

## 15 Avdragsrätt

### 15.1 Allmänt

Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. ML. I 8 a kap. ML finns bestämmelser om jämkning av ingående moms som är hänförlig till s.k. investeringsvaror (se avsnitt 23). Därutöver finns i 9 kap. ML särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet (se avsnitt 21). Som en följd av det fr.o.m. den 1 juli 1994 ändrade skattskyldighetsbegreppet i ML har avdragsrätten för bl.a. de s.k. tekniskt skattskyldiga ersatts med bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående moms. Rätten till återbetalning grundar sig på avdragsbestämmelserna i 8 kap. ML. Bestämmelserna om återbetalning av ingående moms återfinns i 10 kap. ML (se avsnitt 16).

Rätten till avdrag för fiktiv skatt har slopats fr.o.m. den 1 november 1995 (SFS 1995:700).

Beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde, se avsnitt 18.

#### 15.1.1 Definition av ingående moms

##### 8 kap. 2 § ML

I 8 kap. 2 § ML anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående moms. Ett första steg för rätt till avdrag är således att fråga är om ingående moms i enlighet med definitionerna.

##### Omsättning av varor och tjänster

I det första fallet beskrivs den situationen när skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående momsen hos köparen utgörs av beloppet av den skatt som hänför sig till ersättning för förvärv av varorna eller tjänsterna. Skatten definieras med utgångspunkt i den ersättning som säljaren debiterat. Eventuell ytterligare skatt som säljaren kan åläggas att betala, t.ex. på grund av försäljning till underpris (uttagsbeskattning), utgör således inte ingående moms för förvärvaren. Belopp som en ej skattskyldig säljare felaktigt har uppgivit avse moms utgör inte heller ingående moms enligt ML:s definition (jfr avsnitt 15.5).

##### Varor och tjänster från annat land m.m.

Ingående moms utgörs vidare av beloppet av den skatt som den skattskyldige ska redovisa som utgående moms på gemenskapsin-  
terna förvärv (GIF), på efterföljande omsättning vid trepartshandel,

	<p>på förvärv i vissa fall av investeringsguld samt på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående moms definieras också skatt som hänförs till import.</p>
<b>Varor i särskilda lager</b>	<p>I 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML återfinns bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående moms utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.</p>
<b>Övertagna investeringsvaror</b>	<p>När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML (se avsnitt 23.8) övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning utgörs förvärvarens ingående moms för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående moms för varorna.</p>
<b>Uttagsbeskattade byggtjänster</b>	<p>Som ingående moms hos köpare av fastighet räknas den skatt som säljare har redovisat eller ska redovisa på grund av uttagsbeskattning av tjänster som tillförts fastigheten om säljaren därefter inte tagit fastigheten i bruk.</p> <p>Även den utgående moms som en fastighetsägare redovisat eller ska redovisa för skattepliktiga uttag av tjänster i sin byggnadsrörelse utgör ingående moms för fastighetsägaren om denne övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet.</p>
<b>Retroaktivt avdrag</b>	<p>Sådant avdrag för ingående moms avseende en tidigare ägares kostnader som i vissa fall enligt 9 kap. 8 § ML kan medges vid frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse utgör ingående moms för fastighetsägaren (se vidare avsnitt 21.10.2).</p>
<b>Intygsmoms</b>	<p>Skatt som säljare av fastighet återfört och betalat in i enlighet med de äldre regler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML som gällde fram t.o.m. den 31 december 2000 utgör ingående moms hos förvärvaren.</p>

### **15.1.2 Generell avdragsrätt**

#### **8 kap. 3 § ML**

Huvudregeln om rätt till avdrag för ingående moms återfinns i 8 kap. 3 § ML. Regeln innebär i huvudsak att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen är tillämplig också för den som inte är skattskyldig men som med stöd av 10 kap. ML har rätt till återbetalning av skatt. Till skillnad mot vad som gäller vid inkomstbeskattningen inträder avdragsrätten alltid vid ett tillfälle med hela det avdragsgilla beloppet. Någon motsvarighet till inkomstbeskattningens värdeminskningsavdrag finns således inte. Jfr dock vad som sägs i

avsnitt 23 om jämkning av ingående moms. Avdragsrätten är i det närmaste generell, dvs. den omfattar alla slags anskaffningar med ett fåtal undantag.

## EG-rätt

Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt ska göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet. Innebörden av EG-rätten såvitt gäller avdragsrätten får anses vara följande. En grundförutsättning för att rätt till avdrag ska föreligga är enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet dels att transaktionerna företas av en skattskyldig person och dels att dessa transaktioner är skattepliktiga, dvs. inte omfattas av något av undantagen från skatteplikt i artikel 13–16. Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1999 not. 282) ansett att det ytterst är det sjätte direktivet som avgör om rätt till avdrag för ingående moms föreligger. Vidare ansåg regeringsrätten att det ska föreligga korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet dvs. föreligger inte skattskyldighet föreligger heller inte avdragsrätt. Om dessa grundförutsättningar föreligger är avdragsrätten enligt sjätte direktivet i princip generell. Bedömningar som görs i inkomstskattehänseende, t.ex. hur en intäkt eller ett avdrag ska behandlas/karaktäriseras, får därför inte någon avgörande betydelse för bedömningen av ML:s regler.

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

Av avgörandet C-408/98 *Abbey National*, p. 35, framgår vidare principen att mervärdesskattesystemet ska vara fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad moms, och att den ekonomiske aktören inte får påföras kostnaden för ingående moms inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan möjlighet till avdrag.

Av EG-domstolens avgörande C-16/00, *Cibo Participations*, p. 33 framgår att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som belöper på en skattskyldig persons allmänna omkostnader då sådana kostnader utgör en del av kostnadskomponenterna för ett före-

tags produkter. Tjänsterna har i dessa fall i princip ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet.

**Förhandsbesked:  
Allmänna  
omkostnader**

SRN har i ett förhandsbesked 2002-04-12 (överklagat till RR av sökanden) uttalat sig om avdragsrätten för ingående moms belöpande på allmänna omkostnader i ett fall där sökanden dels bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet och dels deltog i förvaltningen av ett kommanditbolag under sådana förhållanden att sökanden inte kunde anses omsätta några tjänster i den delen. De allmänna omkostnaderna hänförde sig såväl till den del av sökandens verksamhet som medförde skattskyldighet som till de aktiviteter som inte innebar någon omsättning av varor eller tjänster. SRN uttalade, mot bakgrund av EG-domstolens praxis, att sökanden endast hade rätt till avdrag för den ingående moms som belöpte på de allmänna omkostnader som kunde anses hänförliga till den del av verksamheten som medförde skattskyldighet.

I motiveringen till förhandsbeskedet angav SRN vidare att skulle, vilket sökanden gjort gällande, ”avdragsrätt föreligga för all den ingående mervärdesskatt som hänför sig till samtliga allmänna omkostnader skulle detta strida mot en av förutsättningarna för den grundläggande principen om neutralitet i mervärdesskattesystemet, nämligen att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt”.

**Förvärv i  
verksamheten**

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

Ett exempel på att avdrag medges endast för förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet, ges i RSV/FB Im 1978:4. Frågan gällde ett industriföretags avdragsrätt för ingående moms på en byggnad som efter färdigställandet skulle säljas till ett leasingföretag. Byggnaden skulle efter överlåtelsen brukas i industriföretagets verksamhet. Byggnaden ansågs inte förvärvad för stadigvarande bruk i sökandens verksamhet, varför avdragsrätt inte förelåg.

I ett annat fall ansågs ett företag inte ha avdragsrätt för ingående moms som belöpte på förvärv av egendom för personalstiftelsens räkning (RSV/FB Im 1986:7). Förvärven hade gjorts i stiftelsens namn vilket innebar att de inte kunde hänföras till företagets verksamhet.

**Tillgångar som  
enbart nyttjas  
privat**

Förvärv av en tillgång – oberoende av vem som använder den – som enbart nyttjas för privat bruk kan inte anses ha ett direkt samband med företagets skattepliktiga transaktioner. Ett sådant förvärv berättigar därför, enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML, inte till avdrag för ingående moms. Detta gäller även förvärv för anställdas privata bruk. RSV har i skrivelse 2001-05-04 angående avdragsrätt

för ingående moms på förvärv för de anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse, dnr 5576-01/100, uttalat följande. Avdragsrätt för ingående moms föreligger inte hos en arbetsgivare, t.ex. ett AB som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML, på dennes förvärv av varor och tjänster som hänför sig till byggnad, båt etc. som inte är förvärvad för den verksamhet som medför skattskyldighet utan som i stället är förvärvad för att användas för privat konsumtion av ägare och anställda. SKV:s uppfattning avser såväl de fall byggnaden, båten etc. i ett senare skede överläts till en personalstiftelse som de fall tillgången blir kvar i AB:s ägo. Avdragsrätt för ingående moms föreligger inte mot bakgrund av att den ingående momsen inte har någon direkt och omedelbar koppling till AB:s skattepliktiga transaktioner. Den ingående momsen är i stället direkt hänförlig till en tillgång som är avsedd att helt och hållet användas av ägarna eller de anställda för privat bruk. SKV anser vidare att avdragsrätten inte påverkas av om ägaren eller den anställde får nyttja tillgången kostnadsfritt, mot särskild avgift eller mot ett brutto- eller nettolöneavdrag eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet, jfr RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176.

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

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

**Både för verksamheten och privat**

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

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

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

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

#### **Förvärv av dotterbolag**

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

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

Som sådana allmänna omkostnader som avses i sista strecksatsen ovan bör enligt SKV:s mening anses sådana kostnader som ska bokföras hos moderbolaget och som utgör t.ex. advokat- och konsultarvoden.

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

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

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

**Försäljning av dotterbolag**

När det gäller moms på kostnader i samband med försäljning av aktier eller andelar i dotterbolag är situationen en annan än vid förvärv. Vid försäljningen har de kostnader som uppkommer i samband med denna ett direkt och omedelbart samband med den enligt 3 kap. 9 § ML från skatteplikt undantagna försäljningen av aktier eller andelar. Eftersom samband således saknas med verksamhet som medför skattskyldighet föreligger enligt 8 kap. 3 § ML inte avdragsrätt för den ingående moms som belöper på kostnader i samband med försäljningen (jfr EG-domen C-4/94, BLP Group).

RR har i dom 2003-06-06, mål nr 1438-2001, bedömt att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den ingående moms som hänförde sig till förvärv som skett för försäljning av aktier i dotterbolag. Ärendet, som gällde ett förhandsbesked, avsåg ett moderbolag som tog aktiv del i koncernens verksamhet bl.a. genom att mot ersättning utföra juridiska och administrativa m.fl. tjänster åt andra koncernbolag. RR ansåg att eftersom försäljningen av aktierna enligt 3 kap. 9 § ML var undantagen från skatteplikt kunde någon rätt till avdrag för den ingående moms som hänförde sig till kostnaderna för försäljningen inte grundas direkt på bestämmelserna i ML. Inte heller kunde bestämmelserna i sjätte direktivet medföra någon sådan rätt enligt RR.

**Nyemissions kostnader m.m.**

I ett förhandsbesked meddelat 1999-11-16 har SRN funnit att avdragsrätt inte föreligger för moms som hänför sig till den i anknytning till nyemissionen betalade registreringsavgiften och årliga avgiften till Stockholms fondbörs eller den ingående moms som hänför sig till avgifterna till VPC. SRN ansåg att dessa kostnader inte hade ett direkt eller omedelbart samband med bolagets verksamhet sådan den kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar. I stället fick enligt nämndens mening sådana förvärv anses gjorda utom ramen för den av bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av momssystemet. RR har anslutit sig till SRN:s bedömning och fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2001 not. 70.

SRN har vidare i ett annat förhandsbesked också meddelat 1999-11-16 och på samma grunder som i det ovan nämnda fallet

ansett att ett bolag inte hade avdragsrätt för den ingående moms som belöpte på konsultkostnader m.m. som uppkommit i samband med inregistrering av bolagets aktie på börsen. Även i detta mål anslöt sig RR till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet, RÅ 2001 not. 69.

KR i Stockholm har i dom 2002-11-04 (mål nr 6345-2001) ansett att EG-domen C-16/00 *Cibo Participations SA* inte är tillämplig vid bedömningen av eventuell avdragsrätt för den ingående moms som avser ett bolags nyemissionskostnader i samband med anskaffning av kapital till företaget. Domstolen noterade att Cibo-domen behandlar frågan om under vilka förutsättningar avdragsrätt föreligger för ingående moms avseende ett bolags kostnader i samband med förvärv av dotterbolagsaktier samt att det inte kan anses framgå av domen att även förvärv för anskaffning av kapital ska medföra avdragsrätt för ingående moms. KR angav vidare i domskälen att förvärv för anskaffning av kapital genom nyemission av aktier tvärtom får anses sakna ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet, sådan den kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar, som krävs för att ingående moms som belöper på förvärven ska vara avdragsgill. Domen har överklagats till RR.

SRN bedömde i ett förhandsbesked 2003-10-22 att den moms som belöpte på ett bolags kostnader för nyemission av aktier och för utgivning av konvertibla skuldebrev var avdragsgill eftersom kostnaderna ansågs utgöra allmänna omkostnader i verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet. Kostnaderna utgjordes bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster i anknytning till kapitalanskaffningen. De konvertibla skuldebreven utgjordes inte av s.k. personalkonvertibler och inte heller avsåg ansökan om förhandsbesked moms på kostnader för att omvandla skuldebreven till aktier. SRN bedömde att kostnaderna i detta förhandsbeskedsärende var av ett annat slag än de kostnader som var föremål för RR:s bedömning i de ovan angivna målen RÅ 2001 not. 69 och not.70. RSV, som instämmer i SRN:s bedömning att avdragsrätt föreligger, har överklagat förhandsbeskedet med yrkande om att detta fastställs av RR.

Med anledning av nämnda förhandsbesked och överklagandet därav har RSV i skrivelse 2003-12-18, dnr 10862-03/110, redogjort för sin syn på rättsläget när det gäller avdragsrätt för ingående moms vid nyemission och vid utgivning av konvertibla skuldebrev. Av skrivelsen framgår att rättsläget, i avvaktan på RR:s prövning av det aktuella förhandsbeskedsärendet, får beträffande avdragsrätten för moms på kostnader för utgivning av



konvertibla skuldebrev vara sådant det framgår av SRN:s besked 2003-10-22 medan rättsläget beträffande avdragsrätt för ingående moms på kostnader i samband med nyemission av aktier är sådant som framgår av RÅ 2001 not. 69 och not.70 (se ovan).

**Bolags ägandefunktion**

RR:s och KR:s ställningstagande beträffande avdragsrätten för ingående moms på bl.a. kostnader i samband med nyemission av aktier är dels exempel på att avdragsrätten enligt ML ska bedömas självständigt, dvs. oberoende av vad som gäller vid inkomstbeskattningen och dels exempel på att avdragsrätt inte föreligger för den moms som belöper på bolagets kostnader för ägandefunktionen i bolaget självt.

KR i Stockholm har i dom meddelad 2002-12-10 (mål nr 240–241-2002, ej överklagad) förklarat att avdrag inte ska medges för ingående moms hänförlig till förvärv av konsulttjänster som avsåg utvärdering av om ett uppköpserbjudande från en finansiell synpunkt var skäligt för bolagets aktieägare. Kostnaderna saknade enligt domstolen koppling till den av bolaget bedrivna verksamheten som medför skattskyldighet.

Vidare har KR i Stockholm i dom 2002-12-05 (mål nr 4064-2001) ansett att sådana kostnader för ägandefunktionen i bolaget självt, såsom kostnader för inlösen av egna aktier, avgifter till VPC eller kostnader för notering på börs av bolagets egna aktier inte ska anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet att den ingående moms som belöper på förvärven är avdragsgill. KR medgav därför inte avdragsrätt för den på dessa kostnader belöpande ingående momsen. Domen har överklagats till RR.

Att avdragsrätt inte föreligger för den ingående moms som belöper på årlig avgift för notering på fondbörs framgår av RÅ 2001 not. 70.

**Hemtjänster**

Det förekommer att en arbetsgivare, för de anställdas räkning, köper s.k. hemtjänster, dvs. städning i hemmet etc. Arbetsgivaren står för kostnaden medan de anställda utnyttjar tjänsten som en personalförmån. Arbetsgivarens ingående moms som belöper på anskaffning av sådana hemtjänster är inte avdragsgill eftersom det inte är fråga om förvärv i verksamheten utan för privat bruk hos den anställde (se RSV:s skrivelse 1998-11-20, dnr 10326-98/900). Inte heller den s.k. serviceavgift som arbetsgivaren i vissa fall kan erlægga till företag som tillhandahåller hemtjänster kan anses utgöra ett förvärv i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätt för den på denna avgift belöpande ingående momsen föreligger därför inte.

**Personalvårdskostnader**

RSV har i skrivelse 1999-02-03, dnr 851-99/100, uttalat att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående moms som avser personalvårdskostnader

och gåvor av personalvårdskaraktär under förutsättning att skattefrihet för förmånen föreligger för den anställde vid inkomstbeskattningen. Den typ av kostnader som avses i skrivelsen är sådana som är skattefria vid inkomstbeskattningen enligt 11 kap. 11 och 14 §§ IL, dvs. kostnader för t.ex. julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor och möjlighet till enklare slag av motion (se RSV:s allmänna råd RSV 2003:28). Anledningen till detta synsätt beträffande avdragsrätten är att den här typen av kostnader utgör ett naturligt inslag i ett företags verksamhet samt att marknadsvärdet är begränsat.

### **Hemdatorer**

Från och med inkomståret 1998 utvidgades skattefriheten vid inkomstbeskattningen för datorer som arbetsgivaren tillhandahåller den anställde för privat bruk (prop. 1996/97:173). Någon motsvarande lagändring har inte skett i ML.

RSV har i skrivelse 1998-02-03, dnr 875-98/900, uttalat att anskaffandet av datorer för de anställdas privata bruk inte kan anses utgöra ett förvärv i verksamheten även om syftet är att höja datamognaden i företaget. Till följd härav har arbetsgivaren enligt SKV:s uppfattning inte avdragsrätt för moms vid anskaffning av datorer till anställda.

SRN har 1998-07-10 meddelat två förhandsbesked avseende tillämpningen av ML angående företags förvärv av hemdatorer för de anställdas privata bruk. Av förutsättningarna för förhandsbeskeden fick det enligt SRN anses underförstått att de anställda fick använda datorutrustningarna på samma sätt som om de själva hade hyrt utrustningarna. Enligt förhandsbeskeden föreligger inte någon avdragsrätt för ingående moms på sådan datorutrustning. SRN har vidare gjort den bedömningen att utlåning av hemdatorer till anställda mot bruttolöneavdrag får anses utgöra en del i avlöningsförmånerna och inte till någon del ett tillhandahållande mot vederlag i en yrkesmässig verksamhet. RR har i domar 1999-07-13 (RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176) fastställt SRN:s bedömning i de båda förhandsbeskeden.

I skrivelse 1998-08-17, dnr 7115-98/900, har RSV redogjort för vad som gäller för statliga myndigheter och kommuner vid anskaffning av hemdatorer för de anställdas privata bruk.

För statliga myndigheter (ej affärsdrivande verk eller bolag) föreligger enligt 8 kap. 8 § ML inte någon avdragsrätt för ingående moms. Denna får i stället rekvideras från SKV, Särskilda skattekontoret (se förordning 2002:831 om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt). Ekonomistyrningsverket (ESV) har rätt att meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av nämnda förordning. Enligt meddelade tillämpnings-

föreskrifter till förordningen ska rätten till kompensation för ingående moms bedömas enligt mervärdesskattereglerna, med beaktande av de särskilda regler som gäller för statlig verksamhet. Då det i detta fall inte finns särskilda bestämmelser för statlig verksamhet har statliga myndigheter inte rätt att återfå moms avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

Beträffande kommuner (ej kommunala bolag) uttalar RSV följande i nämnda skrivelse.

I de fall en kommun bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML gäller ML:s allmänna regler för denna verksamhet.

Därutöver har en kommun efter ansökan rätt till ersättning från särskilda mervärdesskattekonton hos Riksgäldskontoret för ingående moms som inte dragits av enligt ML. SKV, Särskilda skattekontoret, beslutar om utbetalning från nämnda konton (se lagen 1995:1518 om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting). I nämnda lag finns ingen hänvisning till 8 kap. 3 § ML vilket medför att återbetalning kan ske för moms avseende datorer som förvärvats för de anställdas privata bruk.

RSV har i skrivelse 2002-03-25, dnr 2736-02/100, lämnat sin syn på en arbetsgivares skattskyldighet och avdragsrätt i samband med försäljning av hemdatorer. Av skrivelsen framgår att arbetsgivaren inte är skattskyldig vid försäljning av sådana datorer där avdragsrätt inte funnits vid anskaffningen. Undantag från skatteplikt gäller i dessa fall enligt bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML.

När det gäller datorer som arbetsgivaren hyrt under låneperioden och sedan köper från uthyrningsföretaget för att sälja dessa vidare är skattskyldigheten beroende av om försäljningen sker till marknadsvärdet eller inte. Sker försäljningen till ett pris som uppgår till lägst marknadsvärdet föreligger skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser och arbetsgivaren har då också rätt till avdrag för den ingående moms som belöper på anskaffning av datorerna. Om försäljningspriset är lägre än marknadsvärdet får arbetsgivarens avsikt med förvärv och försäljning av datorerna anses vara att tillhandahålla personalen eller någon annan en förmån. Under sådana omständigheter kan försäljningarna inte anses ske inom ramen för arbetsgivarens yrkesmässiga verksamhet varför skattskyldighet för moms inte föreligger. I dessa fall föreligger inte avdragsrätt för den ingående moms som belöper på inköp av datorerna från uthyrningsföretaget.

**Mäklararvode  
vid fastighets-  
försäljning**

Kostnader för mäklararvode avseende försäljning av näringsfastighet får anses vara en allmän omkostnad för den verksamhet vari fastigheten ingått. I denna egenskap utgör således arvudet en kostnadskomponent för verksamheten. Avdragsrätt för den på

mäklararvodet belöpande momsen föreligger då i den mån fastigheten ingått i en verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. Om verksamheten endast delvis medför skattskyldighet ska avdraget för ingående moms delas upp i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 13 och 14 §§ ML.

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

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

**Verksamhets-  
överlåtelse**

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

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

**Arbetsgivar-  
organisation**

Arbetsgivare får vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 13 § IL inte avdrag för vissa avgifter till arbetsgivarorganisationer. Anledningen till förbudet är att man eftersträvat likformighet med vad som gäller för löntagare. Kostnaden kan dock inte anses rörelsefrämmande. Till den del avgiften är momsbelagd bör avdragsrätt därför föreligga enligt ML:s allmänna bestämmelser.

**Parkerings-  
verksamhet**

RR har i två domar (RÅ 1996 not. 281 och RÅ 1998 not. 172) funnit att avdragsrätten för ett parkeringsföretag inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. Se vidare avsnitt 20.3.5.

**Rättegångs-  
kostnader**

Om rättegångspart är skattskyldig till moms och målet rör den verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för den moms som han blir debiterad av sitt ombud. Momsen blir därmed inte en kostnad för honom och eventuellt ersättningsanspråk på motparten omfattar därmed inte moms.

För en vinnande rättegångspart som inte är skattskyldig för moms utgör momsen på ombudskostnaden en del av hans rättegångs-

kostnad. Om domstolen ålägger motparten att ersätta honom för hans rättegångskostnader bör vid beräkning av beloppet hänsyn tas till att momsen är en kostnad för den vinnande parten i detta fall. Den förlorande part som har att utge ersättning till en ej skattskyldig vinnande part har inte rätt till avdrag för ingående moms eftersom ersättningen inte grundar sig på något avtal mellan dessa parter om att tillhandahålla tjänster.

RSV har i en skrivelse 2002-08-15, dnr 4530-02/120, ytterligare belyst den mervärdesskatterättsliga bedömningen vid ersättning för rättegångskostnader.

**Myndighets-  
utövning**

SRN har i ett förhandsbesked 2000-03-07 funnit att rätt till avdrag inte föreligger för ingående moms som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning. De omsättningar det var fråga om i förhandsbeskedet var enligt SRN klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § ML inte yrkesmässiga. RR har i dom 2003-01-09, mål nr 2012-2000, fastställt SRN:s förhandsbesked.

**Processkostnader  
i skatteärenden**

Ingående moms som hänför sig till ombuds- och övriga kostnader i samband med skatteprocesser avseende en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med verksamheten att avdragsrätt föreligger. Detta gäller oavsett om kostnaderna avser mål eller ärende om moms eller andra indirekta skatter eller om direkta skatter eller arbetsgivaravgifter. Som förutsättning för denna avdragsrätt gäller dock att skatteprocessen avser skatt som den skattskyldige har att betala med anledning av den verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. RSV har i skrivelse 2002-02-01, dnr 11756-01/110, ytterligare utvecklat grunderna för detta synsätt. Av nämnda skrivelse framgår vidare att det här angivna synsättet beträffande avdragsrätten för ingående moms också bör gälla för ett företags andra kostnader avseende hanteringen av verksamhetens skatter, såsom kostnader i samband med deklaration eller betalning av skatt.

RR har i dm 2002-12-11 (RÅ 2002 not. 200) angående ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt m.m. funnit att det inte fanns någon anledning att anta att ett skattskyldigt bolag inte skulle ha rätt till avdrag för den ingående moms som belöpte på kostnader för den aktuella skatteprocessen.

**Utlägg m.m.**

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten varför rätt till avdrag inte föreligger för den eventuella ingående moms som ingår i utlägget. Av avsnitt 13 framgår vad som förstås med ett utlägg i ML:s mening samt vad som gäller beträffande skattskyldighet och avdragsrätt för moms

vid vidarefakturering, kostnadsfördelning och liknande transaktioner.

## **15.2 Särskilda avdragsregler**

Huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML är kompletterad med flera specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11 och 13–16 §§ samt i 10 kap. 12 § ML.

### **15.2.1 Övertagen verksamhet**

#### **8 kap. 4 § 1 p. ML**

Den som övertagit en verksamhet som medför skattskyldighet har under vissa förutsättningar rätt till avdrag för den ingående moms som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten. För avdragsrätt krävs att den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående momsen men skulle ha varit berättigad till avdrag eller återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten.

### **15.2.2 Delägare i samfällighet**

#### **8 kap. 4 § 2 p. ML**

En delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får dra av sin andel av samfällighetens ingående moms. Avdragsrätten förutsätter dock att delägaren är skattskyldig och att fastigheten ifråga används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

Det förekommer att samfällighetsföreningar beslutar att delägare som har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML till föreningen ska betala in ett belopp motsvarande det de dragit av som ingående moms. Anledningen är att föreningen vill att kostnaden för väghållning etc. relativt sett ska bli lika hög för de olika delägarna, oavsett om de är skattskyldiga enligt ML eller ej. En sådan inbetalning till föreningen utgör inte ingående moms för delägaren och berättigar således inte till avdrag.

### **15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning**

#### **8 kap. 4 § 3 p. ML**

Rätten till avdrag för ingående moms tillkommer i princip bara den som själv gör ett förvärv eller som tullskyldig påförs importmoms i samband med import. Det förekommer emellertid att utländska leverantörer låter sina svenska kunder svara för importhanteringen, antingen direkt eller via speditör. Om den svenske kunden i dessa fall har betalat importmomsen har han avdragsrätt för denna enligt bestämmelserna i 8 kap. 4 § 3 p. ML. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt hade förelegat om kunden själv hade varit skattskyldig för importen och att leverantören inte är skattskyldig

enligt ML för annat än för importen.

Motsvarande avdragsrätt har den kund som har betalat ersättning för importmoms till den leverantör som varit skattskyldig för importen. Även i dessa fall förutsätts för avdragsrätt att den som betalat ersättningen hade haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen samt att leverantören inte är skattskyldig för annat än importen.

### 15.2.3.1 Avdragsrätt för importmoms (varuimport)

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på import av vara för en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för den som har rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. ML. Samma begränsningar i avdragsrätten gäller då för importmoms som för moms på förvärv inom landet (se avsnitt 16).

RR har i förhandsbesked (RÅ 1988 ref. 144) inte ansett auktionsförrättare berättigad till avdrag för importmoms som auktionsförrättaren erlagt vid importen för en vara, som förrättaren sålt på auktion för annans räkning. Avdragsrätt ansågs inte föreligga med motiveringen att importmomsen inte ansågs hänförlig till den skattepliktiga förmedlingsverksamheten.

#### **För högt påförd importmoms**

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

#### **Dubbelbetalning pga. en speditörs konkurs**

Om en skattskyldig köpare anlitar en speditör som betalningsansvarigt ombud och om speditören på grund av konkurs inte betalar importmomsen till Tullverket kan Tullverket kräva köparen på skatten. Om köparen då redan har betalat speditören leder detta till att köparen tvingas betala ett belopp motsvarande importmomsen två gånger.

Det förhållandet att Tullverket på grund av att skatten är obetald riktar sitt krav på köparen får endast anses innebära en påminnelse om att skatten är obetald. Det underlag, som den skattskyldige erhåller i samband med Tullverkets krav på betalning, medför inte förnyad avdragsrätt för importmoms. Kravet får i stället i sin helhet

beaktas som en kostnad vid inkomstbeskattningen.

KR i Jönköping har i dom 2001-04-10, mål nr 4122-1998, medgivit ett bolag avdrag för den i ett sådant här fall senast betalda moms enligt tullräkning från Tullverket trots att bolaget vid ett tidigare tillfälle gjort avdrag för motsvarande ingående moms enligt uppgift i faktura från anlita speditör. Efter överklagande av RSV har RR meddelat prövningstillstånd.

#### 15.2.4 Köp av fastighet

##### 8 kap. 4 § 4 p. ML

En fastighet som ingått i byggnadsrörelse kan ha tillförts tjänster som uttagsbeskattats i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML (jfr avsnitt 7.6.2.2). Om en sådan fastighet säljs innan den tagits i bruk av säljaren, och om den som köper fastigheten bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, har köparen rätt till avdrag för ingående moms (jfr 8 kap. 19 § ML).

#### 15.2.5 Koncerner

##### 8 kap. 4 § 5 p. ML

Inom en koncern förekommer det att verksamheten delas upp så att ett av företagen tillhandahåller skattefria tjänster, exempelvis finansieringstjänster eller lokaluthyrning, åt de andra företagen. Ingående moms som avser inköp hänförliga till de skattefria tjänsterna är inte avdragsgill hos bolaget som ej är skattskyldigt, men den kan föras över till de skattskyldiga företag inom koncernen som förvärvar de skattefria tjänsterna (s.k. slussningsregel).

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

Överföring är tillåten mellan ett svenskt moderföretag och helägda svenska dotterföretag samt mellan dotterföretagen. Med ett helägt dotterföretag förstås ett aktiebolag, vars aktier till mer än 90 % ägs av ett annat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag.

Storleken av det avdrag som får föras över till ett visst företag inom en koncern ska beräknas utifrån värdet av de tjänster som har tillhandahållits företaget. Om tjänster har tillhandahållits flera företag inom en koncern, får således inte hela avdraget flyttas över till endast ett av företagen.

Slussningsregeln är tillämplig bara inom en svensk koncern (dvs. mellan svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag). Om ett svenskt moderbolag tillhandahåller ett utländskt dotterbolag tjänst, som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML, kan ingående



moms i anledning härav inte överförs till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska moms tas ut på ersättning såvitt avser tillhandahållanden till de svenska dotterbolagen. Däremot är dessa tjänster till de utländska dotterbolagen omsatta utom landet. Moms ska därför inte tas ut (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Det är emellertid vanligt att det svenska moderbolaget inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till de utländska dotterbolagen och att sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag (se avsnitt 7). Det föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till de utländska dotterbolagen. Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det föreligger således rätt till återbetalning (se avsnitt 16) för uttaget och det svenska moderbolaget har därmed avdragsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna.

#### **15.2.6 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse**

#### **8 kap. 4 § 6 p. ML**

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

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

- 4 kap. 2 § ML** **15.2.7 Avdragsrätt i samband med kost åt personal**
- Tillhandahållande av kost åt personal av en arbetsgivare som driver verksamhet som ej är skattepliktig medför skattskyldighet om värdet av kosten överstiger 30 000 kr. Driver arbetsgivaren serveringsrörelse eller annan skattepliktig verksamhet är han alltid skattskyldig för personalserveringen. Eftersom arbetsgivaren är skattskyldig har han avdragsrätt för moms på inköp till serveringen, t.ex. livsmedel, inventarier och förbrukningsvaror. Avdragsrätt föreligger dock inte i fråga om driftbidrag till utomstående entreprenör som tillhandahåller kosten. Se vidare avsnitt 32.
- Anställds kost vid tjänsteresor** Av avsnitt 32.4.2 framgår att avdragsrätt inte föreligger för den ingående moms som belöper på en arbetsgivares kostnad för en anställds kost i samband med endagsförrättningar eftersom en sådan kostnad är arbetstagarens personliga levnadskostnad. När det gäller motsvarande kostnad i samband med flerdygnsförrättningar föreligger avdragsrätt för den ingående moms som kan anses belöpa på den anställdes ökning av levnadskostnaderna på grund av förrättningen. Detta under förutsättning att arbetsgivaren kan styrka avdragsrätten enligt vad som framgår av 8 kap. 5 § ML (se vidare avsnitt 15.5).
- 8 kap. 11 § ML** **15.2.8 Finansieringsföretag**
- Om ett finansieringsföretag i egenskap av långivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående moms för värdet av varan. Detta gäller när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående moms vid sitt förvärv av varan. Denna avdragsrätt förutsätter att varan ursprungligen inte sålts med tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock dessa särskilda bestämmelser om VMB i 9 a kap. ML bli tillämpliga vid finansieringsföretagets försäljning av den återtagna varan. Jfr avsnitt 34 samt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Vid köp av fordringar har finansieringsföretaget inte någon avdragsrätt.
- I fråga om handel med s.k. leasingstockar föreligger skattskyldighet för säljaren och avdragsrätt för förvärvaren i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.
- 8 kap. 3 § 2 st. ML** **15.2.9 Avdragsrätt vid skada**
- Båda skattskyldiga** I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser den verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälp

skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för momsens avseende detta. Avdrag får då göras antingen för den moms som belöper på kostnader för materialinköp, dvs. ej för värdet av eget arbete, eller för den moms som debiteras av den anlitate uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för momsens till kostnaden exkl. moms för skadans avhjälpande. Den ersättning som den skadevållande eller hans försäkringsbolag betalar till den skadelidande kan därför vara exklusive moms.

Om den skadevållande vållat skadan i sin egen verksamhet som medför skattskyldighet och han själv eller genom annan avhjälp skadan, får han göra avdrag för momsens som belöper på kostnaden för avhjälpandet. Om den skadevållande betalar ersättning till den skadelidande med belopp som motsvarar kostnaden för att i framtiden avhjälpa skadan, medges inget avdrag. Den vållande ska *faktiskt* avhjälpa skadan för att få avdragsrätt. Den vållandes försäkringsbolag behöver då bara betala ut ersättning till den vållande exklusive moms.

**Skadevållande  
skattskyldig**

I det fall endast den skadevållande är skattskyldig har han samma avdragsrätt som beskrivits i föregående stycke när han själv eller genom annan avhjälp skadan. Hans försäkringsbolag kan då betala ut ersättningen till honom utan moms.

Skulle den skadelidande, som ej är skattskyldig, själv avhjälpa skadan, måste den ersättning han får från den skadevållande eller dennes försäkringsgivare innefatta moms. Den lidandes kostnad omfattar ju här även momsens.

**Skadelidande  
skattskyldig**

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälp skadan, har han avdragsrätt för momsens belöpande på kostnaden. Den ersättning den vållande eller dennes försäkringsgivare betalar ut kan då vara utan moms.

Skulle den skadevållande själv eller genom annan avhjälpa skadan, måste den ersättning han erhåller från försäkringsgivaren omfatta momsens, eftersom den vållande inte har någon avdragsrätt.

**Självrisk vid  
säljares reparation**

Det förekommer att säljare avtalar med ett försäkringsbolag om försäkring för varje såld vara. Premien ingår i försäljningspriset, men utgör inte någon synlig del för kunden. Vid skadefall reparerar säljaren varan mot att kunden betalar en självrisk. Försäkringsbolaget ersätter säljaren för kostnaden för det material som går åt vid reparationen. Säljaren har rätt till avdrag för momsens på materialet. Säljaren ska redovisa utgående moms på självriskbeloppet (RSV/FB Im 1985:5).

## Personbil

Om ett försäkringsbolag ska betala ut en ersättning till en skadelidande för inköp av en personbil, och den skadelidande inte har avdragsrätt för moms, måste den utbetalda ersättningen motsvara kostnaden inkl. moms.

I samband med biluthyrning kan det inträffa att hyresmannen orsakar en kollision. Genom trafikförsäkringen ersätts reparationen av skadorna på motpartens bil. Uthyraren har därvid inte någon avdragsrätt för moms på reparationskostnaderna. Det är alltså hyresmannen som varit vållande gentemot tredje part. Däremot har uthyraren avdragsrätt i samband med reparationer av egna bilar som skadas i uthyrningsverksamheten.

### 15.2.10 Avdragsförbud

#### 15.2.10.1 Personbilar

#### 8 kap. 15–16 §§ ML

Den som driver annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran, transport av avlidna, återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller körkortsutbildning som medför skattskyldighet har inte rätt till avdrag för ingående moms vid förvärv av en personbil. Sjuktransporter räknas inte som yrkesmässig personbefordran (jfr 3 kap. 5 § 2 st. ML).

Rätten till avdrag för ingående moms på hyra (leasing) av en personbil, som hyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran, körkortsutbildning, transport av avlidna eller återuthyrning, är begränsad till 50 %.

Rätt till avdrag föreligger för all ingående moms på driftkostnader för en personbil som utgör ett inventarium i verksamheten eller som har hyrts för användning i verksamheten.

Se närmare om personbilar i avsnitt 24.

#### 15.2.10.2 Stadigvarande bostad

#### 8 kap. 9 § 1 p. och 10 § ML

Ingående moms som belöper på en stadigvarande bostad får inte dras av. Avdragsrätt föreligger dock för skatt hänförlig till förvärv eller import för att utföra sådana tjänster som uttagsbeskattas i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 7 eller 8 § ML även om fråga är om stadigvarande bostad.

Avdragsförbudet har betydelse bl.a. i de fall momspliktig verksamhet bedrivs helt eller delvis i en byggnad som anses utgöra stadigvarande bostad och för jordbruksnäringen där avdrag således inte kan medges för mangårdsbyggnad eller personalbostäder. Avdragsförbudet omfattar inte endast förvärv till en byggnad, såsom inredning, reparationer och dylikt, utan även sådant som har

en anknytning till det stadigvarande boendet. På grund härav medges inte avdrag för moms på vatten- och avloppsinstallationer m.m. som betjänar en bostad. Om sådana installationer är gemensamma för både boendet och t.ex. en mjölkproduktion får den ingående momsen dras av endast till den del den avser mjölkproduktionen. Som ytterligare exempel kan nämnas att en garagebyggnad för en personbil anses ha anknytning till en stadigvarande bostad.

**Byggnadens  
karaktär**

Det kan i många fall uppkomma tveksamheter om vad som förstås med en stadigvarande bostad. Som regel avses därmed en fastighet eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. Detta innebär att en mangårdsbyggnad som används som fritidshus inte berättigar till avdrag. Det är byggnadens karaktär som i första hand är avgörande. Det måste härvid ske en helhetsbedömning av karaktären på byggnaden med avseende bl.a. på dess konstruktion, storlek, planlösning och utrustning.

**Byggnadens  
användning**

Att även en byggnads användning i vissa fall kan ha betydelse vid bedömningen av om den omfattas av avdragsförbudet eller ej framgår också av några av nedan återgivna domar. Således har KR i ett ärende ansett att användningen av elevbostäder för stadigvarande boende varit avgörande för att hänföra ett elevhem till sådan stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet. Vidare framgår å andra sidan av avgöranden i SRN och RR att en stuga respektive lägenheter som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Så kan också vara fallet enligt nedanstående RR-domar när en del av en stadigvarande bostad används i en verksamhet och den delen är klart avskild från bostadsdelen i övrigt och dessutom är särskilt anpassad för den bedrivna verksamheten.

**RR-domar:  
Anpassad och  
avskild**

RR har i två domar meddelade 2003-12-18 bedömt att rätt till avdrag för ingående moms kan föreligga även om den aktuella byggnadens karaktär är en bostad. Av domskälen i RR:s båda avgöranden framgår följande: ”Enligt Regeringsrättens mening måste avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad i vissa fall kunna medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta bör vara fallet då byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende bör inte medföra ett annat synsätt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste vara avgörande”.

Det ena målet, nr 7423-2001, gällde ett bolag som uppförde ett småhus i två våningar. I byggnaden skulle inredas fyra kontorsarbetsplatser och bolaget skulle disponera möteslokaler. Det skulle vidare finnas ett pentry i byggnaden och en videokonferensanläggning skulle installeras. Bolaget uppskattade att 30 % av bostadsytan skulle användas för kontorets räkning. En för bostad och kontor gemensam entré skulle användas. RR konstaterade att några specialarrangemang i form av särskild utrustning eller anpassning inte planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten samt att det inte heller framstod som klart vilka delar av bostaden som skulle användas för verksamheten. Då några utrymmen i byggnaden inte inrättats och klart avskilts för något annat ändamål än stadigvarande bostad ansåg RR att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML var tillämpligt för hela byggnaden.

RR anger dessutom i domskälen i detta mål att enbart det förhållandet att utrymmen i en byggnad inrättad som stadigvarande bostad används som arbetsrum i en näringsverksamhet inte kan medföra att dessa utrymmen i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra annat än del av den stadigvarande bostaden.

Det andra målet, nr 4713-2002, avsåg ett bolag som genomfört en renovering av ett småhus i tre plan. Bolagets ägare med familj bodde i bygganden. På det nedre planet i byggnaden fanns en kontorsdel där bolaget bedrev sin verksamhet. Denna del, som hade egen entré, bestod av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Teknisk utrustning hade installerats för en kostnad av ungefär 100 000 kr. Då det inte framkommit att denna del av byggnaden användes för annat än kontorsverksamheten och då den var helt avskild från byggnaden i övrigt fann RR att den delen av byggnaden inte skulle anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Rätt till avdrag förelåg därför enligt RR för den ingående moms som hänförde sig till den del av byggnaden där verksamheten bedrevs.

**RR-dom:  
Servicelägenheter  
Gruppboendestäder**

I RÅ 1993 ref. 30 fastställde RR ett förhandsbesked där en kommun inte medgavs avdragsrätt för ingående moms som belöpte på servicelägenheter och gruppboendestäder. De aktuella bostäderna uppläts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden och bedömdes därför omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

**RR-dom:  
Äldreboende i  
lägenheter**

I RÅ 1997 not. 245 fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående fråga om vad som är att anse som stadigvarande bostad. Ansökan gällde ombyggnaden av ett ålderdomshem till lägenheter. I byggnaden skulle även ingå t.ex. trapputrymmen, vindskontor, förråd, personalutrymmen och lokaler för gemensamma aktiviteter.

Elva av lägenheterna skulle användas för s.k. korttids- och växelboende. SRN:s majoritet anförde följande:

”Samtliga de bostäder som avses i ärendet och förhållandena i övrigt är, såvitt är av betydelse för den nu aktuella prövningen, enligt nämndens mening så likartade med dem som förelåg i det tidigare förhandsbeskedet (anm. RÅ 1993 ref. 30) att det inte finns skäl att i det aktuella ärendet göra en annan bedömning. Den omständigheten att elva lägenheter ska användas för korttidsboende bör enligt nämndens mening inte ha någon betydelse för bedömningen av dessa lägenheters karaktär, eftersom de synes inrättade på samma sätt som de lägenheter som ska användas för mer permanent boende. Samtliga de med ansökningen avsedda lägenheterna och de utrymmen som får anses höra till lägenheterna får därför anses som stadigvarande bostäder för vilka den ovannämnda inskränkningen i rätten till avdrag för ingående skatt gäller”.

**KR-domar:  
Övrigt äldre-  
boende**

KR i Göteborg har bl.a. i dom 2001-10-18 (mål nr 634-2000) bedömt att vid äldreboende i vad som tidigare benämndes sjukhem eller ålderdomshem bör utgångspunkten vid bedömningen av om äldreboendet sker i en stadigvarande bostad eller inte vara den standard bör ifrågasättas boende har. Härvid bör enligt KR beaktas om det finns tillgång till för en stadigvarande bostad normala funktioner såsom kök möjligheter och sanitär utrustning. KR hänförde också i förekommande fall en viss del av s.k. gemensamma ytor till stadigvarande bostad.

**KR-dom:  
Elevhem,  
stadigvarande  
boende**

KR i Jönköping har i dom 2002-10-11, ej överklagad, (mål nr 540–542-1999) bl.a. bedömt om ett elevhem är att betrakta som stadigvarande bostad eller ej enligt ML. Rummen på elevhemmet saknade såväl matlagingsmöjligheter som sanitär utrustning och hade således en lägre standard än vad bostäder på den öppna bostadsmarknaden har. KR yttrade i domskälen att när det gäller boende på elevhem får standarden anses underordnad användningssättet vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad eller ej. Eftersom eleverna stadigvarande bodde på elevhemmet fann domstolen att boendet var att hänföra till begreppet stadigvarande bostad och medgav således inte avdrag för den på elevhemmet belöpande ingående moms.

**Förhandsbesked:  
Uthyrningsstuga**

SRN har i ett förhandsbesked 2000-10-04 bedömt avdragsrätten för ingående moms avseende anskaffning av en sommarstuga som ett bolag avsåg att hyra ut. Det var fråga om två olika uthyrningssituationer. Den första situationen avsåg långtidsuthyrning av stugan till andra företag som i sin tur skulle nyttja stugan för att bedriva korttidsuthyrning. SRN ansåg här att bolaget

hade avdragsrätt för ingående moms på anskaffnings- och driftskostnader avseende stugan under förutsättning att bolaget av skattemyndigheten förklarats frivilligt skattskyldigt för moms för den aktuella uthyrningen.

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

I sin motivering beträffande avdragsrätten yttrade nämnden att ”en fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utgör enligt nämndens mening inte stadigvarande bostad i mervärdesskatte-hänseende”. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtidsuthyrning att enbart det förhållandet att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten inte bör medföra att stugans mervärdesskatterättsliga karaktär bör vara en annan än i det fall bolaget självt hyr ut stugan för korttidsboende.

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

**Förhandsbesked:  
Lägenheter**

SRN:s förhandsbesked 2001-11-21 gällde bl.a. frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt när en fastighetsägare skulle hyra ut lägenheter till ett hotellföretag för stadigvarande användning i dess hotellverksamhet. SRN ansåg att en lägenhet som används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte används för permanent boende och därför inte heller utgör stadigvarande bostad i ML:s mening. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML var därför enligt SRN inte tillämpligt vid uthyrning av de aktuella lägenheterna. Efter överklagande av RSV har RR i dom 2002-11-14 (RÅ 2002 not. 174) fastställt att fastighetsägaren har avdragsrätt för den ingående moms som belöper på kostnader för anskaffning och drift av de aktuella lägenheterna under förutsättning att denne är frivilligt skattskyldig enligt bestämmelserna i 9 kap. ML.

**Förhandsbesked:  
Företagsbostäder**

RR har i dom 2002-11-14 (RÅ 2002 not. 175) i ett förhandsbeskedsärende ansett att avdragsrätt föreligger för den ingående moms som belöper på bl.a. ombyggnad av lokaler till lägenheter för användning i en hotellliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelse av s.k.



företagsbostäder. RR bedömde att verksamheten var skattepliktig för moms eftersom det var fråga om rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Eftersom sökanden således ansågs vara skattskyldig för moms för verksamheten ansåg RR att avdragsrätt förelåg för den ingående moms som hänförde sig till utgifter för ombyggnad och drift till den del fastigheten användes för denna verksamhet. Se även RÅ 2002 ref. 67 med samma utgång.

**KR-domar:  
Bostadsanpassningsbidrag**

I flera KR-domar, bl.a. KR i Göteborgs dom 2001-10-18, mål nr 6711–6714-2000, har den moms som belöper på kommunernas kostnader för s.k. bostadsanpassningsbidrag bedömts omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. KR anger i den här nämnda domen att oavsett om det är kommunen genom en entreprenör eller den enskilde som i praktiken utför åtgärden är det fråga om åtgärder som vidtas i enskilda personers privatbostäder. De aktuella åtgärderna omfattas därför av avdragsförbudet.

**8 kap. 10 § ML**

I detta sammanhang bör nämnas att avdragsrätt för ingående moms på jordbruksarrende omfattar hela skatten, även om det i arrendet ingår värde av bostad.

**15.2.10.3 Representationskostnader**

**8 kap. 9 § 2 p. ML**

Rätten till avdrag för ingående moms som hänför sig till utgifter för representation grundar sig på vad som gäller vid inkomstbeskattningen (16 kap. 2 § IL). Det bör här noteras att avdragsbestämmelserna vid inkomstbeskattningen har ändrats fr.o.m. den 1 januari 1996 (SFS 1995:1625), varigenom bl.a. det avdragsförbud som gällt beträffande spritdrycker och vin har slopats.

**15.2.11 Bidragsfinansierade verksamheter**

Avdragsrätten begränsas inte av att en skattskyldigs kostnader helt eller delvis bestrids genom näringsbidrag (statsbidrag) eller liknande oberoende bidrag till verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger.

Som exempel kan nämnas lokaliseringsstöd eller sådant bidrag som vägsamfälligheter mottar för hållande av väg.

Ytterligare ett exempel ges i RÅ 1973 not. A13 (RSV Im 1973:13), där det var fråga om uppförande av en hotellanläggning och kostnaderna för uppförandet delvis skulle bestridas med bidrag från Arbetsmarknadsstyrelsen. Statsbidraget medförde inte någon begränsning av avdragsrätten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1998-04-27 att avdragsrätt förelåg för den ingående moms som hänförde sig till förvärv där kostnaderna för förvärven täcktes av från skatteplikt undantagna medel

och anslag. SRN bedömde att företagets verksamhet var av enhetlig beskaffenhet samt att inte mer än en verksamhet kunde anses föreligga enbart på grund av att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcktes av anslag m.m. Efter överklagande av RSV avseende avdragsrätten har RR meddelat beslut (RÅ 1999 not. 282) och härvid undanröjt SRN:s förhandsbesked samt avvisat ansökningen.

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

**KR-dom:  
Bidragsfinansierad  
verksamhet**

KR i Göteborg har i dom 2001-06-11 (mål nr 8366-1998) bedömt avdragsrätten för ingående moms för ett bolag där intäkterna i huvudsak bestod av bidrag från ägarna, staten och landstinget, och från andra offentliga organ. Dessa bidrag utgjorde en förutsättning för att bolaget skulle kunna fullgöra sitt s.k. ägaruppdrag som innebar tillhandahållande av tjänster utan ersättning. KR menade att denna del av bolagets verksamhet var klart särskiljbar från övrig verksamhet – konsulttjänster mot ersättning – och att den därför skulle brytas ut och ses som en särskild ”icke ekonomisk aktivitet” som inte omfattades av mervärdesbeskattningen. KR ansåg att innebörden av artikel 17 i sjätte direktivet är i ett sådant här fall att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms som avser anskaffningar direkt hänförliga till tillhandahållande av tjänster utan ersättning och att avdragsrätten för ingående moms som avser anskaffningar som är gemensamma för bolagets alla aktiviteter är begränsad till den andel av den ingående moms som kan hänföras till aktiviteten konsulttjänster mot ersättning. Domen har överklagats men RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

**EU-bidrag**

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

Avdragsrätt föreligger inte för ingående moms på förvärv som direkt hänför sig till intäkter som inte utgör omsättning enligt ML, exempelvis EU-bidrag. Sådana intäkter faller utanför ML:s tillämpningsområde och saknar därför samband med systemet för

avdragsrätt, jfr bl.a. EG-domarna 89/81 Hong-Kong Trade, C-333/91 Sofitam p. 13 samt C-142/99 Floridienne p. 21.

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

Detta innebär att en individuell prövning ska göras hos bidragsmottagaren vad gäller frågan hur mottagande av bidrag från EU och offentlig medfinansiering påverkar avdragsrätten för ingående moms på förvärv hänförliga till de aktiviteter som bedrivs inom ett projekt. Huruvida bidragsmottagaren är registrerad till moms eller inte vid tidpunkten för ansökan om sådana bidrag saknar betydelse.

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

#### **15.2.12 Avdragsbegränsning inom kulturområdet**

##### **Kulturområdet**

Genom särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har fr.o.m. den 1 januari 1997 införts en avdragsbegränsning i vissa fall i verksamheter som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar. Se vidare avsnitt 30.3.3.2 beträffande dessa bestämmelser.

#### **15.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron**

##### **Öresundsbron**

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

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

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

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

## 15.3 Korrigerering

### 15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring

Beträffande vad som gäller vid utgivande av bonus, rabatt eller återbäring i efterhand hänvisas till avsnitt 12.5.

### 15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

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

### 15.3.3 Kundförlust

Hur tidigare redovisad utgående moms ska hanteras när det uppkommer en kundförlust framgår av avsnitten 12.6 och 18.4.5.

## 15.4 Blandad verksamhet m.m.

### 15.4.1 Allmänt

Blandad verksamhet innebär att verksamheten innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet. Detta medför att utgående moms ska redovisas endast för den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten. Avdragsrätten för ingående moms är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9–12 §§ ML jämföras här med verksamhet som medför skattskyldighet.

Beträffande den utgående momsen gäller enligt 7 kap. 7 § ML att, om ett åtagande innehåller både prestationer som medför skattskyldighet och prestationer som inte medför skattskyldighet, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

**8 kap. 13–14 §§  
ML**

**EG-rätt**

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

### 15.4.2 Avdragsrätten

<b>8 kap. 13 och 14 §§ ML</b>	Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t.ex. hos ett utbildningsföretag med omsättning av tjänster som är både skattepliktiga och skattefria, ska avdraget för ingående moms delas upp enligt följande
<b>Fullt avdrag</b>	– Fullt avdrag medges för ingående moms på förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall (8 kap. 3 § ML).
<b>Inget avdrag</b>	– Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående moms på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).
<b>Gemensamma förvärv</b>	– För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående momsen bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § ML). – Ingående moms avseende gemensamt förvärv som till mer än 95 % ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall, får dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML). – Om skattskyldighet eller rätt till återbetalning i vissa fall föreligger för mer än 95 % av verksamhetens totala omsättning får ingående moms som inte överstiger 1 000 kr för en viss gemensam anskaffning dras av i sin helhet (8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML).
<b>Blandade förvärv</b>	Förutom vid blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML två situationer då uppdelning av ingående moms efter skälig grund kan komma i fråga. Den första tar sikte på det fallet att förvärvet i sig inte berättigar till avdrag. Om t.ex. en lantbrukare förvärvar ett parti takplåt avsedd för såväl bostadsbyggnad som ekonomibyggnader måste den ingående momsen på förvärvet delas upp i en icke avdragsgill del respektive en avdragsgill del. Den andra situationen tar sikte på det fallet att ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt. Som exempel på en sådan situation kan nämnas en fastighetsägare som beviljats skattskyldighet för en av sina två affärsfastigheter. Jfr avsnitt 15.1.2.
<b>Fördelningsgrunder</b>	Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående moms som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna

i vardera verksamhetsgrenen, ianspråktaga utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för moms på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt. Jfr avsnitt 23 om jämkning av ingående moms.

### **Fördelning avseende byggnad**

För att uppnå ett materiellt riktigt resultat vid fördelning av ingående moms som avser en byggnad som används i en blandad verksamhet kan det vara motiverat att undersöka byggnadskostnadernas fördelning på verksamhetsdel som medför skattskyldighet respektive inte medför skattskyldighet. Exempelvis kan våtutrymmen ha en högre produktionskostnad per kvm än andra utrymmen och rörelselokaler kan ha en högre produktionskostnad per kvm än bostäder. Fördelning kan då göras för varje byggnadsdel för sig. I normalfallet framgår byggnadskostnadernas fördelning på olika byggnadsdelar av verifikationsunderlaget. I undantagsfall kan det tänkas att verifikationerna är otillräckliga som underlag för fördelningen. I sådana fall kan den skattskyldige beredas tillfälle att komma in med intyg från byggmästare eller annan byggnadssakkunnig.

#### *Exempel*

En optiker låter renovera butikslokal och synundersökningsrum. Kostnaderna presenteras på en gemensam faktura. Vidare betalas elräkning för lokalerna, en faktura avseende en annonskampanj samt en faktura från Stads- hotellet avseende invigningsfest för personalen. Momsen avseende renovering och elräkning fördelas lämpligen utifrån lokalytorna. Momsen på annonskampanjen och personalfesten bör fördelas med utgångspunkt från omsättning i vardera verksamhetsgrenen.

Se även exempel avseende fördelning i avsnitt 21.10.1.

### **Omsättning som fördelningsgrund**

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

gående moms vid bl.a. blandad verksamhet. Jämkning kan komma i fråga efter anskaffningsåret om avdragsprocenten ändras på grund av ändrad användning av investeringsvaror eller vid försäljning. Se avsnitt 23 om jämkning av ingående moms.

När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive moms som bör användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ingående moms.

**KR-dom**

KR i Stockholm har i dom 2003-10-28 (mål nr 8096–8097-00) bedömt att hänsyn ska tas till bidrag till momsfri verksamhet vid beräkning av avdragsgill andel ingående moms enligt 8 kap. 13 § ML. Målet gällde ett företag som i huvudsak bedrev en bidragsfinansierad och från skatteplikt undantagen verksamhet samt dessutom hade en mindre verksamhet som medförde skattskyldighet. KR bedömde att företagets verksamheter var skiljbara från varandra och ansåg därför att erhållna bidrag till den skattefria verksamheten skulle medräknas i nämnaren vid beräkning av avdrag för ingående moms med omsättningen som fördelningsgrund. Domen är överklagad.

**Idrottsföreningar**

Idrottsföreningar är oftast inte skattskyldiga till moms (se avsnitt 8). Emellertid kan flera verksamheter förekomma i en förening. Den idrottsliga verksamheten medför inte skattskyldighet medan t.ex. en servering medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger då inte för ingående moms på anskaffningar för den idrottsliga verksamheten eller för spelarnas och funktionärernas privata bruk, men för anskaffningar till serveringsverksamheten.

**Banker**

Banker är en företagskategori som har blandad verksamhet. Bankfacksuthyrning, depåverksamhet, inkassoverksamhet m.m. medför skattskyldighet medan in- och utlåningsverksamhet samt betalningsförmedling och värdepappershandel (omsättning och förmedling av aktier m.m.) är verksamhet som inte medför skattskyldighet.

**Utbildningsföretag**

Företag som sysslar med både utbildning och information kan ha blandad verksamhet. Vissa av deras tillhandahållanden kan vara undantagna från skatteplikt, t.ex. om de deltar i utbildning inom gymnasieskolan. Jfr avsnitt 27.

**Bokföring**

Den fördelning på avdragsgill respektive ej avdragsgill ingående moms som görs kan lämpligen noteras som en konteringsuppgift på verifikationerna. Ett av skälen är att den ej avdragsgilla delen av momsen ska bokföras på samma kostnadskonto som den övriga delen av kostnadsposten.

Fördelningen kan emellertid noteras även på annat sätt. Enligt 14 kap. 2 § SBL måste den som är deklarationsskyldig i skäligen omfattning föra räkenskaper, göra anteckningar eller på annat

lämpligt sätt se till att underlag finns för att han ska kunna fullgöra deklareringskyldigheten och för att SKV ska kunna kontrollera och fatta beskattningsbeslut.

Motsvarande gäller enligt 10 kap. 31 § SBL för den som ska redovisa momsen i självdeklarationen.

## **15.5 Underlag för avdragsrätt**

### **8 kap. 5 § ML**

Av bestämmelserna i 8 kap. 5 § ML framgår att rätt till avdrag för ingående moms endast föreligger om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML.

### **11 kap. 8 § ML**

Avdragsrätten ska därför normalt styrkas genom faktura. Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. ML. Den som yrkar avdrag för ingående moms kan därför sägas ha ett med säljaren delat ansvar för att faktureringskyldigheten fullgörs. Jfr avsnitt 17.

Det förekommer att fakturor innehåller felaktigt namn på mottagaren av fakturan. I dessa fall anser SKV, under förutsättning att det föreligger ett i alla avseenden korrekt förvärv av en vara eller tjänst, att rätt till avdrag för den ingående momsen föreligger om den som anskaffat varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte fakturamottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde.

Om fel fakturamottagare angivits men köparen ändå kan identifieras med ledning av andra uppgifter i fakturan kan köparen själv ersätta det felaktiga namnet med det korrekta. I andra fall kan köparen behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett av leverantören utfärdat intyg som utvisar vem som är den rätte fakturamottagaren (se RSV:s skrivelse 1999-12-09, dnr 11530-99/100).

### **Förvärv av fastighet 8 kap. 19 § ML**

Vid förvärv av fastighet från någon som uttagsbeskattats i byggnadsrörelse och köparen har avdragsrätt enligt 8 kap 4 § 4 p. ML ska den ingående momsen enligt 8 kap. 19 § ML styrkas med en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren ska utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det. Detsamma gäller vid förvärv av en fastighet där förvärvaren har avdragsrätt för ingående moms belöpande på överlåtarens kostnader enligt bestämmelserna om s.k. retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Se vidare avsnitt 21.10.2.

### **Övertagen investeringsvara 8 kap. 20 § ML**

Den som enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML övertar överlåtarens rättighet och skyldighet när det gäller jämkning av avdrag för ingående moms ska enligt 8 kap. 20 § ML som grund för jämkningen i sina räkenskaper ha en sådan av överlåtaren utfärdad



handling som avses i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Överlåtaren är i dessa fall skyldig att utfärda en sådan handling. Se vidare avsnitt 23.10.

**Kostnadsersättning**

Det förekommer att arbetsgivare betalar ut kostnadsersättningar till anställda som haft kostnader för att fullgöra sina arbetsuppgifter. Även om det i den anställdes kostnader skulle ingå erlagd moms har inte arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående moms med anledning av utbetald kostnadsersättning. Detta eftersom den anställda inte är skattskyldig för moms och således inte ska påföra någon moms i sitt krav till arbetsgivaren.

**Faktura utställd på en anställd**

Om det kan anses naturligt att arbetsgivaren står för ett inköp kan den ersättning arbetstagaren erhåller från arbetsgivaren för ett inköp anses vara ersättning för ett utlägg för arbetsgivarens räkning i stället för en kostnadsersättning. När det är ett utlägg, har arbetsgivaren avdragsrätt för momsen enligt de allmänna reglerna. Detta förfaringssätt kan bli tillämpligt när t.ex. facklitteratur köps in.

SKV har godtagit att en skattskyldig har avdragsrätt för ingående moms avseende kost, logi och representation, även om fakturan är utställd på en person som är anställd hos honom. Den skattskyldige måste dock kunna visa att det är fråga om en anställds utlägg för hans räkning. Kvittot eller handlingen måste, för att godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven i 11 kap. 8 § ML.

**Bensin**

En skattskyldig har avdragsrätt för driftkostnader för personbil som utgör inventarium i verksamheten eller som förhyrts för användning i verksamheten även om bilen till viss del används privat. I övriga fall gäller de vanliga reglerna om avdragsrätt, dvs. avdragsrätt föreligger endast om det verkligen är ett förvärv och om förvärvet avser den verksamhet som medför skattskyldighet. Se även avsnitt 24.

Det förekommer att anställda använder sin egen bil i tjänsten men att arbetsgivaren betalar bensinen för tjänsteresorna. Det kan vara så att den anställda betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan också vara så att den anställda betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

**Arbetstagarens utlägg**

En förutsättning för att arbetsgivaren ska ha avdragsrätt är således att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren eller att den anställda i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår utlägget mot överlämnande av kvitto eller motsvarande handling. Kvittot eller handlingen måste, för att kunna godkännas som arbetsgivarens verifikation, uppfylla kraven

enligt 11 kap. ML. I de fall den anställda inte gör ett utlägg för arbetsgivarens räkning utan får en kostnadsersättning från denne föreligger som nämnts ovan inte avdragsrätt för ingående moms hos arbetsgivaren.

**Arbetsgivarens kostnad**

I det fall bensinen betalas med arbetsgivarens kontokort och även om det inte är fråga om något förvärv för en av arbetsgivaren ägd eller hyrd bil, bör arbetsgivaren medges avdrag för den del av momsen som avser tjänstekörningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

**Enskild firma**

Om en egen företagare använder sin bil i verksamheten och bilen inte är bokförd som inventarium gäller motsvarande regler som redovisats ovan. Det innebär att om utgiften för bensinen inte bokförs i företaget medges inget avdrag, och om utgiften bokförs i företaget medges avdrag för den del av momsen som avser körningen för den verksamhet som medför skattskyldighet.

**Villkor att säljaren är skattskyldig**

Rätt till avdrag för ingående moms förutsätter också att den som har debiterat skatten är skattskyldig enligt ML. Det ska således vara fråga om en yrkesmässig verksamhet eller en verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under former jämförliga med näringsverksamhet och dessutom ska omsättningen vara skattepliktig och ske inom landet.

**8 kap. 2 § 1 st. ML**

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

I RÅ 1988 ref. 74 hade en säljare debiterat moms på en vara som inte var skattepliktig. RR angav att med ingående moms avses belopp som tagits ut som skatt med anledning av omsättning av en

vara eller tjänst. Då varan inte var skattepliktig och då annat inte framkommit än att säljaren från statsverket återfått debiterad skatt, ansåg RR att köparen inte hade rätt till avdrag.

I en dom 1985-03-06, mål nr 8947–8951-1982, vägrade KR i Stockholm ett bolag avdrag för ingående moms som hade debiterats på fakturor utställda antingen av uppdragstagaren personligen eller av ett av honom ägt finskt företag. I domar samma dag rörande arbetsgivarens ansvar för arbetstagares skatt fann KR att uppdragstagaren var att betrakta som arbetstagare i förhållande till bolaget och att ersättningarna var hänförliga till inkomstslaget tjänst. I ytterligare domar samma dag rörande eftertaxering för bolagets huvudaktieägare beslutade KR att eftertaxera denne på grund av att han hade tillgodogjort sig de som moms rubricerade beloppen på fakturorna. Med hänsyn till dessa omständigheter ansåg KR att bolaget inte var berättigat till avdrag för ingående moms.

KR i Stockholm godkände inte i dom 1988-09-07, mål nr 5910–5911-1986, avdrag för skatt som påförts ett bolag av en person som hade anlåtats i verksamheten. Uppdragstagaren var inte momsregistrerad. Bolaget hade inte kontrollerat detta. Vidare framkom att uppdragstagaren hade A-skattsedel, utförde samma arbete som anställda i bolaget och stod under bolagets kontroll. Uppdragstagaren hade inte registrerad firma. Bolaget höll med material, maskiner och verktyg samt stod för garantiansvar.

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

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

**EG domar:  
Skatt enligt  
gällande lag**

EG-domstolen har i dom i målet C-342/87 Genius Holding fastslagit att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i sjätte direktivet inte omfattar sådan skatt som ska betalas endast för att

390 *Avdragsrätt, Avsnitt 15*

den angivits på fakturan. Utnyttjandet av avdragsrätten är enligt EG-domstolen begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en momspliktig transaktion eller skatt som betalats inom ramen för skattskyldigheten.

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