

Innehåll

11	Beskattningsunderlag	1
11.1	Inledning	1
11.2	Vad som ingår i beskattningsunderlaget.....	2
11.3	Beskattningsunderlag vid försäljning	9
11.3.1	Ersättning	9
11.3.2	Bidrag	13
11.3.3	Omräkning av utländsk valuta.....	16
11.4	Beskattningsunderlag vid uttag	18
11.4.1	Inledning	18
11.4.2	Uttag av varor.....	18
11.4.3	Uttag av tjänster	19
11.4.3.1	Utfört arbete	19
11.4.3.2	Användning av rörelsetillgång	20
11.4.3.3	Privat användning av personbil	23
11.4.3.4	Vissa tjänster på fastighetsområdet	24
11.5	Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster.....	24
11.6	Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner	27
11.6.1	Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1	28
11.6.2	Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2	28
11.6.3	Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3	29
11.6.4	Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.....	29
11.7	Uppdelning av beskattningsunderlaget.....	32
11.7.1	Ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst.....	34
11.7.2	Flera separata tillhandahållanden	37
11.8	Rabatter m.m.....	39
11.8.1	Exempel på rabatt som lämnas vid betalning före förfallodagen	40
11.8.2	Exempel på rabatter som lämnas vid tillhandahållandet	41
11.8.3	Exempel på rabatt m.m. som lämnas efter tillhandahållandet.....	41
11.9	Kundförlust.....	45

11.10	Varuretur och byte.....	48
11.10.1	Återtagande av vara som har sålts på avbetalning	48
11.10.2	Varuretur	51
11.10.3	Byte	51

11 Beskattningsunderlag

11.1 Inledning

Beskattningsunderlag är det värde på vilket mervärdesskatt ska beräknas. Mervärdesskatten beräknas med 25, 12 eller 6 procent av beskattningsunderlaget, se avsnitt 13. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML.

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget framgår av avsnitt 11.2.

Beskattningsunderlag ska beräknas för omsättning och vissa förvärv. Det innebär att beskattningsunderlag ska beräknas för

- försäljning, se avsnitt 11.3,
- uttag, se avsnitt 11.4, och
- vissa förvärv av varor och tjänster, se avsnitt 11.5.

Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om ett tillhanda-hållande innefattar avskiljbara prestationer, se avsnitt 11.7.

Hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid rabatt, kundförlust samt varuretur och byte framgår av avsnitten 11.8, 11.9 och 11.10.

VMB	Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) avseende begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitt 31 (resetjänster) och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.
Lager	Bestämmelser om skatteberäkning vid uttag av varor från skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager finns i 9 c kap. 6 § ML och behandlas i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Varor i lager och Varor i skatteupplag.
Inklusive mervärdesskatt	I det fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller mervärdesskatt ska mervärdesskatten frånräknas.

2 Beskattningsunderlag, **Avsnitt 11**

Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

- 20 procent när skattesatsen är 25 procent,
- 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent, och
- 5,66 procent när skattesatsen är 6 procent.

Exempel

Ett företag säljer en dator för 12 000 kr inklusive mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget bestäms på följande sätt:

Ersättningen (avtalat pris)	12 000 kr
Avgår 20 % (mervärdesskatt)	2 400 kr
Beskattningsunderlag	9 600 kr

11.2 Vad som ingår i beskattningsunderlaget

Skatter, avgifter och bikostnader

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt (7 kap. 2 § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 78 i mervärdesskattedirektivet.

Skatter och avgifter som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara fastighetsskatt, trängselskatt, punktskatter och tull.

Bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader samt rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget.

Det innebär att i beskattningsunderlaget ska ingå säljarens alla kostnadselement som köparen ska betala utom ränta och mervärdesskatt.

Exempel

Snickeriarbete	5 000 kr
Material	1 000 kr
Rese- och traktamentsersättning	1 000 kr
Trängselskatt	40 kr
Mervärdesskatt 25 % av 7 040 kr	1 760 kr
Att betala	8 800 kr

Trängselskatten är ett kostnadselement i snickarens verksamhet och ska tillsammans med snickarens övriga kostnader ingå i beskattningsunderlaget för snickeritjänsten.

Fraktkostnad

Bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget. I det fall den underliggande varan är skattepliktig ska således också t.ex. fraktkostnad ingå i beskattningsunderlaget för den omsatta varan. Allt under förutsättning att säljaren debiterar köparen för den tillkommande fraktkostnaden. I det fall exempelvis fraktkostnad ska debiteras i samband med tillhandahållande av olika varor som omfattas av olika skattesatser ska beskattningsunderlaget för fraktkostnaden fördelas på beskattningsunderlaget för respektive vara (RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120).

**Kredit- och
betalkortsavgifter**

De avgifter som krävs av en kund på grund av att denne betalar med kredit- eller betalkort ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållen vara eller tjänst om det totala priset för varan eller tjänsten är detsamma oavsett om betalningen görs kontant eller med sådant kort (artikel 42 i rådets genomförandeförordning [EU] nr 282/2011). Denna tillämpningsföreskrift innebär ingen ändring av Skatteverkets uppfattning beträffande avgifter vid betalning med kredit- eller betalkort i det fall då priset för varan eller tjänsten blir högre på grund av att betalning görs med kort. Kortavgifterna ska ingå i beskattningsunderlaget även i dessa fall.

EU-domstolen har uttalat att de extraavgifter som en säljare av mobiltelefoni tog ut av sina kunder när dessa inte betalade nämnda tjänster via autogiro eller BACS-överföringar utan via kreditkort, betalkort, check eller kontant inte utgjorde vederlag för ett tillhandahållande av tjänster som var fristående och självständigt i förhållande till det huvudsakliga tillhandahållandet. Den omständigheten att ett uttryckligt pris för den påstådda betalningshanteringstjänsten angavs i avtalet och även separat i räkningar var inte i sig av avgörande betydelse. De påstådda betalningshanteringstjänsterna skulle därför anses som underordnade det huvudsakliga tillhandahållandet av mobiltelefoni (C-276/09, Everything Everywhere).

Ränta

Ränta ska inte räknas in i beskattningsunderlaget. Detta undantag från huvudregeln omfattar all ränta under förutsättning att fråga är om ränta som är baserad på ett skuldförhållande. Normalt krävs det därför att det föreligger en kapitalskuld. Ytterligare en omständighet som kan tala för att fråga är om

4 Beskattningsunderlag, **Avsnitt 11**

	sådan ränta är att köparen frigörs från betalningsskyldigheten för räntan om skulden betalas i förtid.
Dröjsmålsränta Avbetalningsränta	Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget.
Kredittillägg	Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till frågan om ett s.k. kredittillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att räntan (5,26 procent) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. Högsta förvaltningsdomstolen fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kredittillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget (RÅ 1991 ref. 105).
Kalkylränta	Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyres-tagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura (RSV/FB Im 1982:5).
Ränta vid hyresköp	Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrningstjänsten.
Registreringsavgift för fordon	EU-domstolen har tagit ställning till frågan om en registreringsavgift för ett fordon, som säljaren av fordonet hade erlagt före leveransen, skulle ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av fordonet enligt artikel 78 första stycket led a i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade att då registreringsavgiften hade erlagts av säljaren på grund av kontraktsmässig skyldighet att leverera ett fordon till kunden, som var registrerat i kundens namn, skulle avgiften när den fakturerades kunden betraktas som ersättning för de utlägg som säljaren hade haft i kundens namn och för dennes räkning. Det var således inte fråga om en ersättning för överlåtelsen av fordonet. I detta fall erlade säljaren registreringsavgiften inom ramen för köpekontraktet innan fordonet levererats. Det innebär enligt EU-domstolen att säljaren inte gjorde det i eget intresse utan i kundens intresse. Visserligen var säljaren ansvarig gentemot de behöriga myndigheterna för att registre-

ringsavgiften betalades men det var den kund som köpte fordonet som var avgiftsskyldig då säljaren sedan krävde tillbaka det utlagda beloppet av kunden. Registreringsavgiften ansågs därmed inte utgöra en sådan avgift som skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-98/05, De Danske Bilimportörer).

**Avgifter till
Bolagsverket**

Den ändringsavgift som ett bolag betalade till Bolagsverket i samband med försäljning av ett s.k. lagerbolag skulle enligt Skatterättsnämnden inte ingå i beskattningsunderlaget. Ändringsavgiften ansågs utgöra ett utlägg för den eller dem som förvärvat lagerbolaget. Skatterättsnämnden ansåg däremot att den ersättning sökanden uppbar för erlagd avgift till Bolagsverket vid nyregistrering av lagerbolag skulle ingå i beskattningsunderlaget (SRN 2009-07-06, dnr 42-08/I).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet i den del som överklagats och som avsåg avgifter vid nyregistrering. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att betalningen av registreringsavgiften var en förutsättning för lagerbolagets existens. Vid tidpunkten för betalningen var lagerbolaget fortfarande under bildande. Avgiften för nyregistrering kunde därför inte ses som ett utlägg för lagerbolagets räkning utan var en kostnad i bolagets egen verksamhet (RÅ 2009 not. 175).

Frekvensavgifter

Den som enligt lagen (2003:389) om elektronisk kommunikation har tillstånd att på vissa frekvenser använda radiosändare är skyldig att betala en frekvensavgift till Post- och Telestyrelsen. Frekvensavgiften utgör en utgift i verksamheten för den som erhållit tillståndet, varför den ska ingå i beskattningsunderlaget. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det belopp avseende frekvensavgifter som ett bolag uppbar från den person för vilkens räkning program sändes, ska ingå i beskattningsunderlaget för den tillhandahållna sändningstjänsten (RÅ 2007 not. 105).

Inkassoavgifter

Inkassoavgifter som en gäldenär, på grund av betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning ska inte ingå i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadestands- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären (prop. 1993/94:99 s.194). Enligt Skatteverket ska samma bedömning gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om

borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud.

Ett anlitat inkassoföretag utför mervärdesskattepliktiga tjänster och ska följaktligen redovisa mervärdesskatt på ersättning som erhålls för uppdraget. Detta gäller även till den del ersättningen helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

Skatterättsnämnden har prövat frågan om skattskyldighet för andel av lagstadgad inkassoavgift. Ett företag (X) hade träffat avtal med ett inkassobolag om att detta skulle utföra indrivningsuppdrag åt X. Gäldenären skulle för aktiva ärenden betala lagstadgad inkassoavgift till inkassobolaget som i sin tur skulle betala fyrtio procent av avgiften till X. Det som skulle betalas till X betecknades ärendebonus. Nämnden gjorde följande bedömning. Enligt lagen (1981:739) om ersättning för inkassokostnader m.m. är gäldenären skyldig att ersätta en borgenärs kostnader för vissa i lagen angivna åtgärder som syftar till att förmå gäldenären att erlagga betalning. En sådan inkassoavgift ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten (prop. 1993/94 s. 194). Den del av avgiften som inkassobolaget enligt avtalet skulle utbetalas till X medförde således inte skattskyldighet till mervärdesskatt för X. Det förhållandet att avgiften i avtalet hade benämnts ärendebonus saknade betydelse (SRN 2005-06-16).

**Försäkringsavgift/
auktionsuppdrag**

En auktionsförrättares debitering av försäkringsavgift i samband med debitering avseende själva försäljningsuppdraget har av Skatterättsnämnden inte ansetts som ersättning för en av bolaget särskilt tillhandahållen tjänst. Att hålla den till försäljning inlämnade egendomen försäkrad i enlighet med villkoren för försäljningsuppdraget och i enlighet med den skyldighet om vård av mottagen egendom som åvilade bolaget enligt allmänna regler, innebar inte att bolaget hade tillhandahållit uppdragsgivaren någon särskild tjänst vid sidan av försäljningstjänsten. Den som ”försäkringsavgift” betecknade ersättningen utgjorde en del av försäljningsprovisionen och fick anses innefatta endast en upplysning om att bolaget hade egna kostnader för att försäkra den inlämnade och försålda egendomen. Avgiften utgjorde således inte ersättning för någon försäkringstjänst eller annat särskilt tillhandahållande till uppdragsgivaren (SRN 2004-11-16).

**Självrisk-
försäkring –
vitvaruförsäljning**

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan. I samband med försäljningen av

varan kunde köparen på ett särskilt formulär teckna en försäkring avseende ersättning för självrisk och eventuella värdeminskingsavdrag som köparen fick vidkännas när det försäkringsbolag, i vilket han tecknat en hemförsäkring, reglerade uppkomna skador på varan. Försäkringen ansågs vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och det var också omöjligt att förvärva varan till ett reducerat pris om något avtal om försäkring inte tecknades. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet (RÅ 2004 not. 46).

**Försäkrings-
tjänster
– biluthyrning**

Kammarrätten har uttalat att ett biluthyrningsföretags tillhandahållande av försäkringstjänster (självriskreducering, självriskeliminering och stöldförsäkring) skulle anses som underordnade biluthyrningstjänsten. Kunden hade möjlighet att mot ersättning teckna avtal om dessa försäkringstjänster. Det var enligt kammarrätten uppenbart att bolagets kunder huvudsakligen efterfrågade bolagets biluthyrningstjänst. Försäkringstjänsterna efterfrågades endast som ett komplement till biluthyrningstjänsten och var endast ett medel för att på bästa sätt uppnå huvudtjänsten (KRNS 2009-09-29, mål nr 2980–2985-09). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten har även i ett annat mål uttalat att den försäkring som avsåg reduktion av självrisk vid skada (benämnd skadekostnadsreducering) som kunden betalade för, i samband med hyra av bil, skulle ingå i beskattningsunderlaget för den skattepliktiga biluthyrningstjänsten (KRNS 2010-06-07, mål nr 3903–3908-09). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Kammarrätten ansåg i ett liknande fall att olika typer av tilläggsförsäkringar skulle anses underordnade biluthyrningstjänsten. Tilläggsförsäkringarna som hyrestagaren kunde välja att köpa avsåg att reducera eller eliminera kostnader för vissa skador eller stölder i samband med biluthyrningen (KRNG 2012-02-06, mål nr 6706–6709-10). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

**Snöförsäkring –
skidarrangemang**

Ett bolag tillhandahöll en s.k. snöförsäkring mot ersättning i samband med tillhandahållande av skidarrangemang. Tillhandahållandet av snöförsäkringen har av Skatterättsnämnden ansetts utgöra ersättning för en kostnadskomponent i bolagets tillhandahållande av arrangemanget. Det var således inte fråga

om ett separat tillhandahållande av en försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt (3 kap. 10 § ML). Kunderna hade inte någon möjlighet att avstå från snöförsäkringen. Den skada som snöförsäkringen var avsedd att täcka var en skada till följd av att bolaget inte hade möjlighet att tillhandahålla en av kunden förväntad prestation, d.v.s. skidåkning av viss omfattning på en viss anläggning under en viss tid. Skatterättsnämnden ansåg att åtagandet gentemot kunden närmast var av garantikaraktär (SRN 2009-12-08, dnr 6-09/I).

Plusgaranti

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att den ersättning som en säljare tar ut för en s.k. plusgaranti i samband med försäljning av varor och som innebär att garantitiden förlängs med fem år och som ersätter tillverkningsfel utgör ett skattepliktigt komplement till försäljningen av varan. Ersättningen skulle därmed ingå i beskattningsunderlaget för varan (HFD 2011 not. 97).

**Avbeställnings-
skydd
– hotelltjänst**

Skatteverket anser att den avgift som ett hotell- och stuguthyrningsföretag tar ut av kunden för att denne, under vissa förutsättningar ska kunna frånträda ett avtal om tillhandahållande av hotell- och stugtjänster, utgör ett underordnat led till uthyrningstjänsten. Ersättningen för avbeställningsskyddet ska därför ingå i beskattningsunderlaget för uthyrningstjänsten (Skatteverket 2006-03-08, dnr 131 652494-05/111).

Beträffande avboknings- eller expeditionsavgifter, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tjänster.

Följerätt

En konstnär har i vissa fall rätt till ersättning s.k. följerätt, även benämnt *droit de suite* (26 n § lagen [1960:729] om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk). Upphovsmannen erhåller en sådan ersättning när en näringsidkare vidareförsäljer konstverket. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Det belopp som säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlagga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskattningsunderlaget såsom bikostnad för försäljningen av konstverket (prop. 1996/97:10 s. 32). Enligt Skatteverkets uppfattning gäller detta när förmedlingen sker i eget namn.

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ersättning för *droit de suite* ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i det fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). Skatterättsnämnden ansåg att ersättning avseende *droit de suite* ska ingå i ersätt-

ningen för konstverket och inte i ersättningen för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn (SRN 1998-12-22).

Vad gäller frågan om den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen, utgör ersättning för överlåtelse av vara eller tjänst, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Bidragsfinansierad verksamhet.

11.3 Beskattningsunderlag vid försäljning

11.3.1 Ersättning

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML). Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

Tredjemans- betalningar

I ersättning ingår betalningar från tredje part. Det får anses följa av principerna för mervärdesskatten, som är en transaktionsbaserad skatt som tas ut på betalningen och som ska träffa konsumtionen av varan eller tjänsten, att skatt ska tas ut även om betalningen för transaktionen görs helt eller delvis av en annan person än den som är avtalspart eller den som konsumerar varan eller tjänsten (prop. 2002/03:5 s. 56). Se även avsnitt 11.3.2.

EU-domstolen har uttalat att betalningar som en samordnare i ett lojalitetsprogram erlade till leverantörer som levererade lojalitetspremier till kunder skulle betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder eller för tillhandahållande av tjänster till dessa.

Betalningar som en sponsor i ett annat lojalitetsprogram erlade till samordnaren av programmet som levererade lojalitetspremier till kunder skulle enligt EU-domstolen till viss del anses utgöra vederlag betalt av tredje part för en leverans av varor till nämnda kunder och till viss del utgöra vederlag för tjänster som tillhandahållits av samordnaren till denna sponsor (C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK).

Tillhandahållande till närstående	För det fall en vara eller en tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet finns, då vissa förhållanden är uppfyllda, regler om omvärdering av beskattningsunderlaget. Se avsnitt 11.6.
Bytesvara	Ersättningen ska inte minskas med värdet av en vara som lämnas i byte. Se avsnitt 11.10.3.
Rättelse i efterhand	Högsta förvaltningsdomstolen har i två fall av rättelse i efterhand konstaterat att beskattningsunderlaget skulle bestämmas till den ersättning som bolagen hade fått minskat med 20 procent. Bolagen hade bedömt att omsättningen av de aktuella tjänsterna var undantagen från skatteplikt och fakturerat utan mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock att omsättningen var skattepliktig. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening var det vid en sådan rättelse i efterhand mest förenligt med principen att mervärdesskatten inte ska belasta den skattskyldige själv, och med bestämmelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i beskattningsunderlaget, att det belopp som åtgick för att betala skatten inte belades med mervärdesskatt. Detta belopp skulle därför inte räknas in i beskattningsunderlaget (HFD 2012 ref. 56 och HFD 2012-09-05, mål nr 753–757-11). Samma bedömning gäller för omsättning av varor och tjänster inom landet men som felaktigt har hanterats som en omsättning utomlands och som fått till följd att mervärdesskatt inte har tagits ut på omsättningen. Det innebär att beskattningsunderlaget även i dessa fall ska bestämmas till den ersättning som säljaren har fått minskat med 20 procent om skattesatsen är 25 procent. Även EU-domstolen har haft uppe frågan om beskattningsunderlaget vid rättelse i efterhand. En man och en kvinna hade ingått ett stort antal avtal om överlåtelse av fast egendom och skattemyndigheten fann i efterhand att verksamheten utgjorde ekonomisk verksamhet för vilken de skulle betala mervärdesskatt. Frågan i domen var om det pris, som de hade kommit överens om, skulle anses inkludera mervärdesskatt eller om det var ett pris exklusive mervärdesskatt. Överlåtelsen hade ingåtts mellan parterna utan att något hade angetts om mervärdesskatten. EU-domstolen kom fram till att det avtalade priset skulle betraktas som ett pris inklusive mervärdesskatt, under förutsättning att leverantören enligt nationell rätt inte hade möjlighet att från förvärvaren återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten krävde i efterhand. Om mervärdes-

skatten skulle belasta leverantören, skulle det strida mot principen att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten (de förenade målen C-249/12 och C-250/12, Tulica).

Vid rättelse i efterhand av mervärdesskatten ska beskattningsunderlaget vara ersättningen minskat med mervärdesskatten. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller det även när säljaren och köparen avtalat om att mervärdesskatt kan tas ut i efterhand. Det är först när säljaren verkställer sin rätt enligt avtalet och i faktura faktiskt tilläggsdebiterar köparen mervärdesskatten som ersättningen ska vara beskattningsunderlaget. Det tilläggsdebiterade beloppet ska öka beskattningsunderlaget på vilket mervärdesskatt ska tas ut.

Voucher

En voucher är ett slags värdebevis som möjliggör en kommande konsumtion av varor eller tjänster. Ett värdebevis kan antingen vara en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher (Skatteverket 2012-06-26, dnr 131 359965-12/111). Mer om det kan du läsa om i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Beskattningsunderlaget för en voucher utgörs av det faktiska värdet, normalt uttryckt i pengar, som mottagaren av vouchern kommer att tillhandahålla varor eller tjänster för i utbyte mot vouchern. Eventuell ersättning till olika distributionsföretag ska inte reducera utställarens beskattningsunderlag. Denna ersättning utgör istället beskattningsunderlaget för den tjänst som distributionsföretaget tillhandahåller.

Serveringsavgift

En obligatorisk serveringsavgift som ingick i det totala belopp som kunden fick betala för en serveringstjänst skulle enligt EU-domstolen ingå i beskattningsunderlaget (C-404/99, kommissionen mot Frankrike).

**Medlemsavgift,
rabattkort**

Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Tjänster.

**Kupong
med rabatt**

EU-domstolen har konstaterat att om en leverantör säljer en kupong till rabatterat pris med löfte om att senare till det nominella värdet ta emot denna kupong som betalning och en kund använder denna kupong som betalning för en vara är

vederlaget det belopp som leverantören faktiskt uppbär när han sålde kupongen (C-288/94, Argos Distributors).

Räntefri kredit

EU-domstolen har uttalat sig om vad som ska utgöra beskattningsunderlaget i ett fall där en kund, vid en möbelhandlares försäljning av vara, erbjöds köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan skulle vid tolkning av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (jfr 7 kap. 3 c första stycket ML) utgöras av hela det belopp som köparen betalade (C-34/99, Primback).

**Samarbetsavtal
avseende
reseservice**

Skatterättsnämnden har behandlat frågan om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i ett samarbetsavtal avseende reseservice. Skatterättsnämnden ansåg att det enligt samarbetsavtalet förelåg två skilda omsättningar för resebyrå, vilka i mervärdesskattehanseende skulle behandlas var för sig. Omsättningarna utgjordes dels av resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt kunden.

Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse var att resebyråns ersättning skulle utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt kunden, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrå skulle erhålla men som enligt avtalet skulle tillfalla kunden. Skillnaden mellan vad resebyrå erhöll i ersättning från kunden och de aktuella provisionerna ansågs utgöra det avtalade priset för tjänsterna (SRN 1997-06-19).

**Försäljningslikvid
bortskänkes**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upplystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. Till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlagga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnades av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna var inte en omständighet som skulle anses minska ersättningen (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget skulle således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlade (RÅ 2002 ref. 112).

Spelvinst

EU-domstolen har uttalat att en säljare av bingobrickor inte har för egen räkning förfogat över den del av priset för bingobrickorna som enligt nationell lag skulle gå till vinster till spelarna. Den delen av priset ingick därför inte i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av bingobrickorna (C-377/11, International Bingo Technology, punkt 33).

Ett tyskt bolag bedrev spel med spelautomater i spelhallar. Bolaget tog ut mervärdesskatt, men inte på det spelarna betalade som insats, utan på kassaintäkterna, det vill säga insatserna med avdrag för det spelarna vunnit. EU-domstolen finner att mervärdesskattedirektivet inte är ett hinder för att kassaintäkter utgör beskattningsunderlag (C-440/12, Metropol Spielstätten).

11.3.2 Bidrag

Under vissa förutsättningar ska mervärdesskatt tas ut på bidrag. Så ska ske när bidraget utgör hela ersättningen eller del därav för tillhandahållna vara eller tjänst (7 kap. 3 c § första stycket ML).

**Tredjemans-
betalning**

EU-domstolen har uttalat att beskattningsunderlaget utgörs av allt det som mottagits som vederlag för tjänsten. Ett offentligt organ hade betalat ersättning till ett bolag som vederlag för tjänster avseende energirådgivning som bolaget tillhandahöll vissa kunder. Då detta vederlag utgjorde en del av vederlaget för leveranserna ingick det i beskattningsunderlaget (C-353/00, Keeping Newcastle Warm, punkterna 25–28).

Koncernbidrag

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att koncernbidraget i ett fall utgjorde ersättning för bolagets verksamhet inom koncernen. Koncernbidraget skulle betalas ut av moderbolaget till dotterbolaget. Dotterbolaget skulle utföra koncernens ADB-tjänster som skulle tillhandahållas alla bolag inom koncernen förutom moderbolaget. Tjänsterna skulle tillhandahållas utan ersättning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utfördes direkt åt detta bolag inte hade någon betydelse i detta fall (RÅ 1989 ref. 86).

Skatterättsnämnden har i ett fall ansett att det inte fanns erforderlig direkt koppling mellan de tjänster ett moderbolag tillhandahöll ett dotterbolag och de koncernbidrag som dotterbolaget avsåg att lämna sitt moderbolag. Koncernbidraget

**Bidrag direkt
kopplade till priset**

ansågs därför i det fallet inte utgöra ersättning för tillhandahållna tjänster (SRN 2011-09-26, dnr 53-10/I).

Mervärdesskatt ska även tas ut när bidrag, utan att kunna anses utgöra en direkt ersättning, har en sådan inverkan på priset för en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten (7 kap. 3 c § ML).

Dessa fall avser situationer där tre parter är inblandade; den som beviljar bidraget, den som kommer i åtnjutande av bidraget och köparen av de varor och tjänster som levereras av bidragsmottagaren. Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrensnedvridningar.

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till en person som omsätter en vara eller en tjänst som tillhandahålls en tredje person ska om bidraget kan anses direkt kopplat till priset för varan/tjänsten, d.v.s. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren, ingå i ersättningen för tillhandahållen vara eller tjänst. Vem som utbetalar bidraget saknar betydelse. Det innebär att även EU-bidrag och bidrag från privatpersoner kan omfattas av denna bestämmelse om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Två mål i EU-domstolen kan tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet ”bidrag direkt kopplat till priset”.

I det första fallet uttalade EU-domstolen att uttrycket subventioner som är direkt kopplade till priset ska tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller del av vederlag för ett tillhandahållande, d.v.s. subventioner som kan ha en inverkan på priset. För att subventionen ska vara direkt kopplad till priset krävs dessutom att bidraget utbetalas av en tredje part till säljaren (C-184/00, Office des produits wallons).

Följande förutsättningar måste enligt domstolen vara uppfyllda för att bidraget ska anses kopplat till priset (punkterna 12–14 i domen):

- Bidraget ska utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att denne ska leverera en bestämd vara eller tjänst.
- Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det ska konstateras att ett åtagande att utbetala bidraget som gjorts av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att

motta bidraget när denne har genomfört en skattepliktig transaktion.

- För att fastställa en direkt koppling mellan bidraget och den ifrågavarande varan eller tjänsten är det nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsten. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

I det andra fallet uttalade EU-domstolen att de bidrag som utbetalas till förädlingsföretag i enlighet med rådets förordning (EG) nr 603/95, avseende torkat foder, inte är direkt kopplade till priset på den skattepliktiga transaktionen eftersom bidraget inte särskilt utbetalats för att förädlingsföretaget ska tillhandahålla torkat foder till en köpare och inte heller utbetalats till förmån för förädlingsföretaget för att denne ska utföra torkningstjänster på uppdrag av en foderproducent. Bidragen skulle därför inte ingå i beskattningsunderlaget för leverans av torkningstjänster (C-463/02, kommissionen mot Sverige).

**Stöd till
interregional
persontrafik**

Skatteverket anser att de medel som Rikstrafiken utbetalar till trafikoperatörer efter en s.k. upphandling av Rikstrafiken och som fastställs till ett visst belopp per år varken utgör bidrag direkt kopplat till biljettpriset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlagga mervärdesskatt med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken (RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120).

**Bidrag/kompe-
tensutveckling
inom jordbruk
och biodling**

Skatteverket har behandlat frågan om bidrag, som Statens jordbruksverk (SJV) betalar ut till lantbrukare för kompetensutveckling inom miljöområdet (KULM) och de bidrag som betalas ut för utbildning inom biodlingsområdet, utgör ersättning för tillhandahållen tjänst eller om bidragen kan anses kopplade till priset på omsättning till en tredje part. Skatteverket har också belyst vad som gäller om bidrag betalas ut till organ som inte bedriver ekonomisk verksamhet och vad som gäller då bidrag betalas ut för produktion av skattefri medlemstidning (Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 1402-04/1152).

EU-bidrag

Skatteverket anser vad gäller mottagande av bidrag från EU:s strukturfonder att det måste finnas ett klart samband mellan å ena sidan priset för de tillhandahållna varorna och tjänsterna och å andra sidan det bidrag som erhållits från tredje part för att det

ska vara fråga om ett bidrag direkt kopplat till priset. Det innebär att priset på varan eller tjänsten ska fastställas på sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren (Skatteverket 2009-06-23, dnr 131 568530-09/111).

11.3.3 Omräkning av utländsk valuta

Redovisningsvalutan är svenska kronor. I aktiebolag och vissa andra företag får redovisningsvalutan i stället vara euro (4 kap. 6 § BFL). När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid omsättning och unionsinterna förvärv uttrycks i annan valuta än redovisningsvalutan ska beskattningsunderlaget bestämmas på visst sätt. Bestämmelserna i ML om omräkning av utländsk valuta trädde i kraft den 1 januari 2013.

Svenska kronor som redovisnings- valuta

Omräkningen till svenska kronor ska göras antingen enligt

- den senaste genomsnittliga växelkursen som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige, eller
- den senaste växelkursen som offentliggjorts av Europeiska centralbanken.

Omräkningen ska göras vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (7 kap. 7 a § första stycket ML). Bestämmelserna motsvarar artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet.

I strikt mening registreras inte någon genomsnittlig växelkurs på den mest representativa valutamarknaden i Sverige. Skatteverket anser därför att den kurs som närmast anses motsvara en sådan kurs och därför kan tillämpas är den mittkurs som Nasdaq OMX Stockholm AB fastställer. Den kursen publiceras bl.a. på Riksbankens webbplats (www.riksbank.se). Under helgdagar och andra dagar för vilka valutannoteringar saknas bör den senaste noterade kursen användas (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111). Jämför prop. 2011/12:94 s. 67.

Om Europeiska centralbankens växelkurs används vid omräkning mellan andra valutor än euro ska omräkningen göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta för sig (7 kap. 7 a § andra stycket ML).

Euro som redovisningsvaluta

Om den beskattningsbara personen har sin redovisning i euro och beskattningsunderlaget uttrycks i annan valuta än euro ska omräkningen till euro göras enligt något av de två ovannämnda alternativen (7 kap. 7 b § första stycket ML). Bestämmelsen motsvaras av artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet.

Omräkningen från euro till svenska kronor ska dock göras enligt reglerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Dessa regler ska tillämpas även av en utländsk beskattningsbar person som har sin redovisning i euro (7 kap. 7 b § andra stycket ML).

Hur omräkning ska göras vid import av varor framgår av avsnitt 11.5.

Köparen betalar i annan valuta

Köparen betalar ibland i annan valuta än den i vilket priset är angivet. Skatteverket anser att säljaren i sådant fall ska omräkna den erhållna ersättningen för att bestämma beskattningsunderlaget. Vid omräkningen ska något av de två ovannämnda alternativen användas. Om beloppet i fakturan är högre än den ersättning säljaren erhåller efter växling av valutan ska skatten ändå redovisas enligt fakturan. Belopp som i en faktura betecknas som mervärdesskatt ska inbetalas till staten. Normalt krävs för en ändring av betalningsskyldigheten att en kreditnota utfärdas (1 kap. 1 § tredje stycket ML). (Skatteverket 2013-02-27, dnr 131 148844-13/111).

Exempel

Bankens köpkurs	116.25 SEK mot 100 NOK
Bankens säljkurs	119.90
Officiell fixkurs	118.60
Butikskurs mot kund	114.00

En handlare med en butik nära norska gränsen säljer kläder till norska kunder. Värdet på varorna uppgår för en försäljningsdag till 1 000 000 SEK. Kunderna betalar i norsk valuta, 877 193 NOK. Handlaren växlar in dagskassan till svenska kronor hos banken och erhåller 1 019 737 (877 193 x 1,1625).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska ersättningen omräknas till 1 040 351 kr (877 193 x 1,186), vilket med 20 614 kr överstiger den ersättning som faktiskt har erhållits. Handlarens beskattningsunderlag uppgår till 832 280 kr (1 040 351 x 0,8).

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Valuta.

11.4 Beskattningsunderlag vid uttag

11.4.1 Inledning

En beskattningsbar person som tar ut en vara ur en verksamhet eller utför en tjänst för annat ändamål än för verksamheten gör ett uttag enligt ML om varan eller tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Uttag föreligger också då rörelsetillgång används bl.a. för privat ändamål och för vissa tjänster på fastighetsområdet. Uttagsreglerna finns i 2 kap. ML och behandlas i avsnitten 21.4 och 21.5 samt Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML.

Utgångspunkten för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag är olika beroende på om uttaget avser vara eller tjänst. Särskilda regler finns för beräkning av beskattningsunderlag vid uttag som avser användande av personbil för privat bruk och vid uttag av vissa tjänster som avser fastighet.

Vid uttag av vara respektive tjänst beräknas beskattningsunderlaget – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

För det fall en vara eller tjänst tillhandahålls en närstående mot en ersättning som understiger marknadsvärdet föreligger inget uttag av vara eller tjänst enligt 2 kap. ML. Däremot finns särskilda regler om omvärdering av beskattningsunderlaget i dessa situationer. Se vidare avsnitt 11.6.

11.4.2 Uttag av varor

Vid uttag av varor beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 2 a ML. Beskattningsunderlaget utgörs av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Mervärdesskatt ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelserna motsvaras av artikel 74 i mervärdesskattedirektivet.

Inköpspris

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpspriset i ML:s mening. Skatteverkets uppfattning är att det

historiska inköpspriset ska ligga till grund för uttagsbeskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde.

Beräkning av värde som ska utgöra beskattningsunderlag vid uttag av vara kan belysas med följande exempel.

Exempel

Tillgång förvärvas till en ekonomisk verksamhet.

Inköpspris exklusive mervärdesskatt 3 000 kr.

Mervärdesskatt 750 kr. Avdrag för ingående skatt görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur den ekonomiska verksamheten.

Alternativ 1

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 5 000 kr, varav mervärdesskatt 1 000 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 3 000 kr. Utgående skatt redovisas med 750 kr.

Alternativ 2

Tillgångens marknadsvärde vid uttagstillfället 2 000 kr, varav mervärdesskatt 400 kr.

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 1 600 kr. Utgående skatt redovisas med 400 kr.

11.4.3 Uttag av tjänster

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 2 § första stycket, 7 kap. 3 § 2 b och 4 § samt 7 kap. 5 § ML. Här framgår att vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar samt vid tillhandahållande av tjänster utan ersättning utgörs beskattningsunderlaget av den totala kostnaden för att tillhandahålla tjänsterna. Bestämmelserna motsvaras av artikel 75 i mervärdesskattedirektivet.

11.4.3.1 Utfört arbete

Uttag av tjänst föreligger då en beskattningsbar person utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten utan ersättning (2 kap. 5 § första stycket 1 ML).

Beskattningsunderlaget beräknas med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b

ML). Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML). I beskattningsunderlaget ska ingå kostnader för förvärv som den beskattningsbara personen gjort oavsett om de är belagda med mervärdesskatt eller inte.

Lönekostnader

I dessa kostnader ska därför t.ex. även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med mervärdesskatt. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

I ett AB låter företagsledaren en anställd utföra en måleritjänst på företagsledarens privata fastighet. Bolaget fakturerar inte ut kostnaden.

Beskattningsunderlaget består av fasta och rörliga kostnader som belöper på tjänsten samt inköpsvärdet på de varor som behövs för tjänstens utförande. Mervärdesskatt inräknas inte.

Fri kost

Uttag anses i vissa fall ha skett när en arbetsgivare tillhandahåller kost åt sin personal utan ersättning (se vidare i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag av tjänster i allmänhet). Beskattningsunderlaget utgörs då av den beskattningsbara personens hela kostnad för att tillhandahålla måltiden.

11.4.3.2 Användning av rörelsetillgång

Uttag av tjänst föreligger då rörelsetillgång, för vilken avdragsrätt för ingående skatt förelegat, används för annat ändamål än den egna verksamheten (2 kap. 5 § första stycket 2 ML). Vad som avses med användning av rörelsetillgång framgår av Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag av tjänster i allmänhet.

Kostnaden för att utföra tjänsten

Beskattningsunderlaget beräknas i dessa fall med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 b ML). Kostnaden utgörs av den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten (7 kap. 3 c § andra stycket ML).

EU-domstolen har uttalat sig om tolkningen av ”den beskattningsbara personens hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna” i artikel 75 i mervärdesskattedirektivet. EU-dom-

stolen konstaterade att detta begrepp förekommer i en unionsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas rättsordningar för avgörande av dess betydelse och räckvidd. I allmänhet motsvarar begreppet de kostnader som belöper på tillgången. Det omfattar kostnader för tillgången i fråga som medfört avdragsrätt för ingående skatt och utan vilka användningen för privat bruk inte hade kunnat äga rum (C-72/05, Wollny, punkterna 26–27).

EU-domstolen konstaterade vidare att direktivet inte innehåller erforderliga uppgifter för att erhålla en enhetlig och exakt definition av de kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning (punkterna 28 och 32). Medlemsländerna har därför ett visst handlingsutrymme för skönsmåssig bedömning av hur kostnaderna ska beräknas så länge syftet med avdragsrätt respektive uttagsbeskattning är att säkerställa en jämlig behandling av beskattningsbar person och slutkonsument.

EU-domstolen har i ett annat fall uttalat att beskattningsunderlaget omfattar samtliga kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den beskattningsbara personens förfogande på ett sätt som innebär att denne när som helst kan utnyttja tillgången för ändamål som inte har något samband med rörelsen och som har samband med själva tillgången eller som medför att den beskattningsbara personen har rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den del av dessa kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget ska vara proportionell till förhållandet mellan den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt sett har utnyttjats och den tid under vilken tillgången har utnyttjats för ändamål som inte har något samband med rörelsen (C-230/94, Renate Enkler, punkt 38).

EU-domstolen har i ytterligare domar uttalat sig om beskattningsunderlagets bestämmande vid privat användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar bl.a. C-193/91 Mohsche punkterna 13 och 14, C-269/00 Seeling punkt 42 och C-594/10 van Laarhoven.

Skatteverket har bedömt hur uttagsbeskattning ska ske vid privat användning av en tillgång som hör till verksamheten (Skatteverket 2009-02-05, dnr 131 127722-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att till grund för uttagsbeskattning ska i första hand ligga den beskattningsbara personens eller personalens faktiska användning av tillgången för ändamål

som faller utanför den ekonomiska verksamheten. Vid beräkningen av det belopp varmed uttagsbeskattning ska ske framgår det av C-230/94, Renate Enkler, punkt 38, att hänsyn ska tas till kostnaderna under den tid tillgången inte används alls. I underlaget ska således ingå kostnader som belöper på den tid under vilken tillgången faktiskt nyttjas för ändamål utanför den ekonomiska verksamheten samt motsvarande andel av kostnaderna för tillgången under den tid som den inte används alls.

I det fall den faktiska användningen av en tillgång i den ekonomiska verksamheten respektive utanför denna inte är klarlagd anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska grundas på en uppskattad privat användning av tillgången. Allt under förutsättning att avdrag har skett för all ingående skatt vid anskaffningen av tillgången och att privat användning av denna visats ha varit möjlig.

Härvid beaktas dels de kostnader som avser den uppskattade privata användningen, dels motsvarande andel av de totala kostnaderna för tillgången som avser sådan tid som den inte nyttjas alls. Med användning bör i detta sammanhang inte endast förstås den tid eller den sträcka som en tillgång framförs utan också den tid som tillgången är upptagen uteslutande för verksamheten respektive för privat bruk.

Vilka kostnader ingår i underlaget?

Skatteverket har redogjort för sin bedömning av vilka kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen (Skatteverket 2005-03-17, dnr 130 653043-04/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Vid privat användning av en tillgång som tillhör en verksamhet ska beskattningsunderlaget, förutom kostnaden för själva tillgången, även innefatta samtliga kostnader som är direkt hänförliga till tillgången under förutsättning att avdrag har medgivits för ingående skatt som belöper på kostnaderna. Kostnader som uppkommer vid användningen av tillgången såsom exempelvis bränslekostnad ska, om avdrag för ingående skatt har skett, också ingå i beskattningsunderlaget.

Kostnaden som avser själva tillgången ska utgöras av det plan- enliga värdeminskningssavdrag som enligt gällande lagstiftning och rekommendationer på redovisningsområdet ska beaktas i företagets redovisning. De kostnader som uppkommer under den tid tillgången står till den beskattningsbara personens förfogande ska också beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

För omsättningstillgång sker inte någon avskrivning i företagets redovisning. I de fall sådan tillgång används för privat bruk bör den värdenedgång som det privata användandet medfört ingå som kostnad i beskattningsunderlaget. Denna kostnad måste beräknas utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Skatteverket anser att nämnda beräkning av kostnader för värdeminskning överensstämmer med unionsrätten (jfr C-72/05, Wollny).

11.4.3.3 Privat användning av personbil

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i det fall som anges i 2 kap. 5 § första stycket 3 ML. Beskattningsunderlaget utgörs av det värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 10 a och 10 b §§ socialavgiftslagen (2000:980) för anställds bilförmån (7 kap. 4 § ML). Ifrågasvarande värde inkluderar mervärdesskatt. Värdet minskat med 20 procent utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlag (prop. 1993/94:99 s. 195).

Denna beräkningsgrund gäller även för egenföretagare och delägare i handelsbolag som redovisar uttag av bilförmån i näringsverksamhet.

Hänvisningen till socialavgiftslagen i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån ska det jämkade värdet minskat med 20 procent utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

Betalning

Skatterättsnämnden har ansett att ett bolag skulle uttagsbeskattas när personalen, mot ett nettolöneavdrag på 1 kr i månaden, i mer än ringa omfattning använde bolagets bilar för privat bruk (SRN 2007-01-19). Skatteverket överklagade förhandsbeskedet för fastställelse. Sedan Skatterättsnämnden meddelat beslutet har nya regler om omvärdering av beskattningsunderlaget införts i ML. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde därför förhandsbeskedet (RÅ 2008 not. 21).

Uttagsbeskattning av anställdas privata användning av personbilar ska ske när den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet eller hela den ingående skatten vid förhyrning (2 kap. 5 § första stycket 3 ML). Utmärkande för bestämmelsen är att det är den privata användningen som sådan av tillgången som är grunden för uttagsbeskattningen. Uttagsbeskattning av förmånen ska enligt Skatteverkets uppfattning ske med

utgångspunkt i värdet av denna oavsett om en betalning görs till arbetsgivaren. En sådan betalning, vilken närmast framstår som en reglering av löneförmånens värde, ska dock beaktas och reducera värdet vid beräkning av beskattningsunderlaget (Skatteverket 2008-03-20, dnr 131 177409-08/111).

Fritt drivmedel

Frågan om förmån av fritt drivmedel behandlas i avsnitt 23.4.5.2.

11.4.3.4 Vissa tjänster på fastighetsområdet

I 2 kap. 7 och 8 §§ ML finns bestämmelser om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet. Beskattningsunderlaget för sådana uttag beräknas med ledning av bestämmelserna i 7 kap. 5 § ML.

Reglerna om hur beskattningsunderlaget ska beräknas i dessa fall behandlas utförligt i avsnitten 21.4.3 och 21.5.2.4.

11.5 Beskattningsunderlag vid vissa förvärv av varor och tjänster

Vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster utgörs beskattningsunderlaget normalt av ersättningen för de sålda varorna eller tjänsterna minskad med den mervärdesskatt som ingår i ersättningen.

I följande fall utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen som sådan utan ovan nämnda minskning för mervärdesskatt. Det sammanhänger med att ersättningen i dessa fall inte inkluderar mervärdesskatt. Leverantörsfaktura i utländsk valuta ska omräknas till svenska kronor innan mervärdesskatten beräknas.

Vissa tjänste- och varuförvärv

Vid förvärv av vissa tjänster och varor som är omsatta inom landet av utländsk företagare och för vilka förvärvaren ska betala skatten utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen (1 kap. 2 § första stycket 2, 3 och 4 c ML samt 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 ML).

Unionsinternt förvärv

När det gäller unionsinterna förvärv av varor vid tvåparts-handel utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EU-land (7 kap. 2 § första stycket och 3 § 3 ML). Detsamma gäller den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför lydelsen i 7 kap. 2 § första stycket ML att även punktskatt som påförs köparen i Sverige ska ingå i beskattningsunderlaget.

Om betalningen görs i annan valuta än svenska kronor, eller euro för näringsidkare som har sin redovisning i euro, ska omräkning göras till svenska kronor. Se avsnitt 11.3.3.

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad mervärdesskatt i ett annat EU-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett unionsinternt förvärv här. Det innebär att beskattningsunderlaget vid unionsinternt förvärv även ska inkludera eventuell utländsk mervärdesskatt som säljaren har debiterat köparen. Rättelse av denna skatt får sökas i det land från vilket varorna transporterades. Se avsnitt 9.4.1 angående artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

En advokat reser till Tyskland och köper en personbil som han ämnar ta in i sin advokatverksamhet. Han åberopar inte sitt svenska VAT-nummer utan får betala tysk mervärdesskatt för förvärvet. Beskattningsunderlaget ska beräknas på hela fakturabeloppet inklusive den tyska mervärdesskatten. Då förvärvet avser en personbil föreligger inte någon rätt till avdrag/återbetalning för den ingående skatten (8 kap. 15 § ML).

Kammarrätten har uttalat att den av säljaren debiterade utländska mervärdesskatten ska exkluderas från beskattningsunderlaget (KRNJ 2007-10-15, mål nr 50-07). Skatteverket överklagade domen. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd. Domen ändrar inte Skatteverkets uppfattning att hela ersättningen, inklusive belopp som rubricerats som utländsk mervärdesskatt, ska ingå i beskattningsunderlaget.

Varuöverföring

I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 ML från ett annat EU-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om sådant pris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna (7 kap. 3 § 4 ML).

Import

Vid import, d.v.s. varuleveranser från ett tredjeland, tas mervärdesskatt ut av Tullverket. Beskattningsunderlaget utgörs av varans värde för tulländamål med tillägg av tull och andra

statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt. Sådant tillägg ska inte göras om tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde (7 kap. 8 § första stycket ML).

I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport-, och försäkringskostnader som uppkommer till första bestämmelseorten här i landet.

Om det är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller i ett annat EU-land, ska även bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget (7 kap. 8 § tredje stycket ML). Tullverket har i sina allmänna råd lämnat information om vad som ska ingå i beskattningsunderlaget.

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige (13 b § MF). Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde om en sådan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen.

I den internationella frakthandlingen ska det vid import till Sverige finnas angivet en svensk ort. Den svenska ort som finns angiven och dit varan först ska anlända är den första bestämmelseorten. Skatteverket anser att om det finns ytterligare svenska orter angivna i den internationella frakthandlingen ska den ort dit varan slutligen anländer anses utgöra annan känd ort enligt 13 b § MF. Detsamma gäller om en annan efterföljande ort i ett annat medlemsland anges i frakthandlingen. Motsvarande tillämpning ska ske när varorna importerats till ett annat EU-land än Sverige. Alla bikostnader där tjänsten avser den importerade varan och utförs innan och fram till att varan anländer till den sista ort som framgår av en internationell frakthandling ska ingå. Utförs tjänsten först när varan kommit fram och finns på den sista bestämmelseorten ska kostnaden inte ingå (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768607-10/111).

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster.

Återimport efter bearbetning

Vid återimport av unionsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredjeland kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget

**Återimport
efter reparation**

för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredjeland endast beskattas för förädlingsvärdet (7 kap. 9 § ML).

Med unionsvaror förstås enligt tullkodexen varor som har sitt ursprung i EU eller varor som har förtullats i EU och därmed övergått till fri omsättning (1 kap. 2 § tredje stycket och 7 kap. 9 § tredje stycket ML).

När unionsvaror återimporteras efter reparation utanför EU utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av importen (7 kap. 11 § ML). Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.

11.6 Omvärdering av beskattningsunderlag vid under- och överpristransaktioner

Beskattningsunderlaget ska vid vissa transaktioner mellan närstående parter, under särskilda omständigheter, beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för ersättningen som säljaren har erhållit eller ska erhålla. Reglerna har införts i preventivt syfte för att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter.

Reglerna omfattar tre olika fall. Bestämmelserna finns i 7 kap. 3 a, 3 b, 3 c och 3 d §§ ML och motsvaras av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har uttalat att reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget utgör ett undantag från huvudregeln som innebär att beskattningsunderlaget utgörs av det faktiska vederlaget som den skattskyldige erhåller. Reglerna ska därför tolkas restriktivt. De tillämpningsvillkor som framgår av artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet är uttömmande. Det är därför inte möjligt för en medlemsstat att föreskriva att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde i andra fall än dem som framgår av bestämmelsen (C-621/10 och C-129/11, *Balkan and Sea Properties*).

11.6.1 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 1

För att motverka att den utgående skatten minskar på grund av underpristransaktioner ska beskattningsunderlaget omvärderas vid omsättning och unionsinternt förvärv om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 a § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner där köparen inte har full avdragsrätt, transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare samt transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstagare.

11.6.2 Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 2

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till underpris ska omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 b § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner när säljaren har underprissatt skattefria omsättningar för att minska värdet av sin skattefria årsomsättning i relation till den skattepliktiga och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.3 Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt – Fall 3

För att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar hos den som bedriver s.k. blandad verksamhet och tillhandahåller varor eller tjänster till överpris ska omvärdering av beskattningsunderlaget ske om

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,
2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML,
3. säljarens avdragsbelopp för s.k. gemensamma förvärv bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (7 kap. 3 b § ML).

Denna bestämmelse kan tillämpas exempelvis vid koncern-interna transaktioner när säljaren har överprissatt skattepliktiga omsättningar för att öka värdet av sin skattepliktiga årsomsättning i relation till den skattefria och därigenom får tillgodoräkna sig ett högre avdrag för ingående skatt på gemensamma förvärv vid proportionering efter skattepliktig och skattefri årsomsättning.

11.6.4 Förbundna med varandra, marknadsvärde m.m.

Förbundna med varandra

Säljare och köpare ska anses vara förbundna med varandra om det föreligger

- familjeband eller andra nära personliga band,
- organisatoriska band,
- äganderättsliga band,

- finansiella band,
- band på grund av medlemskap,
- band på grund av anställning eller andra juridiska band (7 kap. 3 d § ML).

Skatteverket anser att reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget ska beaktas när en bredbandsförening tillhandahåller tjänster till en medlem (Skatteverket 2012-05-23, dnr 131 367424-12/111).

Ersättning	Vad som förstås med ersättning framgår av 7 kap. 3 c § ML, se avsnitt 11.3.
Marknadsvärde	Begreppet marknadsvärde definieras som det belopp som köparen skulle få betala till en oberoende säljare inom landet vid en jämförbar omsättning. Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster finns utgörs marknadsvärdet av kostnaderna. Definitionen finns i 1 kap. 9 § ML, se avsnitt 1.
Bevisbörda	Enligt kammarrättens mening är det Skatteverket som i första hand har bevisbördan för att ersättningen är lägre än marknadsvärdet (KRNG 2013-06-25, mål nr 2446-2448-12). Skatteverket har överklagat domen och Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd. Den fråga som lett till prövningstillstånd gäller bevisbörda och beviskrav vid bestämmande av marknadsvärdet av koncerninterna tjänster.
Marknadsmässigt betingad	Omvärdering av beskattningsunderlaget bör inte ske vid underpristransaktioner om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Vid bedömning härav kan förhållandena i varje enskilt fall beaktas. I princip är en ersättning marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. I det fall en arbetsgivare lämnar sedvanliga rabatter till sina anställda får det anses vara fråga om ersättning som är marknadsmässigt betingad. I de fall arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad (prop. 2007/08:25 s. 136 och 254).
Personalmåltider	Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av personalmåltider i det aktuella fallet var den ersättning som erhöles från de anställda. I ärendet var förhållandena sådana att restaurangföretaget tog ett pris på 34 kr för måltiderna till personalen som bl.a. plockade ihop sin mat själva. Detta pris motsvarade eller över-

steg företagets kostnad för att tillhandahålla måltiden. Vid försäljning av motsvarande måltid till företagets kunder var priset 55 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det kunde ifrågasättas om full jämförbarhet fanns mellan den serverings-tjänst som de anställda erhöll och de tjänster som tillhandahölls kunderna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att oavsett om det var fråga om full jämförbarhet eller inte skulle omvärdering inte ske om det gjorts sannolikt att prissättningen av personalmåltider var marknadsmässigt betingad. I detta fall hade det inte framkommit skäl för att betrakta prissättningen för personalmåltider som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. Prissättningen kunde inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från företagets sida. Den ersättning som de anställda betalade för måltiderna ansågs därmed vara marknadsmässigt betingad i den mening som bestämmelserna ska förstås mot bakgrund av bl.a. hur mervärdesskattedirektivet är utformat. Någon omvärdering av beskattningsunderlaget för personalmåltiderna skulle därför inte ske (RÅ 2010 ref. 76).

Inom restaurangbranschen är det vanligt att anställda får köpa måltider till förmånliga priser enligt gällande kollektivavtal. Nedan följer en redogörelse för Skatteverkets bedömning av omvärdering av beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av måltider till restauranganställda (Skatteverket 2010-12-13, dnr 131 812006-10/111).

Skatteverket anser att beskattningsunderlaget vid ett restaurangföretags tillhandahållande av personalmåltider ska beräknas med utgångspunkt i den faktiska ersättningen om ersättningen motsvarar eller överstiger företagets kostnader för att tillhandahålla måltiden.

Om ersättningen däremot understiger restaurangföretagets kostnader för tillhandahållandet av personalmåltiden bör ersättningen inte anses som marknadsmässigt betingad. Skatteverket anser att marknadsvärdet för personalmåltiden i sådana fall får fastställas till restaurangföretagets kostnader för att tillhandahålla måltiden. Omvärdering ska därför ske vid sådana tillhandahållanden av måltider till personalen. Vid omvärdering kan beskattningsunderlaget för personalmåltiderna beräknas utifrån ett belopp som motsvarar företagets fasta och rörliga kostnader för tillhandahållandet av personalmåltiderna.

11.7 Uppdelning av beskattningsunderlaget

En transaktion kan innefatta flera prestationer i form av varor och/eller tjänster. För att kunna fastställa ett beskattningsunderlag måste en bedömning göras om det rör sig om ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst eller flera separata tillhandahållanden. Hur en transaktion som består av flera delar ska behandlas i mervärdesskattehänseende får betydelse vid bedömning av beskattningsland, skatteplikt och skattesats.

En grundprincip inom mervärdesskattesystemet är att varje transaktion ska i regel anses som separat och självständig. En transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande får däremot inte delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs.

Vid bedömningen av om det är fråga om ett enda tillhandahållande eller flera separata tillhandahållanden har det normalt inte någon avgörande betydelse om parterna har avtalat om ett enhetspris eller separata priser.

När en transaktion består av flera prestationer ska först en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar transaktionen.

Bikostnader

Om ett tillhandahållande innefattar bikostnader, såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen, ska de ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av varan eller tjänsten (7 kap. 2 § första stycket ML). Se avsnitt 11.2.

Led i ett tillhandahållande

I ML finns särskilda bestämmelser som anger när en viss prestation utgör ett led i ett tillhandahållande av en tjänst. Ett exempel på detta är varor och tjänster som omsätts som ett led i en utbildning som är undantagen från skatteplikt. Omsättning av sådana varor och tjänster är också undantagna från skatteplikt (3 kap. 8 § andra stycket ML). Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Led i utbildningen.

Ett enda tillhandahållande

Om det varken är fråga om bikostnader eller ett led i ett tillhandahållande enligt särskilda bestämmelser i ML kan de ingående prestationerna i form av varor och/eller tjänster ändå utgöra ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst.

Så är fallet om någon av de ingående prestationerna utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan de andra prestationerna

utgör en eller flera underordnade tillhandahållanden som mervärdeskattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. En prestation ska anses som underordnad ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den är endast ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga vara eller tjänst som tillhandahålls. Ett exempel på detta är framställning och leverans av tryckta produkter utifrån en kunds originaldokument. Se avsnitt 11.7.1.

Ett enda tillhandahållande föreligger också om de ingående prestationerna i form av varor och tjänster har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda tillhandahållande. Det finns ett nära samband när de ingående prestationerna är nödvändiga för genomförandet av transaktionen och det därför skulle vara konstlat att försöka skilja dem åt. Här måste en bedömning göras vilken av de ingående prestationerna som är den bestämmande. Faktorer som kan beaktas är vilken av prestationerna som är av stor vikt och har en avgörande betydelse för köparen. Ett exempel på detta är anpassning av standardprogramvara efter en kunds specifika behov. Se avsnitt 11.7.1.

Om det i transaktionen finns ett nära samband mellan prestationerna men ingen är bestämmande utan alla prestationer har lika stor betydelse för köparen kan det också vara fråga om ett enda tillhandahållande. Ett exempel på detta är konferensarrangemang. Begreppet konferensarrangemang används för att beteckna en sammansatt tjänst som innefattar tillgång till lokaler och stödtjänster som gör det möjligt för kunden att genomföra en konferens. Se avsnitt 11.7.1.

Flera separata tillhandahållanden

Först när det kan konstateras att transaktionen inte utgör ett enda tillhandahållande enligt resonemanget ovan ska de ingående prestationerna bedömas var för sig. Se avsnitt 11.7.2.

EU-domstolen har i ett antal domar uttalat sig om hur en transaktion som innefattar flera prestationer ska behandlas i mervärdesskattehanseende, se bl.a. C-349/96 Card Protection Plan, C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank, C-111/05 AB NN, C-276/09 Everything Everywhere, C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl. och C-44/11 Deutsche Bank.

Vad som gäller för t.ex. uthyrning av inventarier i samband med en skattefri fastighetsupplåtelse framgår av Rättslig

vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet.

Hur tjänster som utförs på fastighet (byggverksamhet) ska behandlas i det fall varor ingår i tillhandahållandet framgår av Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Bygg- och anläggningsentreprenader och Vilka tjänster omfattas.

Transaktioner som består av både skattepliktiga tjänster och skattefria finansiella tjänster har varit föremål för bedömning i ett antal mål och förhandsbesked, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Finansiella tjänster.

11.7.1 Ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst

Nedan ges exempel på transaktioner som innefattar flera prestationer och som i mervärdesskattehänseende utgör ett enda tillhandahållande av vara eller tjänst.

Optiker

Anpassning och justering av glasögon som utförs av optiker i samband med att kunden hämtar beställda glasögon är inte en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen. Hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

Elcertifikat

Ersättning som elleverantör tar ut av elanvändare i samband med tillhandahållande av el – på grund av kvotplikt som ålagts denne genom införandet av ett system för elcertifikat enligt lag (2011:1200) om elcertifikat – ska ingå i beskattningsunderlaget för elleveransen. Hanteringen av kvotplikten anses underordnad elleveransen (RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100).

Handel med elcertifikat behandlas även i Skatteverkets ställningstagande 2010-01-27, dnr 131 934489-09/111. Detta ställningstagande förändrar inte Skatteverkets uppfattning beträffande kvotplikten och beskattningsunderlaget.

Fakturaservice

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags distribution av fakturor, hantering av betalningar, framställningar av krav samt vidtagande av rättsliga åtgärder inom ramen för den som fakturaservice benämnda verksamheten ska behandlas som en enda tjänst. De olika delmomenten syftade sammantaget till att tillse att kundföretaget fick betalning av sina kunder för tillhandahållna varor och tjänster. Distributionen av fakturor, hantering av inbetalningar m.m. kunde således inte anses vara tillhandahållanden som efterfrågades i sig (RÅ 2006 not. 60).

**Hantering
av kund-
korrespondens**

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett uppdrag som bestod i att hantera en uppdragsgivares kundkorrespondens utgjorde ett enda tillhandahållande i form av en transporttjänst. I uppdraget ingick ett flertal olika moment såsom utskrift och kuvertering av korrespondensen samt sortering och distribution av den till uppdragsgivarens kunder. För att kunna utföra uppdraget användes varor i form av papper och kuvert (HFD 2012 ref. 43).

**Marknadsföring
av produkter med
grupprabatt**

Skatteverket har uttalat att ett s.k. dealföretags exponering av en leverantörs rabatterade varor eller tjänster innebär att dealföretaget tillhandahåller leverantören en marknadsföringstjänst. Dealföretagets administration kring hanteringen av värdebevis ingår som ett led i den marknadsföring som dealföretaget utför åt leverantören (Skatteverket 2012-06-11, dnr 131 251945-12/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett bolags tillhandahållande som bestod av marknadsföring, förmedling av kunder, överföring av betalning för presentkort samt uppgifter av administrativ karaktär utgjorde ett enda tillhandahållande i form av marknadsföring. Bolaget åtog sig att på uppdrag av sina samarbetspartner sammanföra kunder med samarbetspartnerna. Det som samarbetspartnerna efterfrågade primärt var marknadsföringen av sina produkter (HFD 2012 ref. 68).

**Anpassning
av standard-
programvara**

En skattskyldig person tillhandahöll en konsument en standardprogramvara som denne utvecklat och marknadsfört och som fanns lagrad på ett datamedium och som därefter hade anpassats till köparens särskilda behov. Parterna hade avtalat om separata ersättningar för de två leden. EU-domstolen ansåg att de ingående delarna hade ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgjorde en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt. Det var fråga om ett enda tillhandahållande av tjänster då den berörda anpassningen varken var bagatellartad eller underordnad utan snarare var av stor vikt (C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank).

**Parkerings-
verksamhet**

EU-domstolen har uttalat att ett bolag som tillhandahöll parkeringsplatser i närheten av en flygplats och som erbjöd kunderna busstransport från parkeringsplatsen till flygterminalen utgjorde ett enda tillhandahållande. EU-domstolen ansåg att parkeringen var den dominerande delen i detta tillhandahållande (C-117/11, Purple Parking).

**Kopierings-
verksamhet**

EU-domstolen har uttalat att en kopieringsverksamhet som bestod i att framställa kopior av originaldokument, valet och programmering av kopieringsmaskin, sammanställning, hophäftning och sortering av kopiorna utgjorde ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande vilket vore konstlat att dela upp. Att sammanställa och sortera kopiorna innan de överlämnades till kunden var endast ett medel för kopieringsbyrån att låta kunderna åtnjuta den vara som omsattes på bästa sätt. En kopieringsverksamhet kan även innefatta diverse tilläggs-tjänster såsom rådgivning, omarbetning och ändring av originalet i enlighet med kundens önskemål i syfte att skapa kopior som mer eller mindre skiljer sig från det original som kunden har försett kopieringsbyrån med. En bedömning ska då göras om dessa tilläggs-tjänster ska anses vara huvudsakliga i förhållande till leveransen av kopiorna och att de därför utgör de tjänster som kunden efterfrågar i sig (C-88/09, *Graphic Procédé*). Se avsnitt 13.4.1.1.

**Framkallning
av fotografier**

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att framkallning av fotografisk film respektive framkallning av digitala filer via automatisk fotokorrigerings utgör ett enda tillhandahållande i form av leverans av varor. Bolaget framställde på beställning papperskopior av fotografiska filmer samt digitala filer som kunderna lämnade över till bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att kunden efterfrågade i första hand slutprodukten, d.v.s. fysiska fotografier av tekniskt god kvalitet. Framkallningen och de övriga tjänsterna ansågs underordnade denna slutprodukt (HFD 2012 ref. 73).

**”Modell för
en dag”**

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att ett tillhandahållande som bestod i att erbjuda kunder att bli ”Modell för en dag” skulle anses som en enda sammansatt transaktion. Kunden fick besöka bolagets lokaler för att bli sminkad av en makeupartist och fotograferad av en modéfotograf. Kunden erbjöds köpa de fotografier som tagits sammanhållna i form av vara som antingen var inbunden eller hade spiralrygg. Varan tillhandahölls i tre olika prisklasser. I marknadsföringssyfte ingick en cd-skiva med motsvarande innehåll som varan. De delar som ingick i transaktionen ansågs dels nödvändiga för transaktionen fullgörande, dels ha ett nära inbördes samband. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att eftersom tillhandahållandena av tjänsterna utgjorde en större del av transaktionen än leveransen av varan och att produktionskostnaden för varan endast utgjorde en mindre andel av priset för transaktionen

Konferens- arrangemang

skulle denna klassificeras som ett tillhandahållande av tjänster (RÅ 2010 not. 87).

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur tillhandahållande av konferensarrangemang ska hanteras mervärdesskattemässigt. Nedan följer en redogörelse för denna (Skatteverket 2012-03-29, dnr 131 193650-12/111).

Konferensarrangemang utgör en sammansatt tjänst som innefattar tillgång till lokaler och stödtjänster som gör det möjligt för kunden att genomföra en konferens. Stödtjänster som kan ingå i arrangemanget är normalt personal, teknisk utrustning och olika slags förtäring såsom förfriskningar, kaffe och måltider. Ett konferensarrangemang utgör ett enda tillhandahållande av tjänst som ska beskattas med 25 procent.

Tillhandahållande av tjänster som inte direkt syftar till att göra det möjligt för kunden att genomföra konferensen, t.ex. logi, resor och fritidsaktiviteter, ska ses som fristående i förhållande till konferensarrangemanget.

Restaurang- och cateringtjänster som ingår i konferensarrangemanget ska beskattas med samma skattesats som arrangemanget i dess helhet, 25 procent. Som regel får lunch som tillhandahålls i ett konferenspaket anses ingå i konferensarrangemanget. Detsamma gäller kaffe, smörgåsar, mineralvatten och liknande. Andra måltider såsom frukost, kvällsmåltider och banketter ingår däremot i normalfallet inte i ett konferensarrangemang utan ska beskattas separat.

11.7.2 Flera separata tillhandahållanden

Nedan ges exempel på transaktioner som innefattar flera prestationer och som i mervärdesskattehänseende utgör två eller flera separata tillhandahållanden av varor och/eller tjänster.

Om gemensam ersättning tagits ut och beskattningsunderlaget inte kan fastställas ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML). Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för de avskiljbara prestationerna.

EU-domstolen har uttalat att enklast möjliga beräknings- eller bedömningsmetod ska användas i det fall beskattningsunderlaget ska bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (C-349/96, Card Protection Plan, punkt 31).

	EU-domstolen ansåg i ett fall att en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras enligt marknadsvärdeметoden under förutsättning att resebyrån inte kunde visa att en metod baserad på faktiska kostnader gav en riktig bild (C-291/03, MyTravel, punkt 41).
Begravnings-tjänster	Kammarrätten har uttalat att en uppdelning av beskattningsunderlaget baserad på produktionskostnaderna inte var skälig i ett fall eftersom bolaget endast tagit med de direkta kostnaderna. En uppdelning av beskattningsunderlaget skulle i stället göras efter en marknadsvärdesmetod utifrån vad som efterfrågades av kunden (KRNS 2012-11-29, mål nr 2639-12). Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett bolags tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravingar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar (RÅ 2003 ref. 90). Skatteverket anser att varje tillhandahållande ska bedömas utifrån den skattesats som gäller för varje delprestation. Samma sak gäller vid bedömning av omsättningsland. Synen på utlägg förändras inte av domen. Till utlägg för en begravningsbyrå hänförs bl.a. utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus m.m. (Skatteverket 2004-03-22, dnr 130 4134-04/1152). Utlägg i ML:s mening behandlas utförligt i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag.
Tidning med ibladning	Skatterättsnämnden har uttalat att tillhandahållande av dels tryckning av en tidning, dels ibladning av externa bilagor skulle bedömas som två separata tillhandahållanden. Skattesatsen 6 procent skulle tas ut på tryckningen av tidningen och skattesatsen 25 procent på ibladningen (SRN 2012-11-09, dnr 51-10/I). Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.
Tidskrift med medföljande vara	Gemensam ersättning kan ibland tas ut när tidningar (6 procent) säljs tillsammans med varor som omfattas av normalskattesatsen 25 procent, se avsnitt 13.4.1.2.
Försäkring av leasingobjekt	EU-domstolen har uttalat att tillhandahållandet av en försäkring av ett leasingobjekt och tillhandahållandet av leasingen ska i princip behandlas som fristående och självständiga tillhandahållanden (C-224/11, BGZ Leasing).
Fisketurer	Skatteverket anser att beskattningsunderlaget ska delas upp då ett enhetspris tas ut för t.ex. båttur, hyra av fiskeutrustning och serveringstjänst för vilka olika skattesatser gäller (Skatteverket 2010-12-17, dnr 131 768614-10/111). Se avsnitt 13.

**Entréavgift till
parkanläggning**

Kammarrätten har uttalat att en uppdelning av beskattningsunderlaget avseende entréavgift till en park skulle ske. Parken var uppbyggd av olika miljöer tagna ur Astrid Lindgrens berättelser. Kammarrätten ansåg att besökarna inte enbart efterfrågade teaterverksamhet (6 procent) utan även de övriga attraktionerna (25 procent) parken erbjöd. I det aktuella fallet ansågs 50 procent av ersättningen för entréavgift vara hänförlig till teaterverksamheten. Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövnings-tillstånd (KRNJ 2009-01-21, mål nr 1919–1922-08).

Kammarrätten har i ett annat fall konstaterat att uppdelning skulle ske av beskattningsunderlaget. Kammarrätten ansåg att teaterverksamheten utgjorde en klart avskiljbar prestation i förhållande till de övriga tjänster som bolaget tillhandahöll besökarna (KRNS 2009-09-17, mål nr 8564-08).

Digital festival

Kammarrätten ansåg att en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle ske avseende entrébiljetter till en digital festival. Det ansågs inte osannolikt att deltagarna kunde efterfråga endast vissa tjänster såsom konserter, filmvisning och scenuppträdande utan att efterfråga någon typ av datoraktivitet (KRNS 2011-09-08, mål nr 4250-10).

Paketförsäljningar

Skatteverket anser att av förenklingsskäl bör vid s.k. paketförsäljningar godtas att en uppdelning inte sker när det föreligger svårigheter för säljaren att dela upp prestationer som avser mindre belopp. Som exempel anges försäljning av en förpackning innehållande en flaska alkoholfri cider (skattesats 12 procent) och två glas (skattesats 25 procent). En förutsättning är att säljaren tillämpar en enhetlig skattesats och därvid använder den högsta skattesatsen på de varor som ingår i förpackningen. Med mindre belopp avses i detta sammanhang belopp som inte överstiger 500 kr inklusive mervärdesskatt (RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120).

11.8 Rabatter m.m.

**Betalning före
förfallodagen**

Rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter, ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § första stycket 1 ML). Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 79 första stycket a och 87 a.

**Nedsättning
vid eller efter
tillhandahållandet**

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som ges vid tillhandahållandet eller som lämnas i efterhand ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § första stycket 2–3 ML). Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet finns i artiklarna 79 första stycket b, 87 b och 90.1.

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i det fall prisnedsättningen sker efter tillhandahållandet, om den skattskyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget (7 kap. 6 § andra stycket ML).

Kreditnota

Lämnas prisnedsättning vid betalning före förfallodagen eller efter tillhandahållandet ska kreditnota utfärdas (11 kap. 10 § ML). Detta gäller även för prisnedsättningar och rabatter som ges vid tidpunkten för tillhandahållandet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. Kreditnota beträffande mervärdesskatten ska dock inte utfärdas vid prisnedsättningar som ges i efterhand om den skattskyldige och hans kund avtalat om att mervärdesskattebeloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget, d.v.s. de har avtalat om att mervärdesskatten inte ska justeras. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Kreditnota.

EU-domstolen har uttalat att vid prisnedsättning efter tillhandahållandet får medlemsstaterna föreskriva nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för den beskattningsbara personen att återfå den skatt som felaktigt har fakturerats (C-588/10, Kraft Foods Polska).

**11.8.1 Exempel på rabatt som lämnas vid betalning
före förfallodagen**

Kreditränta

Kreditränta har i ett fall hänförs till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § fjärde stycket GML. Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som bl.a. innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen. Räntekrediteringen skedde vid nästkommande faktureringsstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen. Beträffande rabatten skulle bolaget enligt bestämmelserna i GML utfärda kreditnota eller motsvarande handling (RSV/FB Im 1977:3).

11.8.2 Exempel på rabatter som lämnas vid tillhandahållandet

Rabattkuponger – tillverkare

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har behandlats av EU-domstolen. Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av ett belopp som motsvarar det pris för vilket han sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med av honom inlösta rabattkupongers värde. Domstolen uttalade vidare att det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner (C-317/94, Elida Gibbs).

Frågan om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig tillverkare som lämnat återbetalning till detaljhandlare av ett belopp som motsvarar rabattkupongers värde har även prövats av EU-domstolen i ett annat ärende. Domstolen konstaterade i punkt 64 att i det fall kupongvärdet på grund av ett undantag från skatteplikt inte kan beskattas i den medlemsstat från vilken varorna avsänts innehåller priserna i detta led inte någon mervärdesskatt. Det innebär att en minskning av detta pris inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av tillverkarens mervärdesskatt (C-427/98, kommissionen mot Tyskland).

Rabattkuponger – detaljist

Värdet på rabattkupong som tas emot av detaljhandlare vid försäljning av en vara ska, då detaljhandlaren accepterar att betalning sker med både kontanter och rabattkupong och då den som ställt ut kupongen ersätter detaljhandlaren med kupongens värde, ingå i beskattningsunderlaget för den sålda varan (C-398/99, Yorkshire).

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget.

11.8.3 Exempel på rabatt m.m. som lämnas efter tillhandahållandet

Marknadsföringsaktiviteter

Skatteverket har bedömt hur ersättning som erhålls i samband med marknadsföringsaktiviteter ska behandlas mervärdesskattemässigt (Skatteverket 2008-10-24, dnr 131 626868-08/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att ersättningar från en leverantör till en återförsäljare i samband med marknadsföringsaktiviteter normalt är av två slag.

Antingen utgör ersättningen betalning för en särskild tjänst som återförsäljaren tillhandahåller leverantören eller så utgör ersättningen en rabatt eller bonus som är sammankopplad med en huvudsaklig transaktion mellan parterna. Det föreligger en skattepliktig omsättning om ersättningen från leverantören erhålls för ett tillhandahållande från återförsäljaren i form av t.ex. annonstjänst, exponeringstjänst eller annan reklamtjänst. Mervärdesskatt ska redovisas på sådan ersättning. Se vidare Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Bidragsfinansierad verksamhet.

Om det inte finns någon bestämd avtalad prestation i form av en tjänst som svarar mot den ersättning som leverantören utbetalar i marknadsföringssyfte till återförsäljaren, kan det enligt Skatteverkets bedömning i stället vara fråga om en nedsättning av priset på ett tillhandahållande som leverantören gjort tidigare t.ex. en leverans av varor. Reduceringen kan ske i form av rabatt, bonus eller annan prisreduktion som ofta baseras på uppnådda kvantiteter men också kan utgå om andra mål uppnås. Vid en nedsättning av priset i efterhand ska leverantörens beskattningsunderlag minskas med den ersättning som utgår till återförsäljaren om parterna inte har avtalat om annat.

Bonus Skatterättsnämnden har ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt stod kostnaden för bonusen. Inom en kedja av butiker, som sålde sportartiklar, fanns ett bonus-system som kund fick bli medlem i mot en viss avgift. Medlemskapet innebar i princip att kund som under en viss tid gjorde inköp för visst belopp erhöll en bonus. Denna bonus kunde nyttjas i alla butiker som ingick i kedjan. Genom att ett särskilt utarbetat datorsystem hade utformats kunde kostnaden för bonusen belasta resultatet i den butik där det bonusgrundande inköpet hade gjorts (SRN 2001-04-27).

Bonusförskott Förskott på bonus som en leverantör lämnar för framtida leveranser till en kund ska, i takt med att kunden intjänar bonusen, reducera beskattningsunderlaget för leverantören (Skatteverket 2006-03-21, dnr 131 522-06/111). Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Bidragsfinansierad verksamhet.

Prisjustering eller skadestånd Skatteverket har bedömt hur skadestånd och liknande ersättningar ska hanteras vid bestämmandet av beskattningsunderlag

(Skatteverket 2009-10-19, dnr 131 709491-09/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Skatteverket anser att i det fall en leverans eller ett tillhandahållande har skett och köparen inte är nöjd med säljarens prestation kan parterna avtala om att ersättningen ska sättas ned i förhållande till vad som ursprungligen avtalats. En sådan överenskommelse utgör enligt Skatteverkets uppfattning en ändring av villkoren i det ingångna avtalet, d.v.s. en justering i priset som ska minska beskattningsunderlaget såvida inte parterna har avtalat om annat. Utmärkande för en sådan prisjustering är att ersättningen vanligen inte utgår från köparens faktiska merkostnader.

Exempel

AB har beställt ett bord i ekfaner för 100 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Efter leveransen visar det sig att faneret har spruckit. Säljaren beräknar kostnaden för att reparation till 3 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Säljaren föreslår att han ersätter köparen med den beräknade kostnaden mot att köparen själv ser till att bordet blir reparerat. Köparen accepterar säljarens förslag.

Överenskommelsen utgör en ändring av villkoren i det ingångna avtalet. AB kan efter prissänkningen inte åberopa att det är fel i leveransen med anledning av sprickorna i faneret. Justeringen av priset ska minska beskattningsunderlaget för bordet eftersom parterna inte avtalat om annat.

Beträffande prisjustering och ersättning av skadeståndslignade karaktär i samband med byggentreprenader, se avsnitt 21.3.2.2.

I det fall en mottagare av en ersättning erhåller ersättningen utan att det är förenat med villkor om leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst föreligger det inte någon omsättning. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omsättning.

Oljebolagens kontokorts- rabatter

Kunder träffar avtal med oljebolag om användning av kontokort (betalkort eller kreditkort). I regel faktureras kunden en gång per månad. I samband med faktureringen avräknas överenskomna rabatter och bonus. Fråga var om oljebolaget hade rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande mervärdesskatten mot den utgående skatten, d.v.s. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning. I det fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och

driven bensinstation får den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning. I det fall slutkunden gör inköpen vid bensinstation som drivs av oljebolagets återförsäljare och betalar med kontokort övertar oljebolaget kundfordringarna från återförsäljaren. Oljebolaget kompenserar återförsäljaren och får i sin tur betalt från slutkunden. Även i dessa fall har oljebolagen rätt att reducera den utgående skatten som belöper på lämnad bonus/rabatt (KRNS 2005-12-22, mål nr 4072-03, 4074-03).

Beroende på rabattsystemets utformning kan C-317/94, Elida Gibbs, bli tillämplig, se avsnitt 11.8.2.

Avbrottsersättning till elanvändare

Den som har koncession för elnät (nätföretaget) är enligt reglering i lag skyldig att utge avbrottsersättning till elanvändare som är direkt ansluten till nätföretaget, om överföring av el avbryts. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att betalning av en avbrottsersättning till en elanvändare enligt reglerna om ersättning i ellagen (1997:857) inte medförde att beskattningsunderlaget ska minska med motsvarande belopp (RÅ 2007 ref. 24).

Fri bensin till bilkund

Det förekommer att bilhandlare erbjuder sina kunder fri bensin i samband med försäljning av bil. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt, t.ex. att kunden erhåller ett presentkort att köpa bensin för eller en kreditcheck. Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Bilhandlaren tillhandahållande av fri bensin utgör ingen rabatt till kunden. Kostnaden för bensinen får i stället ses som en försäljningskostnad för bilhandlaren.

Tidpunkt för nedsättning

Kammarrätten har ansett att bonuskuponger som beräknades på en kunds tidigare inköp och som gav kunden rätt till rabatt på framtida inköp får minska beskattningsunderlaget i den redovisningsperiod under vilken bonuskupongerna faktiskt nyttjas. Det var först i den redovisningsperioden som den faktiska kostnaden uppstod för bolaget (KRNJ 2009-09-11, mål nr 495-497-09).

Fråga om tidpunkten för nedsättning av beskattningsunderlaget vid utgivande av rabatt som krediterats en kunds konto har behandlats av EU-domstolen. Vid försäljning på postorder lämnade säljaren en rabatt till kunder som hade köpt varor för eget bruk. Rabatten erhöles då kunden lämnade månatliga avbetalningar för varan. Rabatten tillgodofördes kunden genom att kundens konto hos leverantören krediterades. Beskattningsunderlaget utgjordes av katalogpriset minus

rabatten när denna togs ut från kontot eller på annat sätt användes av kunden (C-86/99, Freemans).

11.9 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående skatt, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Det belopp som den utgående skatten ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i deklarationen för den period under vilken förlusten har konstaterats (7 kap. 6 § fjärde stycket ML och 13 kap. 24 och 25 §§ ML). Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet handlar bl.a. om nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.

Osäkra fordringar

Skatteverket anser att det inte finns något utrymme i ML eller mervärdesskattedirektivet att minska beskattningsunderlaget endast på grund av att det finns en osäkerhet om betalning kommer att ske för en fordran avseende en vara eller en tjänst. Beskattningsunderlaget ska påverkas först när förlusten har uppkommit, d.v.s. det ska vara en konstaterad förlust.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående skatten minskas.

För att säljaren ska kunna visa att en konstaterad kundförlust föreligger ska han ha uppgifter som visar att köparen saknar ekonomiska möjligheter att betala skulden, t.ex. vid konkurs, ackord eller resultatlöst utmätningsförsök. Vid konkurs är det i normalfallet tillräckligt att det finns ett konkursbeslut.

Med en konstaterad kundförlust jämföras en osäker fordran om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder, t.ex. inkasso, har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar.

Vid bedömningen av om gäldenären saknar tillgångar kan en omständighet vara att en kontrollbalansräkning finns som visar att gäldenären saknar tillgångar eller att gäldenären har skulder hos kronofogdemyndigheten. Även andra omständigheter kan ha betydelse.

Det föreligger inte en kundförlust endast av den anledningen att säljaren och köparen är oense om betalningens storlek, s.k. tvistig fordran.

Kollektiv nedskrivning	Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående skatt på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående skatt på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Det krävs alltså att alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen har vidtagits. Enligt Skatteverket måste det föreligga en förlust på en fordran avseende en specifik transaktion för att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska kunna minskas. Beskattningsunderlaget får därför inte minskas vid kollektiv nedskrivning av kundfordringar (Skatteverket 2008-04-07, dnr 131 194828-08/111).
Kreditnota	Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigering av kundförlust ska grundas på kreditnota.
Betalning exklusive mervärdesskatt	Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva mervärdesskattebeloppet i en faktura. Hela utgående skatten kan i sådana fall inte reduceras, eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera mervärdesskatt. Nedsättning av tidigare redovisad utgående skatt får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad mervärdesskatt på den konstaterade kundförlusten.
Betalning erhålls efter korrigering	Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden (13 kap. 24 § första stycket ML).
Konkurs	I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet, d.v.s. konkursboet har en motfordran. För att bestämma storleken av fordringsägarers förlust i konkursen kan det därför bli aktuellt att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. Se Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitt 22 och Rättslig vägledning, Skattebetalning och borgenärsarbete, sidan Fordringar vid insolvens.
Överlåtelse av fordringar	Kammarrätten har ansett att ett bolag som avyttrat fordringar för en krona inte vidtagit tillräckliga indrivningsåtgärder för att konstaterade förluster skulle anses föreligga. Kammarrätten ansåg härvid att utredningen i målet inte gav stöd för att avyttringen av fordringarna för en krona berott på att dessa i praktiken var värdelösa (KRNG 1999-06-23, mål nr 8162-1998). Ett bolag överlät sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom

en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den mervärdesskatt som belöpte på de aktuella kundförlusterna. Det förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts utgjorde enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § tredje stycket ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga. Bestämmelsen i 7 kap. 6 § tredje stycket ML finns numera i 7 kap. 6 § fjärde stycket ML (RÅ 2000 ref. 63).

Kammarrätten har konstaterat att den i målet aktuella fordran sedan den överlåtits utan avtal om återförvärv efter återförvärvet inte längre har ett tillräckligt samband med den mervärdesskattepliktiga omsättningen hos den som ursprungligen innehade fordringen. Den kunde därför inte betraktas som en avdragsgill kundförlust utan som en finansiell förlust utan mervärdesskattepliktiga konsekvenser (KRNS 2008-12-01, mål nr 3561-07).

Överlåtelse av nedskriven kundfordran

Ett bolag överlät kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och mervärdesskatt till följd härav justerats – till bolag inom och utanför koncernen. Priset för en sådan fordran låg långt under det nominella värdet med hänsyn till den risk som förvärvaren tar. Ersättningen var definitiv. Någon ytterligare ersättning beroende på om köparen lyckas driva in fordringen helt eller delvis skulle inte erhållas. Fråga var om överlåtelsen av fordringen mot ersättning medförde att förlusten endast skulle anses konstaterad till den del ersättning inte erhållits vid överlåtelsen av fordringen och att bolaget därmed i mervärdesskatt hänseende på nytt måste ta upp ersättningen enligt bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolaget inte behövde ta upp ersättningen till beskattning (RÅ 2002 ref. 41).

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående skatten på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditnota, d.v.s. justering av gäldenärens ingående skatt, eller annan utredning krävs.

Vid underhandsackord krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga för att borgenären ska få reducera den utgående skatten utan att utfärda kreditnota. Ackordet får inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan om justering ska kunna ske av borgenärens utgående skatt för kundförlust.

Kammarrätten har ansett att ett bolag som ingått en uppgörelse om underhandsackord inte hade gjort sannolikt att ackordsavtalet hade haft grund i affärsmässiga överväganden. Visserligen omfattades samtliga fordringsägare av underhandsackordet, men de fordringsägare som inte var i intressegemenskap med gäldenären hade förhållandevis låga belopp i fordringar och merparten av bolagets obetalda fordringar hänförde sig till gäldenären som bolaget var i intressegemenskap med. Dessutom hade bolaget fortsatt att leverera varor till gäldenären, trots att det hade vetat att detta företag hade betalningsproblem (KRNG 2014-02-25, mål nr 3637-13).

Se vidare om ackord i avsnitt 40.4.

Auktionsföretag Det förekommer att auktionsföretag garanterar säljare betalning motsvarande det totalbelopp som har angivits i auktionsprotokoll eller liknande. Betalar sedan köparen inte full likvid uppkommer en förlust för auktionsföretaget. I detta fall har auktionsföretaget inte rätt att korrigera den utgående skatten för kundförlusten, eftersom förlusten inte kan anses hänförlig till den del av auktionsföretagets verksamhet som medför skattskyldighet.

Försäkring Det förekommer att företag försäkrar sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning på grund av kundförlust, påverkar dock inte företagets rätt att korrigera den utgående skatten som tidigare redovisats. Se även Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Omsättning.

I det fall ersättning erhålls helt eller delvis från kunds försäkringsbolag föreligger inte rätt till justering av redovisad utgående skatt. Beskattningsunderlaget bestäms nämligen med utgångspunkt från ersättningen för ett tillhandahållande oavsett från vem utbetalningen sker.

Byggbranschen Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 40.2.4.5.

11.10 Varuretur och byte

11.10.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

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 en omsättning. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten motsvarande mervärdesskatten på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ ML för ingående skatt för den inköpta varan (7 kap. 6 § tredje stycket ML). En förutsättning för att dessa regler ska bli tillämpliga är emellertid att det verkligen är fråga om ett återtagande. Om säljaren förmår köparen till en frivillig uppgörelse och avräkningen görs i form av ett köp ska transaktionen behandlas som ett köp (RÅ 1986 ref. 86).

Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående skatt berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

Avräkning

Vid den avräkning som sker mellan säljare och köpare vid återtagande av en vara värderas varan exklusive mervärdesskatt när återtagandet sker från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående skatt för inköpet. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt värderas den återtagna varan inklusive mervärdesskatt.

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 11.9 om när en förlust anses konstaterad.

Köparen har avdragsrätt

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående skatt. Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exklusive mervärdesskatt). Säljaren har då rätt att reducera den utgående skatten som belöper på det förlorade beloppet (konstaterad kundförlust). Mervärdesskatten beräknas till 30 000 kr = 20 procent x 150 000 kr. Jämför Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Handel med motorfordon.

**Köparen saknar
avdragsrätt**

Exempel

Ett dataföretag säljer en avancerad datautrustning till en tandläkarpraktik på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående skatt på hela beloppet vid försäljningen. Köparen saknar dock avdragsrätt för den ingående skatten. Efter ett antal år går tandläkarpraktiken i konkurs. Restskulden till dataföretaget är då 200 000 kr (inklusive mervärdesskatt). Dataföretaget återtar datautrustningen och värderar den till 62 500 kr (inklusive mervärdesskatt). Dataföretaget har rätt att reducera den utgående skatten med 12 500 kr ($20\% \times 62\,500$) med stöd av 7 kap. 6 § tredje stycket ML samt 27 500 kr som belöper på det förlorade beloppet ($20\% \times 137\,500$ kr). Sammanlagt får den utgående skatten reduceras med 40 000 kr.

Försäljning

Det förekommer, främst inom åkeribranschen, att ett åkeriföretag, som har köpt en lastbil på avbetalning med förbehåll om återtaganderätt säljer lastbilen innan skulden är slutbetald. I avtalet mellan åkeriföretaget och köparen brukar överlåtelseobjektet benämnas ”rättigheter och skyldigheter enligt avbetalningskontrakt”. Överlåtelsen måste godkännas av den ursprunglige säljaren eller annan, t.ex. ett finansieringsföretag, som har trätt i säljarens ställe.

För åkeriföretaget får överlåtelsen anses innebära försäljning av lastbilen med betalning helt eller delvis genom att köparen tar över betalningsansvaret för skulder enligt det ursprungliga avbetalningskontraktet. Åkeriföretaget ska redovisa utgående skatt på lastbilens hela värde enligt avtalet utan avdrag för restskuld och efter den skattesats som gäller vid den nya överlåtelsen.

För den ursprunglige säljaren innebär uppgörelsen normalt inte någon ny omsättning och hans redovisning av mervärdesskatt påverkas inte.

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överläts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed mervärdesskattefri. Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse av verksamhet.

11.10.2 Varuretur

Öppet köp

I det fall en vara återlämnas inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen, d.v.s. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen.

Varuretur efter överlåtelse av kundfordran

Skatterättsnämnden har prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag, inom samma koncern som säljarbolaget, förvärvade, förvaltade och uppbar betalning för kundfordringar. Det säljande bolaget åtog sig att återköpa kundfordringar som visade sig vara osäkra och det köprättsliga ansvaret gentemot kunden låg kvar hos det säljande bolaget. Skatterättsnämnden ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget (SRN 2001-06-18).

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt Skatteverket behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returemballage, se avsnitt 13.3.3.

11.10.3 Byte

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Vid bytestransaktioner mellan två parter som ömsesidigt byter varor eller tjänster ska mervärdesskattekonsekvenserna bedömas för varje part för sig. Det ska för varje part bedömas om han är skyldig att betala skatt för omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en ekonomisk verksamhet. Vid en bytestransaktion där en vara byts mot en tjänst utgör tjänsten ersättning för varan vid bedömning av överlåtelsen av varan medan varan utgör ersättning för tjänsten vid bedömning av överlåtelsen av tjänsten. För det fall det föreligger en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst ska ett beskattningsunderlag fastställas.

Subjektivt värde

Skatteverket har bedömt hur beskattningsunderlaget ska fastställas vid bytestransaktioner (Skatteverket 2008-05-05,

dnr 131 259998-08/111). Nedan följer en redogörelse för denna bedömning.

Beskattningsunderlaget är ett subjektivt värde som ska baseras på den verkliga ersättning som erhållits och inte på ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier. När ersättningen utgörs av en vara eller tjänst måste det verkliga värdet på ersättningen fastställas i pengar för att få fram ett beskattningsunderlag. En ersättning kan fastställas i pengar när den utgår i form av en vara eller tjänst. Av unionsrättslig praxis framgår att det finns två olika sätt att komma fram till det verkliga värdet på motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som också normalt säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de intäkter som tillhandahållaren avstår ifrån för att erhålla motprestationen.

När en bytestransaktion utförs med varor och tjänster som normalt inte säljs för pengar av den som omsätter dem ska beskattningsunderlaget utgå från de utgifter som tillhandahållaren har för att förvärva de varor och tjänster som utges för att erhålla motprestationen.

Homeparty

En detaljist fick köpa en produkt av sin grossist till ett lägre pris än normalt under förutsättning att detaljisten ordnade någon som var villig att arrangera en sammankomst, s.k. homeparty. Produkten skulle ges som gåva till den värdinna som arrangerade den privata sammankomsten. EU-domstolen ansåg att detaljisten tillhandahöll grossisten en tjänst mot vederlag under förutsättning att det lägre priset endast erhöles för produkter som gavs bort till värdinnan. Ersättningen kunde uttryckas i pengar eftersom det var den skillnad i pris som avtalats. Om det lägre priset endast erhöles när detaljisten ordnade en värdinna ansåg domstolen att det fanns ett omedelbart samband mellan den tillhandahållna tjänsten och ersättningen (230/87, Naturally Yours Cosmetics).

Värkning av nya kunder

I ett annat fall var det fråga om ett postorderföretags kampanjer för att skaffa nya kunder. Den som introducerade sig själv eller någon annan som en potentiell ny kund hos företaget erhöles varor utan kostnad. Värkaren kunde bl.a. välja varor från en speciell lista med varor som normalt inte såldes av företaget. EU-domstolen ansåg att företaget gav ut gratisvarorna som en motprestation för en introduktion av en ny potentiell kund och inte för att denne potentielle kund köpte varor. Det fanns därmed ett direkt samband mellan tjänsten

och ersättningen, eftersom företaget inte var skyldigt att ge ut några varor om inte en ny kund introducerades.

EU-domstolen uttalade följande vad gäller fastställandet av beskattningsunderlaget. Om värdet inte är en summa pengar så måste värdet för att vara subjektivt utgöras av det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha och det ska motsvara den summa han är villig att betala för den. Beskattningsunderlaget utgjordes därmed av varans inköpspris, eftersom det är detta pris mottagaren av tjänsten var villig att betala (C-33/93, Empire Stores).

EU-domstolen har i ett liknande fall behandlat frågan om befintliga kunders förmedling av nya kunder mot ersättning i form av olika produkter. Frågan gällde om kostnaden för utskicket, förutom inköpspriset för varan, skulle ingå i beskattningsunderlaget. EU-domstolen ansåg att den som förmedlat nya kunder hade rätt till såväl premien som utskicket av den och att premien och utskicket ersattes genom den tjänst som förmedlingen av nya kunder innebar. I beskattningsunderlaget skulle ingå alla utgifter som mottagaren hade för att få tjänsten i fråga, inklusive kostnader för underordnade tjänster som hade samband med leveransen av varor. Det innebar att även försändelsekostnaderna för leveransen av varorna skulle ingå i beskattningsunderlaget (C-380/99, Bertelsmann).

Kammarrätten har ansett att det inte föreligger ett byte av transaktioner i ett fall där en näringsidkare hade ingått en uppgörelse med Vägverket om en förändrad sträckning av vägen över sin näringsfastighet. Näringsidkaren hade bekostat den nya vägsträckningen och upplåtit den för allmän trafik samtidigt som han hade blivit av med den belastande nyttjanderätten till den gamla vägen samt att Vägverket stod för underhåll av den nya vägen. Frågan var om det förelåg ett direkt samband mellan prestationerna. Kammarrätten konstaterade att det inte gick att fastställa något värde på den motprestation som näringsidkaren erhållit av Vägverket genom att han fick tillbaka nyttjanderätten till den gamla vägen. Det kunde också ifrågasättas om det fanns någon direkt koppling mellan det som näringsidkaren tillhandahållit Vägverket och det möjliga motvärde han kunde ha fått (KRNG 2010-06-22, mål nr 4902-09).

Öppet köp

I det fall en vara byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den ursprungliga försäljningen anses ha återgått. Återgång av köp ska krediteras.

Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen, d.v.s. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid mervärdesskatt ska debiteras enligt gällande skattesats.

**Julklappsbyten,
garantibyten**

Julklappsbyten, garantibyten och liknande betraktas inte som nya omsättningar. Om köparen därvid måste erlägga en ersättning för att ha använt varan, ska denna ersättning anses som en skattepliktig omsättning. Som villkor för att bytet inte ska anses som en ny omsättning krävs dock att det inte har förflutit en längre tid mellan försäljningen och bytet och att det inte föreligger någon större prisskillnad mellan de bytta varorna.

Byte efter sex månader av ett piano, värt 7 000 kr, mot en orgel, värd 9 500 kr, har ansetts som en ny omsättning (RSV/FB Im 1977:2).

**Kedjeköp av
diamantringar**

Med s.k. kedjeköp av diamantringar avses att köparen efter en viss tid får byta den köpta ringen mot en annan ring med en större sten. Varje nytt kedjeköp anses som en ny omsättning.

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli tillämpliga, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.

Byte av guld

Hur byte av guld ska hanteras i mervärdesskattehänseende framgår av Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Byte vid handel med guld.

**Bytesmotorer
och liknande**

Det förekommer att en ny eller renoverad bilmotor säljs till ett pris som förutsätter att en renoveringsbar motor lämnas i byte. Motsvarande bytessystem förekommer för t.ex. växellådor och andra varor. Den sålda varans hela värde utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska renoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning bli tillämpliga, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vinstmarginalbeskattning – begagnade varor m.m.