

16 Rätt till återbetalning av ingående moms

16.1 Allmänt

10 kap. ML

Den som är skattskyldig har rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML, se avsnitt 15 Avdragsrätt. Den som bedriver en verksamhet vars omsättning inte medför skattskyldighet kan i vissa fall ha rätt till återbetalning. Till denna kategori hör t.ex. exportföretag, företag som har omsättning av s.k. kvalificerade undantag samt företag i s.k. uppbyggnadsskeden. Återbetalningsrätten för dessa motsvaras i materiellt hänseende av avdragsrätten i 8 kap. ML. Ingående moms för den som är återbetalningsberättigad redovisas i skattedeklarationen, alternativt i självdeklarationen, på raden för ingående moms.

Rätt till återbetalning av ingående moms kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar.

Återbetalningsrätten i samband med omsättning av guld behandlas i avsnitt 6.7.

EG-rätt

De svenska reglerna i 10 kap. 1–4 §§ ML om återbetalning av ingående moms till utländska företag motsvaras inom EG-rätten av reglerna om återbetalning till icke etablerade skattskyldiga enligt 8:e och 13:e direktiven (79/1072/EEG och 86/560/EEG). Regler beträffande övriga fall då rätt till återbetalning av ingående moms föreligger finns i artiklarna 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet.

16.2 Utländska företagare

1 kap. 15 § ML, 10 kap. 1 § ML, 12 kap. 2 § ML, 19 kap. 1–10 §§ ML

Utländsk företagare kan genom ansökan, blankett SKV 5801, hos SKV, Särskilda skattekontoret återfå ingående moms som han påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import.

Utländsk företagare som registrerats omfattas inte av dessa bestämmelser. Med utländsk företagare avses i detta sammanhang således bara den som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning i det allmänna förfarandet med redovisning av moms.

**Omsättning
utomlands**

För rätt till återbetalning krävs att

1. den ingående momsen avser förvärv som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den gjorts här i landet, och
3. skatten skulle ha varit avdragsgill eller möjlig att återfå om verksamheten bedrivits här i landet.

Genom en ändring i 10 kap. 1 § ML krävs för ansökningar om återbetalning som kommer in till SKV den 1 juli 2003 eller senare dessutom att omsättningen i verksamheten utomlands, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 §§ ML i det land där omsättningen görs.

**Omvänd
skattskyldighet**

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms som hänför sig till omsättning inom landet där förvärvaren är skattskyldig, s.k. omvänd skattskyldighet.

Den 1 juli 2002 infördes nya bestämmelser för utländska företags skattskyldighet i Sverige (jfr avsnitt 40). Detta medför bl.a. att utländska företag i många fall inte kommer att bli skattskyldiga för sin omsättning i Sverige utan de kommer att kunna tillämpa den utökade möjligheten till omvänd skattskyldighet som de nya bestämmelserna medger. Genom en ändring fr.o.m. den 1 juli 2002 i 10 kap. 1 § ML (SFS 2001:971) omfattas utländska företag av den i 10 kap. 1–4 §§ ML föreskrivna återbetalningsrätten för all omsättning som görs inom landet. Återbetalningsrätt föreligger således även för den ingående moms som avser omsättning där omvänd skattskyldighet tillämpas.

En ansökan om återbetalning ska avse en sammanhängande period om minst tre på varandra följande kalendermånader under kalenderåret, dock högst ett helt kalenderår. En ansökan som avser slutet av ett kalenderår får dock omfatta kortare tid än tre månader.

Till ansökan om återbetalning ska fogas faktura (i original) eller vid import tullräkning, som styrker skattebeloppet. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med beslutet. Vidare ska till ansökan fogas intyg/beskrivning avseende den utländske företagarens verksamhet.

En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser.

**Elektroniska
tjänster**

Den som redovisar moms enligt bestämmelserna i 10 a kap. SBL för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i

annat EG-land har enligt 10 kap. 4 a § ML rätt till återbetalning av den skatt som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige. Härvid gäller samma begränsningar som gäller för avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 § ML.

10 kap. 3 § ML

Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller i fråga om tjänst, när den har tillhandahållits. Vid förskottsbetalning inträder rätten till återbetalning när förskottet har betalats.

Beslut om återbetalning kan omprövas såväl på den sökandes begäran som på initiativ av SKV. Begäran ska inges till SKV, Särskilda skattekontoret senast inom ett år efter utgången av det kalenderår som den ursprungliga ansökan avser.

**Begränsningar
10 kap. 2 § ML**

En utländsk företagare saknar rätt till återbetalning avseende förvärv som innebär att han förmedlar en vara eller en tjänst på uppdrag av någon som inte skulle ha haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid ett direkt förvärv av varan eller tjänsten.

Vidare medges inte återbetalning i fråga om förvärv eller import av varor om syftet med förvärvet eller importen är vidareförsäljning inom landet. Genom ändring i 10 kap. 2 § ML (SFS 2001:971) fr.o.m. den 1 juli 2002 medges dock ett utländskt företag återbetalningsrätt för den ingående moms som belöper på förvärv eller import för en sådan vidareomsättning inom landet där omvänd skattskyldighet tillämpas.

I fråga om resetjänster föreligger i vissa fall enligt 9 b kap. 3 § ML inte avdragsrätt för ingående moms hänförlig till förvärvade varor och tjänster. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländsk företagare.

**Minimibelopp
10 kap. 4 § ML**

Belopp som understiger sammanlagt 2 000 kr per ansökningstillfälle återbetalas inte. Om däremot en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden av kalenderåret är beloppsgränsen för återbetalning minst 250 kr.

Utländska företag som är registrerade till moms antingen för omsättning här i landet eller för ett enligt 3 kap. 30 d § ML undantaget gemenskapsinternt förvärv ska ansöka om återbetalning av ingående moms i sin skattedeklaration.

Se vidare om utländska företagare och om återbetalning av ingående moms till dessa i avsnitt 40.

16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar

10 kap. 5–8 §§ ML

Genom ansökan, blankett SKV 5648, som inges till Utrikesdepartementet kan hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. från SKV, Särskilda skattekontoret erhålla återbetalning av ingående moms. Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Motorfordon

Rätten till återbetalning av ingående moms avseende motorfordon har fr.o.m. den 1 januari 1997 ersatts med ett förfarande varigenom omsättning av motorfordon undantas från skatteplikt under vissa förutsättningar. Dessa bestämmelser återfinns i 3 kap. 26 a–c §§ ML. Se avsnitt 39.

Lokaler

Den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare för uthyrning av byggnad eller anläggning har fr.o.m. den 1 januari 1997 utvidgats till att omfatta uthyrning till en utländsk beskickning, karriärkonsulat eller en internationell organisation. Den moms som debiteras kan återfås genom ansökningsförfarandet. Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms hänförlig till bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal.

16.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede

10 kap. 9 § ML

SKM kan när särskilda skäl föreligger efter ansökan besluta att den som påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten innan omsättning förekommit. Som en sammanfattande benämning för särskilda skäl har använts uttrycket uppbyggnadsskede. Syftet är att genom att ge rätt till återbetalning åstadkomma konkurrensneutralitet redan från den tidpunkt verksamheten startar och framför allt om investeringar gjorts i inledningsskedet. Den som medgivits rätt till återbetalning av ingående moms med stöd av 10 kap. 9 § ML ska enligt 19 kap. 13 § ML alltid lämna redovisning i skattedeklaration.

Att en registrering för moms inte i sig har någon betydelse för rätten till återbetalning för ett nystartat företag framgår av RR:s dom 2002-02-27 (RÅ 2002 not. 26).

EG-rätt

Enligt tidigare praxis krävdes att det var fråga om betydande investeringar och att den påbörjade verksamheten på sikt skulle ha en viss omfattning. Bestämmelserna om särskilda skäl måste dock prövas i ljuset av EG-rätten. EG-domstolen har i mål 268/83 Rompelman funnit att ekonomisk aktivitet påbörjats redan genom

ingående av avtal om anskaffning av tillgångar avsedda att användas i verksamhet som skulle komma att medföra skattskyldighet. Även EG-domstolens mål C-110/94 INZO handlade om från vilken tidpunkt ekonomisk aktivitet skulle anses ha påbörjats. Domstolen fann här att den ekonomiska aktiviteten påbörjats redan genom igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss verksamhet kunde genomföras. I och med att ekonomisk aktivitet hade påbörjats hade företaget rätt till återbetalning av ingående moms.

EG-domstolen markerade dock i Rompelmandomen att det finns ett krav på ett objektivet underlag för bedömningen av de kommersiella förutsättningarna för en exploatering av förvärvet. Det är därför viktigt att klargöra att en påbörjad verksamhet bedöms vara näringsverksamhet. Frågan om en ekonomisk aktivitet föreligger eller inte blir särskilt viktig om det är fråga om en verksamhet där inköpet avser tillgångar där hobbyaspekten utgjort ett övervägande skäl för förvärvet. Det kan här vara fråga om båtar, husbilar och liknande. Det förutsätts att verksamheten bedöms som näringsverksamhet och således är yrkesmässig.

EG-domstolen har i målet C-230/94 Enkler angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Jämförelse kan, enligt EG-domstolen, göras mellan hur vederbörande faktiskt utnyttjar tillgången och, å andra sidan, hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas. Även om kriterier avseende resultaten av den berörda verksamheten inte i sig själva kan göra det möjligt att avgöra om verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter, så kan sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet, tas i beaktande vid denna bedömning (punkterna 27-29).

I mål C-400/98 Brigitte Breitsohl gällde en av frågorna om rätt till återbetalning av moms kunde anses föreligga när det stod klart redan vid tillfället för ansökan om skattskyldighet att den avsedda verksamheten var avvecklad. EG-domstolen uttalar här att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en skattskyldig person. Denne ska då i enlighet med artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet ha rätt att omedelbart – redan innan verksamheten faktiskt har inletts

– göra avdrag för den ingående moms som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. EG-domstolen hänvisade härvid även till domarna C-37/95 Ghent Coal Terminal och de förenade målen C-110/98-C-147/98 Gabalfrija m.fl. Domstolen uttalade vidare att artikel 4 i sjätte direktivet inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att en näringsidkare styrker sin uppgift om att han avser att inleda en ekonomisk verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner.

Mål C-396/98 Grundstücksgemeinde Schlosstrasse avsåg en situation där ett företag gjort investeringar för en verksamhet men där skattskyldighet inte uppkom på grund av en lagändring som skedde efter det att investeringarna påbörjats men före det att anläggningen togs i bruk. EG-domstolen ansåg här att det inte förelåg någon skyldighet för företaget att återbetala de från staten under investeringsskedet erhållna momsbeloppen.

KR-dom

KR i Sundsvall har i dom 2003-06-03 (mål nr 1591-02) med beaktande bl.a. av ovan redovisad EG-rätt bedömt att en näringsidkare bedrev ekonomisk verksamhet i direktivets mening och således var skattskyldig för moms trots att verksamheten inte bedömdes uppfylla kriterierna för näringsverksamhet enligt bestämmelserna i dåvarande kommunalskattelagen.

16.5 S.k. kvalificerade undantag

10 kap. 11 § ML

Som framgår ovan vid avsnitt 16.1 föreligger i vissa fall inte avdragsrätt men väl rätt till återbetalning av ingående moms för den som saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Rätten till återbetalning har dock samma omfattning som rätten till avdrag enligt 8 kap. ML. Med s.k. kvalificerade undantag förstås att rätt till återbetalning av ingående moms föreligger, trots att undantag från skatteplikt föreligger för omsättningen.

Rätt till återbetalning av ingående moms föreligger sålunda för den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet skattefritt omsätter

- tjänster som avser bl.a. framställning och distribution av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisations-tidskrifter när tjänsterna tillhandahålls en utgivare (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML),
- skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (3 kap. 21 § ML),
- mäklartjänster avseende skepp m.m. (3 kap. 21 a § ML),
- fartyg för livräddning m.m. till Svenska Sällskapet för Rädd-

ning af Skeppsbrutne (3 kap. 22 § ML),

- läkemedel (3 kap. 23 § 2 p. ML),
- flygbensin och flygfotogen (3 kap. 23 § 4 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges riksbank (3 kap. 23 § 7 p. ML),
- bank- och finansieringstjänster samt tjänster som utgör värdepappershandel med undantag för förvaltning av värdepappersfond, förutsatt att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 9 § ML),
- försäkringstjänster förutsatt att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras utanför EG (3 kap. 10 § ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål, förutsatt att omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EG (3 kap. 23 § 1 p. ML).

Återbetalning av ingående moms vid omsättning av tjänster enligt 3 kap. 9 § ML grundade sig under tiden den 1 januari 1995–31 oktober 1995 på 10 kap. 11 § ML i dess lydelse i SFS 1994:1798. KR i Stockholm har i en dom 1998-02-04 (mål nr 1469-1997) tolkat lagrummet på ett sådant sätt att ett finansbolag medgivits återbetalning av ingående moms belöpande på från skatteplikt undantagen omsättning av finansiella tjänster till privatpersoner inom landet. I RÅ 1999 not. 245 gjorde RR samma bedömning som KR.

Rätt till återbetalning föreligger vidare för ingående moms hänförlig till

- skattefri omsättning av motorfordon till bl.a. utländska beskickningar (3 kap. 26 a § ML),
- skattefri omsättning av varor till bl.a. skattskyldig köpare i annat EG-land och skattefri omsättning av vissa tjänster till EG-institutioner (3 kap. 30 a § ML),
- skattefri omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar (3 kap. 30 e § ML),
- viss skattefri omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML),
- omsättning av varor i vissa lager och tjänster i samband därmed (9 c kap. ML).

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående moms som hänförs till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning

att

- omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 eller 12 § ML i det land där omsättningen görs,
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § om omsättningen gjorts här i landet,
- återbetalningsrätten inte ska utövas genom en ansökan till SKV enligt 10 kap 1 § ML.

Återbetalningsrätt föreligger således om en i Sverige skattskyldig person omsätter en tjänst som ska beskattas i ett annat EG-land genom förfarande med omvänd skattskyldighet (s.k. reverse charge). Den ingående moms som den skattskyldige haft med avseende på omsättningen av tjänsten kan då återfås. Jfr även avsnitt 10.5.5.

16.6 Nya transportmedel

10 kap. 11 a § ML

Omsättning av nya transportmedel till annat EG-land är undantagen från skatteplikt. Denna bestämmelse i 3 kap. 30 a § ML gäller inte bara när en säljare är skattskyldig utan gäller även andra säljare. Om t.ex. en svensk privatperson säljer en personbil som enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML är ett nytt transportmedel ska i princip beskattning ske hos köparen i det andra EG-landet. Om säljaren inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt övriga bestämmelser i ML vid sitt förvärv av varan ges här rätt till kompensation för erlagd skatt i form av återbetalningsrätt. Rätten till återbetalning är dock beloppsmässigt begränsad till beloppet av den utgående moms som skulle ha utgått om omsättningen varit skattepliktig. Vidare förutsätts för återbetalning att det styrks att moms betalats för transportmedlet i det andra EG-landet.

19 kap. 12 § ML

Ansökan om återbetalning görs i skattedeklaration av den som har att lämna sådan och i självdeklaration av övriga.

16.7 Export

10 kap. 12 § ML

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning. Rätten till återbetalning förutsätter att omsättningen är skattepliktig eller är hänförlig till de s.k. kvalificerade undantagen (se avsnitt 16.5).

Exportverksamhet

Företagare som registrerats för moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms hänförlig till utom landet bedriven verksamhet i den mån den är att anse som yrkesmässig, dvs. om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL eller bedrivs under former jämförliga med näringsverksamhet (se avsnitt 8). I moms-hänseende får verksamheten då anses bedriven i Sverige. Någon utgående moms betalas inte, eftersom frågan är om en exportprestation. Som exempel på exportverksamhet kan nämnas svenska rederiers godstransporter till tredje land och svenska företags byggnadsverksamhet i tredje land.

Återbetalningsrätten enligt 10 kap. 12 § ML omfattar också den moms som avser tillhandahållande till kunder utanför EG av sådana tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom 3 st. 2 p., 10 § samt 23 § 1 p. ML nämligen bank-, finansierings-, och försäkrings-tjänster samt handel med sedlar och mynt.

Återföring

I fråga om export av vissa varor innehöll ML intill den 1 november 1995 särskilda regler om återföring av avdragen ingående moms. I och med slopandet av rätten till avdrag för fiktiv skatt har bestämmelserna fr.o.m. den 1 november 1995 tagits bort. Reglerna är dock genom övergångsbestämmelserna p. 3 i SFS 1995:700 fortfarande tillämpliga om angivna varor förvärvats före den 1 november 1995, dvs. under tid rätt till avdrag för fiktiv skatt förelåg. Den ingående moms som hänför sig till förvärv av varor ska återföras om denna omsätts utomlands. Det gäller om inte den skattskyldige visar att varan under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga. De varor som avses är

- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina,
- naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar,
- varor, som helt eller till väsentlig del består av koppar, mäs-sing, tenn, brons eller nysilver,
- vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),
- alster av bildkonst,
- konstalster av glas, porslin eller annan keramik,
- möbler,
- fartyg eller luftfartyg.

Som möbler räknas bord, stolar, bänkar, soffor, sängar, skåp och byråer, dock inte belysningsanordningar, mattor och väggpryda-

der. Återföringsskyldigheten gäller även antika möbler.

Momsen ska återföras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken varan har omsatts utomlands.

Om en ursprungligen importerad vara omsätts utomlands, ska kontrollen omfatta den tid som varan har funnits inom landet (RSV/FB Im 1983:29).

16.8 Stat och kommun

Statliga myndigheter

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående moms och har inte heller rätt till återbetalning av sådan skatt. I stället har statliga myndigheter rätt till kompensation för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. En myndighet som en viss månad har bokfört ingående moms får påföljande månad rekvirera motsvarande belopp från SKV, Särskilda skattekontoret.

Kommuner Momskonton

Kommuner har rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. ML beträffande sådan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. För övrig verksamhet infördes från och med den 1 januari 1996 ett system för återbetalning av moms till kommuner och landsting (Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, 1995:1518, och Förordning om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, 1995:1647).