 kap. 1 § första stycket 1
2.1 b	1 kap. 1 § första stycket 2
2.1 b i	2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 3 och andra stycket
2.1 b ii	2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1
2.1 b iii	2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 2
2.1 c och 24.1	2 kap. 1 § tredje stycket 1
2.2	1 kap. 13 a §
2.3	1 kap. 13 b §
3.1 b och 3.2	2 a kap.3 § första stycket 3 och andra stycket
3.3	2 a kap. 2 § 1, 3 § andra stycket 2 och 4 §
4	3 kap. 30 f §
5–8	1 kap. 10 a–c § §
9–13	4 kap. 1–8 §§

Mervärdesskattedirektivet	*Mervärdesskattelagen*
10	4 kap. 1 § 1
12.1 a	9 kap. 2 §
13	4 kap. 6–7 §§
13.1 andra stycket	4 kap. 7 § andra stycket
14.1, 2.1 a	2 kap. 1 § första stycket 1
14.1, 15 och 24.1	1 kap. 6 §
16	2 kap. 2 § 1–2
16	2 kap. 3 § första stycket
17 och 23	2 a kap. 2 § 3 och 7 §
17.1	2 kap. 1 § andra stycket
17.2 a–b, 33 och 36	2 a kap. 7 §
18	2 kap. 2 § 3
19, 29	3 kap. 25 §
20	2 a kap. 2 § 1
20 andra stycket	2 a kap. 5 §
20–21, 23, 40–42	2 a kap.
21	2 a kap. 2 § 4 och 9 §
24.1	1 kap. 6 §, 2 kap. 1 § tredje stycket 1
26	2 kap. 5 §
26.1 a	2 kap. 5 § första stycket 2–3
26.1 b	2 kap. 5 § första stycket 1
27	2 kap. 7 §
29, 19	3 kap. 25 §
30	2 kap.1 a §
31	5 kap. 3 §
32 första stycket	5 kap. 2 § första stycket 1
32 andra stycket	5 kap. 2 § första stycket 3
33–34	5 kap. 2 § första stycket 4, andra stycket, tredje stycket
36 första stycket	5 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 2 a § 2
37	5 kap. 2 b §
38.1	5 kap. 2 c § första–tredje styckena
38.2	5 kap. 2 c § fjärde stycket
39	5 kap. 2 d §
41	2 a kap. 2 § 2 och 6 § 1 och andra stycket
42	2 a kap. 6 § tredje stycket

Mervärdesskattedirektivet	*Mervärdesskattelagen*
43	5 kap. 4 §
44	5 kap. 5 §
45	5 kap. 6 §
46	5 kap. 7 §
47	5 kap. 8 §
48–49, 380	5 kap. 9 §
50–51	5 kap. 10 §
53	5 kap. 11 a §
54.1	5 kap. 11 §
54.2	5 kap. 12 §
55	5 kap. 13 §
56.1	5 kap. 15 § första stycket
56.2 första stycket	5 kap. 15 a §
56.2 andra stycket	5 kap. 15 b §
56.3	5 kap. 15 § andra stycket
57	5 kap. 14 §
58	5 kap. 16 §
59	5 kap. 17 och 18 §§
59a	5 kap. 16 och 17 §§
59a	5 kap. 19 § 5
63–65	1 kap. 3 § första stycket
64.2 första stycket	1 kap. 4 a § andra stycket
64.2 andra stycket	1 kap. 5 a §
68	1 kap. 4 a §
72–92	7 kap. 2–6 och 8–11 §§
73	7 kap. 2 § första stycket, 3 § 1 och 3 c §
74	7 kap. 3 § 2 a
75	7 kap. 3 § 2 b
76	7 kap. 3 § 4
78	7 kap. 2 § första stycket
79 första stycket a och 87 a	7 kap. 6 § första stycket 1
79 första stycket b och 87 b	7 kap. 6 § första stycket 2
80	7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§
83–84	7 kap. 3 § 3
86–89	7 kap. 8–11 §§
90	7 kap. 6 § fjärde stycket
96–97	7 kap. 1 § första stycket

Mervärdesskattedirektivet	*Mervärdesskattelagen*
98–99, bilaga III	7 kap. 1 § andra stycket och tredje stycket
111 b	3 kap. 19 §
111 b	3 kap. 23 § 2
132.1 b–c, g–h, p	3 kap. 4 §
132.1 b–c, p	3 kap. 5 §
132.1 d	3 kap. 23 § 3
132.1 e	3 kap. 4 och 6 §§
132.1 f	3 kap. 23 a §
132.1 g–h	3 kap. 7 §
132.1 i–j	3 kap. 8 §
132.1 l–n	3 kap. 13–14 §§
132.1 m, 380	3 kap. 11 a §
132.1 n	3 kap. 11 § 2–6
135.1 a	3 kap. 10 §
135.1 b–g	3 kap. 9 §
135.1 e	3 kap. 23 § 1
135.1 f	3 kap. 9 § tredje stycket 1
135.1 g	3 kap. 9 § tredje stycket 2
135.1 i	3 kap. 23 § 5
135.1 j–l	3 kap. 2 §
135.2	3 kap. 3 §
135.2 a	3 kap. 3 § första stycket 4
135.2 b	3 kap. 3 § första stycket 5 och 6
136	3 kap. 24 §
137.1 d	3 kap. 3 § andra stycket
137.1 d	9 kap.
138.1	3 kap. 30 a § första stycket 1
138.2 a	3 kap. 30 a § andra stycket
138.2 b	3 kap. 30 a § första stycket 2
140 c	3 kap. 30 d § första stycket
141	3 kap. 30 b §
142	3 kap. 30 e §
143	3 kap. 30 §
146.1 a–b	5 kap. 3 a § första stycket 1–3
146.1 b och 147	5 kap. 3 a § första stycket 8 och andra stycket
146.1 d	5 kap. 19 § 3
146.1 e	5 kap. 19 § 2

Mervärdesskattedirektivet	*Mervärdesskattelagen*
148 a och e	5 kap. 3 a § första stycket 4
148 c–d, f–g	5 kap. 19 § 1
148, 150	3 kap. 21 §
151.1 första stycket a, aa och b	3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a, 4 samt femte och sjätte styckena
151.1 första stycket d	3 kap. 31 §
151.1 första stycket e	3 kap. 31 a §
152	3 kap. 23 § 7
153	5 kap. 19 § 4
154, 155, 157, 158, 160, 162 och 163	9 c kap. 1 § första stycket 1 och 4 samt andra stycket
159 och 160.1 b	9 c kap. 1 § första stycket 2
154–156 och 160–163	9 c kap. 1 § första stycket 3
158	5 kap. 3 a § första stycket 6 och 6 a
167 ff	10 kap. 9 §
168	8 kap. 3 §
168a.1	8 kap. 4 a–4 c §§
168 c	8 kap. 2 § andra stycket
169–171.1	10 kap. 1, 11–12 §§
173–175	8 kap. 13–14 §§
178	8 kap. 5, 17, 19–20 §§
184–192	8 a kap.
192a	1 kap. 2 § fjärde stycket och 1 kap. 2 d § andra stycket
192a–204	1 kap. 2 §
194	1 kap. 2 § första stycket 4 c
195	1 kap. 2 § första stycket 3
196	1 kap. 2 § första stycket 2
197	1 kap. 2 § första stycket 4
198.2	1 kap. 2 § första stycket 4 a
199.1 a och b	1 kap. 2 § första stycket 4 b
199a	1 kap. 2 § första stycket 4 d
203	1 kap. 2 e §
217	1 kap. 17 a §
217–240	11 kap.
218	1 kap. 17 §
219	11 kap. 10 § tredje stycket
219a	11 kap. 12–14 §§

Mervärdesskattedirektivet	*Mervärdesskattelagen*
220.1 leden 1–3 och 221.1	11 kap. 1 §
220.1 leden 4–5	11 kap. 3 §
220a och 238	11 kap. 9 §
222	11 kap. 3 a §
221.3 och 220.2	11 kap. 2 §
223 och 236	11 kap. 7 §
224	11 kap. 4 §
226	11 kap. 8 §
226a	11 kap. 8 a §
226b	11 kap. 9 § tredje stycket
230	11 kap. 11 §
232	11 kap. 6 §
233	11 a kap. 2 §
236	11 kap. 7 §
238 och 220a	11 kap. 9 §
244	11 a kap. 1 § första stycket
249	11 a kap. 3 §
306–310	9 b kap.
311–325	9 a kap.
344	1 kap. 18 §
346–347	3 kap. 10 a §
348–349	3 kap. 10 b §
350	3 kap. 10 c §
380	3 kap. 11 § 1

Förteckning – lagar och förarbeten

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1968:580	1968:137	BeU 62
1969:70	1969:18	BeU 25
1969:237	1969:51	BeU 39
1970:166	1970:70	BeU 40
1970:183	1970:123	BeU 39
1970:917	1970:191	BeU 67
1971:71	1971:10	SkU 16
1971:254	1971:73	SkU 34
1971:400	1971:60	SkU 35
1972:82	1972:15	SkU 12
1972:558	1972:119	SkU 60
1973:928	1973:163	SkU 62
1973:985	1973:187	SkU 69
1974:90		FiU 1974:1
1974:885	1974:169	SkU 62
1974:888	1974:171	SkU 61
1974:986	1974:180	SkU 63
1975:725	1975:78	JuU 22
1975:1400	1975/76:29	SkU 1975/76:15
1976:928	1975/76:107	SkU 1976/77:2
1977:61	1976/77:68	SkU 22
1977:291	1976/77:144	SkU 48
1978:73	1977/78:78	SkU 21
1978:197	1977/78:136	SkU 50
1978:322	1977/78:181	SkU 55
1978:920	1978/79:44	SkU 21
1979:181	1978/79:86	JuU 27
1979:304	1978/79:141	SkU 52
1979:1190	1979/80:57	SkU 19
1979:1191	1979/80:57	SkU 19
1980:204	1979/80:80	Ku 45

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1980:676	1980 U:1	SkU U:2
1980:1090	1980/81:70	SkU19
1981:843	1980/81:84	LU24
1981:992	1981/82:30	SkU8
1981:1276	1981/82:59	SkU18
1982:190	1981/82:96	SkU38
1982:288	1981/82:201	SkU63
1982:449	1981/82:214	SkU71
1982:1184	1982/83:55	SkU14
1982:1211	1982/83:53	SkU11
1983:76	1982/83:84	SkU20
1983:144	1982/83:83	SkU29
1983:1006	1983/84:28	SkU9
1983:1006	1983/84:37	SkU9
1983:1052	1983/84:75	SkU19
1984:357	1983/84:189	SkU44
1984:1085	1984/85:70	SkU23
1985:110	1984/85:47	JuU14
1985:147	1984/85:108	SkU40
1985:1116	1985/86:47	SkU17
1986:490	1985/86:150 (bil 1)	SkU50
1986:1289	1986/87:47	SkU11
1986:1382	1986/87:44	SkU8
1987:1218	1987/88:55	SkU12
1987:1236	1987/88:42	SkU16
1988:705	1987/88:150 (bil 3)	SkU40
1988:1152	1988/89:21	SkU1
1989:1027	1988/89:50	SkU10
1990:29	1989/90:73	SkU21
1990:330	1989/90:74	SkU32
1990:576	1989/90:111	SkU31
1990:1153	1990/91:37	SkU5
1990:1319	1990/91:46	SkU7
1991:178	1990/91:89	SkU21
1991:696	1990/91:166	SkU29
1991:1755	1991/92:50	SkU5
1991:1905	1991/92:43	SkU17
1992:190	1991/92:122	SkU24
1992:494	1991/92:129	SkU32
1992:627	1991/92:93	SkU19

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1992:832	1991/92:93	LU28
1992:843		SkU35
1992:878	1991/92:140	KrU28
1992:885	1991/92:150	FiU30
1992:1184	1992/93:96	SkU9
1992:1477	1992/93:50	FiU1, SkU18
1993:772	1992/93:150 (bil 6)	FiU30
1993:642	1992/93:190	SkU26
1993:479	1992/93:196	SkU28
1993:898	1992/93:198	FiU27
1993:1553	1993/94:50	SkU15
1993:1647	1993/94:75	SOU14
1993:1705	1993/94:38	TU11
1994:41	1993/94:105	SkU21

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1968:431)

SFS		
1971:995	1979:499	1986:1357
1976:724	1982:1163	1990:1254
1978:324	1983:915	1991:227
1978:625	1985:176	1993:1234

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1994:473	1993/94:151	1993/94:SkU31
1994:496	1993/94:152	1993/94:SkU32
1994:498	1993/94:225	1993/94:SkU30
1994:1798	1994/95:57	1994/95:SkU7
1994:1893	1994/95:91	1994/95:SkU11
1995:581	1994/95:209	1994/95:SkU42
1995:700	1994/95:202	1994/95:SkU27
1995:931	1994/95:150 (bil 7)	1994/95:FiU20
1995:1207	1995/96:19	1995/96:SkU11
1995:1286	1995/96:19	1995/96:SkU13
	1995/96:45	1995/96:SkU13
	1995/96:58	1995/96:SkU13

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1995:1364	1995/96:45	1995/96:SkU12
1995:1365	1995/96:45	1995/96:SkU12
1996:536	1995/96:191	1995/96:SkU28
1996:661	1995/96:170	1995/96:JuU23
1996:713	1995/96:198	1995/96:SkU31
1996:794	1995/96:176	1995/96:SoU18
1996:965	1995/96:224	1996/97:BoU4
1996:1174	1996/97:1	1996/97:FiU1
1996:1320	1995/96:232	1996/97:SkU5
1996:1327	1996/97:10	1996/97:SkU6
1996:1406	1996/97:12	1996/97:SkU7
1997:220		1996/97:SkU25
1997:331	1996/97:81	1996/97:SkU22
1997:502	1996/97:100	1996/97:SkU23
1997:1036	1997/98:33	1997/98:SkU9
1998:193	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:255	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:300	1997/98:141	1997/98:FiU22
1998:346	1997/98:134/148	1997/98:SkU29
1998:500	1997/98:63	1997/98:TU9
1998:542	1997/98:109	1997/98:SoU22
1998:586	1997/98:153	1997/98:FiU28
1998:1675	1998/99:1	1998/99:SkU1
1999:310	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:422	1998/99:79	1998/99:SkU19
1999:450	1998/99:86	1998/99:SkU21
1999:640	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:959	1998/99:124	1999/2000:KU5
1999:1103	1998/99:130	1999/2000:LU2
1999:1130	1998/99:142	1999/2000:FiU8
1999:1283	1999/2000:2	1999/2000:SkU2
1999:1406	1999/2000:10	1999/2000:UbU7
2000:54	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:143	1999/2000:58	1999/2000:SkU19
2000:478	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:500*	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:1291	1999/2000:126	2000/01:SkU3
2000:1357	2000/01:1	2000/01:SkU7
	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1358	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1427	1999/2000:126	2000/01:SkU11

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
	2000/01:31	2000/01:SkU13
2001:524	2000/01:121	2000/01:SkU25
2001:568	2000/01:95	2000/01:TU15
2001:971	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1169	2001/02:45	2001/02:SkU12
2002:263	2001/02:94	2001/02:SkU22
2002:392	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:1004	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:220	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:659	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:1131	2003/04:24	2003/04:SkU14
2003:1134	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1137		2003/04:SkU15
2004:61	2002/03:150	2003/04:FiU14
2004:118	2003/04:41	2003/04:SkU19
2004:280	2003/04:76	2003/04:SkU29
2004:1155	2004/05:15	2004/05:SkU10
2005:808	2005/06:7	2005/06:FiU13
2005:1198	2005/06:1	2005/06:AU1
2006:51	2005/06:43	2005/06:SoU10
2006:659	2005/06:134	2005/06:UbU21
2006:823	2005/06:128	2005/06:MJU23
2006:905	2005/06:174	2005/06:SkU31
2006:1031	2005/06:130	2005/06:SkU30
2006:1293		
2006:1389	2006/07:1	2006/07:FiU1
2007:42		
2007:463	2006/07:96	2006/07:SkU22
2007:1341	2007/08:1	2007/08:UbU2
2007:1376	2007/08:25	2007/08:SkU14
2008:226	2007/08:50	2007/08:UbU13
2008:1344	2008/09:65	2008/09:SkU19
2009:1333	2009/10:15	2009/10:SkU12
2009:1334		
2009:1341	2009/10:15	2009/10:SkU12
2009:1342		
2009:1345	2009/10:15	2009/10:SkU12
2009:1346		
2010:13	2009/10:1	2009/10:JuU1
2010:104	2009/10:63	2009/10:SkU31
2010:1029	2009/10:165	2009/10:UbU21

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
2010:1046	2009/10:216	2009/10:TU19
2010:1518	2010/11:16	2010/11:SkU13
2010:1519	2010/11:16	2010/11:SkU13
	2009/10:235	
2010:1850	2009/10:242	2010/11:CU5
2010:1892	2010/11:28	2010/11:SkU16
	2010/11:14	
2010:1897	2010/11:36	2010/11:SkU18
2010:1900	2010/11:14	2010/11:SkU12
2011:283	2010/11:52	2010/11:SkU27
2011:298	2010/11:52	2010/11:SkU27
2011:1194	2011/12:1	2011/12:FiU1
2011:1253	2010/11:165	2011/12:SkU3
2012:215	2011/12:80	2011/12:TU8
2012:342	2011/12:94	2011/12:SkU18
2012:386	2011/12:132	2011/12:FiU46
2012:755	2012/13:1	2012/13:FiU1

* Omtryck genom SFS 2000:500

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

SFS	
1994:1800	2000:505
1994:1974	2000:1113
1995:955	2003:221
1995:1287	2003:966
1996:582	2003:1138
1996:1325	2004:1158
1997:128	2009:1347
1997:709	2010:1898
1997:751	2011:385
1998:349	
1999:521	
1999:650	

Förteckning – föreskrifter och allmänna råd m.m.

Skatteverket, som inrättades den 1 januari 2004, ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna.

Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer m.m. som berör mervärdesskatt och som har beslutats av Skatteverket eller Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift eller allmänt råd är inaktuell till vissa delar.

Skatteverket beslutar om föreskrifter enligt särskilda bemyndiganden. Dessa är liksom lagar och förordningar bindande. De publiceras i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Riksskatteverkets föreskrifter har publicerats i Riksskatteverkets författningssamling (RSFS). Skatteverket beslutar också om allmänna råd. De tas in i publikationen Skatteverkets allmänna råd (SKV A). Till skillnad mot föreskrifterna är de allmänna råden enbart vägledande, inte bindande. Riksskatteverkets allmänna råd har under åren 2001–2003 publicerats i Riksskatteverkets allmänna råd (RSV). Före år 2001 benämndes de allmänna råden Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och anvisningar m.m. De publicerades i olika serier. Skatteverket publicerar meddelanden i Skatteverkets meddelanden (SKV M). I meddelanden tas bl.a. in redogörelser för gällande rätt, som fanns i de tidigare rekommendationerna.

På Skatteverkets webbplats finns samtliga föreskrifter, allmänna råd och meddelanden under Rättsinformation.

Föreskrifter

RSFS 2001:7	Riksskatteverkets föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker
SKVFS 2004:19	Skatteverkets föreskrifter om vilka guldmynt som är att anse som investeringsguld
SKVFS 2005:14	Skatteverkets föreskrifter om förenklad faktura enligt mervärdesskattelagen (1994:200)
SKVFS 2006:2	Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattedeklaration
SKVFS 2006:4	Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Företagsregistrering
SKVFS 2006:11	Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:2)
SKVFS 2007:13	Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2005:14)
SKVFS 2008:6	Skatteverkets föreskrifter om i vilken omfattning kontoutdrag ska skickas till den skattskyldige
SKVFS 2009:17	Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:4)
SKVFS 2009:19	Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2006:2)
SKVFS 2009:38	Skatteverkets föreskrifter om periodisk sammanställning
SKVFS 2010:3	Skatteverkets föreskrifter om inlämnande av periodisk sammanställning i elektronisk form
SKVFS 2010:23	Skatteverkets föreskrifter om ändring i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2009:38)

Allmänna råd

SKV A 2004:5	Skatteverkets allmänna råd om avdrag för utgifter för representation m.m. att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2004 och fr.o.m. 2005 års taxering
SKV A 2008:17	Skatteverkets allmänna råd om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskatte-deklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer
SKV A 2012:29	Skatteverkets allmänna råd om värdering av bilförmån för beskattningsåret 2013

Meddelanden

SKV M 2004:4	Skatteverkets information om avdrag för utgifter för representation m.m. att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2004 och fr.o.m. 2005 års taxering
SKV M 2008:14	Skatteverkets information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskatte-deklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer
SKV M 2012:23	Skatteverkets information om vissa förmåner för beskattningsåret 2013
SKV M 2012:21	Skatteverkets information om värdering av bilförmån för beskattningsåret 2013

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen

2 kap. 4 § 1 st. ABL, 209
2 kap. 25 § ABL, 209
2 kap. 26 § ABL, 209

Avgiftsförordningen

4 § AvgF, 187
9 § AvgF, 186
15 § AvgF, 186

Begravningslagen

2 kap. 1 § begravningslag, 112
2 kap. 2 a § begravningslag, 112
2 kap. 13 § begravningslag, 112

Bokföringslagen

1 kap. 2 § 7 p. BFL, 633
1 kap. 2 § 8 p. BFL, 633
3 kap. BFL, 24
4 kap. 1 § BFL, 638
4 kap. 2 § BFL, 639
4 kap. 6 § BFL, 621, 641
5 kap. 1 § BFL, 1295
5 kap. 2 § BFL, 639
6 kap. 1 § BFL, 640
6 kap. 3 § BFL, 643
6 kap. 4 § BFL, 640
6 kap. 6 § BFL, 640
7 kap. 1 § BFL, 634
7 kap. 2 § BFL, 634

Fördraget om EU

Artikel 1 EU-fördrag, 57
Artikel 13.1 EU-fördrag, 57

Fördraget om EU:s funktionssätt

Artikel 258 EUF-fördrag, 58
Artikel 259 EUF-fördrag, 58
Artikel 267 EUF-fördrag, 59
Artikel 335 EUF-fördrag, 57

Förordning om myndigheters rätt till kompensation…

1 § förordning 2002:831, 1283
2 § förordning 2002:831, 1284
4 § förordning 2002:831, 1284
7 § förordning 2002:831, 1284
8 § förordning 2002:831, 1284
9 § förordning 2002:831, 1284

Förordning om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

3 § förordning 2011:1262, 1312
4 § förordning 2011:1262, 1314
5 § förordning 2011:1262, 1313, 1314

Förordning om återbetalning av mervärdesskatt

2 § förordning 1994:224, 1239, 1240, 1248
3 § förordning 1994:224, 1248

3 a § förordning 1994:224, 547, 1248
4 § förordning 1994:224, 1239, 1240

Handelsbolagslagen

1 kap. 1 § HBL, 197
1 kap. 3 § HBL, 201
1 kap. 4 § HBL, 198
2 kap. 36 § HBL, 198
2 kap. 44 § HBL, 198

Inkomstskattelagen

2 kap. 13 § IL, 181
2 kap. 17 § IL, 181
7 kap. 7 § IL, 193
7 kap. 7 eller 14 § IL, 194
11 kap. 11 § IL, 160
11 kap. 11 och 14 §§ IL, 481
13 kap. 1 § IL, 169
14 kap. 5 § IL, 1307
15 kap. 6 § IL, 558, 911
16 kap. 2 § IL, 160, 522
16 kap. 13 § IL, 493
16 kap. 16 § IL, 558, 911, 1307
18 kap. 17 a § IL, 558
19 kap. 14 § IL, 558, 911
21 kap. 2 § IL, 660, 1272
36 kap. IL, 207
36 kap. 3 § IL, 206
45 kap. 8 § IL, 180

Jordabalken

1 kap. 1 § JB, 761
1 kap. 1 a § 1 st. 1 p. JB, 35
2 kap. 1 § JB, 761
2 kap. 2 § JB, 763
2 kap. 3 § JB, 764
9 kap. 1 § JB, 787

Lag om ersättning för viss mervärdesskatt…

1 a § LEMK, 1288
2 § LEMK, 1285
2 a § LEMK, 1288
3 § LEMK, 1285
4 § LEMK, 116, 1286
5 § LEMK, 1289
6 b § LEMK, 1287
6 c § LEMK, 1288
7 § LEMK, 1292
7 a § LEMK, 1293
8 § LEMK, 1294
13–16 §§ LEMK, 1294
17 § LEMK, 1293
17 a § LEMK, 1293
17 b § LEMK, 1293
18–19 §§ LEMK, 1294
20–21 §§ LEMK, 1294

Lag om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

2 § lag 2011:1245, 1316
4 § lag 2011:1245, 1312
4 § 1 p. lag 2011:1245, 1312
4 § 5 p. lag 2011:1245, 1312
5 § lag 2011:1245, 1313
6 § lag 2011:1245, 1313
7 § lag 2011:1245, 1314
8 § lag 2011:1245, 1314
9 § lag 2011:1245, 1315
11 § lag 2011:1245, 1316
13 § lag 2011:1245, 1316
14 § lag 2011:1245, 1317
15 § lag 2011:1245, 1317
17 § lag 2011:1245, 1319
18 § lag 2011:1245, 1319
20 § lag 2011:1245, 1320
25 § 2 st. lag 2011:1245, 1320

Mervärdesskattedirektivet

Artikel 2.1, 80
Artikel 2.1 a och c, 119
Artikel 2.1 b i, 3.1 b, 3.2, 262
Artikel 2.1 b ii, 257
Artikel 2.1 b iii, 261

Artikel 2.1 c, 128
Artikel 2.2, 247
Artikel 2.3, 246, 261
Artikel 3.3, 265
Artikel 4, 272
Artikel 5−8, 216
Artikel 9, 166, 193
Artikel 9.2, 260
Artikel 9−13, 165
Artikel 10, 166
Artikel 12.1 a och b, 803
Artikel 13, 183
Artikel 13.1, 189
Artikel 14.1, 122
Artikel 14.1, 15 och 24.1, 217
Artikel 14−19, 119
Artikel 14.1 och 63, 90
Artikel 14.2 b, 123
Artikel 16, 154, 155
Artikel 17.1, 252
Artikel 17, 21 och 23, 253
Artikel 18, 154
Artikel 19, 1205
Artikel 20, 262, 266
Artikel 20–21, 255
Artikel 23, 255
Artikel 24.1, 91, 128
Artikel 24−29, 119
Artikel 26.1, 159
Artikel 26.1 a, 161, 471
Artikel 26.1 a och 75, 471
Artikel 26.1 b, 1033
Artikel 26−27, 154
Artikel 27, 817
Artikel 29, 1206
Artikel 30, 217
Artikel 31, 232
Artikel 32 1 st., 222
Artikel 32 2 st., 226
Artikel 33, 231
Artikel 33−34, 228
Artikel 34.4, 230
Artikel 36, 223, 224
Artikel 37, 232
Artikel 37.3, 287
Artikel 38.1, 235
Artikel 38.2, 235
Artikel 39, 235
Artikel 40, 257
Artikel 40–42, 255
Artikel 41, 266
Artikel 42, 267, 273
Artikel 43, 312
Artikel 44, 317
Artikel 45, 323
Artikel 46, 327
Artikel 47, 330
Artikel 48, 335
Artikel 49–52, 339
Artikel 53, 340
Artikel 54.1, 346
Artikel 54.2, 350
Artikel 55, 353
Artikel 56.2 1 st., 357
Artikel 56.2 2 st., 357
Artikel 56.3, 355
Artikel 57, 354
Artikel 58, 358
Artikel 59, 358
Artikel 59a, 358, 360, 371
Artikel 59b, 360
Artikel 62–71, 79, 89, 812
Artikel 63, 91, 637
Artikel 64.1, 91
Artikel 64.2, 99
Artikel 65, 93, 637
Artikel 66, 637
Artikel 73, 381
Artikel 74, 389
Artikel 75, 390
Artikel 78, 374
Artikel 79 c, 426
Artikel 79 och 87, 409
Artikel 80, 397
Artikel 90, 415
Artikel 96–103, 434
Artikel 97, 434
Artikel 98, 434, 1064

Artikel 98.2, 1083
Artikel 99, 434

Artikel 111 b, 108, 1085
Artikel 131, 135 och 137, 854
Artikel 132, 191
Artikel 132.1, 960, 994, 999
Artikel 132.1 d, 108
Artikel 132.1 e, 979
Artikel 132.1 f, 113
Artikel 132.1 g och h, 981, 989
Artikel 132.1 l och n, 1085
Artikel 132.1 m, 1003
Artikel 132.1 n, 1047
Artikel 135.1, 1164
Artikel 135.1 a, 1180
Artikel 135.1 b, 1157
Artikel 135.1 b–e, 1156
Artikel 135.1 b–g, 1156
Artikel 135.1 e, 105
Artikel 135.1 g, 1175
Artikel 135.1 i, 109
Artikel 135.1 j, 803
Artikel 135.1 l, 767
Artikel 135.2 b, 793, 798
Artikel 136 a och b, 1199
Artikel 137.2, 856
Artikel 138, 238, 255
Artikel 138.1, 240
Artikel 138.2 a, 246
Artikel 138.2 b, 245
Artikel 140 c, 272
Artikel 141, 275
Artikel 142, 117, 309
Artikel 143, 1326
Artikel 143.1 d, 1328
Artikel 143.2, 1328
Artikel 146.1 a, 282
Artikel 146.1 b, 282
Artikel 146.1 b och 147, 292
Artikel 146.1 d, 368
Artikel 146.1 d–e, 365
Artikel 146.1 e, 366
Artikel 147, 285
Artikel 148 a−g, 943
Artikel 148 a–c, e och f, 287
Artikel 148 c, 950
Artikel 148 c, d, f och g, 365
Artikel 148 e, 946
Artikel 148 e–g, 956
Artikel 150.1−150.2, 943
Artikel 151.1, 1237
Artikel 151.1 1 st. a, aa och b, 238, 251
Artikel 151.1 1 st. d och e, 118, 238
Artikel 151.1 1 st. e, 251
Artikel 152, 113
Artikel 154−155, 1219
Artikel 154−156, 1225
Artikel 157−160, 1219
Artikel 158, 291
Artikel 159−163, 1225
Artikel 162−163, 1219
Artikel 167, 637
Artikel 167 a, 638
Artikel 168, 465
Artikel 168 a och 178 a, 926
Artikel 168 c, 532
Artikel 168−170, 495
Artikel 168a.1, 472, 506, 560
Artikel 169−171, 532
Artikel 173.1, 474, 495
Artikel 173.2, 495
Artikel 174.1, 495
Artikel 176, 522, 919
Artikel 178, 524
Artikel 184−192, 557, 572
Artikel 192a, 87
Artikel 192a–205, 79, 80
Artikel 197, 276
Artikel 198.1−198.3, 1190
Artikel 199.1 a, 838

Artikel 203, 80, 88
Artikel 213, 74
Artikel 213.2 och 214.1 b, 272
Artikel 214.1 e, 310
Artikel 214−216, 74

Artikel 217, 598
Artikel 218, 598
Artikel 219a, 596
Artikel 220.1, 599
Artikel 220.2, 600
Artikel 221.3, 600
Artikel 222, 604
Artikel 224, 601
Artikel 226, 276, 604
Artikel 233, 632
Artikel 238, 613
Artikel 250.1, 74
Artikel 252.2, 75
Artikel 262, 75
Artikel 263, 76
Artikel 284–287, 1382
Artikel 287, 1383

Artikel 306–310, 1099
Artikel 309, 1123
Artikel 312–325, 1129, 1141
Artikel 344, 1190
Artikel 344–356, 1190
Artikel 345, 1191
Artikel 357–369, 1261, 1309
Artikel 358.1, 1313
Artikel 359, 1313
Artikel 362, 1314
Artikel 364, 1317
Artikel 366, 1316
Artikel 367, 1316, 1317
Artikel 368, 1317
Artikel 369, 1320
Artikel 371, 1004
Artikel 380, 335, 803, 1004, 1047
Artikel 402.1, 38
Artikel 411.2, 30

Mervärdesskatteförordningen

6 § MF, 537
7 § MF, 538
8 § MF, 538
9 § MF, 539, 542
13 b § MF, 396
14 § MF, 293
14 b § MF, 249, 936
14 c § MF, 251, 308, 1245, 1246
18 a § 1 st. MF, 1229
18 b § MF, 1228

Mervärdesskattelagen

1 kap. 1 § ML, 79
1 kap. 1 § 1 st. ML, 72, 80
1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 35, 220
1 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 220
1 kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 220, 1326
1 kap. 1 § 3 st. ML, 27, 80, 88, 869
1 kap. 2 § ML, 35, 80
1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 263
1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 81, 265, 842
1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 82
1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 83, 276
1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML, 83, 1194, 1196
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 80, 81, 837, 848
1 kap. 2 § 1 st. 4 c p. ML, 82, 85, 86, 263
1 kap. 2 § 1 st. 4 d p. ML, 80, 82
1 kap. 2 § 1 st. 4 e p. ML, 81, 83
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 84, 260
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 1229
1 kap. 2 § 1 st. 6 a–c p. ML, 84, 1335
1 kap. 2 § 2 st. ML, 806, 837, 845
1 kap. 2 § 2 st. 2 p. ML, 844
1 kap. 2 § 4 st. ML, 87
1 kap. 2 a § ML, 85, 436, 1064, 1068, 1147
1 kap. 2 b § ML, 85, 436, 1068, 1147
1 kap. 2 d § ML, 86
1 kap. 2 d § 2 st. ML, 87
1 kap. 2 e § ML, 27, 88
1 kap. 3 § ML, 89, 91, 812, 824
1 kap. 3 § 1 st. ML, 93
1 kap. 3 § 3 st. ML, 93
1 kap. 3 a § ML, 97, 812
1 kap. 3 b § ML, 97, 938
1 kap. 4 § ML, 97, 660, 1272

1 kap. 4 a § ML, 624
1 kap. 4 a § 1 st. ML, 98
1 kap. 4 a § 2 st. ML, 98
1 kap. 5 § ML, 98
1 kap. 5 a § ML, 99
1 kap. 6 § ML, 35, 37, 101, 217, 234, 305
1 kap. 7 § 1 st. ML, 1217
1 kap. 8 § 1 st. ML, 37
1 kap. 8 § 2 st. ML, 29, 463
1 kap. 9 § ML, 30, 400
1 kap. 10 § ML, 26, 217, 280, 555
1 kap. 10 a § ML, 26
1 kap. 10 a–10 c §§ ML, 216, 1361
1 kap. 10 b § ML, 35
1 kap. 11 § ML, 27, 760, 787, 799, 855
1 kap. 11 § 1 p. ML, 765
1 kap. 12 § ML, 37, 760, 766
1 kap. 13 § ML, 32, 915
1 kap. 13 a § ML, 31, 247, 935, 1141
1 kap. 13 b § ML, 33, 246, 261
1 kap. 14 § ML, 24
1 kap. 15 § ML, 37, 87, 532, 1249
1 kap. 16 § ML, 182, 205
1 kap. 17 § ML, 27, 598
1 kap. 17 a § ML, 598
1 kap. 18 § ML, 30, 86, 1190
1 kap. 19 § ML, 28, 1323

2 kap. 1 § ML, 119, 154
2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 122
2 kap. 1 § 2 st. ML, 119, 252, 315
2 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 125, 127
2 kap. 1 a § ML, 29, 217, 1321
2 kap. 2 § ML, 155
2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 156
2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 157
2 kap. 2 § 2 st. ML, 156
2 kap. 3 § 1 st. ML, 155, 836
2 kap. 3 § 2 st. ML, 155
2 kap. 5 § ML, 836, 931, 1033
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 159, 804
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 160, 471, 920
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 163, 920, 922, 933
2 kap. 5 § 2 st. ML, 163
2 kap. 7 § ML, 803, 806, 816, 817, 835, 836
2 kap. 7 § 1 st. ML, 818, 819
2 kap. 7 § 2 st. ML, 818
2 kap. 7 § 3 st. ML, 817, 819
2 kap. 8 § ML, 804, 806, 820, 832, 835, 837
2 kap. 8 § 1 och 2 st. ML, 828
2 kap. 8 § 3 st. ML, 828

2 a kap. 2 § 1 p. ML, 257, 262, 280
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 266
2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1–2 st. ML, 492
2 a kap. 2 § 3 p. ML, 253, 268
2 a kap. 3 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML, 262
2 a kap. 4 § ML, 266
2 a kap. 5 § ML, 266
2 a kap. 6 § 1–2 st. ML, 266
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 273, 275
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 269
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 224
2 a kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 271
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 230
2 a kap. 9 § ML, 270
2 a kap. 10 § ML, 270

3 kap. 1 § ML, 101
3 kap. 1 § 3 st. ML, 255
3 kap. 1 a § ML, 101
3 kap. 2 § ML, 759, 767, 853, 1019
3 kap. 2 § 1 st. ML, 769
3 kap. 2 § 2 st. ML, 768

3 kap. 3 § ML, 759, 766, 799
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 787
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 787
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 787
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 788
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 793
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 798

3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 800
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 800
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 800
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 801
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 801, 1016
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 802
3 kap. 3 § 2 st. ML, 790, 857, 862
3 kap. 3 § 2–3 st. ML, 802
3 kap. 3 § 3 st. 1–2 p. ML, 862
3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML, 862
3 kap. 4 § ML, 959, 978, 980
3 kap. 5 § ML, 960
3 kap. 6 § ML, 978
3 kap. 7 § ML, 980
3 kap. 8 § ML, 993
3 kap. 8 § 2 st. ML, 1000
3 kap. 9 § 1 st. ML, 1155, 1156
3 kap. 9 § 2 st. ML, 800, 1155
3 kap. 9 § 3 st. ML, 1165
3 kap. 10 § ML, 1180
3 kap. 10 a § ML, 86, 1189
3 kap. 10 b § ML, 86, 1193
3 kap. 10 b−c §§ ML, 1193
3 kap. 10 c § ML, 86, 1194
3 kap. 11 § ML, 1046
3 kap. 11 § 1 p. ML, 1047, 1073
3 kap. 11 § 2 p. ML, 1054
3 kap. 11 § 3 p. ML, 1056
3 kap. 11 § 4 p. ML, 1056, 1061
3 kap. 11 § 5 p. ML, 1000, 1062
3 kap. 11 § 6 p. ML, 1000, 1061, 1063
3 kap. 11 a § ML, 801, 1003
3 kap. 13 § ML, 1086
3 kap. 14 § ML, 1091
3 kap. 16 § ML, 32, 1086
3 kap. 17 § ML, 1086
3 kap. 18 § ML, 1055, 1062, 1097
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 1093
3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 1093
3 kap. 19 § 2 st. ML, 1097
3 kap. 20 § ML, 1097
3 kap. 21 § ML, 943
3 kap. 21 § 1 st. 1–3 p. ML, 946
3 kap. 21 § 1 st. 4 p. ML, 953, 954
3 kap. 21 § 1 st. 5 p. ML, 951, 952
3 kap. 21 § 1 st. 6 p. ML, 953
3 kap. 21 a § ML, 943, 955
3 kap. 22 § ML, 943, 958
3 kap. 23 § ML, 1136
3 kap. 23 § 1 p. ML, 105
3 kap. 23 § 2 p. ML, 106
3 kap. 23 § 3 p. ML, 108
3 kap. 23 § 4 p. ML, 108
3 kap. 23 § 5 p. ML, 108
3 kap. 23 § 6 p. ML, 112
3 kap. 23 § 7 p. ML, 112
3 kap. 23 a § ML, 113
3 kap. 24 § ML, 919, 1199
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 1199
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 1201
3 kap. 24 § 3 st. ML, 1203
3 kap. 25 § ML, 484, 485, 653, 1205, 1277
3 kap. 26 a § ML, 929, 1241
3 kap. 26 a–c §§ ML, 547
3 kap. 26 b § ML, 1241
3 kap. 26 c § ML, 1242
3 kap. 29 § ML, 116
3 kap. 30 § 1 st. ML, 116, 1235, 1326
3 kap. 30 § 2 st. 1 och 2 p. ML, 1327
3 kap. 30 § 3 st. ML, 1328
3 kap. 30 § 4 st. ML, 1328
3 kap. 30 § 5 st. ML, 1330
3 kap. 30 § 5 st. 1 a p. ML, 1329
3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML, 240, 274
3 kap. 30 a § 1 st. 1−2 p. och 2 st. ML, 238
3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML, 245
3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML, 1242
3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. och 5 st. ML, 249
3 kap. 30 a § 1 st. 3−4 p. och 5−6 st. ML, 238
3 kap. 30 a § 1 st. 3 a p. ML, 1243
3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML, 1243
3 kap. 30 a § 2 st. ML, 246
3 kap. 30 a § 3 st. ML, 1244
3 kap. 30 a § 3 st. 1 a p. ML, 307

3 kap. 30 a § 4 st. ML, 253
3 kap. 30 a § 5 st. ML, 1243
3 kap. 30 a § 6 st. ML, 1243
3 kap. 30 b § ML, 275, 276
3 kap. 30 d § ML, 268, 1237
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 272
3 kap. 30 d § 2 st. ML, 272
3 kap. 30 e § ML, 117, 309
3 kap. 30 f § ML, 272, 1141, 1150, 1151
3 kap. 30 g § ML, 117, 309
3 kap. 31 § ML, 117, 251, 1246
3 kap. 31−31 a §§ ML, 238
3 kap. 31 a § ML, 118, 251, 1246
3 kap. 32 § ML, 309

4 kap. 1 § 1 p. ML, 169, 193
4 kap. 1 § 2 p. ML, 170
4 kap. 1–8 §§ ML, 165
4 kap. 2 § ML, 190, 507
4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 180
4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 181
4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 181
4 kap. 3 § 2 st. ML, 181
4 kap. 5 § ML, 182
4 kap. 7 § ML, 183
4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 207
4 kap. 7 § 2 st. ML, 188
4 kap. 7 § 3 st. ML, 183
4 kap. 8 § ML, 191, 194

5 kap. 1 § 1 st. ML, 304
5 kap. 1 § 2 st. ML, 305
5 kap. 1 § 3 st. ML, 288, 305, 353
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 222, 245, 262, 274
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 223
5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 226
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 228, 1151
5 kap. 2 § 3 st. ML, 230
5 kap. 2–3 §§ ML, 281
5 kap. 2 a § ML, 230, 231, 245
5 kap. 2 a § 2 p. ML, 224
5 kap. 2 b § ML, 232
5 kap. 2 c § 1–3 st. ML, 235
5 kap. 2 c § 2 st. ML, 235
5 kap. 2 d § ML, 235
5 kap. 3 § ML, 232, 262
5 kap. 3 a § ML, 281
5 kap. 3 a § 1 st. 1 p. ML, 282
5 kap. 3 a § 1 st. 2 p. ML, 282, 284
5 kap. 3 a § 1 st. 3 p. ML, 282
5 kap. 3 a § 1 st. 4 p. ML, 288
5 kap. 3 a § 1 st. 5 p. ML, 289
5 kap. 3 a § 1 st. 6 p. ML, 291
5 kap. 3 a § 1 st. 6 a p. ML, 291
5 kap. 3 a § 1 st. 7 p. ML, 292, 935, 938
5 kap. 3 a § 1 st. 8 p. ML, 292
5 kap. 3 a § 3 st. ML, 290
5 kap. 4 § ML, 312
5 kap. 4 § 1 p. ML, 312
5 kap. 4 § 2 p. ML, 313
5 kap. 5 § ML, 317
5 kap. 5 § 2 st. ML, 320
5 kap. 6 § ML, 323
5 kap. 6 § 2 st. ML, 324
5 kap. 7 § ML, 327
5 kap. 8 § ML, 330, 855
5 kap. 9 § 1 st. ML, 335
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 286
5 kap. 9 § 3 st. ML, 338
5 kap. 10 § 1 st. ML, 338
5 kap. 10 § 2 st. ML, 339
5 kap. 11 § ML, 346
5 kap. 11 a § ML, 340
5 kap. 12 § ML, 350
5 kap. 13 § ML, 353
5 kap. 14 § ML, 354
5 kap. 15 § ML, 355
5 kap. 15 § 1 st. ML, 355
5 kap. 15 a § 1 st. ML, 357
5 kap. 15 a § 2 st. ML, 357
5 kap. 15 b § ML, 357
5 kap. 16 § 1 p. ML, 361, 362
5 kap. 16 § 2 p. ML, 362
5 kap. 16–17 §§ ML, 358
5 kap. 17 § 1 st. ML, 361

5 kap. 17 § 2 st. ML, 364
5 kap. 18 § ML, 358
5 kap. 18 § 10 p. ML, 361
5 kap. 18 § 12 p. ML, 363, 1309
5 kap. 19 § 1 p. ML, 365, 799
5 kap. 19 § 2 p. ML, 366
5 kap. 19 § 3 p. ML, 368
5 kap. 19 § 4 p. ML, 369
5 kap. 19 § 5 p. ML, 371

6 kap. 1 § ML, 197
6 kap. 2 § ML, 201, 909
6 kap. 3 § ML, 204, 1267
6 kap. 4 § ML, 204
6 kap. 6 § ML, 205
6 kap. 7 § ML, 120, 205, 329, 626
6 kap. 8 § ML, 206

6 a kap. ML, 207
6 a kap. 4 § ML, 208
6 a kap. 5 § ML, 208

7 kap. 1 § 1 st. ML, 434
7 kap. 1 § 1 st. 8 p. ML, 893
7 kap. 1 § 2 st. 1 p. ML, 435
7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML, 436, 1064, 1148
7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML, 437
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 437, 1068
7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML, 441

7 kap. 1 § 3 st. ML, 1082
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 447, 1064
7 kap. 1 § 3 st. 1−2 p. ML, 446
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 454, 1055, 1062, 1064, 1079, 1084
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 455
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 457
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 445, 457, 1079
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 457, 458, 1055, 1057
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 458, 1083
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 458, 1065, 1073, 1077
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 459, 1073, 1082
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 459
7 kap. 1 § 3 st. 11 p. ML, 459
7 kap. 2 § 1 st. ML, 374, 381, 395

7 kap. 3 § 1 p. ML, 381, 395
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 389
7 kap. 3 § 2 b p. ML, 390
7 kap. 3 § 3 p. ML, 395
7 kap. 3 § 4 p. ML, 396
7 kap. 3 a § ML, 398
7 kap. 3 b § ML, 399
7 kap. 3 c § ML, 26, 381
7 kap. 3 c § 2 st. ML, 390
7 kap. 3 d § ML, 400
7 kap. 4 § ML, 393
7 kap. 5 § ML, 394, 808, 820, 823
7 kap. 5 § 1 st. ML, 833
7 kap. 5 § 2 st. ML, 834
7 kap. 5 § 3 st. ML, 291
7 kap. 6 § 1 st. ML, 1273
7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 409
7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML, 409
7 kap. 6 § 2 st. ML, 410, 1273
7 kap. 6 § 3 st. ML, 418, 1274
7 kap. 6 § 4 st. ML, 414
7 kap. 7 § ML, 407
7 kap. 7 a § 1 st. ML, 387
7 kap. 7 b § 1 st. ML, 388
7 kap. 7 b § 2 st. ML, 388
7 kap. 8 § 1 st. ML, 396
7 kap. 8 § 3 st. ML, 396
7 kap. 9 § ML, 397
7 kap. 11 § ML, 397

8 kap. 2 § ML, 463
8 kap. 2 § 1 st. ML, 524, 528, 852
8 kap. 2 § 2 st. ML, 532
8 kap. 3 § ML, 464, 496
8 kap. 3 § 2 st. ML, 509, 941
8 kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 501
8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML, 431, 501
8 kap. 4 § 1 st. 3 p. ML, 431, 502

8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 505, 884
8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 505, 566, 910
8 kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 506, 826
8 kap. 4 a § ML, 473, 560, 877
8 kap. 4 a–c §§ ML, 472, 506
8 kap. 4 b § ML, 877
8 kap. 4 c § ML, 560, 890
8 kap. 5 § ML, 524
8 kap. 8 § ML, 482
8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML, 512
8 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML, 522
8 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 291, 523
8 kap. 9, 13 och 14 §§ ML, 484
8 kap. 10 § ML, 512
8 kap. 10 § 1 st. ML, 787
8 kap. 11 § ML, 508, 1203
8 kap. 13 § ML, 496
8 kap. 13−14 §§ ML, 494
8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML, 496
8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML, 496
8 kap. 15 § ML, 511, 918, 927
8 kap. 15–16 §§ ML, 921
8 kap. 16 § ML, 924, 928
8 kap. 16 § 1 st. 1 p. ML, 511, 933
8 kap. 16 § 1 st. 2 p. ML, 511
8 kap. 17 § ML, 524
8 kap. 19 § ML, 527, 871
8 kap. 19 § 1 st. ML, 826
8 kap. 19 § 2 st. ML, 826
8 kap. 20 § ML, 584

8 a kap. 1 § ML, 558
8 a kap. 2 § ML, 561
8 a kap. 3 § ML, 565, 566
8 a kap. 4 § ML, 568
8 a kap. 4 § 1 st. 1 p. ML, 890
8 a kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 891
8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, 583, 1277
8 a kap. 4 § 2 st. ML, 1277
8 a kap. 5 § 1 p. ML, 570
8 a kap. 5 § 2 p. ML, 570, 890
8 a kap. 6 § ML, 573
8 a kap. 7 § ML, 575
8 a kap. 7 § 1 st. ML, 891
8 a kap. 7 § 2 st. ML, 892
8 a kap. 7 § 4 st. ML, 576
8 a kap. 8 § ML, 577
8 a kap. 9 § ML, 578
8 a kap. 10 § ML, 575
8 a kap. 11 § ML, 578
8 a kap. 12 § ML, 580, 895
8 a kap. 12 § 1 st. ML, 891
8 a kap. 13 § ML, 583
8 a kap. 14 § ML, 565
8 a kap. 15 § ML, 584
8 a kap. 15−17 §§ ML, 892
8 a kap. 16 § ML, 585
8 a kap. 17 § 1 st. ML, 586, 873

9 kap. 1 § ML, 855, 862, 905
9 kap. 2 § ML, 860, 862, 905
9 kap. 3 § ML, 882
9 kap. 4 § 1 st. ML, 868
9 kap. 4 § 2 st. ML, 868
9 kap. 5 § ML, 868, 907
9 kap. 6 § ML, 886
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 886
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 886
9 kap. 6 § 2 st. ML, 887, 908
9 kap. 6 § 3 st. ML, 888, 908
9 kap. 7 § 1 st. ML, 869, 888, 907
9 kap. 7 § 2 st. ML, 887, 908
9 kap. 8 § ML, 464
9 kap. 8 § 1 st. ML, 876
9 kap. 8 § 2–3 st. ML, 881
9 kap. 10 § ML, 892
9 kap. 10 § 1 p. ML, 893
9 kap. 10 § 2 p. ML, 893, 895
9 kap. 11 § ML, 894
9 kap. 12 § ML, 896
9 kap. 13 § ML, 566, 896

9 a kap. 1 § ML, 937, 1131
9 a kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1150
9 a kap. 1 § 2 st. ML, 1132
9 a kap. 2 § ML, 1130, 1147
9 a kap. 3 § ML, 1130, 1148
9 a kap. 4 § ML, 1133

9 a kap. 5 § ML, 1069, 1135
9 a kap. 6 § ML, 1135
9 a kap. 7 § ML, 1136
9 a kap. 8 § ML, 1132
9 a kap. 9 § ML, 1137, 1148
9 a kap. 9 § 3 st. ML, 1149
9 a kap. 10 § ML, 1137
9 a kap. 11–12 §§ ML, 1137
9 a kap. 13 § ML, 1148
9 a kap. 14 § ML, 1148
9 a kap. 15 § ML, 1153
9 a kap. 16 § ML, 610, 1152
9 a kap. 17 § ML, 1149
9 a kap. 19 § ML, 1141, 1150

9 b kap. 1 § ML, 1102
9 b kap. 2 § 1 st. ML, 1111
9 b kap. 2 § 3 st. ML, 1111
9 b kap. 3 § ML, 1119
9 b kap. 4 § 1 st. ML, 1120
9 b kap. 5 § ML, 1126
9 b kap. 5 § 1 st. ML, 610
9 b kap. 6 § ML, 1127

9 c kap. 1 § 1 st. ML, 1219
9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, 1222
9 c kap. 1 § 1 st. 2 p. ML, 1219, 1222
9 c kap. 1 § 1 st. 3 p. ML, 1225
9 c kap. 1 § 1 st. 4 p. ML, 1222
9 c kap. 1 § 2 st. ML, 1220, 1227
9 c kap. 2 § ML, 1225
9 c kap. 3 § ML, 209, 1220
9 c kap. 4 § ML, 1223, 1233
9 c kap. 5 § ML, 84, 1229
9 c kap. 6 § ML, 1230
9 c kap. 7 § ML, 1221
9 c kap. 8 § 1 st. ML, 1221
9 c kap. 8 § 2 st. ML, 1221
9 c kap. 9 § ML, 1220

10 kap. 1–3 §§ ML, 532
10 kap. 2 § ML, 535
10 kap. 3 § ML, 534
10 kap. 4 a § ML, 533, 543
10 kap. 5 § ML, 546, 1247
10 kap. 6 § ML, 1238
10 kap. 6 § 1 st. ML, 546
10 kap. 6 § 2 st. ML, 1238
10 kap. 7 § ML, 1240
10 kap. 8 § 1 st. ML, 1240
10 kap. 9 § ML, 547
10 kap. 11 § 1 st. ML, 551, 1246
10 kap. 11 § 2 st. ML, 552
10 kap. 11 § 3 st. ML, 552
10 kap. 11 a § ML, 555
10 kap. 11 c § 1 p. ML, 1195
10 kap. 11 c § 2 p. ML, 1197
10 kap. 11 c–11 d §§ ML, 1191
10 kap. 11 e § ML, 554
10 kap. 11 f § ML, 555
10 kap. 12 § ML, 555, 1192
10 kap. 13 § ML, 531, 534, 550, 556
10 kap. 13 a § ML, 534
10 kap. 13 b § ML, 534

11 kap. 1 § ML, 27, 599, 602, 871
11 kap. 1 § 2 st. ML, 816
11 kap. 2 § ML, 600
11 kap. 3 § ML, 601, 816
11 kap. 3 a § ML, 603
11 kap. 4 § ML, 601
11 kap. 5 § ML, 603
11 kap. 6 § ML, 598
11 kap. 7 § 1 st. ML, 599
11 kap. 7 § 2 st. ML, 599
11 kap. 7 § 3 st. ML, 599
11 kap. 8 § ML, 525, 604, 871
11 kap. 8 § 14 p. ML, 248, 612, 936
11 kap. 8 § 15 p. ML, 1126
11 kap. 8 § 16 p. ML, 1152
11 kap. 9 § ML, 613, 871, 1152
11 kap. 9 § 1 st. ML, 613, 614
11 kap. 9 § 2 st. ML, 615
11 kap. 10 § ML, 30, 410
11 kap. 10 § 1 st. ML, 617
11 kap. 10 § 2 st. ML, 619
11 kap. 10 § 3 st. ML, 620
11 kap. 11 § 1 st. ML, 622

11 kap. 11 § 2 st. ML, 622
11 kap. 12 § 1–2 st. ML, 596
11 kap. 12 § 2 st. ML, 597
11 kap. 12 § 3 st. ML, 597
11 kap. 13 § 1 st. ML, 597
11 kap. 14 § ML, 598

11 a kap. 1 § ML, 631
11 a kap. 2 § ML, 632

13 kap. 6 § ML, 641, 646
13 kap. 6 och 13 §§ ML, 659
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 874
13 kap. 7 § ML, 663
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 637
13 kap. 8 § ML, 641, 652, 813
13 kap. 8 a § ML, 653
13 kap. 8 b § ML, 663
13 kap. 8 b § 1 st. ML, 663
13 kap. 8 b § 2 st. ML, 664
13 kap. 8 c § ML, 665
13 kap. 9 § ML, 659
13 kap. 10 § ML, 1268, 1271
13 kap. 10 och 21 §§ ML, 655
13 kap. 11 § ML, 654
13 kap. 12 § ML, 659, 824, 834
13 kap. 13 § ML, 824
13 kap. 14 § ML, 656, 658, 813
13 kap. 15 § ML, 666
13 kap. 16 § ML, 646
13 kap. 16 § 1 p. ML, 660
13 kap. 17 § ML, 663
13 kap. 18 § ML, 652, 813
13 kap. 19 § ML, 659
13 kap. 20 § ML, 657, 813
13 kap. 21 § ML, 662, 1268
13 kap. 22 § ML, 660, 1272
13 kap. 24 § ML, 417
13 kap. 24 § 2 st. ML, 654
13 kap. 24 och 25 §§ ML, 415
13 kap. 25 § ML, 655, 660
13 kap. 25 § 2 st. ML, 1273, 1275
13 kap. 25 a § ML, 267
13 kap. 26 § ML, 666
13 kap. 28 § ML, 89, 665, 852
13 kap. 28 a § ML, 584, 587
13 kap. 28 a § 1 st. ML, 895
13 kap. 28 b § ML, 875

19 kap. 1 § ML, 536
19 kap. 2 § ML, 539
19 kap. 4 § ML, 538
19 kap. 6 § ML, 539
19 kap. 7 § ML, 536
19 kap. 8 § ML, 536, 539
19 kap. 13 § ML, 539
19 kap. 14 § ML, 540
19 kap. 15 § ML, 540
19 kap. 17 § ML, 540
19 kap. 18 § ML, 540
19 kap. 19 § ML, 540
19 kap. 20 § ML, 540
19 kap. 21 § ML, 540
19 kap. 23 § ML, 542
19 kap. 24 § ML, 536
19 kap. 25 § ML, 542
19 kap. 25 § 2 st. 1 p. ML, 542
19 kap. 26 § ML, 542
19 kap. 27 § ML, 542
19 kap. 28 § ML, 542
19 kap. 29 § ML, 542
19 kap. 30 § ML, 543
19 kap. 31 § ML, 545
19 kap. 32 § ML, 545
19 kap. 33 § ML, 545
19 kap. 34 § 3 st. ML, 536
19 kap. 35 § ML, 555, 646
19 kap. 36 § 2 st. ML, 548

20 kap. 1 § 1 st. ML, 541
20 kap. 2 § ML, 541
20 kap. 3 § ML, 543
20 kap. 4 § ML, 543

Rådets förordning (EU) nr 904/2010

Artikel 17 förordning 904/2010, 1316
Artikel 17.1 d förordning 904/2010, 1318

Artikel 39.1 förordning 904/2010, 1312
Artikel 39.2 förordning 904/2010, 1315
Artikel 39.3 förordning 904/2010, 1315
Artikel 40.2 förordning 904/2010, 1318
Artikel 41.1 förordning 904/2010, 1318
Artikel 42 förordning 904/2010, 1318
Artikel 48.1 förordning 904/2010, 545

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011

Artikel 2 a−b förordning 282/2011, 258
Artikel 5 förordning 282/2011, 200
Artikel 6 förordning 282/2011, 354, 441
Artikel 7 förordning 282/2011, 218, 363
Artikel 8 förordning 282/2011, 223
Artikel 10 förordning 282/2011, 315, 1251
Artikel 11 förordning 282/2011, 316, 1251
Artikel 12 förordning 282/2011, 1256
Artikel 12 och 13 förordning 282/2011, 316
Artikel 13 förordning 282/2011, 1257
Artikel 14 förordning 282/2011, 230
Artikel 16 förordning 282/2011, 255
Artikel 17 förordning 282/2011, 309
Artikel 17.2 förordning 282/2011, 313
Artikel 18 förordning 282/2011, 311, 319
Artikel 19 1 st. förordning 282/2011, 318
Artikel 19 2 st. förordning 282/2011, 319
Artikel 19 3 st. förordning 282/2011, 318
Artikel 21 1–2 st. förordning 282/2011, 320
Artikel 22.1 1–2 st. förordning 282/2011, 321
Artikel 25 förordning 282/2011, 320
Artikel 30 förordning 282/2011, 328
Artikel 31 förordning 282/2011, 329, 332
Artikel 32 förordning 282/2011, 341
Artikel 38 förordning 282/2011, 355
Artikel 42 förordning 282/2011, 375
Artikel 44 förordning 282/2011, 999
Artikel 45 förordning 282/2011, 105
Artikel 47 förordning 282/2011, 293
Artikel 48 förordning 282/2011, 292
Artikel 52 förordning 282/2011, 527
Artikel 53 och 54 förordning 282/2011, 87
Artikel 55 förordning 282/2011, 240, 300
Artikel 56 förordning 282/2011, 1191
Artikel 57 förordning 282/2011, 1191
Artikel 58 förordning 282/2011, 1315

Skatteförfarandeförordningen

9 kap. 1 § SFF, 633
9 kap. 1 § 2 st. SFF, 574
9 kap. 8 § SFF, 1196
10 kap. 1 § SFF, 1267
22 kap. 1 § SFF, 626
22 kap. 2 § SFF, 625, 641

Skatteförfarandelagen

3 kap. 4 och 5 § SFL, 25
3 kap. 6 § SFL, 201
3 kap. 13 § SFL, 38
5 kap. 2 § SFL, 201, 203, 909
5 kap. 3 § 1 st. SFL, 208
6 kap. 2–3 §§ SFL, 663
7 kap. 1 § SFL, 74
7 kap. 1 § 1 st. 3 p. SFL, 260, 261, 265
7 kap. 1 § 1 st. 3 eller 4 p. SFL, 310
7 kap. 1 § 1 st. 4 p. SFL, 244, 544, 1192, 1260

7 kap. 1 § 1 st. 5 p. SFL, 268, 272, 544, 1259
7 kap. 1 § 1 st. 6 p. SFL, 543
7 kap. 1 § 1 st. 7 p. SFL, 265, 310
7 kap. 1 § 2 st. SFL, 201, 203, 208
7 kap. 2 § SFL, 74, 904
26 kap. 2 och 5 §§ SFL, 74
26 kap. 7 § 1 st. SFL, 74, 89, 665
26 kap. 7 § 2 st. SFL, 74, 261
26 kap. 10 § SFL, 75
26 kap. 11 § SFL, 75
35 kap. 2 § SFL, 75
35 kap. 2 § 2 st. SFL, 664, 665
35 kap. 3 § SFL, 75
35 kap. 4 § SFL, 75
35 kap. 5 § SFL, 76
39 kap. 3 § SFL, 500
64 kap. 6 § SFL, 547, 1248

Upphovsrättslagen

1 § URL, 1036, 1046
2 § URL, 1037
4 § URL, 1037, 1041, 1043
5 § URL, 1037, 1043
7 § 1 st. URL, 1037
9 § URL, 1045
9 § 1 st. URL, 1042
12 § URL, 1072
20 § URL, 1070
26 a § URL, 1045
26 b § URL, 1046
26 n § URL, 1070
45 § URL, 1044
46 § URL, 1044
47 § URL, 1044
48 § URL, 1044

Övriga författningar

1 § förordning 2005:811, 1289
2 kap. 11 § KonkL, 1270
14 kap. 11 § KonkL, 655, 1278
2 kap. 5 § lag 1994:1551, 1327
15 § lag 2000:46, 625
5 kap. 1 § lag om trossamfund, 214
14 § 1 st. lag om utländska filialer, 621
10 kap. 2 § OSL, 910
27 kap. 1 § OSL, 910
2 kap. 5 § 2 st. 3 p. SdbL, 910
1 kap. 2 § sjölag, 35, 944
5 kap. 1–2 §§ sjölag, 201
1 kap. 1 § skollag, 998
5 kap. 13 § tullag, 504
2 kap. 1 § ÅRL, 640

Rättsfallsregister

EU-domstolen

1962–1986

26/62, van Gend & Loos, 66
6/64, Costa v. ENEL, 66
51/76, Verbond nederlandse ondernemingen, 561
154/80, Aardappelenbewaarplaats, 128
8/81, Becker, 66
89/81, Hong Kong Trade, 62, 120, 167, 489
283/81, CILFIT, 59
14/83, von Colson, 65
268/83, Rompelman, 166, 466, 548
C-168/84, Berkholz, 1252
215/85, Balm, 63
235/85, kommissionen mot Nederländerna, 173, 183
C-353/85, kommissionen mot Storbritannien, 965
102/86, Apple and Pear, 129, 149

1987

203/87, kommissionen mot Italien, 65
230/87, Naturally Yours Cosmetics, 422
231/87 och 129/88, Carpaneto och Rivergaro, 187
C-342/87, Genius Holding, 528
348/87, SUFA, 113

1988

50/88, Kühne, 154
173/88, Morten Henriksen, 794, 799
C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 90, 123, 124

1989

C-4/89, Carpaneto Piacentino, 188
C-106/89, Marleasing, 65
C-185/89, Velker, 283, 289, 948

1990

C-60/90, Polysar, 168, 180
C-97/90, Lennartz, 168, 466, 470, 558
C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, 173, 188

1991

C-163/91, Van Ginkel, 1102, 1107
C-193/91, Mohsche, 161, 392
C-333/91, Sofitam, 133, 168, 489

1992

C-10/92, Balocchi, 66
C-63/92, Lubbock Fine, 774
C-111/92, Lange, 285, 1335
C-291/92, Armbrecht, 64, 158, 470

1993

C-16/93, Tolsma, 128, 149
C-33/93, Empire Stores, 422
C-62/93, BP Soupergaz, 66

1994

C-4/94, BLP Group, 467
C-110/94, Inzo, 63, 168, 548

C-155/94, Wellcome Trust, 63, 168, 180, 474, 479
C-215/94, Mohr, 145
C-230/94, Renate Enkler, 161, 167, 391, 392, 467, 549
C-286/94, Garage Molenheide, 62
C-288/94, Argos Distributors, 383
C-317/94, Elida Gibbs, 411, 413

1995

C-2/95, SDC, 1157
C-37/95, Ghent Coal Terminal, 549
C-80/95, Harnas & Helm, 168, 474, 478
C-167/95, Linthorst, 324, 351, 360
C-190/95, ARO Lease, 1252, 1258
C-258/95, Fillibeck, 120, 158, 163, 507
C-260/95, DFDS, 1120, 1252
C-283/95, Fischer, 63, 110
C-384/95, Landboden-Agrardienste, 145

1996

C-60/96, kommissionen mot Frankrike, 64
C-145/96, Hoffmann, 360
C-172/96, First National Bank of Chicago, 149, 1161, 1162
C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, 1109
C-349/96, Card Protection Plan, 63, 407, 1180

1997

C-48/97, Kuwait Petroleum, 155, 156
C-134/97, Victoria Film, 59
C-216/97, Gregg, 63
C-276/97, kommissionen mot Frankrike, 185
C-358/97, kommissionen mot Irland, 185
C-359/97, kommissionen mot Storbritannien och Nordirland, 185, 768, 801
C-381/97, Belgocodex, 854
C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, 185

1998

C-12/98, Far, 854
C-23/98, Heerma, 198
C-98/98, Midland Bank, 465, 467
C-110/98 och C-147/98, Gabalfrisa, 168, 549
C-260/98, kommissionen mot Grekland, 185
C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, 926
C-384/98, D, 962, 964
C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse, 62, 168, 549
C-400/98, Breitsohl, 62, 168, 549
C-408/98, Abbey National, 465, 484, 485, 654
C-409/98, Mirror Group, 773
C-415/98, Bakcsi, 154, 467, 470
C-427/98, kommissionen mot Tyskland, 411
C-446/98, Fazenda Pública, 184
C-454/98, Schmeink & Cofreth, 528
C-455/98, Kaupo Salumets, 63, 285, 1335
C-481/98, kommissionen mot Frankrike, 63

1999

C-34/99, Primback, 383
C-76/99, kommissionen mot Frankrike, 977
C-83/99, kommissionen mot Spanien, 801
C-86/99, Freemans, 414
C-108/99, Cantor Fitzgerald, 774

C-142/99, Floridienne och Berginvest, 133, 168, 489
C-150/99, Lindöpark, 68
C-240/99, Skandia, 1182
C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, 155
C-326/99, Stichting Goed Wonen, 768
C-380/99, Bertelsmann, 422
C-398/99, Yorkshire, 411
C-404/99, kommissionen mot Frankrike, 382, 442
C-498/99, Town & County Factors, 134

2000

C-16/00, Cibo, 133, 466, 475
C-141/00, Kügler, 969, 983
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, 129
C-184/00, Office des produits wallons, 385
C-235/00, CSC Financial Services, 1157, 1168
C-269/00, Seeling, 158, 392, 470, 776
C-287/00, kommissionen mot Tyskland, 1000
C-315/00, Maierhofer, 762, 856
C-353/00, Keeping Newcastle Warm, 384

2001

C-8/01, Taksatorringen, 113, 1185
C-45/01, Dornier, 968, 971
C-77/01, EDM, 133, 138, 166, 168, 203, 466, 474
C-149/01, First Choice Holidays, 1114
C-185/01, Auto Lease Holland, 127
C-212/01, Unterpertinger, 962, 964
C-275/01, Sinclair Collis, 333, 775
C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 1164
C-307/01, d'Ambrumenil, 962, 964
C-397/01, Pfeiffer, 65
C-442/01, KapHag, 131
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden, 572
C-497/01, Zita Modes, 1205, 1207, 1211, 1213, 1216

2002

C-109/02, kommissionen mot Tyskland, 434
C-137/02, Faxworld, 210, 466, 549
C-152/02, Terra Baubedarf, 651, 657, 660
C-255/02, Halifax, 62, 120
C-320/02, Stenholmen, 1134
C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, 559
C-382/02, Cimber Air, 287, 956
C-419/02, BUPA Hospitals, 94
C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, 67, 794, 798
C-453/02 och C-462/02, Linneweber, 111
C-463/02, kommissionen mot Sverige, 386

2003

C-8/03, BBL, 168
C-32/03, I/S Fini H, 167
C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, 120
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, 854
C-284/03, Temco Europe, 768, 856
C-291/03, MyTravel, 407, 1110
C-354/03, Optigen, 529
C-412/03, Scandic Gåsabäck, 154, 160
C-434/03, Tijmens, 470
C-435/03, BATI och Newman, 126
C-465/03, Kretztechnik, 133, 479
C-472/03, Arthur Andersen, 1185
C-498/03, Kingcrest, 982, 984
C-452/03, RAL, 349

2004

C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, 360, 405
C-58/04, Köhler, 232
C-63/04, Centralan Property, 123
C-169/04, Abbey National, 1176
C-181/04–C-183/04, Elmeka, 289
C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 158, 569, 854
C-200/04, iSt, 1103
C-210/04, FCE Bank, 211, 315, 1259
C-245/04, EMAG Handel Eder, 277, 280
C-280/04, Jyske Finans, 1132, 1200
C-284/04, T-Mobile Austria, 168
C-369/04, Hutchison 3G, 168, 184
C-394/04, Ygeia, 976
C-409/04, Teleos, 63, 241, 297, 302, 529, 1142
C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, 984
C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, 189
C-439/04 och C-440/04, Kittel, 529, 530
C-443/04 och C-444/04, Sollevold, 970

2005

C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, 534
C-72/05, Wollny, 161, 391
C-89/05, United Utilities, 109, 112
C-98/05, De Danske Bilimportörer, 377, 431
C-106/05, L.u.P., 977
C-111/05, AB NN, 225, 840
C-114/05, Gillan Beach, 341, 349
C-146/05, Collée, 296
C-166/05, Heger, 331, 333
C-184/05, Twoh International, 296
C-240/05, Eurodental, 239, 465, 553
C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, 131
C-363/05, JP Morgan, 1176
C-401/05, VDP Dental Laboratory, 979
C-434/05, Horizon College, 996
C-435/05, Investrand, 468
C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, 187
C-445/05, Haderer, 996
C-453/05, Ludwig, 1157

2006

C-13/06, kommissionen mot Grekland, 1181
C-73/06, Planzer Luxembourg, 315, 1251, 1252, 1256
C-97/06, Navicon, 281, 295, 950
C-271/06, Netto Supermarkt, 302
C-355/06, van der Steen, 173
C-408/06, Götz, 189
C-437/06, Securenta, 466, 488
C-451/06, Walderdorff, 768

2007

C-124/07, Beheer, 1186
C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, 1004, 1015
C-288/07, Isle of Wight Council, 189
C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, 179, 313
C-371/07, AstraZeneca, 160
C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, 114
C-460/07, Puffer, 470
C-515/07, VNLTO, 472, 489
C-572/07, RLRE Tellmer Property, 779

2008

C-29/08, AB SKF, 474, 476, 1214
C-102/08, SALIX, 190
C-242/08, Swiss Re Germany Holding, 1182
C-246/08, kommissionen mot Finland, 168
C-262/08, CopyGene, 977
C-267/08, SPÖ Landesorganisation, 168
C-536/08 och C-539/08, X, 492, 553
C-538/08 och C-33/09, X Holding, 522
C-581/08, EMI Group, 157

2009

C-3/09, Erotic Center, 1079
C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK, 382
C-58/09, Leo-Libera, 109
C-84/09, X, 247, 248, 257, 258
C-86/09, Future Health Technologies, 977
C-88/09, Graphic Procédé, 840, 1093
C-156/09, Verigen Transplantation Service International, 977
C-175/09, AXA UK, 1164
C-222/09, Kronospan Mielec, 348
C-237/09, De Fruytier, 108
C-270/09, MacDonald Resorts, 92, 775
C-276/09, Everything Everywhere, 375
C-285/09, R, 300
C-430/09, Euro Tyre Holding, 277
C-497/09, C-499-09, C-501-09 och C 502-09, Bog m.fl., 444
C-530/09, Inter-Mark Group, 349
C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, 1167

2010

C-31/10, Minerva Kulturreisen, 1102
C-93/10, GFKL Financial Services, 1165
C-106/10, Lidl & Companhia, 431
C-259/10 och C-260/10, Rank Group, 63
C-280/10, Polski Trawertyn, 210, 466
C-350/10, Nordea Pankki Suomi, 1159
C-421/10, Stoppelkamp, 1256
C-444/10, Schreiver, 1208
C-464/10, Henfling, 206
C-511/10, BLC Baumarkt, 495
C-520/10, Lebara, 94, 362
C-587/10, VSTR, 241, 277, 300
C-588/10, Kraft Foods Polska, 410
C-621/10 och C-129/11, Balkan and Sea Properties, 398

2011

C-33/11, A, 948, 949
C-44/11, Deutsche Bank, 403, 1174
C-80/11 och C-142/11, Mahagében, 530
C-117/11, Purple Parking, 405
C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, 467
C-160/11, Bawaria Motors, 1129, 1132
C-165/11, Profitube, 1225
C-220/11, Star Coaches, 1103, 1110
C-224/11, BGZ Leasing, 126
C-234/11, TETS Haskovo, 572
C-257/11, Gran Via Moineşti, 572
C-259/11, DTZ Zadelhoff, 1171
C-273/11, Mecsek – Gabona, 301
C-285/11, Bonik, 530
C-324/11, Gábor Tóth, 530
C-377/11, International Bingo Technology, 384
C-392/11, Field Fisher Waterhouse, 779
C-496/11, PortugalTelecom, 488
C-532/11, Susanne Leichenich, 763

C-549/11, Orfey, 94

Hovrätterna

HovR NN 1998-01-29, Ö 679/97, 880

Högsta domstolen

HD 2002-06-14, Ö182-01, 880

Högsta förvaltningsdomstolen

1963–1979

RÅ 1963:48, 1281
RÅ 1970 Fi. 1465, 195
RÅ 1973 A13, 487
RÅ 1975 Aa 639, 384
RÅ 1977 Ba 42, 210
RÅ 1979 1:15, 195

1980–1989

RÅ 1980 Aa 132, 1090
RÅ 1981 1:56, 1069
RÅ 1983 1:26, 195
RÅ 1984 Aa 80, 1091
RÅ 1984 Aa 132, 1092
RÅ 1986 not. 675, 195
RÅ 1986 ref. 86, 418
RÅ 1986 ref. 169, 1350, 1351
RÅ 1987 not. 186, 1069
RÅ 1987 not. 603, 946
RÅ 1987 ref. 115, 210
RÅ 1988 not. 642, 790, 792
RÅ 1988 ref. 102, 1281
RÅ 1988 ref. 139, 765
RÅ 1988 ref. 144, 503
RÅ 1989 not. 278, 1087
RÅ 1989 ref. 86, 147, 384

1991–1999

RÅ 1991 not. 82, 790, 792
RÅ 1991 ref. 105, 376
RÅ 1992 not. 209, 1158
RÅ 1992 ref. 66, 1058
RÅ 1993 ref. 30, 516
RÅ 1993 ref. 45, 1058
RÅ 1993 ref. 57, 965
RÅ 1993 ref. 75, 1059
RÅ 1993 ref. 95, 660
RÅ 1994 not. 302, 174, 827
RÅ 1995 not. 105, 1186
RÅ 1995 not. 392, 1095
RÅ 1995 not. 393, 1095
RÅ 1995 ref. 9, 985
RÅ 1995 ref. 60, 832
RÅ 1996 not. 168, 175
RÅ 1996 not. 281, 493, 797
RÅ 1996 ref. 10, 769
RÅ 1996 ref. 74, 975
RÅ 1997 not. 71, 976
RÅ 1997 not. 82, 1108
RÅ 1997 not. 180, 127
RÅ 1997 not. 245, 517
RÅ 1997 ref. 16, 175
RÅ 1997 ref. 42, 1183
RÅ 1998 not. 111, 1161
RÅ 1998 not. 172, 493
RÅ 1998 not. 249, 1175
RÅ 1998 ref. 40, 985
RÅ 1999 not. 46, 1159
RÅ 1999 not. 105, 1067
RÅ 1999 not. 158, 233
RÅ 1999 not. 176, 469, 482
RÅ 1999 not. 282, 148, 149, 465
RÅ 1999 not. 293, 922
RÅ 1999 ref. 9, 1075
RÅ 1999 ref. 16, 648
RÅ 1999 ref. 31, 1275
RÅ 1999 ref. 33, 143, 149, 159
RÅ 1999 ref. 37, 469, 482
RR 1999-03-25, mål nr 1035-1997, 648
RR 1999-03-25, mål nr 3572-1997, 648
RR 1999-03-25, mål nr 3618-1997, 648

2000–2004

RÅ 2000 not. 11, 234
RÅ 2000 not. 61, 135
RÅ 2000 not. 65, 436, 1068, 1148

RÅ 2000 not. 77, 1220
RÅ 2000 not. 98, 919, 1200
RÅ 2000 not. 172, 136, 771
RÅ 2000 not. 196, 1134
RÅ 2000 ref. 63, 416
RÅ 2001 not. 23, 1173
RÅ 2001 not. 40, 107, 967
RÅ 2001 not. 51, 175
RÅ 2001 not. 66, 1123
RÅ 2001 not. 97, 1212
RÅ 2001 not. 98, 1215
RÅ 2001 not. 99, 1206, 1208, 1216
RÅ 2001 not. 153, 1060
RÅ 2001 not. 154, 1060
RÅ 2001 not. 161, 1061, 1063
RÅ 2001 ref. 15, 175
RÅ 2001 ref. 28, 142
RÅ 2001 ref. 34 (I), 114, 175, 428
RÅ 2001 ref. 34 (II), 175
RÅ 2001 ref. 41, 258
RÅ 2001 ref. 60, 137
RÅ 2001 ref. 64, 1061
RR 2001-10-17, mål nr 4453-2000, 137
RÅ 2002 not. 26, 548
RÅ 2002 not. 101, 194
RÅ 2002 not. 107, 234
RÅ 2002 not. 108, 234
RÅ 2002 not. 174, 520, 866, 885
RÅ 2002 not. 175, 520
RÅ 2002 not. 200, 486
RÅ 2002 ref. 9, 1049, 1054
RÅ 2002 ref. 13, 195, 213
RÅ 2002 ref. 41, 417
RÅ 2002 ref. 51, 452
RÅ 2002 ref. 67, 520
RÅ 2002 ref. 110, 579, 580
RÅ 2002 ref. 112, 384
RÅ 2002 ref. 113, 206
RÅ 2003 not. 3, 494
RÅ 2003 not. 128, 286
RÅ 2003 not. 178, 1175
RÅ 2003 not. 194, 1161
RÅ 2003 not. 215, 1090
RÅ 2003 ref. 5, 976
RÅ 2003 ref. 21, 971, 988
RÅ 2003 ref. 24, 1080
RÅ 2003 ref. 25, 149
RÅ 2003 ref. 29, 107
RÅ 2003 ref. 32, 1107
RÅ 2003 ref. 39, 206, 1069
RÅ 2003 ref. 80, 174, 795
RÅ 2003 ref. 90, 408, 430
RÅ 2003 ref. 100, 513, 820
RÅ 2004 not. 6, 480, 488
RÅ 2004 not. 46, 379
RÅ 2004 not. 64, 1051
RÅ 2004 not. 94, 829
RÅ 2004 ref. 100, 1174
RÅ 2004 not. 116, 831
RÅ 2004 not. 175, 984
RÅ 2004 not. 196, 504
RÅ 2004 not. 234, 1187
RÅ 2004 ref. 7, 450
RÅ 2004 ref. 26, 302
RÅ 2004 ref. 34, 208
RÅ 2004 ref. 36, 831
RÅ 2004 ref. 45, 1134
RÅ 2004 ref. 60, 479
RÅ 2004 ref. 65, 528
RÅ 2004 ref. 112, 466, 482

2005–2009

RÅ 2005 not. 51, 160
RÅ 2005 not. 61, 1161
RÅ 2005 not. 68, 784
RÅ 2005 not. 78, 517, 520, 762, 771
RÅ 2005 not. 106, 208
RÅ 2005 not. 115, 1188
RÅ 2005 ref. 6, 451
RÅ 2005 ref. 19, 137, 199
RÅ 2005 ref. 20, 160
RÅ 2005 ref. 23, 917
RÅ 2005 ref. 34, 521
RÅ 2005 ref. 70, 260, 936
RÅ 2005 ref. 74, 130
RÅ 2005 ref. 80, 1185
RÅ 2005 ref. 81, 620

RÅ 2005 ref. 82, 1048
RÅ 2005 ref. 92, 1051
RÅ 2006 not. 12, 1096
RÅ 2006 not. 13, 1096
RÅ 2006 not. 29, 209
RÅ 2006 not. 53, 795
RÅ 2006 not. 54, 795
RÅ 2006 not. 60, 404
RÅ 2006 not. 77, 1175
RÅ 2006 not. 90, 138, 1183
RÅ 2006 not. 93, 989
RÅ 2006 not. 209, 452
RÅ 2006 ref. 19 (I), 479
RÅ 2006 ref. 19 (II), 480
RÅ 2006 ref. 31, 139
RR 2006-05-16, mål nr 1337-04, 479
RÅ 2007 not. 105, 377, 432
RÅ 2007 not. 139, 1183
RÅ 2007 not. 164, 225
RÅ 2007 not. 187, 1063
RÅ 2007 ref. 6, 137, 199
RÅ 2007 ref. 13, 798
RÅ 2007 ref. 24, 414
RÅ 2007 ref. 33, 785
RÅ 2007 ref. 39, 1014
RÅ 2007 ref. 57, 179, 310, 364, 494, 1019
RÅ 2007 ref. 88 (I), 186, 964, 987
RÅ 2007 ref. 88 (II), 186, 965
RÅ 2007 ref. 88 (III), 964
RÅ 2008 not. 1, 133, 1210
RÅ 2008 not. 19, 200
RÅ 2008 not. 21, 394, 933
RÅ 2008 not. 48, 778
RÅ 2008 not. 76, 508
RÅ 2008 not. 77, 987
RÅ 2008 not. 152, 843
RÅ 2008 not. 176, 881
RÅ 2008 ref. 72, 162
RÅ 2009 ref. 6, 480
RÅ 2009 not. 23, 1168
RÅ 2009 ref. 40 (I), 1143
RÅ 2009 ref. 40 (II), 1143
RÅ 2009 ref. 49, 1172
RÅ 2009 ref. 54, 180, 313
RÅ 2009 ref. 56, 139
RÅ 2009 not. 76, 476
RÅ 2009 not. 80, 1187
RÅ 2009 ref. 95, 986
RÅ 2009 not. 106, 1108
RÅ 2009 not. 110, 784
RÅ 2009 not. 140, 1184
RÅ 2009 not. 145, 1008
RÅ 2009 not. 160, 460
RÅ 2009 not. 172, 202
RÅ 2009 not. 175, 377, 432

2010–

RÅ 2010 not. 25, 1162
RÅ 2010 not. 41, 325
RÅ 2010 not. 42, 1176
RÅ 2010 not. 87, 406
RÅ 2010 not. 91, 1173
RÅ 2010 not. 97, 1080
RÅ 2010 not. 111, 105
RÅ 2010 ref. 3, 190, 796
RÅ 2010 ref. 27, 1161
RÅ 2010 ref. 43, 521, 885
RÅ 2010 ref. 50 (I), 840
RÅ 2010 ref. 50 (II), 806, 839
RÅ 2010 ref. 54, 179
RÅ 2010 ref. 56, 477
RÅ 2010 ref. 76, 401
RÅ 2010 ref. 94, 989
RÅ 2010 ref. 95, 1306
RÅ 2010 ref. 98, 468, 472, 488, 498
RR 2010-06-23, mål nr 7153-09, 839

HFD 2011 not. 11, 965
HFD 2011 not. 30, 996
HFD 2011 not. 33, 1167
HFD 2011 not. 66, 451
HFD 2011 not. 74, 988
HFD 2011 not. 75, 195, 213, 795
HFD 2011 not. 80, 1102
HFD 2011 not. 97, 380
HFD 2011 ref. 9, 1292
HFD 2011 ref. 21, 1172

HFD 2011 ref. 28, 259
HFD 2011 ref. 38, 1167
HFD 2011 ref. 87, 281, 338, 366
HFD 2012 not. 26, 793
HFD 2012 ref. 2, 997
HFD 2012 ref. 30, 454
HFD 2012 ref. 43, 125, 337, 405
HFD 2012 ref. 53, 772
HFD 2012 ref. 56, 382
HFD 2012 ref. 56 (I), 1165
HFD 2012 ref. 56 (II), 1165
HFD 2012-02-08, mål nr 4461-10, 963
HFD 2012-08-27, mål nr 4253-11, 1087, 1096
HFD 2012-09-05, mål nr 753−757-11, 382
HFD 2012-09-13, mål nr 5018-11, 985
HFD 2012-11-23, mål nr 1232-12, 92, 405
HFD 2012-12-21, mål nr 2414-12, 406

Kammarrätten i Göteborg

1986–1999

KRNG 1986-12-30, mål nr 2499–2502-1985, 955
KRNG 1996-11-14, mål nr 3964-1995, 1217
KRNG 1997-03-21, mål nr 4897-1996, 1214
KRNG 1997-11-05, mål nr 8656-1995, 1217
KRNG 1998-07-02, mål nr 2525–2526-1995, 815
KRNG 1999-06-23, mål nr 8162-1998, 416

2000–2004

KRNG 2000-04-20, mål nr 3253-1997, 1025
KRNG 2001-06-07, mål nr 2356-1999, 815
KRNG 2001-06-11, mål nr 8366-1998, 488
KRNG 2001-10-18, mål nr 636-2000, 517
KRNG 2001-10-18, mål nr 6711−6714-2000, 517, 521
KRNG 2002-04-18, mål nr 4629–4635-2001, 966
KRNG 2002-09-02, mål nr 6485-2001, 1033
KRNG 2003-01-08, mål nr 2811-2000, 809
KRNG 2003-04-07, mål nr 6649-2001, 921
KRNG 2003-10-08, mål nr 5817–5825-01, 176
KRNG 2004-02-26, mål nr 780−786-03, 2518-03, 917
KRNG 2004-06-30, mål nr 803–804-02, 1216
KRNG 2004-07-08, mål nr 7188–7194-03, 177
KRNG 2004-09-09, mål nr 3824-04, 515
KRNG 2004-09-09, mål nr 4062-03, 69

2005–2009

KRNG 2005-06-10, mål nr 5828-04, 1008
KRNG 2005-06-23, mål nr 1340−1341-04, 924
KRNG 2005-11-23, mål nr 4787-04, 859
KRNG 2005-12-30, mål nr 7561-03 och 7563-03, 218
KRNG 2006-02-22, mål nr 3694-04, 1016
KRNG 2007-06-01, mål nr 706–708-06, 1212
KRNG 2008-02-25, mål nr 1423-06, 1008, 1009
KRNG 2008-12-03, mål nr 3529-06 och 3531-06, 884
KRNG 2008-12-09, mål nr 6276-06, 798

KRNG 2009-05-15, mål nr 1649-07, 295
KRNG 2009-10-01, mål nr 3471−3473-09, 1008
KRNG 2009-12-04, mål nr 1059−1060-09, 529
KRNG 2009-12-21, mål nr 5237-07, 298

2010–

KRNG 2010-03-19, mål nr 5943-09, 801
KRNG 2010-04-27, mål nr 5622–5624-09, 513
KRNG 2010-06-22, mål nr 4902-09, 423
KRNG 2010-09-14, mål nr 4416–4418-09, 782
KRNG 2010-11-08, mål nr 6856-08, 477, 1215
KRNG 2010-12-30, mål nr 3266-10, 529
KRNG 2011-06-27, mål nr 834−835-09, 530
KRNG 2011-11-03, mål nr 6367–6372-10, 1144
KRNG 2012-02-06, mål nr 6706−6709-10, 379

Kammarrätten i Jönköping

1987–1997

RK 1987:5 (KRNJ 1987-04-27, mål nr 3628-1985), 1351
KRNJ 1996-04-04, mål nr 2835-1993, 1213
KRNJ 1997-03-10, mål nr 2446-1995, 1059
KRNJ 1997-04-08, mål nr 6323-1994, 1217
KRNJ 1997-09-26, mål nr 4980-1996, 1054

2002–2004

KRNJ 2002-01-14, mål nr 3744–3745-1999, 815
KRNJ 2002-10-11, mål nr 540-1999, 518
KRNJ 2003-10-01, mål nr 261-2001, 954
KRNJ 2004-01-27, mål nr 2039-01, 1033
KRNJ 2004-09-01, mål nr 2651-02, 1018
KRNJ 2004-12-02, mål nr 157-158-02, 832
KRNJ 2004-12-15, mål nr 3312-02, 1006

2005–2009

KRNJ 2005-06-14, mål nr 3965-04, 1216
KRNJ 2005-09-07, mål nr 2945-03, 785
KRNJ 2005-11-22, mål nr 1914−1915-04, 68
KRNJ 2006-04-28, mål nr 3608-04, 766
KRNJ 2006-11-21, mål nr 1422-1423-05, 1007
KRNJ 2007-02-02, mål nr 2170-06, 151
KRNJ 2007-02-07, mål nr 1718-1719-06, 192
KRNJ 2007-04-05, mål nr 4361-06, 468
KRNJ 2007-08-29, mål nr 2169-06, 493
KRNJ 2007-09-12, mål nr 2962−2963-06, 162
KRNJ 2007-10-15, mål nr 50-07, 395
KRNJ 2007-11-02, mål nr 577–578-07, 831
KRNJ 2007-11-15, mål nr 1818-07, 192

KRNJ 2007-11-20, mål nr 1453−1455-07, 175
KRNJ 2009-01-16, mål nr 2316−2317-07, 831
KRNJ 2009-01-21, mål nr 1919−1922-08, 409
KRNJ 2009-09-11, mål nr 495−497-09, 414

2011–

KRNJ 2011-03-07, mål nr 1851–1856-10, 131, 154
KRNJ 2011-05-02, mål nr 3215-10, 996
KRNJ 2012-09-21, mål nr 2123-12, 666

Kammarrätten i Stockholm

1972–1999

KRNS 1972-06-05, mål nr 6278–6279-1971, 209
KRNS 1982-08-06, mål nr 6367-1981, 945
KRNS 1996-02-29, mål nr 10875–79-1994, 152
KRNS 1997-11-20, 813–814-1996, 508
KRNS 1998-06-03, mål nr 5175–5177-1997, 1268
KRNS 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 965
KRNS 1998-10-02, mål nr 5057–5060-1997, 965
KRNS 1998-10-02, mål nr 5061–5064-1997, 966
KRNS 1998-10-02, mål nr 5065–5068-1997, 966
KRNS 1999-02-02, mål nr 2818–2819-1998, 461
KRNS 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136–6139-1998, 446, 991
KRNS 1999-08-31, mål nr 8509-1998, 1214
KRNS 1999-10-19, mål nr 4854-1998 och 4945-1998, 124

2000–2004

KRNS 2000-10-17, mål nr 6450–6451-1998, 124
KRNS 2001-02-01, mål nr 3982–3984-1999, 140
KRNS 2001-09-28, mål nr 5052-2000, 1076
KRNS 2001-10-30, mål nr 1214-2000, 1082
KRNS 2001-12-19, mål nr 2979-2000, 1076
KRNS 2002-11-01, mål nr 3522-2001, 972
KRNS 2003-10-28, mål nr 8096–8097-00, 498
KRNS 2003-12-15, mål nr 957-2002, 1253
KRNS 2003-12-23, mål nr 7582-01, 229
KRNS 2004-06-15, mål nr 4890-2000, 1159
KRNS 2004-06-15, mål nr 4891-2000, 1159
KRNS 2004-06-15, mål nr 4892-2000, 1159
KRNS 2004-06-15, mål nr 4893-2000, 1159
KRNS 2004-11-15, mål nr 2293-03, 1077
KRNS 2004-11-15, mål nr 3932–3933-03, 1077
KRNS 2004-11-15, mål nr 739–740-03, 1075
KRNS 2004-11-15, mål nr 744-03, 1077
KRNS 2004-11-15, mål nr 863-03, 866-03, 1077
KRNS 2004-11-15, mål nr 928–929-03, 1077

2005–2009

KRNS 2005-04-12, mål nr 4790-04, 4792-04, 69
KRNS 2005-05-30, mål nr 2592-04, 516
KRNS 2005-07-07, mål nr 2606-04 och 2608-04, 141
KRNS 2005-07-08, mål nr 4313-04, 138
KRNS 2005-09-02, mål nr 7079-03, 516
KRNS 2005-09-16, mål nr 2638-05, 177, 469
KRNS 2005-12-22, mål nr 4072-03, 4074-03, 413
KRNS 2006-05-19, mål nr 3866–3870-05, 1067
KRNS 2006-10-24, mål nr 4180-02, 1218
KRNS 2007-09-10, mål nr 3636-06, 230
KRNS 2007-11-19, mål nr 589-07, 1218
KRNS 2007-11-27, mål nr 2537-07 och 2538-07, 176
KRNS 2007-12-03, mål nr 2696-06, 1061
KRNS 2008-04-29, mål nr 1139-07, 529
KRNS 2008-04-29, mål nr 1141-07, 529
KRNS 2008-05-05, mål nr 8795−97-07, 1074
KRNS 2008-05-12, mål nr 6340-06, 860
KRNS 2008-11-21, mål nr 3782-07, 3785-07 och 3786-07, 780
KRNS 2008-12-01, mål nr 3561-07, 417
KRNS 2009-02-06, mål nr 7051-07, 562, 882
KRNS 2009-03-05, mål nr 6443-07, 499
KRNS 2009-03-10, mål nr 3541-08, 512
KRNS 2009-09-17, mål nr 8564-08, 409
KRNS 2009-09-25, mål nr 6415-08, 529
KRNS 2009-09-29, mål nr 2980−2985-09, 379
KRNS 2009-10-01, mål nr 2426-09, 1258

2010–

KRNS 2010-04-14, mål nr 1290-09, 468
KRNS 2010-05-28, mål nr 6053-09 och 6054-09, 1159
KRNS 2010-06-07, mål nr 3903−3908-09, 379
KRNS 2010-06-16, mål nr 6982-09 och 7077-09, 513
KRNS 2010-11-16, mål nr 7080-09, 883
KRNS 2011-05-12, mål nr 5856-09, 530
KRNS 2011-06-09, mål nr 7940–7942-09, 506
KRNS 2011-07-11, mål nr 2646-10, 840
KRNS 2011-09-08, mål nr 4250-10, 409
KRNS 2011-12-06, mål nr 5081-11, 916
KRNS 2012-11-06, mål nr 4447-12, 927
KRNS 2012-11-29, mål nr 2639-12, 408, 454

Kammarrätten i Sundsvall

1995–1999

KRSU 1995-05-19, mål nr 258-1994, 956
KRSU 1996-03-20, mål nr 5401-1994, 1081

KRSU 1999-09-02, mål nr 1476-1998, 461

2000–2004

KRSU 2000-03-22, mål nr 1410 och 1417-1997, 832
KRSU 2002-09-11, mål nr 3561–3563-1999, 991
KRSU 2003-06-03, mål nr 1591-02, 176, 550
KRSU 2004-08-03, mål nr 359-04, 1216
KRSU 2004-10-27, mål nr 1110-03, 515
KRSU 2004-12-30, mål nr 1120-02, 145

2005–2009

KRSU 2005-08-11, mål nr 707−708-05, 1133
KRSU 2006-06-19, mål nr 2729-05, 486
KRSU 2007-05-08, mål nr 1438-06, 1238
KRSU 2007-08-29, mål nr 960-06 och 962-06, 516
KRSU 2008-03-25, mål nr 1743-07, 258
KRSU 2008-04-07, mål nr 1650-07, 258
KRSU 2008-07-03, mål nr 992−995-07, 1290
KRSU 2008-07-03, mål nr 1986−1988-07, 1290
KRSU 2009-11-04, mål nr 3725-08, 1025

2011–

KRSU 2011-03-07, mål nr 453−455-10, 1287
KRSU 2011-03-17, mål nr 1171-1173-10, 1287
KRSU 2011-03-17, mål nr 1969−1971-10, 1287
KRSU 2011-05-10, mål nr 1525-09, 1291
KRSU 2011-05-10, mål nr 746-10, 1290
KRSU 2011-07-01, mål nr 1457-1459-10, 530
KRSU 2011-10-04, mål nr 1234-08, 259
KRSU 2012-02-06, mål nr 2965-09, 505

Regeringen

Regeringen 2009-09-24, Fi2006/3611-3614, 1290
Regeringen 2009-09-24, Fi2006/6781-3614, 1290
Regeringen 2009-12-03, Fi2006/3656, 1290

Skatterättsnämnden m.fl.

1972–1977

RSV 1972:32.2, 1090
RSV 1972:41.4, 1090
RSV Dt 1975:21, 1351
RSV Im 1974:30 a, 1092
RSV Im 1974:31, 923
RSV Im 1974:33, 663
RSV Im 1976:24, 1090
RSV/FB Im 1977:2, 423
RSV/FB Im 1977:3, 410
RSV/FB Im 1977:4, 382

1980–1986

RSV/FB Dt 1980:11, 1351
RSV/FB Im 1980:3, 1350
RSV/FB Im 1981:2, 146
RSV/FB Im 1982:2, 1203
RSV/FB Im 1982:5, 376
RSV/FB Im 1982:18, 1351
RSV/FB Im 1982:23, 1351

RSV/FB Im 1983:1, 1351
RSV/FB Im 1983:4, 1350
RSV/FB Im 1983:6, 1350
RSV/FB Im 1983:11, 922
RSV/FB Im 1983:26, 1350
RSV/FB Im 1984:4, 382
RSV/FB Im 1984:20, 1351
RSV/FB Im 1985:3, 1282
RSV/FB Im 1985:5, 510
RSV/FB Im 1986:1, 792
RSV/FB Im 1986:5, 792
RSV/FB Im 1986:7, 470

1992–1999

SRN 1992-04-06, 1081
SRN 1992-07-10, 783, 870
SRN 1992-07-16, 1089
SRN 1993-04-15, 1058
SRN 1994-01-27, 990
SRN 1994-06-03, 134
SRN 1994-06-23, 445
SRN 1994-11-17, 783
SRN 1994-12-30, 1217
SRN 1995-04-28, 1052
SRN 1995-05-12, 1081
SRN 1995-06-08, 461
SRN 1995-06-12, 1054
SRN 1995-10-16, 427, 976
SRN 1995-12-14, 929, 1203
SRN 1996-03-15, 149
SRN 1996-05-14, 134
SRN 1996-06-13, 150
SRN 1996-08-29, 283
SRN 1996-08-30, 1052
SRN 1996-10-04, 985
SRN 1997-02-25, 965
SRN 1997-03-05, 951
SRN 1997-05-12, 334
SRN 1997-06-19, 149, 383, 1075
SRN 1997-10-08, 1052
SRN 1997-10-21, 1000, 1011, 1059, 1091
SRN 1997-11-13, 1159
SRN 1997-11-17, 148
SRN 1997-12-16, 1090
SRN 1998-01-29, 1017
SRN 1998-02-25, 1005
SRN 1998-05-14, 1188
SRN 1998-06-15, 789
SRN 1998-06-18, 1060
SRN 1998-10-09, 985
SRN 1998-11-27, 969
SRN 1998-12-22, 381
SRN 1999-02-16, 1053
SRN 1999-03-02, 645
SRN 1999-04-08, 1162
SRN 1999-04-16, 1000
SRN 1999-06-18, 435, 1187
SRN 1999-10-01, 1184
SRN 1999-10-12, 137, 199
SRN 1999-11-16, 866
SRN 1999-11-24, 1089

2000–2004

SRN 2000-01-17, 137
SRN 2000-02-10, 971
SRN 2000-03-28, 1088
SRN 2000-05-16, 984
SRN 2000-05-18, 990
SRN 2000-05-25, 1005
SRN 2000-05-26, 1060
SRN 2000-10-04, 519, 790, 866
SRN 2000-12-21, 1175
SRN 2001-01-05, 927
SRN 2001-01-15, 1209
SRN 2001-03-05, 159
SRN 2001-04-26, 461
SRN 2001-04-27, 412
SRN 2001-06-18, 420
SRN 2001-09-27, 110
SRN 2001-10-09, 1009
SRN 2001-11-21, 791, 866
SRN 2001-12-14, 139
SRN 2002-01-08, 777
SRN 2002-01-09, 1174
SRN 2002-03-05, 452
SRN 2002-03-18, 919
SRN 2002-04-17, 151, 1001

SRN 2002-05-03, 454
SRN 2002-06-14, 966
SRN 2003-01-09, 1179
SRN 2003-01-22, 457
SRN 2003-04-25, 771
SRN 2003-06-18, 140, 1179
SRN 2003-06-25, 336
SRN 2004-02-09, 242
SRN 2004-03-05, 1168
SRN 2004-03-11, 193, 462
SRN 2004-04-27, 1095
SRN 2004-05-11, 519
SRN 2004-06-15, 1160
SRN 2004-06-24, 494
SRN 2004-11-16, 378, 964
SRN 2004-11-23, 580, 869, 888

2005–2009

SRN 2005-01-05, 1070
SRN 2005-03-14, 1184
SRN 2005-05-16, 138, 202
SRN 2005-06-16, 378
SRN 2005-06-17, 450
SRN 2005-06-23, 137, 200, 315
SRN 2005-06-28, 995
SRN 2005-10-11, 1158
SRN 2005-12-21, 176, 1173
SRN 2006-02-28, 1160
SRN 2006-03-03, 858
SRN 2006-04-25, 929, 1133
SRN 2006-06-30, 1160
SRN 2006-08-18, 1187
SRN 2006-11-10, 1092
SRN 2007-01-19, 393
SRN 2007-03-27, 1179
SRN 2007-04-03, 660
SRN 2007-04-25, 148, 795
SRN 2007-06-20, 454
SRN 2007-06-26, 135
SRN 2008-03-11, dnr 45-07/I, 1094
SRN 2008-04-07, dnr 44-06/I, 451
SRN 2008-04-22, dnr 31-07/I, 843
SRN 2008-06-19, dnr 47-07/I, 844
SRN 2008-06-19, dnr 50-07/I, 849
SRN 2008-10-07, dnr 25-07/I, 841
SRN 2008-10-28, dnr 42-06/I, 970
SRN 2008-11-18, dnr 19-07/I, 1018
SRN 2008-12-17, dnr 46-07/I, 124
SRN 2009-03-26, dnr 5-08/I, 1007
SRN 2009-03-30, dnr 2-08/I, 494
SRN 2009-05-07, dnr 16-08/I, 965
SRN 2009-05-25, dnr 21-08/I, 1173
SRN 2009-07-06, dnr 42-08/I, 377, 432
SRN 2009-09-25, dnr 21-09/I, 1006, 1010
SRN 2009-10-15, dnr 18-08/I, 1158
SRN 2009-12-08, dnr 6-09/I, 380, 1184

2010–

SRN 2010-01-20, dnr 18-09/I, 128
SRN 2010-02-05, dnr 27-09/I, 110, 111, 202
SRN 2010-04-01, dnr 37-09/I, 841
SRN 2010-05-21, dnr 36-09/I, 1112
SRN 2010-06-07, dnr 38-09/I, 986
SRN 2010-08-27, dnr 32-09/I, 180
SRN 2010-10-14, dnr 7-10/I, 139
SRN 2010-11-12, dnr 5-10/I, 133
SRN 2010-12-08, dnr 53-09/I, 1011
SRN 2010-12-22, dnr 14-10/I, 447
SRN 2010-12-30, dnr 41-09/I, 987
SRN 2010-12-30, dnr 8-10/I, 987
SRN 2011-02-03, dnr 57-09/I, 446
SRN 2011-03-03, dnr 35-08/I, 503
SRN 2011-04-12, dnr 36-10/I, 973
SRN 2011-04-26, dnr 59-09/I, 1069
SRN 2011-06-10, dnr 41-10/I, 786
SRN 2011-09-16, dnr 47-10/I, 995
SRN 2011-09-21, dnr 23-11/I, 1006
SRN 2011-09-26, dnr 53-10/I, 147, 384
SRN 2011-10-05, dnr 16-11/I, 452
SRN 2011-12-07, dnr 3-11/I, 965
SRN 2012-03-21, dnr 44-11/I, 986
SRN 2012-05-14, dnr 4-11/I, 975
SRN 2012-06-01, dnr 45-11/I, 1172

SRN 2012-06-12, dnr 32-11/I, 786
SRN 2012-07-09, dnr 41-11/ I, 1159
SRN 2012-09-17, dnr 25-11/I, 1136
SRN 2012-11-01, dnr 8-12/I, 1179
SRN 2012-11-09, dnr 51-10/I, 408, 452
SRN 2012-11-21, dnr 2-12/I, 499
SRN 2012-12-03, dnr 46-11/I, 485
SRN 2012-12-03, dnr 47-11/I, 485
SRN 2012-12-05, dnr 9-12/I, 833

Skrivelser

Föreskrifter

SKVFS 2004:19, 1191
SKVFS 2005:14, 614
SKVFS 2007:13, 607, 613
SKVFS 2009:38, 32, 75, 224
SKVFS 2010:23, 32, 75, 224

Allmänna råd m.m.

RSV Dt 1983:2, 822
SKV A 2004:5, 156
SKV A 2011:32, 933

Meddelanden

SKV M 2004:4, 156
SKV M 2007:32, 481
SKV M 2011:27, 933

Ställningstagande

1991–1999

RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, 832
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 642
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900, 1134
RSV 1995-11-24, dnr 8257-95/900, 1116
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900, 952, 956
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901, 952
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212, 1081
RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901, 1069
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900, 482
RSV 1998-10-15, dnr 9115-98/900, 207
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901, 1019
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901, 793
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900, 481
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 481
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120, 129, 442
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110, 648
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, 643
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100, 290, 292
RSV 1999-06-17, dnr 117-99/120, 1056
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110, 292
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100, 187
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901, 833
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, 251, 292
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900, 186
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120, 409
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100, 781, 785
RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 459, 1072

RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 1169

2000–2003

RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 954
RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 459
RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120, 404, 974
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 111, 202
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 979
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 290
RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 459
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01/100, 290
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 469
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 475
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 143
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 120, 427
RSV 2002-01-24, dnr 935-02/100, 68
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 486
RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 292
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 483
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 146, 1067
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 453
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 486
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 375
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 427
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 369, 939
RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100, 1305
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 1200, 1201
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 1050, 1054
RSV 2003-04-23, dnr 3325-03/100, 218, 1309, 1404
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 153, 404
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 652
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 148, 386

2004

Skatteverket 2004-02-23, dnr 130 205830-04/113, 542
Skatteverket 2004-03-08, dnr 130 4038-04/1152, 185
Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113, 426, 525, 609
Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152, 408, 430
Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152, 146, 386
Skatteverket 2004-04-26, dnr 130 322132-04/113, 96
Skatteverket 2004-07-01, dnr 123 330506-04/1152, 1008
Skatteverket 2004-07-06, dnr 130 330591-04/1152, 1005
Skatteverket 2004-07-08, dnr 130 407673-04/1152, 618
Skatteverket 2004-08-18, dnr 130 439981-04/1152, 628
Skatteverket 2004-09-17, dnr 130 544322-04/113, 1005, 1009
Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 557775-04/113, 883
Skatteverket 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113, 796

Skatteverket 2004-09-23, dnr 130 565227-04/113, 651
Skatteverket 2004-09-28, dnr 130 553888-04/111, 165, 167, 174, 550, 1022
Skatteverket 2004-10-04, dnr 130 573672-04/111, 879
Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 604257-04/111, 130
Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 594451-04/111, 515
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 585737-04/111, 1209, 1212, 1216
Skatteverket 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111, 794, 857
Skatteverket 2004-11-03, dnr 130 553890-04/111, 188
Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 682100-04/111, 485, 879
Skatteverket 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, 165, 170, 1022
Skatteverket 2004-12-20, dnr 130 676523-04/111, 1163
Skatteverket 2004-12-21, dnr 130 735843-04/111, 794
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 685459-04/111, 1024
Skatteverket 2004-12-22, dnr 130 749390-04/111, 583, 895

2005

Skatteverket 2005-01-13, dnr 130 744903-04/111, 1008
Skatteverket 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111, 519, 789, 790, 866
Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 673024-04/111, 148
Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 111229-05/111, 519, 792
Skatteverket 2005-03-11, dnr 130 150780-05/111, 616, 1152
Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111, 162, 392, 932
Skatteverket 2005-03-31, dnr 130 164796-05/111, 131
Skatteverket 2005-04-14, dnr 130 176101-05/111, 300
Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 163113-05/111, 141, 195
Skatteverket 2005-04-26, dnr 130 228909-05/111, 481
Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 237238-05/111, 648
Skatteverket 2005-05-18, dnr 130 285713-05/111, 1198
Skatteverket 2005-06-03, dnr 130 329765-05/111, 780
Skatteverket 2005-06-14, dnr 130 300385-05/111, 505
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 146848-05/111, 962
Skatteverket 2005-06-15, dnr 130 70904-05/111, 978
Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 357200-05/111, 798
Skatteverket 2005-06-22, dnr 130 268378-05/111, 796
Skatteverket 2005-06-27, dnr 130 357195-05/111, 615
Skatteverket 2005-09-02, dnr 130 455977-05/111, 151, 490
Skatteverket 2005-09-06, dnr 131 471453-05/111, 425, 429
Skatteverket 2005-09-16, dnr 131 484706-05/111, 919, 1200
Skatteverket 2005-09-30, dnr 131 505964-05/111, 620, 621
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 176135-05/111, 436, 793
Skatteverket 2005-10-03, dnr 131 530196-05/111, 68
Skatteverket 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111, 283, 285
Skatteverket 2005-10-11, dnr 131 436951-05/111, 569, 921, 931
Skatteverket 2005-10-20, dnr 131 525141-05/111, 963

Skatteverket 2005-11-22, dnr 131 624144-05/111, 876, 885
Skatteverket 2005-12-20, dnr 131 695183-05/111, 493, 761

2006

Skatteverket 2006-01-13, dnr 131 19703-06/111, 607
Skatteverket 2006-01-18, dnr 131 25302-06/111, 916
Skatteverket 2006-01-31, dnr 131 25306-06/111, 644
Skatteverket 2006-02-13, dnr 131 62021-06/111, 922, 924
Skatteverket 2006-02-14, dnr 131 81324-06/111, 603, 614
Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111, 131, 380
Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111, 151, 412
Skatteverket 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111, 1056, 1058, 1062
Skatteverket 2006-04-04, dnr 131 195842-06/111, 620
Skatteverket 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111, 1136
Skatteverket 2006-05-05, dnr 131 606095-05/111, 1001
Skatteverket 2006-05-12, dnr 131 293148-06/111, 490, 491, 879
Skatteverket 2006-06-01, dnr 131 636467-05/111, 1216
Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 391387-06/111, 1132, 1200, 1201
Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 394248-06/111, 1139
Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416643-06/111, 251, 1244
Skatteverket 2006-07-06, dnr 131 416724-06/111, 494, 616
Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 477862-06/111, 106, 438
Skatteverket 2006-10-18, dnr 131 595240-06/111, 583, 587, 872
Skatteverket 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111, 64
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111, 915
Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111, 527, 602, 627, 1270
Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111, 982
Skatteverket 2006-12-18, dnr 131 775685-06/111, 770
Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111, 289, 957
Skatteverket 2006-12-19, dnr 131 768263-06/111, 918
Skatteverket 2006-12-20, dnr 131 790481-06/111, 794

2007

Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 789508-06/111, 122, 510, 941
Skatteverket 2007-01-23, dnr 131 560843-06/111, 1177
Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 66747-07/111, 439
Skatteverket 2007-01-30, dnr 131 801346-06/111, 980
Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 224115-07/111, 480
Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 292393-07/111, 865, 867
Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307716-07/111, 850
Skatteverket 2007-05-07, dnr 131 307721-07/111, 850
Skatteverket 2007-05-15, dnr 131 180121-07/111, 136, 198
Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111, 1307
Skatteverket 2007-05-30, dnr 131 347924-07/111, 571, 891
Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409261-07/111, 838

Skatteverket 2007-06-26, dnr 131 409443-07/111, 838
Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 432669-07/111, 241, 277, 279, 280
Skatteverket 2007-06-29, dnr 131 604139-06/111, 169, 174, 493, 1031
Skatteverket 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111, 230, 231
Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 537453-07/111, 846
Skatteverket 2007-09-28, dnr 131 542246-07/111, 785
Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 591256-07/111, 762
Skatteverket 2007-10-05, dnr 131 598946-07/111, 774
Skatteverket 2007-10-19, dnr 131 430591-07/111, 553, 556
Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 586267-07/111, 282, 286, 293
Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 690785-07/111, 851
Skatteverket 2007-11-19, dnr 131 69131 1-07/111, 838
Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 685056-07/111, 229
Skatteverket 2007-12-04, dnr 131 670947-07/111, 503, 661
Skatteverket 2007-12-05, dnr 131 600012-07/111, 241, 296, 297, 299, 302
Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111, 193, 195
Skatteverket 2007-12-12, dnr 131 419926-07/111, 140, 1182
Skatteverket 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111, 569, 876, 890
Skatteverket 2007-12-17, dnr 131 723781-07/111, 1134
Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 771227-07/111, 843
Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773424-07/111, 842, 843, 845
Skatteverket 2007-12-18, dnr 131 773432-07/111, 844, 845, 848
Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 723791-07/111, 90, 91, 123, 220
Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746687-07/111, 75

2008

Skatteverket 2008-01-21, dnr 131 18187-08/111, 185
Skatteverket 2008-01-23, dnr 131 51827-08/111, 187, 850
Skatteverket 2008-01-24, dnr 131 45437-08/111, 851
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 63603-08/111, 131, 175, 826
Skatteverket 2008-01-30, dnr 131 661576-07/111, 1210
Skatteverket 2008-01-31, dnr 131 65428-08/111, 292, 293, 294
Skatteverket 2008-02-07, dnr 131 769930-07/111, 1176
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 129518-08/111, 846
Skatteverket 2008-02-29, dnr 131 134268-08/111, 844, 846, 847
Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111, 394, 933
Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111, 415
Skatteverket 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111, 387
Skatteverket 2008-04-09, dnr 131 148041-08/111, 247, 258, 259, 260, 936
Skatteverket 2008-04-15, dnr 131 222178-08/111, 844, 846
Skatteverket 2008-04-17, dnr 131 226161-08/111, 1008
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 193945-08/111, 843, 847
Skatteverket 2008-04-21, dnr 131 780838-07/111, 1009

Skatteverket 2008-05-05, dnr 131 259998-08/111, 125, 421
Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 306899-08/111, 271
Skatteverket 2008-06-10, dnr 131 340305-08/111, 585
Skatteverket 2008-06-12, dnr 131 382472-08/111, 529
Skatteverket 2008-06-17, dnr 131 385321-08/111, 520, 773, 790
Skatteverket 2008-07-02, dnr 131 402676-08/111, 1010, 1013, 1015, 1018
Skatteverket 2008-07-03, dnr 131 426709-08/111, 657
Skatteverket 2008-09-12, dnr 131 525643-08/111, 656, 657
Skatteverket 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111, 768, 856, 859
Skatteverket 2008-10-21, dnr 131 373778-07/111, 127, 427
Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111, 150, 411
Skatteverket 2008-11-26, dnr 131 559222-08/111, 190, 796
Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 704433-08/111, 849
Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111, 174
Skatteverket 2008-12-16, dnr 130 765581-08/111, 1289
Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 793049-08/111, 666
Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 668417-08/111, 265

2009

Skatteverket 2009-01-28, dnr 131 125212-09/111, 109, 110
Skatteverket 2009-01-30, dnr 131 750777-08/111, 354, 441, 442
Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111, 162, 392
Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 619552-08/111, 985
Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111, 142, 145, 487, 489
Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 504356-09/111, 175, 214
Skatteverket 2009-06-29, dnr 131 579264-09/111, 1010
Skatteverket 2009-07-03, dnr 131 521627-09/111, 116
Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111, 121, 412, 811
Skatteverket 2009-10-21, dnr 131 119119-06/111, 133, 1013
Skatteverket 2009-11-11, dnr 131 709486-09/111, 129, 1023
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 753845-09/111, 305, 353, 955
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758723-09/111, 326, 348
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 758727-09/111, 328
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 764396-09/111, 360, 362, 363, 364
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 785485-09/111, 174
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 794135-09/111, 178, 311
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 805991-09/111, 306
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 835162-09/111, 319
Skatteverket 2009-12-07, dnr 131 868097-09/111, 135, 177, 363
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 805178-09/111, 253, 271
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 808280-09/111, 242, 282
Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 883678-09/111, 266
Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 894064-09/111, 653
Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 763352-09/111, 571, 578, 891

Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 883693-09/111, 76
Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 915470-09/111, 665
Skatteverket 2009-12-29, dnr 131 883688-09/111, 664

2010

Skatteverket 2010-01-25, dnr 131 43767-10/111, 333
Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 13366-10/111, 179, 364, 494
Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111, 365, 404
Skatteverket 2010-03-09, dnr 131 117508-10/111, 772
Skatteverket 2010-03-09, dnr 131 157069-10/111, 1286
Skatteverket 2010-03-18, dnr 131 70804-10/111, 946, 957
Skatteverket 2010-06-02, dnr 131 367278-10/111, 467
Skatteverket 2010-06-09, dnr 131 378947-10/111, 141, 774, 808
Skatteverket 2010-06-10, dnr 131 428640-10/111, 110
Skatteverket 2010-06-23, dnr 131 393060-10/111, 493, 554
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 386133-10/111, 1286
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 440202-10/111, 544, 546
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 476529-10/111, 845, 847
Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 477095-10/111, 522
Skatteverket 2010-07-05, dnr 131 470886-10/111, 145
Skatteverket 2010-07-06, dnr 131 456163-10/111, 267
Skatteverket 2010-07-09, dnr 131 355983-10/111, 352, 447, 1093
Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 599911-10/111, 560
Skatteverket 2010-09-22, dnr 131 602507-10/111, 512
Skatteverket 2010-10-21, dnr 131 594230-10/111, 96, 303
Skatteverket 2010-10-29, dnr 131 567993-10/111, 989
Skatteverket 2010-11-25, dnr 131 682627-10/111, 518, 864
Skatteverket 2010-12-06, dnr 131 758060-10/111, 793
Skatteverket 2010-12-09, dnr 131 587222-10/111, 330, 370, 1120, 1121, 1122, 1124
Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 704647-10/111, 272, 1149, 1151
Skatteverket 2010-12-10, dnr 131 780466-10/111, 254, 271
Skatteverket 2010-12-13, dnr 131 729629-10/111, 1088
Skatteverket 2010-12-13, dnr 131 812006-10/111, 401
Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 824926-10/111, 492, 880
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750625-10/111, 335
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 750627-10/111, 337, 339, 366, 371
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768607-10/111, 397
Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111, 305, 326, 335, 354, 408, 445, 462
Skatteverket 2010-12-20, dnr 131 819379-10/111, 341
Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 818436-10/111, 470, 560
Skatteverket 2010-12-21, dnr 131 829382-10/111, 1144
Skatteverket 2010-12-22, dnr 131 819389-10/111, 484, 485, 878
Skatteverket 2010-12-28, dnr 131 623316-08/111, 485, 1211

2011

Skatteverket 2011 -09-12, dnr 131 618062-11/111, 125
Skatteverket 2011-01-19, dnr 131 780946-10/111, 477, 500, 1214
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38057-11/111, 325, 342, 348, 1026
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38065-11/111, 325, 344, 350
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38072-11/111, 325, 342, 348, 998
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38080-11/111, 342, 1013, 1025
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38089-11/111, 341, 347, 1047, 1048, 1073
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38102-11/111, 325, 342, 347
Skatteverket 2011-01-25, dnr 131 38109-11/111, 325, 344
Skatteverket 2011-01-25, dnr 38102-11/111, 1027
Skatteverket 2011-01-26, dnr 131 695702-10/111, 1170
Skatteverket 2011-02-09, dnr 131 40087-11/111, 1075
Skatteverket 2011-02-10, dnr 131 74236-11/111, 1291
Skatteverket 2011-02-25, 38080-11/111, 1027
Skatteverket 2011-03-09, dnr 131 811979-10/111, 817, 825
Skatteverket 2011-03-21, dnr 131 205935-11/111, 159
Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171031-11/111, 316, 1253, 1258
Skatteverket 2011-03-23, dnr 131 171037-11/111, 87
Skatteverket 2011-04-01, dnr131 267632-11/1152, 121
Skatteverket 2011-04-11, dnr 131 267632-11/1152, 788
Skatteverket 2011-05-04, dnr 131 252439-11/111, 321, 323
Skatteverket 2011-05-18, dnr 131 309413-11/111, 1086
Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 300711-11/111, 1195, 1197
Skatteverket 2011-06-13, dnr 131 388032-11/111, 503, 940
Skatteverket 2011-06-20, dnr 131 428430-11/111, 776, 1218
Skatteverket 2011-08-23, dnr 131 569884-11/111, 499, 1170
Skatteverket 2011-08-24, dnr 131 557026-11/111, 341, 343, 344
Skatteverket 2011-09-12, dnr 131 618062-11/111, 448, 455, 1341
Skatteverket 2011-11-24, dnr 131 736849-11/111, 444

2012

Skatteverket 2012-01-11, dnr 131 694453-11/111, 1222, 1223, 1226, 1227
Skatteverket 2012-01-13, dnr 131 863243-11/111, 1220
Skatteverket 2012-02-21, dnr 131 78171-12/111, 500, 1170
Skatteverket 2012-03-02, dnr 131 122069-12/111, 995, 996, 997, 998, 1011
Skatteverket 2012-03-22, dnr 131 186274-12/111, 204
Skatteverket 2012-03-29, dnr 131 193650-12/111, 407, 444
Skatteverket 2012-04-02, dnr 131 130781-12/111, 1030
Skatteverket 2012-05-23, 131 367424-12/111, 178
Skatteverket 2012-05-23, dnr 131 367424-12/111, 131, 400
Skatteverket 2012-05-31, dnr 131 210591-12/111, 523
Skatteverket 2012-06-01, dnr 131 393807-12/111, 491, 1279
Skatteverket 2012-06-11, dnr 131 251945-12/111, 92, 405

Skatteverket 2012-06-15, dnr 131 335485-12/111, 440
Skatteverket 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111, 94, 135
Skatteverket 2012-07-04, dnr 131 340942-12/111, 226

2013

Skatteverket 2013-01-28, dnr 131 865548-12/111, 596
Skatteverket 2013-01-31, dnr 131 608720-12/111, 366, 944, 945, 946, 948, 949, 952, 953, 957, 958
Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111, 388, 611, 623, 625
Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 50563-13/111, 611, 612, 936, 1127, 1195

Övrigt

BFNAR 2000:5, 627
BFNAR 2006:1, 640, 643
BFNAR 2006:11, 640
LVFS 1997:10, 106
PRV 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, 608

Sakregister

A

A conto
– beskattningsland, 222
– bokföring, 1297
– bygg- och anläggningstjänst, 813
– faktureringsskyldighet, 601
– redovisningsskyldighet, 642, 656
– retroaktivt avdrag, 884
– skattskyldighet, 93
Ackord, 1280
– ackordsförlust, 1281
– ackordsvinst, 1281
– kundförlust, 417, 1281
Ackvisition, 1093
ADB-program, 23
Aktie, 1165
Aktiebolag, 209
Aktiv förädling, 28, 1332
Akupunktur, 962
Allframtidsupplåtelse, 788
Allmänna rättsgrundsatser, 62
Almanacka, 452, 1088
Alternativvård, 966
Ambulanstransport, 973
Analystjänst, 352, 977
Annonsering
– beskattningsland, 359
– bidrag, 149
– reklam på fastighet, 800
– skattesats, 450
– undantag från skatteplikt, 1093
Anpassning av lokal, 141, 774, 808
Anslutningstransport, 1123
Antikvitet, 1136, 1148
Apportemission, 133
Arbete på vara
– beskattningsland, 350, 368
– export, 282, 368
– överföring av vara, 270
Arbetsbeting
– beskattningsland, 351
– definition, 23
– omsättning, 141
– varuöverföring, 253, 270
Arbetskraft
– beskattningsland, 359
– byggsektorn, 842
– fartygspersonal, 954
– sjukvårdspersonal, 959
Arbetsplatsuthyrning, 783
– frisörstol, 783
– inspelningsstudio, 783
– kontor, 777, 780
– mötesplats, 786
– särskild utrustning, 783
Arkivverksamhet, 1056
Artist, 1047, 1049
Assistansersättning, 1289
Auktion
– avdragsrätt, 526
– beskattningsland, 254
– exekutiv, 1269
– fakturering, 626
– förrättare, 207
– försäkringsavgift, 378
– kundförlust, 417
– producent, 206
– redovisningsskyldighet, 648, 653
– skattskyldighetens inträde, 91
Avbeställningsskydd, 380, 1111

Avbetalningsköp
– beskattningsunderlag, 418
– konkurs, 1274
– redovisningstidpunkt, 659
– äganderätt, 123
Avbokningsavgift, 380, 1112
Avbrottsersättning, 414
Avdragsförbud, 511
Avdragsrätt, 463
– aktieförsäljning, 476
– avveckling, 490
– bedrägerifall, 529
– bidrag, 487
– bitransaktion, 478, 500
– blandad verksamhet, 494
– bostad, 512
– definition, 23, 463
– delvis för verksamheten, 470
– drivmedel, 525
– endast avdragsrätt, 68
– EU-bidrag, 488
– faktura utställd på anställd, 525
– fastigheter, 472, 506
– friskvård, 481
– förvärv av dotterbolag, 474
– förvärv i verksamheten, 466
– god tro, 528
– hemdator, 482
– hemtjänst, 480
– importmoms, 502, 660
– jordbruksarrende, 512
– jordbruksfastighet, 493
– kommun, 483, 1284
– koncern, 505, 566, 910
– kost åt personal, 507
– kostnadsersättning, 525
– leverans till fartyg, 523
– motion, 481
– myndighetsutövning, 494
– mäklararvode, 484, 878
– nyemission, 479
– ond tro, 530
– parkering, 493
– personalvård, 480
– personbil, 511
– privat bruk, 469
– processkostnad, 486
– representation, 522
– reservregeln, 492
– resetjänst, 1119
– retroaktivt avdrag, 464, 881
– rivningskostnad, 879
– rättegångskostnad, 486
– slussningsregel, 505, 566, 910
– speditör, 502
– statlig myndighet, 482, 1283
– tidigare ägarens förvärv, 501
– underlag, 524
– unionsinternt förvärv, 464
– utlägg, 494, 502, 526
– utländsk leverantör, 501
– uttagsbeskattad byggtjänst, 464, 506, 825
– verksamhetsöverlåtelse, 485
– VMB, 1119, 1129
Avgångs- och ankomstort, 232, 339
Avhysning, 429
Avhämtningsköp
– beskattningsland, 232
– dokumentation, 298
– i Sverige, 232
– till annat EU-land, 241
– till tredjeland, 285
Avkopplingsavgift, 153
Avrundning, 625
Avtalsvite, 131
Avträdesersättning, 141, 787
Avverkningsrätt
– konkurs, 1272
– redovisningsskyldighet, 660
– skattskyldighet, 97
– yrkesmässighet, 180

B

Balett, 457, 1078
Bank- och finansieringstjänst, 359
Bankfack, 1162
Barnomsorg, 982, 985
BAS-kontoplan, 1295
Bearbetning, 1043, 1065
Bed & breakfast, 791
Befraktning, 949
Begagnad vara, 1129
– anteckning vid handel, 629
– antikvitet, 1136, 1148
– beskattningsunderlag, 1137, 1149
– bokföring, 1130, 1153
– definition, 1133
– djur, 1134
– ej begagnad vara, 1134
– export, 1149
– fakturering, 1152
– från annat EU-land, 1141
– förenklad faktura, 615, 1152
– förenklad VMB, 1137
– förlust, 1137, 1138
– förmedling, 1133
– förvärvskriteriet, 1131
– god tro, 1142
– grundförutsättningar för VMB, 1130
– guld, 1134
– handel inom EU, 1149
– import, 1148
– kombination, 1139
– konstverk, 1135, 1147, 1148
– krav på dokumentation, 1142
– motorfordon, 935, 1141
– normal VMB, 1137
– samlarbil, 1135
– samlarföremål, 1135, 1148
– skattesats, 1138
– varukriteriet, 1133
– återförsäljarkriteriet, 1132
– ädelmetall, 1135
– överlåtelse, 1201
Begravning
– beskattningsunderlag, 408
– bil, 927
– bårtransport, 462
– gravskötsel, 112
– kyrklig verksamhet, 194
– utlägg, 430
Beskattningsbar person, 24, 165
Beskattningsbar transaktion, 24
Beskattningsgrundande händelse, 216
Beskattningsland
– EU-principer, 69
– tjänst, 303
– vara, 215
Beskattningsunderlag, 373
– avgift till Bolagsverket, 377
– begagnad vara, 1137
– bidrag, 384
– bygg- och anläggningstjänst, 808
– byggtjänst, 394
– byte, 421
– definition, 24, 373
– egen regi, 820
– ersättning, 381
– faktura, 610
– förenklad VMB, 1137
– försäljning, 381
– import, 396
– kost åt personal, 390
– kundförlust, 414
– lager, 1230
– omvärdering, 397
– rabatt, 409
– registreringsavgift, 376
– resetjänst, 1111
– ränta, 375
– skadestånd, 412
– skatteupplag, 1230
– tredjemansbetalning, 381
– unionsinternt förvärv, 395
– uppdelning, 402

– uttag, 388
– vad som ingår, 374
– varuretur, 418
– varuöverföring, 396
– verksamhetslokal, 869
– återimport, 397
– återtagande av vara, 418
Beskattningsår, 24
Beskrivande verk, 1066
Betalkort, 1157
Betäckningstjänst, 325, 1025
Bevisbörda
– avdragsrätt, 466
– distansförsäljning, 231
– vara till annat land, 296
Biblioteksverksamhet
– biblioteksersättning, 146, 1067
– skattesats, 457
– tillhandahållande i, 1054
Bidrag
– avdragsrätt, 487
– beskattningsunderlag, 384
– bostadsanpassningsbidrag, 521
– EU:s strukturfond, 143
– EU-bidrag, 488
– koncernbidrag, 147, 384
– kopplat till priset, 143, 385, 616
– KULM, 146, 386
– marknadsföringsbidrag, 150
– omsättning, 142
– persontrafik, 148, 386
– sponsorbidrag, 151, 1031
– studiestöd, 993
Bil, 913
– bärgning, 336
– förmån, 666, 925, 933
– handel, 918, 927
– skrotning, 940
– uthyrning, 927
Bildkonstverk, 1070
Bildupptagning, 459, 1082
Biograf, 1078
Bitransaktion, 500
Blandad verksamhet
– avdragsrätt, 494
– bokföring, 1297
– frivillig skattskyldighet, 863, 870, 876
– fördelningsgrund, 497
– trav- och galoppverksamhet, 1029
– verksamhetsöverlåtelse, 1210
– återbetalningsrätt, 540
Blod, 108, 976
Bok, 446
– bibliotek, 457
– digitaliserad, 446
– framställning av, 447
– normalskattesats, 448
– reducerad skattesats, 447
– reklam, 449
– utskrift av text, 447
Bokföring, 1295
– avslutande, 639
– blandad verksamhet, 1297
– brytdagsredovisning, 1296
– god redovisningssed, 639
– kontantmetod, 639
– VMB, 1299
– ändring av inkomstbeskattning, 1304
Bokningsavgift, 1124
Bokslutsmetod, 641, 652, 1298
Bonus
– beskattningsunderlag, 409, 412
– bonusförskott, 150
– byggtjänst, 811
– efter konkurs, 1273
Bosatt, 316, 1256
Bostadsanpassningsbidrag, 521, 991
Bredband, 148
Brevbefordran, 117, 338
Bro
– beskattningsland, 333
– broavgift, 184, 801

– myndighetsutövning, 185
– skatteplikt, 801
– Öresundsbron, 511
Brukskonst, 1041, 1071
Brytdagsredovisning, 1296
Buss, 915
Bygg- och anläggningsentreprenad, 807
– beskattningsunderlag, 808
– bonusbelopp, 811
– byte av beställare, 815
– etapp, 814
– indexreglering, 811
– konkurs, 1271, 1275
– prisjustering, 810
– redovisningsskyldighet, 812
– skadestånd, 810
– skattskyldighet, 812
– slutbesiktning, 658, 813
– SNI 2002, 842
– tillhandahållande, 813
– tilläggsarbete, 811
– utlägg, 809
Bygg- och anläggningstjänst, 805
– beskattningsunderlag, 808
– entreprenad, 807
– fakturadatummetod, 656, 813
– indexreglering, 811
– redovisningstidpunkt, 656
– skatt- och redovisningsskyldighet, 812
– vara eller tjänst, 806
Byggnadskonst, 1040, 1070
Byggnadstillbehör, 763, 1349
Byggverksamhet, 803
– bygg- och anläggningsentreprenad, 807
– bygg- och anläggningstjänst, 805
– byggnadsrörelse, 807
– egen regi, 816
– egen regi eller entreprenad, 817
– exempel, 834
– fastighetsförvaltning, 827
Byte
– beskattningsunderlag, 421
– guld, 1197
– tjänst, 128
– vara, 124
Båt
– definition, 944
– export, 295
– hamn, 798
– undantag från skatteplikt, 943
– uppläggningsplats, 798, 799
– utrikes trafik, 287
Böteskassa, 140

C

Camping
– giltighetsmärke, 435, 793
– led i upplåtelse, 793
– skatteplikt, 788
– skattesats, 435
Catering, 442
CD-skiva, 217, 452, 457
Cirkus, 1078
Corporate finance-verksamhet, 1173
Courtage, 1165
Courtagedelning, 1172

D

Datorhall, 777
Datorprogram, 1078
Deklaration, 74
Delningsprincip, 407
Dentalteknisk produkt, 979
Destinationsprincipen, 25, 69, 215
Destruktionstjänst, 368
Direkt effekt, 66
Direkt samband, 128
Direkt utförsel, 282
Distansförsäljning, 227
– bevisbörda, 231
– definition, 25

– från Sverige, 230
– omsättningströskel, 228, 1384
– till Sverige, 227
– VMB, 1151
Distansundervisning, 360
Djur
– arbete på vara, 351
– byggnad för, 800
– inkvartering, 793
– livsmedel, 439
– VMB, 1134
Djurpark
– definition, 1083
– katalog, 1084
– program, 1084
– skattesats, 458, 1083
Dokumentation, 293, 295
Dricks, 129, 442
Drivmedel
– fartyg, 952
– personbil, 525, 925, 933
Droit de suite, 380, 1070

E

E-bok, 446
EEIG, 25, 200
Egen regi, 816
– avdragsrätt, 825
– beskattningsunderlag, 820
– definition, 807
– eget arbete, 823
– etapp, 825
– fastighet, 818
– handling, 825
– konkurs, 825, 1271
– kunnat tas i bruk, 825
– lägenhet, 818
– redovisningsskyldighet, 659, 824
– skattskyldighet, 824
– uttagsbeskattning, 817
– utvecklingsarvode, 826
– visningshus, 819
– ändrad användning, 826
Ekonomisk verksamhet, 165
El
– avgift för energi, 153
– beskattningsland, 234, 364
– frikraft, 769
– led i nyttjanderätt till fastighet, 768
– omsättning, 153
Elcertifikat, 364, 404
Elektronisk faktura, 26, 598
Elektronisk fakturering, 651
Elektronisk handel, 217, 363
Elektronisk tjänst
– avdragsrätt, 533
– beskattningsland, 363
– definition, 26
– skattesats, 446
– särskild beskattningsordning, 76
Elektronisk tjänst, särskild ordning, 1309
– ansökan, 1312
– arkivering, 1320
– betalning, 1317
– hanteringsordning, 1310
– identifieringsbeslut, 1311, 1312, 1314
– identifieringsnummer, 1314
– information, 1315, 1318
– omprövning, 1319
– redovisning, 1315
– redovisningstidpunkt, 1317
– skattesats, 1310
– återbetalning, 1317
– ändringsanmälan, 1314
– överklagande, 1320
Elevhem, 518
Energi, 153, 768
Engångsavgift, 153
Enkelt bolag, 201, 644
Ersättning, 120
Ersättning för mervärdesskatt, 1285
– ansökan, 1292

– assistansersättning, 1289
– beslut, 1294
– bidrag till ideella organisationer, 1291
– boende, 1286
– justeringsregler, 1287
– kontroll, 1294
– lokalkostnad, 1290
– omprövning, 1294
– underlag, 1285
– utbetalning, 1293
– årsuppgift, 1293
– ökade kostnader, 1289
– överklagande, 1294
Ersättning till hyresgäst, 773
Estetisk operation, 963
Etablerad, 314, 1250
Etableringsmedlemsstat, 26
EU:s mervärdesskatteområde, 1361
EU-avgift, 71
EU-bidrag, 143, 385, 488
EU-domstolen, 58
EU-institution, 250, 307, 1238
Euro, 641
Europabolag, 212
Europeisk ekonomisk intressegruppering, 25, 200
Evenemang, 340
Exekutiv försäljning, 527, 602
Export, 280
– bil, 935
– definition, 26, 280
– direkt utförsel, 281
– dokumentation, 296
– exportbutik, 291
– i samband med tjänst, 366
– lager, 1228
– leverans utanför EU, 281
– olaglig, 285
– skatteupplag, 1224
– tjänst, 337, 366
– turist, 292, 295
– utländsk företagare, 285
– utrikes trafik, 287
– vara, 280
– VMB, 1130, 1149
– återbetalningsrätt, 555

F

Factoring, 1162
Faktisk marginal, 1112
Faktura, 595
– arkivering, 633
– bevarande, 631
– definition, 27, 598
– elektronisk, 26, 598
– elektronisk åtkomst, 634
– flera handlingar, 606
– följesedel, 627
– förenklad, 613
– hyresavi, 627
– innehåll, 604
– kreditnota, 410, 617
– löpnummer, 606
– purchasingavräkning, 628
– samlingsfaktura, 599, 610
– speditörsfaktura, 661
– tid för bevarande, 633
– underlag för avdragsrätt, 524
– ursprungets äkthet, 632
Fakturadatummetod
– definition, 27
– redovisningsskyldighet, 656, 813
– skattskyldighet, 97
– tidpunkt för avdragsrätt, 657
– tillämpningsområde, 657
Fakturaservice, 404
Fakturering, 595
– a conto, 601
– auktion, 626
– avrundning, 625
– begagnad vara, 1152
– beloppsgräns, 613

– bidrag, 616
– bygg- och anläggningstjänst, 603
– detaljhandel, 615
– egen och annans försäljning, 602
– elektrisk kraft, 607
– exekutiv auktion, 602
– faktureringsskyldighet, 599, 871
– förskott, 601
– handelsbruk, 614
– inbyte, 607
– investeringsguld, 1195
– omvänd skattskyldighet, 603, 852
– resetjänst, 1126
– självfakturering, 601
– skattefri omsättning, 600
– telefonkort, 628
– till privatperson, 599
– tillämpningsområdet, 595
– utläggning av, 602
– utländsk valuta, 621
– verksamhetslokal, 871
Faktureringsmetod, 646, 1297
Farledsavgift, 954
Fartyg, 943
– befraktning, 949
– bogsering, 946
– bärgning, 946
– definition, 944
– drivmedel, 952
– förmedling, 955
– försäljning, 946
– hamn, 798
– hamnavgift, 954
– livräddning, 958
– omsättning ombord, 232
– personaluthyrning, 954
– restaurang- och cateringtjänst, 353
– sjöcontainer, 952
– tjänst, 365, 953
– tjänst ombord, 305
– undantag från skatteplikt, 943
– uthyrning, 948
– utrikes trafik, 287, 956
Fast etableringsställe, 1251
– definition, 316, 1251
– skattesubjekt, 211
– överföring av vara, 252
Fastighet
– beskattningsland, 330
– definition, 27, 760
– exempel, 1349
– JB:s fastighetsbegrepp, 761
– lagertillgång, 818
– ML:s fastighetsbegrepp, 760
– tredimensionell, 35, 493, 761
– visningshus, 819
– översikt, 1347
Fastighetsförvaltning, 827
– eget arbete, 834
– lönekostnad, 832
– metod I, 833
– metod II, 834
Fastighetsskötsel, 827, 847
Fastighetstillbehör, 761
Fastighetstjänst, 330
Fastighetsupplåtelse, 759
– arena, 780
– avstående från hyresavtal, 774
– bostad, 771
– bro, 801
– bussterminal, 802
– byggnad för djur, 800
– datorfestival, 784
– elevhem, 792
– fastighet, 769
– festival, 785
– flygplats, 798
– förvaringsbox, 800
– hamn, 798
– hangar, 799
– idrottslokal, 801, 1016
– ingående av hyresavtal, 773
– jordbruksarrende, 787
– konferensarrangemang, 785

– kontorshotell, 777, 780
– lokal och tillhörande tjänst, 779
– marknadsplats, 780
– mötesplats, 786
– obestämd lokalyta, 775
– parkeringsplats, 793
– reklam, 800
– rumsuthyrning, 788
– rörelse, 781
– testanläggning, 785
– tunnel, 801
– uppläggningsplats för båt, 798
– utrymme för spel, 784
– verksamhetslokal, 802
– verksamhetstillbehör, 787
– vårdlokal, 780
– väg, 801
– växande skog, 787
– övertagande av hyresavtal, 774
Feldebiterad skatt
– avdragsrätt, 528, 886
– betalningsskyldig, 88, 869
– definition, 27
– kreditnota, 619
– omvänd skattskyldighet, 852
– redovisningsskyldighet, 665
Festival, 785, 1081
Filial, 211
Film
– filmverk, 1072
– inspelning, 1073
– producent, 1044
– produktion, 1072
– stöd/bidrag, 146
Finansiell tjänst, 1155
– bank- och finansieringstjänst, 1155
– försäkringstjänst, 1180
– värdepappershandel, 1165
Fiskelag, 203
Fiskerätt, 333, 788
Fisketur
– beskattningsland, 326, 335
– beskattningsunderlag, 408
Flygbränsle, 108
Flygplan, 946
Flygplats, 798
Flygutbildning, 999, 1011
Flyktingförläggning, 792
Folkbildningsverksamhet, 1062
Forsfärd, 460
Forskningsbidrag, 146
Fotbollsgolf, 1008
Fotobok, 451
Fotografi, 1076
Fotvård, 974
Framställningstjänst, 447, 1093
Franchising, 781
– franchiseavgift, 781, 870
– frivillig skattskyldighet, 870
– skatteplikt, 782
Frekvensavgift, 377, 432
Fri omsättning
– definition, 28
– lager, 1226, 1228
– tullförfarande, 1323
Frikraft, 769
Frilager, 1225
Friskvårdskupong, 134
Frivillig skattskyldighet
– investeringsguld, 86, 1193
– konstnär, 85, 436, 1068, 1147
– unionsinternt förvärv, 265
– utländsk företagare, 86
– verksamhetslokal, 85, 802, 853
Frizon, 1225, 1333
Fyrhjuling, 914
Färdtjänst, 980, 986
Färjetransport, 336, 1109
Följerätt, 380, 1070
Följesedel, 627
Förarhytt, 915
Förbundna med varandra, 400
Förenklad faktura, 613, 1152
Förenklad VMB, 1137
Förfarandemissbruk, 63

Förmedling
– aktier, 1171
– annans namn, 328
– beskattningsland, 327
– betalning, 1157
– eget namn, 205, 329
– fakturering, 626
– fartyg, 955
– fastighetstjänst, 329
– finansiell tjänst, 1156
– försäkring, 1180
– kommission, 205, 1133
– konstverk, 1069
– kredit, 1157
– produktionsbolag, 1050
– resetjänst, 329, 1123
– utanför EU, 369
– värdepapper, 1165
Förseningsavgift, 140
Förskott
– beskattningsland, 222
– bokföring, 1297
– bygg- och anläggningstjänst, 813
– faktureringsskyldighet, 601
– förskottsrabatt, 150
– hyra, 647, 874
– importmoms, 660
– redovisningsskyldighet, 642, 656
– skattskyldighet, 93
– unionsinternt förvärv, 98
– VMB, 1153
Förströelsespelsautomat, 110
Försäkring
– avdragsrätt, 509
– försäkringsavgift, 378
– kundförlust, 417
– självrisk, 378
– vitvaruförsäkring, 378
Försäkringsersättning, 122
Försäkringstjänst, 1180
– administrativ tjänst, 1184
– beskattningsland, 359
– förmedling, 1180
– skadereglering, 1203
– skatteplikt, 1180
Förutsebarhet, 63
Förvaltningsarvode, 137
Förvaringsbox, 800
Förvärvsbeskattning, 28, 256
Förvärvströskel, 264, 1384

G

Gas, 153, 234, 768
Globala avtal, 322
God redovisningssed, 646
God tro, 301, 528
Godkänd intygsgivare, 293
Godkänd tullbehandling, 1322
Grafisk formgivning, 1068
Gravskötsel, 112
Grupphuvudman, 28, 208
Gruppregistrering, 207
Guidning, 365, 462, 1084
Guld
– byte, 1198
– guldmaterial, 1196
– handel med, 1189
– investeringsguld, 1189
– samlarföremål, 105
– Sveriges Riksbank, 112
– VMB, 1134
Gårdsstöd, 145
Gåva, 156

H

Hamn, 793, 798, 799
Handelsbolag, 197
Hasardspel, 110
Hemdator, 482
Hemtjänst, 984
Hjälporganisation, 546, 1247
Hjälpsändning, 284
Hobby, 171
Holdingbolag, 180

Hotellverksamhet
– beskattningsland, 331
– garderobsavgift, 789
– minibar, 789
– skatteplikt, 788
– skattesats, 435
Hundspannsåkning, 460
Husbil, 915
Husbåt, 762
Husvagn, 798
Hyra
– leasingavtal, 126
– leasingbil, 921, 928
– redovisningsskyldighet, 647, 874
Hänvisning i faktura
– investeringsguld, 1195
– nytt transportmedel, 612
– omvänd skattskyldighet, 612
– resetjänst, 1126
– undantag från skatteplikt, 611
Häst, 1021
– beskattningsland, 325, 1026, 1030
– betäckning, 325, 1023, 1025
– ekonomisk verksamhet, 1022, 1024, 1031
– omsättningsland, 1033
– premie, 129
– redovisning, 1027
– ridläger, 793
– ridsport, 1030
– sponsorbidrag, 1030
– trav- och galoppverksamhet, 1022
– tränare, 1026
– turridning, 1009
– uppfödning, 1031
– utlandsägd, 1025
– uttagsbeskattning, 1033

I

Ideell förening, 178, 191, 213
Identifieringsbeslut, 1311
Identifieringsnummer, 29, 1314, 1379
Idrott
– bailine, 1006
– beskattningsland, 342, 347
– evenemang, 341
– flygutbildning, 1011
– fotbollsgolf, 1008
– gokart, 1006
– golf, 1008, 1017
– kundaliniyoga, 1005
– pilates, 1005
– prispengar, 1013
– qigong, 1005, 1008
– Riksidrottsförbundet, 1005, 1355
– rytmik och dans, 1009
– skidanläggning, 460, 1016
– skidspår, 1006
– spelarrättighet, 1019
– spelrätt, 133
– styrketräning, 1005
– thai chi, 1005
– turkiskt bad, 1008
– turridning, 1009
– upplåtelse av lokal, 801, 1016
– utbildning, 997, 999, 1010
– uthyrning av redskap, 1015
– äventyrsbad, 1007
– äventyrsbana, 1008
Idrottslig aktivitet, 347
Idrottstränare
– beskattningsland, 325, 342, 347
– idrottstjänst, 1011
Idrottsutövare, 342
Immateriell rättighet, 1036
– beskattningsland, 333
– industriellt rättsskydd, 1035, 1065
– upphovsrätt, 1035, 1065
Import, 1321
– beskattningsland, 226
– beskattningsmyndighet, 1321
– beskattningsunderlag, 396
– betalningsansvarighet, 1334
– bil, 936

– definition, 29, 217
– för omsättning, 1327
– gas och el, 237
– gas, el, värme eller kyla, 1329
– i samband med tjänst, 366
– importmoms, 430, 502, 660
– indirekt ombud, 661
– konstverk, 437
– olaglig, 1335
– placering i skatteupplag, 1222
– redovisningsskyldighet, 660
– skattesats, 1326
– skattskyldig, 84
– speditör, 430, 502, 661, 1335
– temporär import, 1333
– tjänst i samband med, 309
– transitering, 1330
– tullklarering, 1322
– tullräkning, 1335
– tullskyldig, 1334
– undantag från skatteplikt, 116
– utlägg, 431
– utländsk beskickning, 1235
– utländsk företagare, 1260
– via annat EU-land, 266, 1329
– VMB, 1130
– övergång till fri omsättning, 1323
Importombud, 1260, 1334
Incitamentsprogram, 1174
Individuell visningsrätt, 1070
Indrivningstjänst, 1163
Industriellt rättsskydd, 1035, 1065
Industritillbehör, 764, 845
Informationsfilm, 1078
Informationstjänst, 365
Införsel, 29
Inkassoavgift, 153, 377
Inkassotjänst, 429
Inre marknad, 69
Insatskapital, 131
Installation
– tjänst, 352
– vara, 223
– vara eller tjänst, 223, 334, 806, 839
Intern tjänst, 113
Internationell organisation, 250, 307, 1237
Intrastat, 29
Intressegemenskap, 400
Intyg
– EU-leverans/export, 298
– läkarintyg, 963
– turist, 293
– utländsk beskickning/diplomat, 250, 308, 1236, 1245
– utländsk företagare, 542
Investeringsfond, 133
Investeringsguld, 1189
– byte, 1197
– definition, 29, 1190
– dokumentationsskyldighet, 1196
– faktura, 1195
– frivillig skattskyldighet, 86, 1193
– guldmynt, 1190
– omvänd skattskyldighet, 1194
– skattskyldighet, 86
– återbetalning, 1191
Investeringsvara, 561

J

Jack Vegas, 111
Jakträtt, 788
Jordbruksarrende, 512, 787
Jubileumsbok, 1088
Juristtjänst, 359
Justeringsregler, 1287
Jämkning, 557
– exempel, 588
– fastighetsöverlåtelse, 558, 580
– frivillig skattskyldighet, 890
– förutsättning för, 558
– förvärv för verksamhet, 558
– handling, 582, 584
– hyres- och bostadsrätt, 564, 582

– inkomstbeskattning, 558, 911, 1307
– investeringsvara, 561
– jämkningsbelopp, 576
– jämkningsorsak, 567
– kommuns fastighetsöverlåtelse, 558, 1287
– konkurs, 583, 1277
– korrigeringstid, 573
– lokalvis, 576
– personbil, 920
– redovisning, 587
– uppförandeskede, 580, 583
– uttagsbeskattad fastighet, 563
– verksamhetsöverlåtelse, 578
– vid ett tillfälle, 575
– årlig jämkning, 575
– ändrad användning, 568

K

Kapitalförvaltning, 168, 1175
Karosserikod, 916, 1352
Karta, 448, 1067
Kassarabatt, 409, 618
Kassettidning, 456, 1086
Katalog
– bibliotek, 1055
– djurpark, 1084
– konsert, 1079
– museum, 1062
– reducerad skattesats, 454
– undantag från skatteplikt, 1097
Kommanditbolag, 197
Kommanditdelägare, 197
Kommissionär, 206, 1133
Kommun
– avdragsrätt, 483
– byggtjänst, 850
– ersättning för mervärdesskatt, 1285
– konkurrensregel, 183, 188
– skattesubjekt, 204
– yrkesmässig verksamhet, 182
– återbetalningsrätt, 1284
Kompensation, 1283
Komplementär, 197
Koncern
– avdragsrätt, 505
– koncernbidrag, 147, 384
– samordnade inköp, 427
– skattesubjekt, 210
– uthyrning av fastighet, 910
Konferensarrangemang
– omsättningsland, 344, 350
– skattepliktig omsättning, 785
Konferenslokal, 785
Konkurrensregel, 183, 188
Konkurs, 1263
– avdragsrätt, 1268
– avverkningsrätt, 1272
– beslut, 1264, 1276
– bygg- och anläggningsentreprenad, 1271, 1275
– deklarationsskyldighet, 1272
– egen regi, 1271
– förvaltararvode, 655, 1277
– jämkning, 583, 588, 1277
– kundförlust, 1275
– kvarstad, 1270
– pantsatt egendom, 1280
– prisnedsättning, 1273
– redovisningsskyldighet, 655, 1268
– Skatteverkets åtgärder, 1266
– skattskyldighet, 204, 1267
– uthyrning av verksamhetslokal, 1277
– utmätt gods, 1269
– återbetalning, 1276
– äganderätt, 1264
– äganderättsförbehåll, 1274
– överlåtelse av verksamhet, 1277
Konkursförvaltararvode, 490
Konsert, 444, 457, 1078
Konsortium, 138, 203
Konstnär
– droit de suite, 380, 1070

– ersättning, 1082
– framförande, 1047
– följerätt, 380, 1070
– individuell visningsrätt, 1070
– skattskyldighet, 85
– utövande, 1044, 1047
Konstnärligt verk, 1039
– filmverk, 1040, 1072
– konstverk, 1040, 1069
– musikaliskt verk, 1039, 1071
– sceniskt verk, 1040, 1072
– skattesats, 458
– upphovsrättsligt skydd, 1038
– upplåtelse, överlåtelse, 1071
Konstverk
– bildkonstverk, 1040, 1069
– brukskonst, 1041, 1071
– byggnadskonst, 1040, 1070
– definition, 1135
– droit de suite, 380, 1070
– följerätt, 380, 1070
– förmedling, 1069
– skattesats, 436
– upphovsman, 85, 436, 1068
Konsulttjänst, 352, 359, 845
Konsumtion ombord, 289
Kontokort, 627
Kontorshotell, 777, 780
Korrigeringstid, 573
Kost åt personal
– avdragsrätt, 507
– egen regi, 152, 443, 446
– entreprenör, 141
– måltidskupong, 443
– personalvårdsförmån, 160
– representation, 160
– uttagsbeskattning, 159
– yrkesmässighet, 190
Kostnadsersättning, 525
Kostnadsfördelning, 426
Kreditförmedling, 1157
Kreditgivning, 1158
Kreditkortsavgift, 375, 1157
Kreditnota
– definition, 30
– faktura, 617
– innehåll, 620
– omräknat belopp, 624
– prisnedsättning, 410
– redovisningsskyldighet, 644
Kultur, 1035
– arkivverksamhet, 1056
– artist, 1047
– balettföreställning, 457, 1078
– beskattningsland, 339, 345
– biblioteksverksamhet, 1054
– bildupptagning, 459, 1082
– djurpark, 1083
– filmproduktion, 1072
– folkbildningsverksamhet, 1062
– fotografi, 1077
– industriellt rättsskydd, 1035, 1065
– konsert, 1078
– konstnärligt verk, 1038, 1039
– konstnärs framförande, 1047
– kulturbildningsverksamhet, 1063
– litterärt verk, 1038, 1066
– museiverksamhet, 1056
– teaterföreställning, 1078
– TV-produktion, 1072
– upphovsrätt, 1035, 1065
– översikt, 1356
Kulturell aktivitet, 347
Kundaliniyoga, 1005
Kundförlust, 414
– ackord, 417, 1281
– konkurs, 1275
– konstaterad kundförlust, 415
– redovisningsskyldighet, 659
– VMB, 1145
Kuponghäfte, 134
Kvalificerat undantag, 550
Kvarstad, 1270
Kvartalsredovisning (KVR), 30

Kyrklig verksamhet, 112, 194
Körkortsutbildning, 999

L

Lager, 1219
– beskattningsmyndighet, 1229
– beskattningsunderlag, 1230
– frilager, 1226
– frizon, 1226
– skatteupplag, 1220
– skattskyldighet, 1229
– skattskyldighetens inträde, 1233
– tillfälligt lager, 1225
– tullager, 1226
Lastbil
– definition, 915
– karosserikod, 916, 1353
– leasing, 924
– omregistrering, 915
– separat förarhytt, 915
– uttagsbeskattning, 920, 931
Leasing
– köp eller hyra, 126
– lease-leaseback, 135
– leasingstock, 509
– personbil, 511, 921, 928
– sale- and leaseback, 124
Leverans
– begrepp, 90, 122, 220
– bruk ombord, 288
– i Sverige, 241
– online, 217
– till annat EU-land, 237
– utanför EU, 282
Liftkort, 460
Likabehandlingsprincipen, 63
Litteraturstöd, 146
Litterärt verk, 1038
– bearbetning, 1043, 1065
– beskrivande verk, 1039, 1066
– datorprogram, 1039
– grafisk formgivning, 1068
– karta, 1039
– skattesats, 458
– skönlitterärt verk, 1038, 1066
– upphovsrättsligt skydd, 1038
– upplåtelse, överlåtelse, 1066
– översättning, 1041, 1067
Livsmedel
– definition, 437
– försäljning ombord, 289
– restaurangtjänst, 443
– skattesats, 437
Ljudbok, 456
Lotteri, 108
Luftfartyg, 943
– befraktning, 950
– flygbränsle, 952
– flygplatsavgift, 954
– försäljning, 946
– omsättning ombord, 232
– restaurang- och cateringtjänst, 353
– sjuktransport, 951
– tjänst, 365, 953
– tjänst ombord, 305
– undantag från skatteplikt, 943
– undersökningsplikt, 955
– uthyrning, 946, 948
– utrikes trafik, 287
– yrkesmässig person- eller godsbefordran, 946
Lunchkupong, 94, 443
Lägenhet, 520, 791
Läkemedel, 106, 438
Löpnummer, 606

M

Marginalbeskattning
– begagnad vara, 1129
– resetjänst, 1099
Marketmakertjänst, 1174
Markintrång, 121
Marknadsnöje, 110
Marknadsplats, 780

Marknadsvärde, 30, 397
Markupplåtelse, 778
Massage, 966
Massmedia, 1085
– katalog, 1097
– periodisk publikation, 1085
– program, 1097
– radio och TV, 1097
– översikt, 1359
Medelsinsamling, 149
Medicinsk åtgärd, 961
Medlemsavgift, 129, 382
Medlemsblad, 1086
Mervärde, 72
Mervärdesskattedeklaration, 74
Mervärdesskattegrupp
– fakturering, 603
– frivillig skattskyldighet, 867
– jämkning, 579
– skattesubjekt, 207
– utländsk, 544
– återbetalning i annat EU-land, 546
Metallkonto, 1198
Miljöstöd, 145
Mjölkkvot, 648
Montering
– tjänst, 352
– vara, 223
– vara eller tjänst, 223, 334, 806, 839
Monteringsleverans, 223
Moped, 914
Motorcykel, 914, 928
Museiverksamhet, 1056
Musikaliskt verk, 1071
Musikskola, 1063
Myndighetsutövning, 184, 189
Mynt, 105, 1136
Måltidskupong, 443
Mäklararvode, 484, 878
Mässa, 333, 343, 780

N

Neutralitetsprincipen, 62
Notariatverksamhet, 1162
Notarius publicus, 188
Nyemission, 133, 479, 1173
Nytt transportmedel
– definition, 31
– distansförsäljning, 228
– förvärvsbeskattning, 257
– transport från annat EU-land, 257
– transport till annat EU-land, 246, 936
– VMB, 1141, 1150
– återbetalningsrätt, 555
Näringsfastighet, 169
Näringsidkare
– beskattningsland tjänst, 309
– definition, 31
– ekonomisk verksamhet, 178
– utvidgning av, 312
Näringsverksamhet, 169

O

Ombildning, 210
Ombud, 661, 1334
Omlastning, 283
Omstrukturering, 1205
Omsättning, 119
– bidrag, 142
– definition, 31, 119, 220
– försäkringsersättning, 122
– inom landet, 221
– lager, 1222, 1225
– ombord, 232, 288
– skadestånd, 121
– tjänst, 127
– utomlands, 221
– uttag, 154
– vara, 122
Omsättningströskel, 228, 1384
Omvänd skattskyldighet, 81
– avfall och skrot, 83

– byggtjänst, 81, 837
– definition, 31
– fastighetstjänst, 82, 86
– guld, 83, 1194
– tjänst, 81
– utländsk företagare, 1259
– valfrihet, 82, 85
– vara, 82
– återbetalning, 533
Omvänd skattskyldighet, byggsektorn, 837
– byggstädning, 844
– byggtjänst, 841
– egentillverkad vara, 842
– fakturakrav, 852
– fastighetsskötsel, 847
– fjärrvärme, 851
– hyresgästanpassning, 851
– industritillbehör, 845
– kommun, 850
– konsultverksamhet, 845
– köpare, 848
– lyftarbeten, 844, 847
– mellanman, 849
– montering/installation, 806, 839, 843, 845
– reparation/underhåll, 844
– skattskyldighet, 81
– SNI 2002, 842
– staten, 849
– tjänster som omfattas, 841
– uthyrning av arbetskraft, 842
– vara eller tjänst, 839
– vägtransport, 846
Omvärdering, 397
Ond tro, 530
Online-spel, 135, 177, 363
Opera, 1078
Optiker, 404, 965
Option, 1166, 1174
Organ, 108, 187
Organisationstidskrift, 1091

P

Pant
– beskattningsunderlag, 420
– fakturering, 626
– returenhet, 139
– skattskyldig, 212
Pantsatt egendom, 1279
Parkering
– avdragsrätt, 493
– felparkeringsavgift, 796
– förvaltning, 797
– konkurrensregel, 190, 796
– myndighetsutövning, 184, 190, 796
– skatteplikt, 793, 857
– upplåtelse, 793
– yrkesmässig, 195
Partrederi, 201
Passiv förädling
– definition, 28
– varuförvärv, 263
– varuomsättning, 243
– varuöverföring, 270
Patent, 93, 429
Pedagogisk
– aktivitet, 348, 998
– evenemang, 342
– måltid, 160
Periodisk publikation, 1085
– annonsering, 1093
– definition, 32
– framställning, 1093
– medlemsblad, 1086
– organisationstidskrift, 1091
– personaltidning, 1086
– serviceorgan, 1087
Periodisk sammanställning, 75
– definition, 32
– redovisning, 665
– tjänst, 32, 306
Personalmåltid, 400
Personaltidning, 1086
Personalvård, 160, 480

Personbil, 913
– avdragsförbud, 511, 918, 927
– avdragsrätt, 511, 921, 924, 928
– bilförmån, 925, 933
– definition, 32, 913
– driftkostnad, 924
– drivmedel, 925, 933
– egen bil i tjänsten, 926
– EU-förvärv, 937
– export, 935
– extrautrustning, 925
– finansiering, 929
– försäkringsskada, 941
– försäljning, 919, 929
– handel inom EU, 935
– import, 936
– jämkning, 920
– körupplevelse, 927
– leasing, 921, 928
– nytt transportmedel, 935
– omregistrering, 915
– reparation, 939, 940, 941
– skadereglering, 919
– skrotningsersättning, 940
– till annat EU-land, 935
– tillfällig registrering, 97, 292, 937
– tävlingsutrustad, 917
– uttagsbeskattning, 163, 393, 919, 930
– VMB, 937, 1141
– återtag, 919
Persontransport, 326, 335, 459
Pick-up bil, 916
Platinum nobles, 105
Posttransporttjänst, 117
Poängrätt, 91
Presentkort, 95, 414, 642
Primärrätt, 60
Producentauktion, 206
Produktionsbolag, 1049
Program
– bibliotek, 1055
– djurpark, 1084
– konsert, 1079
– museum, 1062
– reducerad skattesats, 454
– undantag från skatteplikt, 1097
Proportionalitetsprincipen, 62
Prästlönetillgång, 140, 194
Punktskattepliktig vara
– definition, 32
– distansförsäljning, 228
– förvärvsbeskattning, 261
– till annat EU-land, 245
Punktskrift, 456
Påminnelseavgift, 153

Q

Qigong, 976, 1005, 1008

R

Rabatt, 409
– efter konkurs, 1273
– kassarabatt, 617
– rabattkupong, 134, 410
– åt anställd, 156
Radio- och TV-sändning, 768, 1097
Radiotidning, 456, 1086
Rallycrossbil, 917
Recept, 106
Reciprocitet, 62
Redigering, 1043, 1068
Redovisningsmetod
– bokslutsmetod, 641, 652
– byte av, 653
– faktureringsmetod, 646
– ändring av registrerad metod, 653
Redovisningsperiod, 33, 74
Redovisningsskyldighet, 637
– a conto/förskott, 644, 656
– avbetalningsköp, 659
– avverkningsrätt, 660
– bilförmån, 666
– bokföringsskyldig, 637

– bokslutsmetod, 652
– brytdag, 642
– bygg- och anläggningsentreprenad, 812
– bygg- och anläggningstjänst, 656, 812
– egen regi, 659, 824
– ej bokföringsskyldig, 637
– fakturadatummetod, 656, 812
– faktureringsmetod, 646
– feldebiterad skatt, 665
– förenklat årsbokslut, 643
– god redovisningssed, 646
– hyra, 647
– importmoms, 660
– konkurs, 655, 1268
– kreditnota, 644
– kundförlust, 659
– mjölkkvot, 648
– periodisk sammanställning, 665
– presentkort, 642
– unionsintern varuomsättning, 664
– unionsinternt förvärv, 663
– årsbokslut, 642
– överlåtelse av verksamhet, 653
Redovisningsvaluta, 621
Registrering, 74
Registreringsavgift
– Bolagsverket, 377, 432
– fordon, 376, 431
Rehabilitering, 971
Reklam, 449
– på fastighet, 800
– reklamalster, 1073, 1077
– reklamfilm, 1073
Rendrivningstjänst, 336
Representant, 201, 644
Representation
– personalvårdsförmån, 160
– uttag, 156
Resebyrå, 1101
Reseföretag, 1102
Reseförsäkring, 1112
Reservregel, 33, 266, 553
Resetjänst, 1099
– anslutningstransport, 1123
– avdragsrätt, 1119
– beskattningsland, 369
– beskattningsunderlag, 1111
– bokningsavgift, 1124
– faktisk marginal, 1112
– fakturering, 1126
– förenklad faktura, 615
– förmedling, 1123
– omsättningsland, 1120
– reseservicetjänst, 1125
– schablonmarginal, 1116
– seat only, 1107
– skattesats, 1126
– återbetalningsrätt, 1119
Resgods, 336, 927
Restaurang- och cateringtjänst
– beskattningsland, 353
– skattesats, 441
Retroaktivt avdrag
– avdragsrätt, 881
– exempel, 900
– handling, 871
– inkomstbeskattning, 911
– redovisningstidpunkt, 875
Returemballage, 441
Returenhet, 139
Revisorstjänst, 359
Ridläger, 793
Ridsport, 1030
Riktlinjer från EU, 1389
Rotpost, 97
Royalty, 459, 1082
Råvara, 439
Räkenskapsinformation, 633
Ränta, 375, 410, 823
Rätt till återbetalning, 531
Rättssäkerhet, 63
Rörelsearrende, 781
Rörelsefrämmande ändamål, 159

S

Samfällighet
– avdragsrätt, 501
– förening, 212
– skattesubjekt, 212
– yrkesmässig verksamhet, 195
Samlarföremål, 105, 1135, 1148
Samlingsfaktura, 599, 610
Samlingsverk, 1043
Sammanträdesrum, 777
Samtalsterapi, 971, 988
Samäganderätt, 201
Sceniskt verk, 1072
Schablonmarginal, 1116
Sedlar, 105, 1136
Sekundärrätt, 61
Serveringsavgift, 129, 382, 442
Serveringstjänst, 288
Sjuktransport, 951, 973
Sjukvård, 959
– analys av prov, 976
– definition, 960
– estetisk operation, 962
– fotvård, 974
– företagshälsovård, 971
– hälsoundersökning, 962, 972
– intyg, 962
– led i sjukvård, 974
– legitimation, 968
– läkemedelsprövning, 325
– medicinsk åtgärd, 961
– patienthotell, 975
– rehabilitering, 971
– sakkunnigutlåtande, 963
– samtalsterapi, 971
– sjukhus, 967
– sjuktransport, 973
– sjukvårdsupplysning, 964
– synundersökning, 965
– vaccination, 962, 972
– vårdgivare, 975
Självfakturering, 601, 607
Självrisk, 378
Självtjänst, 159
Skadereglering
– försäkringstjänst, 1180
– omsättning, 122
– övertagande av vara, 1203
Skadestånd
– beskattningsunderlag, 412
– byggverksamhet, 810
– EU-rätt, 68
– hyreskontrakt, 870
– omsättning, 121
Skatteneutralitetsprincipen, 63
Skatteplikt, 101
– definition, 34
– import, 1326
– tjänst, 101
– undantag, 101
– unionsinternt förvärv, 271
– vara, 101
Skattesats, 433
– 12 procent, 435
– 25 procent, 434
– 6 procent, 446
– historik, 1339
– inom EU, 1380
– kombinerade tillhandahållanden, 452
– normalskattesats, 434
– resetjänst, 1126
Skattesubjekt, 197
Skatteupplag, 209, 1219
Skattskyldig, 35, 80
Skattskyldighet, 79
– frivillig, 85
– inträde, 35, 89
– omfattning, 79
– omvänd, 31, 81
– skattskyldig, 35, 80
– utländsk företagare, 87
Skattskyldighetens inträde, 89
– avverkningsrätt, 97

– bygg- och anläggningstjänst, 97, 812
– egen regi, 824
– entreprenad, 812
– förskott och a conto, 93
– import, 98
– lager, 1233
– tillfälligt registrerad bil/MC, 97
– tjänst, 91
– tjänst utsträckt i tiden, 99
– unionsinternt förvärv, 97
– vara, 89
Skepp
– definition, 35, 944
– försäljning, 239
– undantag från skatteplikt, 943
– utrikes trafik, 287
– yrkesmässig sjöfart, 945
– yrkesmässigt fiske, 945
Skidanläggning, 460, 1016
Skidlift, 460, 1016
Skog
– avverkningsrätt, 97, 180, 660, 788
– växande, 787
Skolfotokatalog, 451
Skoterled, 1009
Skrivtjänst, 359
Skrotning, 940, 1133
Skåpbil, 915
Skönlitterärt verk, 1066
Slussning, 462
Slussningsregel, 505, 910
Slutbesiktning, 658, 813
Snöskoter, 914
Social omsorg, 980
– annan jämförlig omsorg, 987, 989
– assistansersättning, 986
– barnomsorg, 982, 985
– definition, 981
– funktionshindrad, 982, 987
– hemtjänst, 984
– individuell behovsprövning, 988
– kontraktsvård, 988
– led i omsorg, 990
– omfattning, 981
– privat regi, 983
– samtalsterapi, 988
– servicehus, 991
– äldreomsorg, 982, 987
Spel, 108, 1028
Spelarrättighet, 364, 1019
Spelautomat, 110, 349
Spelombud, 205
Spelrätt, 1013
Sponsorbidrag, 151, 1030
Sponsring, 149
Sprit, 440, 442
Språkresa, 1103
Spärregel, 266
Stadigvarande bostad
– avdragsförbud, 512
– gruppbostad, 516, 864
– rumsuthyrning, 788
– äldreboende, 517, 991
Stadigvarande vistelse, 316, 1256
Staten
– anläggningstillgång, 1201
– avdragsrätt, 482
– byggtjänst, 849
– kompensation, 1283
– konkurrensregel, 183, 188
– skattesubjekt, 204
– yrkesmässig verksamhet, 182
– återbetalningsrätt, 1283
STCC-bil, 917
Stiftelse, 214
Stilleståndsersättning, 176
Studiecirkel, 1062
Styrketräning, 1005
Städtjänst, 778
Stödrätt, 145
Stödtjänst, 371
Stöld, 126
Subsidiära rättskällor, 61
Sudokubok, 451

SWIFT-tjänst, 1159
Synundersökning, 965
Särskild skattedeklaration, 74
Säte, 315, 1250

T

Talbok, 456
Tandvård, 978
– definition, 978
– dentalteknisk produkt, 979
– led i tandvård, 978
– tandreglering, 978
– vårdgivare, 978
Taxi, 927
Teater, 1078
Teckenspråk, 456
Telefonkort, 94, 95, 628
Telekommunikation, 361
Temporär import, 1333
Termin, 1166
Terrängmotorfordon, 914
Tidning
– matchtidning, 1089
– medföljande vara, 452
– organisationstidskrift, 1091
– personaltidning, 1086
– skattesats, 447
– utgivningsbevis, 135
Tidpunkt för fakturering, 603
Tillfälligt lager, 1225
Tilläggsavgift, 140, 154
Tivolinöje, 110
Tjänst
– beskattningsland, 303
– definition, 101
– skatteplikt, 101
– skattskyldighetens inträde, 91
– utsträckning i tiden, 91, 99
Tobak, 440
Tolk, 1042, 1067
Torgplats, 780
Trafikförsäkring, 130
Trafikskola, 927, 999
Transitering, 1330
Transport av vara, 237, 241, 297
Transportköp, 907
Transportmedel, 355
Transporttjänst, 334
– avliden, 462
– beskattningsland, 334
– brev, 338
– persontransport, 459
– skidlift, 460
– stödtjänst, 371
– varutransport, 336
Trav- och galoppverksamhet, 1022
Trepartshandel, 273
Trossamfund, 191, 214
Tryckeritjänst, 1093
Trängselskatt, 801
Tröskelboende, 520
Tröskelvärde
– definition, 36
– distansförsäljning, 227, 1384
– förvärv, 264, 1384
– små företag, 1382
Tullager, 1225, 1332
Tulldeklaration, 1322
Tullfrihet, 1235
Tullförfarande, 1322
– aktiv förädling, 1332
– förtullning, 1323
– passiv förädling, 1333
– temporär import, 1333
– tullager, 1332
Tullklarering, 1322
Tullkontroll, 1337
Tullräkning, 1335
Tullskuld, 1335
Tullskyldig, 1334
Tunnel, 333, 801
Turist, 292
TV-produktion, 1072
TV-sändning, 768, 1097
Tävlingsavgift, 133
Tävlingsbil, 917

U

Unionsinternt förvärv
– avdragsrätt, 531
– beskattningsunderlag, 395
– bokföring, 1299
– definition, 36
– kontinuerlig leverans, 98
– nytt transportmedel, 257
– punktskattepliktig vara, 261
– skattskyldighet, 84
– säljarens status, 262
– utländsk beskickning, 1236, 1237
Unionsvara, 36, 1323
Uppbyggnadsskede, 547
Uppdelning, 402
Uppförandeskede
– ansökan, 905
– avdrag, 876
– förutsättningar, 861
– jämkning, 580, 583, 893
– retroaktivt avdrag, 881
– skattskyldighetens inträde, 868
– skattskyldighetens upphörande, 887
– särskilda skäl, 861
– vem kan medges, 862
– återbetalning, 893
– ändrad användning, 876
– överlåtelse, 869, 888
Upphovsman, 1037
Upphovsrätt, 1035
– ekonomisk rätt, 1036
– framföranderätt, 1037
– konstnärligt verk, 1038, 1039
– litterärt verk, 1038, 1066
– närstående rättighet, 1044, 1082
– reproduktionsrätt, 1036
– spridningsrätt, 1036
– upplåtelse, 1065
– verkshöjd, 1038
– visningsrätt, 1037
– överlåtelse, 1065
Upplagshavare, 1221
Uppläggningsplats för båt, 798, 799
Uppställningsplats för husvagn, 798
Ursprungsprincipen, 36, 69, 216
Utbildning, 993
– arbetsmarknadsutbildning, 999
– begreppet utbildning, 995
– beskattningsland, 348
– distansundervisning, 360
– erkänd utbildningsanordnare, 994
– flygutbildning, 1011
– folkbildningsverksamhet, 1062
– idrott, 997
– idrottsutbildning, 999, 1010
– körkortsutbildning, 999
– led i utbildning, 1000
– musikskola, 1063
– omsättningsland, 998
– skollunch, 1000
– studiecirkel, 1062
– studiestöd, 993
– uppdragsutbildning, 998
– vuxenutbildning, 998
– yrkesutbildning, 999
Utdelning, 133
Utgivningsbevis, 135
Uthyrning
– arbetskraft, 359, 959
– arbetsplats, 780
– arena, 780
– byggnad för djur, 800
– elevhem, 792
– fartyg, 948
– fartygspersonal, 954
– fastighet, 767
– frisörstol, 783
– fritidsbåt, 357
– förvaringsbox, 800
– hangar, 799
– hytter i fartyg, 793
– inspelningsstudio, 783
– jordbruksarrende, 787
– konferenslokal, 785

– kontorshotell, 777, 780
– loge i idrottsanläggning, 770
– luftfartyg, 948
– marknadsplats, 780
– modul, 771
– obestämd lokalyta, 775
– parkeringsplats, 793
– personbil, 921, 928
– rum, 435, 788
– rörelse, 781
– sjukvårdspersonal, 959
– sportanordning, 1015
– transportmedel, 355
– uppläggningsplats för båt, 798
– utrymme för spel, 784
– verksamhetslokal, 853
– vårdlokal, 780
Uthyrning av verksamhetslokal, 853
– anmälningsskyldighet, 907
– ansökan, 905
– avdragsrätt, 876
– avdragsrätt, hyresgäst, 885
– beskattningsunderlag, 869
– beslut, 906
– brand, 886, 893
– byte av hyresgäst, 879
– exempel, 898
– faktureringsskyldighet, 871
– gruppbostad, 864
– inkomstbeskattning, 911
– jämkning, 578, 580, 890
– jämkningshandling, 872
– konkurs, 1277
– mäklararvode, 878
– omsättningsland, 855
– outhyrd lokal, 887
– parkeringsplats, 857
– redovisningsperiod, 908
– redovisningstidpunkt, 874
– registrering, 904
– representant, 909
– retroaktivt avdrag, 871, 875, 881
– rivning, 886, 893
– sekretess, 910
– skattskyldighetens början, 867
– skattskyldighetens upphörande, 886
– stadigvarande användning, 857
– stadigvarande bruk, 856
– uppförandeskede, 860, 887
– vad kan omfattas, 855
– vem kan medges, 862
– vidareuthyrning, 865
– yrkesmässighet, 181
– yta, 856, 864, 905
– ändrad användning, 886
– ändrad förutsättning, 908
– överlåtelse, 865, 868, 888
Utlägg, 425
– anställd, 525, 926
– avdragsrätt, 494
– bygg- och anläggningsentreprenad, 809
– definition, 425
Utländsk beskickning, 249, 546, 1235
Utländsk företagare, 1249
– definition, 37, 1249
– importombud, 1260
– intyg, 542
– ombud, 1260
– redovisningsskyldighet, 663
– registrering, 1260
– skattskyldig, 81, 86, 87, 1258
– särskild beskattningsordning, 1261
– yrkesmässig verksamhet, 181
– återbetalningsrätt, 532, 543
Utmätning, 1269
Utrikes trafik, 287
Utsläppsrätt, 82, 364
Uttagsbeskattning, 154
– avdragsrätt byggtjänst, 464, 506
– beskattningsunderlag, 388
– byggtjänst, 817
– fastighet, 817, 828
– gåva, 156

– kommun, 116
– lastbil, 931
– personbil, 163, 930
– ringa värde, 163
– tjänst, 158
– vara, 155
Utvecklingsarvode, 130

V

VA (vatten och avlopp), 153, 768
Vaccination, 962, 972
Vadhållning, 108
Valuta
– deklaration, 625
– fakturering, 621
– omräkning, 387, 622
– redovisning, 621, 641
– växling, 1162
Valutahandel, 1162
Vara
– beskattningsland, 215
– definition, 101, 217
– leverans, 90, 122, 220
– skatteplikt, 101
– skattskyldighetens inträde, 89
Varuomsättning
– gränsöverskridande transport, 241
– transport från annat EU-land, 256
– transport till annat EU-land, 237
– transport till tredjeland, 281
Varuprov, 156
Varuretur, 418, 1145, 1146
Varutransport, 237, 336
Vatten, 440
Vattenförbund, 204
Verifikation, 633
Verksamhetslokal, 853
Verksamhetstillbehör
– definition, 760, 766
– exempel, 1350
– skatteplikt, 787
Verksamhetsöverlåtelse, 485, 578, 1205
Verkshöjd, 1038, 1052
Veterinärtjänst, 324
Vidarefakturering, 426
Vildmarksritt, 461
Vindkraftverk, 776, 1218
Vinstandel, 137, 199
Vinstmarginalbeskattning
– begagnad vara, 1129
– bokföring, 1299
– resetjänst, 1099
Visningshus, 819
Voucher, 94, 135, 443
Vuxenutbildning, 998
Vägtull, 185, 801
Värdepappershandel, 1165
Värdering av vara, 371
Värme och kyla, 234
Växling, 1162

Y

Yrkesmässig verksamhet, 165
– enligt mervärdesskattedirektivet, 165
– enligt ML, 169
– fackförbund, 114, 175
– hobby, 171
– ideell förening, 191
– idrottsutövare, 174
– konkurrensregel, 188
– kyrklig verksamhet, 194
– näringsliknande former, 170
– online-spel, 177
– parkering, 190
– privatbostadsfastighet, 181
– samfällighet, 195
– självständighet, 172
– staten och kommun, 182
– trossamfund, 191
– utländsk företagare, 181
Yrkesutbildning, 999

Å

Årsbokslut, 640
Årsredovisning, 639
Återbetalande medlemsstat, 38
Återbetalningsrätt, 531
– ansökan, 536, 541
– begränsning, 531, 534
– blandad verksamhet, 538, 540
– elektronisk tjänst, 543
– export, 555
– från annat EU-land, 536
– från land utanför EU, 541
– förfarande, 535
– förutsättning, 533
– hjälporganisation, 546
– internationell organisation, 1237
– kommun, 1284
– korrigering, 540
– kvalificerat undantag, 550
– likställd med utländsk företagare, 554
– minimibelopp, 536
– nytt transportmedel, 555
– omvänd skattskyldighet, 554
– resetjänst, 1119
– statlig myndighet, 1283
– till annat EU-land, 544
– undantagen omsättning, 550
– uppbyggnadsskede, 547
– utländsk beskickning, 546, 1237
– utländsk diplomat, 1239
– utländsk företagare, 532
– utländsk företagare i Sverige, 543
Återbäring, 663
Återexport, 1334
Återförsäkringstjänst, 359, 1180
Återimport, 397
Återkopplingsavgift, 153
Återtagande av vara
– beskattningsunderlag, 418
– efter konkurs, 1274
– redovisningsskyldighet, 659
– VMB, 1145, 1146

Ä

Äganderätt, 122
Äganderättsförbehåll, 659, 1146, 1274
Äldreboende, 517, 991
Äldreomsorg, 982
Ändrad användning, 568, 890
Äventyrsbana, 1008

Ö

Öresavrundning, 625
Överföring av vara
– arbete på vara, 270
– beskattningsunderlag, 396
– definition, 38
– inom samma företag, 1259
– monteringsleverans, 224
– omsättning, 119
– till annat EU-land, 252
– till Sverige, 268
– till Sverige ej unionsinternt förvärv, 230
– uttagsbeskattning, 157
Övergångsordning, 38
Överlåtelse av verksamhet, 1205
– avdragsrätt, 485
– avyttring av dotterbolag, 1214
– blandad verksamhet, 1210
– del av verksamhet, 1217
– i flera led, 1215
– jämkning, 578
– konkurs, 1277
– redovisningsskyldighet, 653
Överlåtelse av vissa tillgångar, 1199
Överskjutande ingående mervärdesskatt, 38
Överskottsel, 236
Översättning, 359, 1041, 1067