Förord

Handledningen för mervärdesskatt behandlar materiella bestämmelser som rör mervärdesskatt.

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i mervärdesskattelagen i dess lydelse den 1 januari 2004. Den har också uppdaterats och kompletterats med hänsyn till skrivelser från RSV samt domar och förhandsbesked fram till och med nämnda datum.

I handledningen hänvisas till vissa skrivelser från RSV. Det väsentliga i skrivelserna har då återgivits i texten. Vidare refereras vissa förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden. Dessa är som regel sekretessbelagda och kan därför inte rekvireras. Däremot publicerar Skatteverket referat av meddelade förhandsbesked i verkets rättsfallsprotokoll. Handledning för mervärdesskatt, de senaste årens skrivelser och rättsfallsreferat samt annan information om mervärdesskatt återfinns även på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se/skatter/moms/).

I handledningen refereras vissa domar meddelade av EG-domstolen. Dessa domar återfinns på EG-domstolens webbplats (www.curia.eu.int/sv/jurisp/index.htm).

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket i samband med mervärdesbeskattning och vid utbildning. Handledningen kan dock även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om mervärdesskatt.

Bestämmelserna som rör mervärdesskatteförfarandet behandlas i handledningen för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

Solna i mars 2004

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Innehåll **5**

Förkortningslista **23**

Del I Skattskyldighet m.m.

1 Definitioner och begrepp **25**

2 Ändringar 1990–2003 och den 1 januari 2004 i sammandrag **33**

3 Allmänt om mervärdesskatt **45**
3.1 Historik **45**
3.2 Momsen och EG **45**
3.2.1 Den inre marknaden 46
3.2.2 Rättsordningen 46
3.2.3 EG-rättens förhållande till nationell rätt 49
3.2.4 EG:s principer om beskattningsland för moms 50
3.3 Momsens principer och uppbyggnad **51**
3.4 Registrering **52**

4 Skattskyldighet **55**
4.1 Allmänt **55**
4.2 Beskattningens omfattning **55**
4.3 Skattskyldig **56**
4.4 Frivillig skattskyldighet **57**

4.5 Skattskyldighetens inträde 59
4.5.1 Vara 59
4.5.2 Tjänst 62
4.5.3 Förskott och a contobetalningar 63
4.5.4 Avverkningsrätt till skog 64

5 Skatteplikt 65
5.1 Allmänt 65
5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster 65

6 Undantag från skatteplikt 67
6.1 Allmänt 67
6.2 Undantag på fastighetsområdet 68
6.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg 68
6.4 Undantag för utbildning 68
6.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel 69
6.6 Undantag för försäkringstjänster 69
6.7 Undantag för investeringsguld 69
6.8 Undantag inom kulturområdet 75
6.9 Undantag inom idrottsområdet 76
6.10 Undantag inom massmedieområdet 76
6.11 Undantag för fartyg och luftfartyg 77
6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster 78
6.12.1 Sedlar och mynt 78
6.12.2 Läkemedel 79
6.12.3 Organ, blod m.m. 80
6.12.4 Flygbränsle 80
6.12.5 Lotterier, spel m.m. 81
6.12.6 Gravskötsel 83
6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank 83
6.13 Undantag för vissa interna tjänster 84
6.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar 86
6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet 86
6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar 86
6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster 87
6.18 Undantag för viss import 87
6.19 Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder 87
6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import 89

7 Omsättning 91
7.1 Allmänt 91
7.2 Omsättning av vara 92
7.3 Omsättning av tjänst 94
7.4 Bidragsfinansierad verksamhet 97
7.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp) 104
7.6 Uttag av varor och tjänster 104
7.6.1 Uttag av varor 105
7.6.2 Uttag av tjänster 108

8 Yrkesmässig verksamhet 111
8.1 Yrkesmässighetsbegreppet 111
8.1.1 Huvudregeln 111
8.1.2 Kompletterande regler som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet 115
8.1.3 Inskränkningar i fråga om yrkesmässigheten 117
8.2 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet 118
8.2.1 Samfällighet 118
8.2.2 Gränsdragning tjänst – näringsverksamhet 119
8.2.3 Begreppet former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former) 125
8.2.4 Yrkesmässighet i statlig och kommunal verksamhet 127
8.2.5 Kyrklig verksamhet 131
8.2.6 Ideella föreningar och registrerade trossamfund 133

9 Skattesubjekt 139
9.1 Allmänt 139
9.2 Aktiebolag 139
9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar 140
9.4 Enkla bolag 143
9.4.1 Konsortier 144
9.4.2 Fiskelag och vattenförbund 144
9.5 Konkursbon 145
9.6 Dödsbon 146
9.7 Förmedling i eget namn 146
9.8 Panthavare 148
9.9 Samfällighet 148
9.10 Mervärdesskattegrupp 148

Del II Omsättningsland

10 Beskattningsland – varor 151
10.1 Allmänt 151
10.1.1 Omsättning inom eller utom landet 152
10.1.2 Export 152
10.1.3 Införsel och import 152
10.1.4 Territoriella avgränsningar 153
10.2 Omsättning inom landet 153
10.2.1 Varor som ska transporteras till köparen enligt köpeavtalet 153
10.2.2 Monteringsleveranser 154
10.2.3 Import för omsättning 154
10.2.4 S.k. distansförsäljning – postorder etc. från annat EG-land till Sverige 155
10.2.5 Varor som finns i landet då de tas om hand av köparen 156
10.2.6 Omsättning ombord vid resa mellan EG-länder 157
10.3 Omsättning utom landet 159
10.3.1 Allmänt 159
10.3.2 Export 160
10.3.3 Andra omsättningar av varor som i vissa fall anses utgöra omsättningar utomlands 165
10.3.4 Omsättning av varor i andra EG-länder och försäljning av varor till andra EG-länder 168
10.3.5 Återföring av avdrag för fiktiv skatt enligt äldre bestämmelser 168
10.3.6 Något om leveransklausuler vid varuhandel 169
10.4 Import 173
10.4.1 Allmänt 173
10.4.2 Import av vara 174
10.4.3 Import av fordon 175
10.4.4 Beskattningsunderlag 175
10.4.5 Avdragsrätt för importmoms 176
10.5 EG-handel med varor, allmänt 176
10.5.1 Omsättning – förvärv – destinationsprincipen 176
10.5.2 Metod att läsa bestämmelserna 177
10.5.3 Omsättningsland 178
10.5.4 Gemenskapsinterna förvärv (GIF) 182
10.5.5 Avdragsrätt vid EG-försäljning och GIF 184
10.6 Fördjupad redogörelse med exempel 186
10.6.1 Allmänt om försäljning från Sverige till annat EG-land 187
10.6.2 Försäljning m.m. från Sverige 189
10.6.3 Hämtningsköp i Sverige 215
10.6.4 Försäljning m.m. till Sverige från ett annat EG-land (s.k. förvärvsbeskattning) 216
10.7 Elektronisk handel 238

11 Beskattningsland – tjänster 241
11.1 Allmänt 241
11.1.1 Beskattningsland 241
11.1.2 Filial samt dotterbolag 244
11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG 245
11.2 Inom landet eller utomlands 245
11.2.1 Allmänt 245
11.2.2 Omsättningsland för tjänster 246
11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§ 248
11.3.1 Fastighetstjänster 248
11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster 256
11.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom 267
11.3.4 Kulturella aktiviteter 275
11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster) 277
11.3.6 8 §-tjänster 287
11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel 289
11.3.8 Förmedling 292
11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML 299

Del III Beskattningsunderlag m.m.

12 Beskattningsunderlag 303
12.1 Allmänt 303
12.2 Beskattningsunderlag vid försäljning 304
12.3 Beskattningsunderlag vid uttag 310
12.3.1 Allmänt 310
12.3.2 Uttag av varor 310
12.3.3 Uttag av tjänster 311
12.3.4 Uttag, privat användning av personbil 312
12.3.5 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning 313
12.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget 313
12.5 Rabatter m.m. 317
12.6 Kundförlust 321
12.7 Varureturer 324
12.7.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning 324
12.7.2 Varuretur 326
12.8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import 326

12.9 Speciella transaktioner 327
12.9.1 Byten 327
12.9.2 Växlingsvinster 329

13 Utlägg och vidarefakturering av kostnader 331
13.1 Allmänt 331
13.2 Utlägg 331
13.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning 332
13.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement 333

14 Skattesatser 337
14.1 Allmänt 337
14.2 Skattesats 12 % 338
14.2.1 Hotell- och campingverksamhet 338
14.2.2 Transport i skidliftar 339
14.2.3 Konstverk 339
14.2.4 Livsmedel 340
14.3 Skattesats 6 % 343
14.3.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m. 343
14.3.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar 350
14.3.3 Biblioteksverksamhet 350
14.3.4 Museiverksamhet 350
14.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk 350
14.3.6 Rätt till ljud- och bildupptagning 351
14.3.7 Idrottsområdet 351
14.3.8 Persontransporter 351
14.3.9 Djurparker 354

15 Avdragsrätt 355
15.1 Allmänt 355
15.1.1 Definition av ingående moms 355
15.1.2 Generell avdragsrätt 356
15.2 Särskilda avdragsregler 368
15.2.1 Övertagen verksamhet 368
15.2.2 Delägare i samfällighet 368
15.2.3 Avdragsrätt för utländsk leverantörs räkning 368
15.2.4 Köp av fastighet 370
15.2.5 Koncerner 370
15.2.6 Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse 371
15.2.7 Avdragsrätt i samband med kost åt personal 372
15.2.8 Finansieringsföretag 372

15.2.9 Avdragsrätt vid skada ... 372
15.2.10 Avdragsförbud ... 374
15.2.11 Bidragsfinansierade verksamheter ... 379
15.2.12 Avdragsbegränsning inom kulturområdet ... 381
15.2.13 Broavgiften vid Öresundsbron ... 381
15.3 Korrigering ... 382
15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring ... 382
15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 382
15.3.3 Kundförlust ... 382
15.4 Blandad verksamhet m.m. ... 382
15.4.1 Allmänt ... 382
15.4.2 Avdragsrätten ... 383
15.5 Underlag för avdragsrätt ... 386

16 Rätt till återbetalning av ingående moms ... 391
16.1 Allmänt ... 391
16.2 Utländska företagare ... 391
16.3 Hjälporganisationer och utländska beskickningar ... 394
16.4 Särskilda skäl – s.k. uppbyggnadsskede ... 394
16.5 S.k. kvalificerade undantag ... 396
16.6 Nya transportmedel ... 398
16.7 Export ... 398
16.8 Stat och kommun ... 400

17 Fakturering ... 401
17.1 Allmänt ... 401
17.2 Faktureringsskyldighet ... 402
17.3 Elektronisk fakturering ... 405
17.4 Fakturans innehåll ... 406
17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll ... 407
17.4.2 Förenklad faktura ... 411
17.5 Kreditnota ... 412
17.6 Utländsk valuta ... 413
17.7 Öresavrundning ... 414
17.8 Handling som inte utgör faktura ... 415
17.8.1 Allmänt ... 415
17.8.2 Handling vid byggnadsföretags försäljning av fastighet ... 415
17.8.3 Handling för retroaktiv avdragsrätt för fastighetsköpare ... 415
17.8.4 Handling vid överlåten jämkning ... 416

17.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs 416
17.10 Auktionsförsäljning 416
17.11 Anteckningar vid handel med begagnade varor 417
17.12 Kontokort 418
17.13 Följesedlar 418
17.14 Lokalhyror i verksamhetsfastighet 418

18 Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt . 419
18.1 Allmänt 419
18.2 Faktureringsmetoden 427
18.3 Bokslutsmetoden 428
18.4 Specialregler 429
18.4.1 Överlåtelse av verksamhet 429
18.4.2 Konkurs 430
18.4.3 Byggnadsföretag 431
18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll 432
18.4.5 Kundförlust 432
18.4.6 Avverkningsrätt till skog 433
18.4.7 Import 433
18.4.8 Återbäring 435
18.4.9 Utländska företagare 435

Del IV Speciellt om vissa frågor

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning 437
19.1 Allmänt 437
19.2 Fastighetsbegreppet 438
19.2.1 Jordabalken 439
19.2.2 Fastighetstillbehör 439
19.2.3 Byggnadstillbehör 440
19.2.4 Industritillbehör 441
19.3 ML:s fastighetsbegrepp 442
19.4 Översikt över fastighetsbegreppet enl. JB, IL och ML 444
19.5 Definition av vissa begrepp 444
19.6 Byggnads- och anläggningsentreprenad 445
19.6.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst 446
19.6.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde 448

19.7 Byggnadsverksamhet i egen regi ... 455
19.7.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror ... 457
19.7.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion ... 459
19.7.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi ... 464
19.7.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi 465
19.7.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi ... 466
19.7.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll ... 466
19.8 Fastighetsförvaltning ... 466
19.9 Exempel ... 472

20 Undantag på fastighetsområdet ... 475
20.1 Allmänt ... 475
20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet ... 475
20.2.1 Upplåtelse av fastighet ... 476
20.2.2 Upplåtelsen utgör det huvudsakliga tillhandahållandet ... 480
20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med annan eller separata prestationer ... 481
20.2.4 Upplåtelsen utgör ett underordnat led ... 482
20.3 Ej undantaget från skatteplikt ... 483
20.3.1 Verksamhetstillbehör ... 483
20.3.2 Växande skog m.m. ... 483
20.3.3 Jordbruksarrende m.m. ... 483
20.3.4 Rumsuthyrning ... 484
20.3.5 Parkeringsverksamhet ... 488
20.3.6 Hamn och flygplats ... 490
20.3.7 Förvaringsbox ... 491
20.3.8 Reklam på fastighet ... 492
20.3.9 Byggnad m.m. för djur ... 492
20.3.10 Väg, bro m.m. ... 492
20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning ... 492
20.3.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik ... 493
20.3.13 Uthyrning av verksamhetslokal ... 493

21 Uthyrning av verksamhetslokal ... 495
21.1 Allmänt ... 495
21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta ... 497
21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten ... 497
21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen ... 498
21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet ... 499
21.3.1 Fastighetsägare ... 500
21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare ... 502
21.3.3 Konkursbo ... 503
21.3.4 Mervärdesskattegrupper ... 503

21.4 Uppförandeskede ... 503
21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början ... 506
21.6 Beskattningsunderlag ... 508
21.7 Faktureringsskyldighet ... 509
21.8 Hyresgästs avdragsrätt ... 511
21.9 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror ... 512
21.10 Avdragsrätt ... 513
21.10.1 Avdrag för löpande kostnader ... 513
21.10.2 Retroaktivt avdrag ... 516
21.10.3 Begränsningar av avdragsrätten ... 519
21.11 Skattskyldighetens upphörande ... 519
21.12 Korrigering av avdrag för ingående moms ... 522
21.12.1 Allmänt om frivillig skattskyldighet och jämkning ... 523
21.13 Anmälan, underrättelser m.m. ... 535
21.14 Koncernföretag ... 537
21.15 Övergångsbestämmelser ... 538

22 Rörelsearrende, franchising m.m. ... 543
22.1 Rörelsearrende ... 543
22.2 Franchising ... 543
22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m. ... 544

23 Jämkning av ingående moms ... 547
23.1 Allmänt om bestämmelserna ... 547
23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning ... 548
23.3 Investeringsvaror ... 549
23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter ... 553
23.5 I vilka fall jämkning ska ske ... 555
23.6 Korrigeringstid ... 558
23.7 Hur jämkning sker ... 560
23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka ... 563
23.9 Jämkning vid konkurs ... 566
23.10 Handlingar vid jämkning ... 567
23.11 Redovisning av jämkning ... 570
23.12 Övergångsbestämmelser ... 571
23.13 Tillämpning av jämkningsreglerna ... 572
23.14 Äldre bestämmelser ... 579

24 Bilar, bussar och motorcyklar 583
24.1 Allmänt 583
24.2 Verksamheter i allmänhet 586
24.2.1 Köp och försäljning av personbil 586
24.2.2 Leasing av personbil 587
24.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil 589
24.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor 591
24.3.1 Köp av bilar 591
24.3.2 Leasing av bilar 591
24.3.3 Försäljning av personbilar 592
24.3.4 Driftkostnader 593
24.3.5 Uttag och privat användning 593
24.4 Export, import och EG–handel 596
24.5 Bilskrotning 601

25 Fartyg och luftfartyg 603
25.1 Allmänt 603
25.2 Skepp och fartyg 603
25.3 Luftfartyg 604
25.4 Försäljning 604
25.5 Delar, tillbehör och utrustning 605
25.6 Tjänster 606
25.6.1 Transport eller uthyrning 607
25.6.2 Mäklare 608
25.7 Undersökningsplikt 608
25.8 Rätt till återbetalning 609
25.9 Uttagsbeskattning 609
25.10 Ej undantag i nästa led 609
25.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne 610

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg 611
26.1 Allmänt 611
26.2 Sjukvård 612
26.2.1 Led i sjukvården 618
26.2.2 Institutionell vård 619
26.2.3 Särskild legitimation 620
26.2.4 Patienthotell 622
26.2.5 Kontroll eller analys av prov 622
26.2.6 Företagshälsovård 623
26.2.7 Rehabilitering 624

26.3 Tandvård 624
26.3.1 Led i tandvården 625
26.3.2 Dentaltekniska produkter 625
26.4 Social omsorg 625
26.4.1 Led i omsorgen 629
26.4.2 Tjänstens natur och individuell behovsprövning 630
26.4.3 Färdtjänst 633

27 Utbildning 635
27.1 Allmänt 635
27.2 Skattefrihetens omfattning 635
27.3 Offentliga skolväsendet 636
27.4 Led i utbildningen 641

28 Idrott 643
28.1 Allmänt 643
28.2 Begreppet idrott 643
28.3 Idrottsutbildning 646
28.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten . 648
28.5 Lokal för sport- och idrottsutövning 649

29 Trav- och galoppsportverksamhet 653
29.1 Hästsport i Sverige 653
29.2 Olika former för att bedriva trav– och galoppverksamhet 654
29.3 Utlandsägda hästar 657
29.4 Överenskommelse om central redovisning av utgående moms på prispengar 658
29.5 Trav- och galoppbanor 658

30 Kultur 663
30.1 Allmänt 663
30.2 Undantag inom kulturområdet 665
30.2.1 Konstnärs framförande 665
30.2.2 Biblioteksverksamhet 672
30.2.3 Arkivverksamhet 674
30.2.4 Museiverksamhet 674
30.2.5 Folkbildningsverksamhet 678
30.2.6 Kulturbildningsverksamhet 679

30.3 Skatteplikt inom kulturområdet 679
30.3.1 Immateriella rättigheter 680
30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter 690
30.3.3 Konserter m.m. 702
30.3.4 Ljud- och bildupptagning 709
30.3.5 Film 709
30.3.6 Djurparker 710
30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. 712

31 Massmedieområdet 713
31.1 Periodiska publikationer 713
31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar 714
31.1.2 Organisationstidskrifter 717
31.1.3 Tjänst avseende framställning 719
31.1.4 Annonsering 721
31.2 Program och katalog 721
31.3 Radio och TV 722

32 Serveringstjänster 723
32.1 Allmänt 723
32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning 724
32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden 726
32.4 Kost åt personal 728
32.4.1 Underlag för uttagsbeskattning 729
32.4.2 Vissa specialfall 730

33 Marginalbeskattning – Resetjänster 735
33.1 Allmänt 735
33.2 Definitioner m.m. 736
33.2.1 Resebyrå 736
33.2.2 Resetjänst 736
33.2.3 Resenär 737
33.3 Förutsättningar för marginalbeskattning 738
33.3.1 I eget namn 738
33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare 741
33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra 742
33.4 Beskattningsunderlag 743
33.4.1 Allmänt 743
33.4.2 Faktisk marginal 744
33.4.3 Schablonmarginal 747
33.4.4 Preliminär faktisk marginal 749

33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning 750
33.5.1 Allmänt 750
33.5.2 Avdragsrätt 750
33.5.3 Rätt till återbetalning 750
33.6 Omsättningsland 751
33.6.1 Allmänt 751
33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar 752
33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision 753
33.7 Skattesats 755
33.8 Skattedebitering i faktura 755

34 Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m. 757
34.1 Allmänt 757
34.2 Grundförutsättningar för VMB 758
34.2.1 Förvärvskriteriet 759
34.2.2 Återförsäljarkriteriet 759
34.2.3 Varukriteriet 760
34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal 763
34.3.1 Normal VMB 763
34.3.2 Förenklad VMB 764
34.3.3 Kombinationer 765
34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon 766
34.4.1 Kundförlust 769
34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter 770
34.5.1 Konstverk 770
34.5.2 Samlarföremål och antikviteter – inköp före ikraftträdandet 771
34.5.3 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter med skattedebitering 771
34.6 EG-handel 772
34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde 774
34.8 Räkenskaper 775

35 Finansiella tjänster 777
35.1 Allmänt 777
35.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel 777
35.2.1 Bank- och finansieringstjänster 777
35.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet 781
35.3 Undantag för försäkringstjänster 787

36 Överlåtelse av vissa tillgångar 793
36.1 Allmänt 793
36.2 Skattefrihetens omfattning 793
36.3 Inskränkningar i skattefriheten 795
36.4 Ej undantaget från skatteplikt 796

37 Överlåtelse av verksamhet 799
37.1 Allmänt 799
37.2 Skattefrihetens omfattning 800
37.3 Överlåtelse i flera led 803
37.4 Del av verksamhet 804
37.5 Exempel på överlåtelse av verksamhet 805
37.6 Avträdesersättning 805

38 Lager 807
38.1 Allmänt 807
38.2 Skatteupplag 808
38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag 809
38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster 809
38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag 809
38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren 810
38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager 811
38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon 812
38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” 812
38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning” 813
38.4 Beskattningsmyndighet 813
38.5 Skattskyldighet m.m. 813
38.6 Beskattningsunderlag 814
38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag 814
38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager 815
38.7 Skattskyldighetens inträde 816
38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt 816
38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet 816

39 Skattefrihet för utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. ... 817

39.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet ... 817

39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv ... 817

39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet ... 818

39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon ... 820

39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder 3 kap 30 a § ML ... 821

39.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG ... 823

39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer ... 823

40 Utländska företagare – plats för etablering ... 825

40.1 Allmänt ... 825

40.2 Yrkesmässighet ... 825

40.3 Utländsk företagare – definition ... 826

40.4 Fast etableringsställe ... 828

40.4.1 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag ... 830

40.5 Ombud ... 831

40.6 Ombud för utländsk företagare, som importerar varor för vidare omsättning till annat EG-land ... 831

40.7 Registreringsort ... 832

40.8 Återbetalning av moms till utländska företagare ... 832

40.8.1 Rätten till återbetalning ... 832

40.8.2 Ansökan m.m. ... 834

40.9 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG. ... 834

41 Konkurs och ackord ... 837

41.1 Allmänt om konkurs ... 837

41.2 Rättsverkningar av konkurs ... 837

41.3 Momsregler om konkurs ... 837

41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde ... 838

41.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning ... 839

41.3.3 Försäljning av utmätt gods ... 840

41.3.4 Kvarstad ... 840

41.3.5 Överlåtelse av verksamhet ... 841

41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m. ... 841

41.3.7 Förlust på fordringar ... 842

41.3.8 Byggnadsföretags konkurs 843
41.3.9 Upplåtelse av avverkningsrätt..... 845
41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler 845
41.3.11 Konkursförvaltararvode..... 846
41.4 Ackord 846
Bilaga 1 Skattesatser, momspålägg och omräkningstal alltsedan momsen infördes den 1 januari 1969 **..... 849**
Bilaga 2 Frågeschema: Tjänst eller rörelse **..... 851**
Bilaga 3 Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde **..... 852**
Bilaga 4 Mervärdesskattesatser **..... 853**
Bilaga 5 Tröskelvärden **..... 855**
Bilaga 6 Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl. **..... 857**
Bilaga 7 Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem **..... 862**
Bilaga 8 Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer **..... 870**
Bilaga 9 Utformning av momsregistreringsnummer (VAT-nummer) **..... 872**
Bilaga 10 EG:s institutioner och organ **..... 874**
Bilaga 11 Leveransklausuler **..... 875**
Bilaga 12 Vägtrafikregistrets karosserikoder för bussar och lastbilar **..... 877**
Bilaga 13 Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund **..... 879**
Bilaga 14 Översikt – momsregler på kulturområdet **..... 880**
Bilaga 15 Intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt **..... 882**
Bilaga 16 Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté **..... 885**
Bilaga 17 Översikt – momsregler inom massmedieområdet **..... 900**
Bilaga 18 Byggnads- och verksamhetstillbehör **..... 902**

Förteckning över lagar och förarbeten 905

Förteckning över SKV:s föreskrifter och allmänna råd m.m.....911

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
AB 72	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1972
AB 92	Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader 1992
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
ADB	Automatisk databehandling
anv.	Anvisningar
ATG	AB Trav och Galopp
AvgF	Avgiftsförordningen (1992:191)
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BUS	Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige
CSN	Centrala studiestödsnämnden
Ds	Departementsserie
ED	Enhetsdokument
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FiU	Finansutskottet
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GMF	Förordningen (1968:431) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt, i dess lydelse per den 30 juni 1994
HB	Handelsbolag
ICOM	International Council of Museum
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1229
INCOTERM	International Comercial Trade Terms
IV	Individuell visningsrätt
JB	Jordabalken
JBL	Jordbruksbokföringslagen (1979:141)
JuU	Justitieutskottet
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndighet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KonkL	Konkurslagen (1987:672)
KR	Kammarrätten
KrU	Kulturutskottet

Ku	Konstitutionsutskottet
KVR	Kvartalsredovisning
KöpL	Köplagen (1990:931)
LR	Länsrätten
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade
LU	Lagutskottet
MF	Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
Prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för taxering
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets förhandsbesked om taxering
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar, rekommendationer m.m. för mervärdesskatt
RSV S	Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om taxering, uppbörd och mervärdesskatt
RSV/FB Im	Riksskatteverkets förhandsbesked om mervärdesskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska Centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SG	Svenska Galoppförbundet
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SoL	Socialtjänstlagen (2001:453)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
STC	Svenska Travsportens Centralförbund
UD	Utrikesdepartementet
URL	Upphovsrättslagen (1960:729)
VAT	Value Added Tax
VMB	Vinstmarginalbeskattning

1 Definitioner och begrepp

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

ADB-program

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

Program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion utgör normalt vara. Till denna kategori hör program som används i person- och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m.

När det gäller program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne och som närmast kan betecknas som s.k. skräddarsydda program bör bedömningen bli en annan. Även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett, bör hela tillhandahållandet anses utgöra en tjänst.

Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls ett standardprogram för ADB via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar det sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst.

Ett tillhandahållande ”on-line” av sådan s.k. digitaliserad produkt anses som tillhandahållande av en tjänst och beskattas enligt reglerna i 5 kap. 7 § ML (se även definition avseende vara, tjänst, och elektroniska tjänster).

Arbetsbeting

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

Avdragsrätt

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

	Se även återbetalningsrätt.
Avdragsrättens inträde	Avdragsrättens inträde utgör tidpunkten när avdrag för ingående moms får göras (13 kap. 16 § ML).
Beskattningsbar händelse/transaktion	Med beskattningsbar händelse eller beskattningsbar transaktion menas den omständighet varigenom förutsättningarna för att påföra moms är uppfyllda. Om den beskattningsbara händelsen är en omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall kan det dock vara förvärvaren. Om den beskattningsbara händelsen utgörs av ett förvärv är det förvärvaren som är skattskyldig.
Beskattningsordningen	Med beskattningsordningen avses ett system för mervärdesbeskattning vid handel mellan EG-länder.
Beskattningsunderlag	Den utgående momsen beräknas på ett beskattningsunderlag. Detta utgörs normalt av ersättning för såld vara eller tjänst med undantag för den moms som ingår i ersättningen. (Vid uttag av vara eller tjänst beräknas beskattningsunderlaget på annat sätt). När det är fråga om förvärvsbeskattning utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och eventuell punktskatt som köparen påförts i annat EG-land. När överföring mellan EG-länder ska beskattas utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan (7 kap. ML).
Beskattningsår	Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt IL. Om skatt enligt ML hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL, förstås med beskattningsår kalenderåret, eller räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. 1 § BFL (1 kap. 14 § ML).
Bokslutsmetod	Se under redovisningsmetod.
Destinationsprincipen	Destinationsprincipen innebär att skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet (jfr ursprungsprincipen). Det innebär i princip att en skattskyldig näringsidkare i ett EG-land säljer utan moms till en köpare i ett annat EG-land. Eftersom all gränsuppbörd är avskaffad inom EG, måste i stället köparen redovisa momsen. Det sker inom ramen för hans ordinarie redovisning av moms. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning, är det inte köparen utan säljaren som är skattskyldig.
Distansförsäljning	Med distansförsäljning menas omsättning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett EG-land till ett annat och som inte föranleder beskattning hos förvärvaren. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s.k. teleshopping (5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 a § ML).

EEIG

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

EG eller EG-land

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vid handel med vissa områden ska dock samma bestämmelser som gäller inom EG tillämpas även om dessa områden inte tillhör EG. Det gäller transaktioner med ursprung i eller avsedda för Furstendömet Monaco, vilka ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike. Motsvarande gäller beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland (1 a § MF). I bilaga 3 återfinns en sammanställning över den europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

EG och EU

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

Ej EG-land

Vissa områden inom EG har dock undantagits från de gemensamma reglerna (1 a § MF). Dessa områden betraktas alltså som s.k. tredje land. Se vidare bilaga 3.

EG-transport

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

Elektroniska tjänster

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

EU:s institutioner och organ

Se bilaga 10.

Export

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

Ersättning

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

Faktureringsmetod

Se Redovisningsmetod.

Faktureringsskyldighet

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

Fastighet

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

Förvärvsbeskattning

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

Förvärvströskel

Se tröskelvärde.

Förädling

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

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

Gemenskapsinternt förvärv (GIF)

Med gemenskapsinternt förvärv (GIF) avses sådant förvärv av en vara från ett EG-land som ska anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen och föranleda beskattning hos förvärvaren. GIF föreligger även vid vissa överföringar av varor (dvs. utan att äganderätten övergår) mellan medlemsländerna. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML.

Identifieringsnummer

Ett identifieringsnummer tilldelas företag från tredje land som väljer att tillämpa den särskilda beskattningsordningen för elektroniska tjänster. Denna beskattningsordning innebär att företaget redovisar och betalar skatt till ett EG-land för all sådan omsättning till icke skattskyldiga inom EG.

Import

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

Införsel

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

Ingående moms

Med ingående moms avses sådan skatt vid förvärv eller import som avses i 8 kap. 2 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet ingående moms för att beteckna

ingående skatt.

Intrastat

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

Kvalificerade undantag

Med kvalificerade undantag avses vissa från skatteplikt undantagna omsättningar som medför rätt till återbetalning av ingående moms (10 kap. 11 § ML).

Kvartals-redovisning (KVR)

Den som omsätter varor med leverans till annat EG-land, som föranleder beskattning för GIF hos köparen, ska lämna en periodisk sammanställning, *kvartalsredovisning (KVR)*. I denna ska uppgifter lämnas om bl.a. värdet av leveranserna till respektive köpare samt köparens registreringsnummer till moms. KVR ska i vissa fall även lämnas då ett företag för över eller låter föra över varor mellan EG-länder utan att omsättning föreligger (10 kap. 33–36 a §§ SBL samt RSFS 1999:12).

Landskod

Registreringsnumret till moms (VAT-numret) inleds alltid med en landskod (se bilaga 9).

Mellanman

Med mellanman förstås i detta sammanhang den som i en s.k. trepartshandel förvärvar vara för direkt vidareomsättning.

Moms

I denna publikation används företrädesvis ordet moms för att beteckna mervärdesskatt.

Näringsidkare

Fysisk eller juridisk person som bedriver verksamhet av ekonomisk natur av sådan art att den kan betecknas som yrkesmässig.

Omsättning

Omsättning föreligger när vara överlåts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag.

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

Omvänd skattskyldighet

Med omvänd skattskyldighet menas den beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över till köparen (1 kap. 2 § 2–5 p. ML). Det avser förvärv av såväl varor som tjänster.

Personbil

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

Totalvikt, karosseribeteckning och fordonstyp framgår av fordonets registreringsbevis och av vägtrafikregistret. Vägtrafikregistrets

uppgifter bygger på AB Svensk Bilprovnings klassificering.

Enligt ML räknas således som personbil:

- fordon som enligt lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner hänförs till personbil,
- lastbil med skåpkarosseri utan separat förarhytt och med en totalvikt om högst 3 500 kg och
- buss med en totalvikt om högst 3 500 kg.

Se vidare avsnitt 24 och bilaga 12.

Redovisnings-metod

Vid momsredovisningen tillämpas fakturerings- eller bokslutsmetoden. Beträffande innebörden av dessa begrepp se momsbroschyren (SKV 552).

Redovisnings-period

Redovisningsperiod är den tidsrymd som redovisningen i en deklaration ska omfatta. Redovisningsperioden utgörs normalt av en kalendermånad men kan i vissa fall vara beskattningsår. Se vidare i avsnitt 4 i Handledning för mervärdesskatteförfarandet, SKV 555.

Redovisnings-skyldighetens inträde

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

Registrering till moms

Alla som redovisar moms, oavsett om redovisningen sker i skattedeklaration eller i självdeklaration, ska vara registrerade i momsregistret.

Från och med den 1 juli 2002 omfattar registreringsskyldigheten även de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till moms.

Reservregeln

Med reservregeln avses en bestämmelse som innebär att GIF under vissa förutsättningar kan beskattas i förvärvarens momsregistreringsland, i stället för i varans destinationsland (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML).

Reverse charge

Se omvänd skattskyldighet.

Sjätte direktivet

Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Skatteplikt

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

Skattesats

Med skattesats avses den procentsats som används för att beräkna den utgående momsen vid omsättning, förvärv och import.

En tablå över skattesatserna inom EG finns i bilaga 4.

Skattskyldig

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

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

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

Skattskyldighetens inträde

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

SKV, Särskilda skattekontoret

SKV, Särskilda skattekontoret i Ludvika, handlägger bl.a. frågor om återbetalning av svensk moms till utländska företag som inte är registrerade här i landet (19 kap. 1 § ML).

Tjänst

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

Tredje land

Med tredje land avses land som inte utgör EG-land.

Trepartshandel

Med trepartshandel avses en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder med tre momsregistrerade parter i transaktionen vilka finns i var sitt EG-land, och där varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

Tröskelvärde

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

En tablå över tröskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

Ursprungs-principen

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

Utgående moms

Med utgående moms förstås sådan skatt som ska redovisas till staten vid omsättning, GIF eller import enligt 1 kap. 1 § ML (1 kap. 8 § ML). I denna publikation används företrädesvis begreppet utgående moms för att beteckna utgående skatt.

Utländsk företagare Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). Enbart en momsregistrering i Sverige innebär inte att en utländsk företagare ska betraktas som svensk. SKV i Stockholm handlägger frågor rörande utländska företag, vilka är registrerade i Sverige.

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

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

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

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

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

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

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

Övergångsordning Med övergångsordning (91/680/EEG) avses de särskilda momsregler som gäller inom EG under tiden 1993–1997 vad gäller gemenskapsintern varuhandel samt beträffande vissa tjänster.

2 Ändringar 1990–2003 och den 1 januari 2004 i sammandrag

Lagstiftningen inom momsområdet har under rubricerad tid varit föremål för genomgripande förändringar. Här kan nämnas skattereformen 1991 som bl.a. innebar en betydande basbreddning. Därefter har under 1994 kommit en ny mervärdesskattelag. Sverige har blivit medlem i EU, vilket har inneburit betydande förändringar på momsområdet den 1 januari 1995, den 1 november 1995, den 1 januari 1996 och den 1 januari 1997.

Här nedan redovisas de viktigaste ändringarna i kronologisk ordning. Vissa av dessa är numera inaktuella och ersatta av nya bestämmelser.

1 januari 1990

Vatten från vattenverk blev skattepliktig vara.

Transport i samband med renhållning och omhändertagande och förstöring av vara blev skattepliktig tjänst. Ändringen innebar att sophämtning, snöröjning och avloppsrening blev skattepliktiga tjänster.

ML:s personbilsbegrepp ändrades med avseende på totalvikten, som höjdes från 3 000 till 3 500 kg.

Skattesatsen höjdes till 23,46 % för servering och för rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamhet. Reduceringsregeln i 14 § GML avseende tillhandahållande av nämnda tjänster upphävdes. (Prop. 1989/90:50, SFS 1989:1027.)

12 januari 1990

Genom ett tillägg i 4 § GML stadgades, att den tidigare gällande bestämmelsen om skattskyldighetens inträde vid förskottsbetalning endast skulle gälla om den beställda varan eller tjänsten var skattepliktig då vederlaget erhölls. Denna s.k. stopplagstiftning tillämpades på vederlag som mottagits den 12 januari 1990 eller senare. (Prop. 1989/90:73, SFS 1990:29.)

1 mars 1990

Skatteplikt infördes för all energi med undantag för flygbensin och flygfotogen. I en särskild övergångsbestämmelse stadgades dock att de äldre undantagsbestämmelserna skulle, såvitt avsåg fjärrvärme, gälla till utgången av 1990. Skatteplikt infördes för tillhanda-

hållande av kost åt personal. (Prop. 1989/90:50, SFS 1989:1027.)

1 juli 1990

Skattesatsen höjdes till 20 % av beskattningsvärdet, vilket motsvarade ett pålägg på priset före skatt med 25 %. Höjningen var avsedd att gälla t.o.m. den 31 december 1991. (Prop. 1989/91:50 [bil 4], SFS 1990:575.)

1 januari 1991

Den reformerade GML, som då trädde i kraft, innebar en i princip generell och enhetlig beskattning av all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Ändringarna, som berörde flera olika delar av lagstiftningen, redovisas här endast summariskt.

Den breddade skattebasen innebar att vissa varor och de flesta tjänster, som tidigare varit skattefria, nu blev skattepliktiga. Bland dessa kan nämnas fartyg och luftfartyg, krigsmateriel, juridiska, ekonomiska och administrativa tjänster, fastighetsförvaltning, fastighetsskötsel, fastighetsmäkleri, persontransporter, s.k. personliga tjänster, tjänster inom idrotts- och nöjesområdet, teletjänster, veterinärtjänster, immateriella rättigheter samt uthyrning av arbetskraft och av verksamhet.

Områden som fortfarande undantogs från skatteplikt var t.ex. sjukvård, tandvård och social omsorg, utbildning, överlåtelse och upplåtelse av fastighet för bl.a. bostadsändamål, finansieringstjänster, försäkringstjänster samt lotterier och spel. Författningstekniskt reglerades skatteplikten gemensamt för varor och tjänster i 7 §§ GML, medan undantagen från skatteplikt framgick av 8 § GML och anvisningarna därtill.

Reduceringsreglerna i 14 § GML slopades.

Nya regler infördes för de statliga myndigheternas och för primär- och landstingskommunernas roll i momssystemet för att skapa konkurrensneutralitet mellan egen regi och upphandling. För statliga myndigheter gällde detta dock först fr.o.m. den 1 juli 1991.

Moms skulle i vissa fall redovisas av importören vid import av vissa tjänster (60 § GML).

Genom slopandet av den tidigare gällande gränsen för redovisningsskyldighet, 30 000 kr, infördes redovisningsskyldighet för all yrkesmässigt bedriven skattepliktig verksamhet. Beloppsgränsen 30 000 kr har dock fortfarande i vissa fall betydelse för bedömande av exempelvis yrkesmässighet, se avsnitt 8.

En ändring i 19 § GML innebar att de flesta skattskyldiga, vars skattepliktiga omsättning för beskattningsåret inte översteg 200 000 kr inte längre skulle anmäla sig för registrering till moms utan i stället skulle deklarera momsen i sin inkomstdeklaration (21 § GML). (Prop. 1989/90:111, SFS 1990:576.)

Begreppen beskattningsvärde och vederlag fick en annan innebörd (14 § GML jämte anvisningarna).

Övergångsbestämmelserna innehöll bl.a. regler avsedda att förhindra skatteplanering hos såväl företag som kommuner.

Lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare trädde i kraft den 1 april 1991 med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 1991. (Prop. 1990/91:72.)

1 januari 1992

Den tidigare tillfälligt gällande skattesatsen 25 % bibehölls för flertalet varor och tjänster (13 § GML).

En ny reducerad skattesats på 18 % infördes för serveringstjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande, upplåtelse av campingplats m.m. i campingverksamhet, personbefordran, transport i skidliftar samt för omsättning och import av livsmedel, med undantag för vatten från vattenverk, spritdrycker, vin och starköl från systembolag samt tobaksvaror (13 § GML).

Livräddningsfartyg som ställs till förfogande för Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne undantogs från skatteplikt. Detsamma gällde utrustning och tillbehör till sådant fartyg (8 § 20) GML).

Undantagen från skatteplikt enligt 8 § 5) GML utökades med en anvisningspunkt, 7 h), enligt vilken vissa bearbetningstjänster avseende kinematografisk film undantogs från skatteplikt.

Förvaltning av värdepappersfonder undantogs enligt 8 § 3) GML från skatteplikt. (Prop. 1991/92:50, SFS 1991:1755.)

1 maj 1992

Vissa tjänster som avsåg sjukvård och som en uppdragstagare tillhandahöll en vårdgivare undantogs från skatteplikt. Samma gällde i fråga om tjänster som avsåg tandvård och social omsorg.

Skattefriheten för sjuktransporter slopades. (Prop. 1991/92:122, SkU 24, SFS 1992:190.)

1 juli 1992

Tjänster avseende livräddningsfartyg och bränsle till sådant fartyg undantogs från skatteplikt under förutsättning att fartyget ställts till förfogande för Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. (SkU 1991/92:43, SFS 1992:843.)

Förbud infördes mot återbetalning till utländska företagare för moms på varor som förvärvats för att levereras till köpare inom Sverige (Prop. 1991/92:166, SFS 1992:576.)

Tullagen ändrades så att postorderförsäljning inte längre omfattades av bestämmelserna om tull- och skattefrihet. Ändringarna innebar att det inte längre gick att sända postorder via utlandet för att undvika svensk moms. (Prop. 1991/92:166.)

Bestämmelser om förtidsåterbetalning av moms infördes för den som deklarerat momsen i inkomstdeklarationen. Reglerna innebar att överskjutande ingående moms skulle beaktas vid förtida återbetalning av preliminär skatt fr.o.m. inkomståret 1992 och att överskjutande ingående moms som översteg slutlig skatt skulle återbetalas fr.o.m. inkomståret 1991. (SkU 1991/92:29, SFS 1992:686.)

Möjlighet infördes att beräkna arbetsgivaravgifter på ett jämkat förmånsvärde. I konsekvens härmed gjordes ändring i 14 § GML så att uttagsbeskattning för moms fick grundas på ett eventuellt jämkat förmånsvärde. (Prop. 1991/92:129, SFS 1992:492.)

1 januari 1993

Den lägre skattesatsen om 18 % höjdes till 21 %. Den högre skattesatsen om 25 % bibehölls. (Prop. 1992/93:50 [bil 5], SFS 1992:1477.)

1 juli 1993

Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel liksom upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik inordnades under skatteplikten. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Medicinskt betingad fotvård undantogs från skatteplikt. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Från skatteplikt undantogs även tillhandahållande av lokal eller annan anläggning för sport- eller idrottsutövning samt i samband därmed tillhandahållande av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning. (Prop. 1992/93: 190, SFS 1993:642.)

Skattefrihet återinfördes för skepp för yrkesmässig sjöfart m.m. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Bestämmelser infördes angående intyg om återförd ingående moms som innebar att intyg får utfärdas först sedan skatten återbetalats till staten. (Prop. 1992/93:190, SFS 1993:642.)

Skattesatserna ändrades från 21 % till 12 % beträffande rumsuthyrning i hotellrörelse m.m., personbefordran och transport i skidliftar. (Prop. 1992/93:150, SFS 1993:772.)

1 mars 1994

Samtidigt med bolagiseringen av Postverket infördes skatteplikt för brevbefordran med skattesatsen 12 %. Befordran till utlandet av brev räknades inte som export. (Prop. 1993/94:105, SFS 1994:41.)

1 juli 1994

Den nya mervärdesskattelagen infördes. ML har en helt annan uppbyggnad och systematik än GML. Avsikten med ändringarna var att skapa en så överskådlig lag som möjligt. Vissa centrala begrepp fick ändrad innebörd, t.ex. skattskyldig. I GML innebar begreppet även en rättighet att få återbetalning av ingående moms för de s.k. tekniskt skattskyldiga. Omsättningsbegreppet blev anpassat till EG:s direktiv. Vidare skedde en anpassning till vad

som gäller inom EG, t.ex. i fråga om var ett tillhandahållande av varor och tjänster ska anses ha skett, i bestämmelserna om omsättningsland. (Prop. 1993/94:99, SFS 1994:200.)

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

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

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

1 januari 1995

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

Skattefrihet infördes i 10 a kap. ML för omsättning av vissa tjänster till en företagare i annat EG-land om denne skulle ha haft rätt till återbetalning av skatten. De tjänster som avsågs var värdering av och arbete på lös egendom samt vissa transporttjänster och tjänster som tillhandahålls som ett led i sådana transporttjänster. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700). Bestämmelser med liknande innebörd infördes fr.o.m. den 1 januari 1996 i 5 kap. ML. I samband därmed upphörde 10 a kap. ML att gälla. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

1 november 1995

Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades.

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

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

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

Exportbegreppet förändrades i fråga om lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Tjänsterna anses tillhandahållna genom export om de avser varor från eller till ett land utanför EG. (Prop. 1994/95:202, SFS 1995:700.)

1 januari 1996

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

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

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

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

Nya bestämmelser infördes också beträffande skattefri försäljning till resenärer från tredje land. Villkor för skattefrihet är att varan förs ut till tredje land inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare ska skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kr. Skattefrihet

infördes för vissa fall av omsättning av tjänster till EU:s institutioner i ett annat EG-land. (Prop. 1995/96:58, SFS 1995:1286.)

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

1 juli 1996

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

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

1 januari 1997

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

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

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

1 juli 1997

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

1 november 1997

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

1 januari 1998

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

1 juli 1998

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

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

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

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

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

1 januari 1999

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

1 juli 1999

Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör genom att vissa särbestämmelser i direktiven på punktskatte- och momsområdet upphör att gälla. Skattebefrielse bibehålls för varor som ska användas för direktkonsumtion ombord och vid försäljning på tredjelandsresor. Nya lagar träder samtidigt i kraft rörande pro-

viantering och exportbutiker. (Prop. 1998/99:86, SFS 1999:450).

1 januari 2000

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

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

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

1 mars 2000

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

15 april 2000

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

1 juli 2000

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

1 januari 2001

Ändringar görs i reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler och metoden för att korrigera ingående moms, dvs. de s.k. jämkningsreglerna. Reglerna om återföring av

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

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

1 juli 2001

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

1 oktober 2001

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

1 januari 2002

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

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

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

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

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

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

1 januari 2003

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

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

Förmedling av sådana tjänster som avses i 5 kap. 6 § 1 st. ML (dvs. kulturella aktiviteter, transportanknutna tjänster m.fl.) ska som huvudregel anses omsatta i det land där den bakomliggande tjänsten utförs.

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

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

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

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

Varor av guld, silver eller platina räknas inte längre som begagnade om metallen är helt eller i huvudsak obearbetad. Detta med-

för att reglerna om vinstmarginalbeskattning därför inte får tillämpas vid försäljning av sådana varor.

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

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

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

1 juli 2003

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

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

Näringsidkare etablerade utanför EG ges möjlighet att använda en särskild förenklad ordning för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster. Denne kan välja att identifiera sig i Sverige och redovisa och betala skatten till Sverige för all försäljning till kunder i EG som inte är näringsidkare. På motsvarande sätt finns möjlighet att i stället välja att redovisa och betala skatten till annat EG-land för skyldigheter gentemot Sverige. Det ankommer på aktuellt EG-land att vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning till övriga EG-länder som är beskattningsland för tjänsterna. Den som använder den särskilda ordningen har inte avdragsrätt för ingående skatt utan får i stället ansöka om återbetalning enligt reglerna för utländska företagare.

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

1 januari 2004

Som en följd av faktureringsdirektivet införs nya regler om faktureringsskyldighet, innehåll i faktura, rätten att tillämpa elektronisk fakturering samt regler om lagring av fakturor.

(Prop. 2003/04:26, SFS 2003:1134 (ML))

3 Allmänt om mervärdesskatt

3.1 Historik

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

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

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

3.2 Momsen och EG

EU är, liksom tidigare EG, grundad på folkrättsliga fördrag mellan suveräna stater. Genom de grundläggande fördragen har medlemsstaterna gett gemenskapen vissa beslutsbefogenheter.

Begreppen EU och EG

EG utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-förordningar, EG-beslut, EG-direktiv). De regler som finns på momsområdet är EG-regler. I denna handledning

används därför genomgående beteckningen EG även om handeln mellan medlemsländerna i allmänt språkbruk ofta benämns EU-handel.

De tre pelarna

Unionen brukar beskrivas som bestående av tre ”pelare”.

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

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

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

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

3.2.1 Den inre marknaden

I Romfördraget år 1957 anges att en s.k. inre marknad ska skapas för i princip hela EG-området. Med inre marknad avses ett område utan inre gränser med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster. En fri handel över gränserna förutsätter att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort. Det förutsätter även att medlemsländerna har ett momssystem som i stora delar är enhetligt.

EG:s sjätte direktiv från 1977 innehåller detaljerade regler som syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas momssystem. I direktivet finns t.ex. regler för en gemensam skattebas, dvs. regler för omfattningen av skatteplikten. Vissa ändringar har successivt antagits i det sjätte direktivet. Fortfarande kvarstår dock vissa skillnader länderna emellan, t.ex. när det gäller skattebas och skattesatser.

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

3.2.2 Rättsordningen

Fördragen

De sex länderna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Tyskland grundade genom Parisfördraget 1951

Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS). Enligt fördraget skulle grundarna tillsammans under överstatlig ledning utveckla basproduktionen och bilda en gemensam marknad för kol och stål.

Genom Romfördraget 1957 grundade sedan ”de sex” Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) och samma år Euratom. Den gemensamma marknaden utvidgades med industri- och jordbruksvaror och man startade ett fredligt kärnkraftsamarbete.

Ett unionsfördrag, Maastrichtfördraget, undertecknades 1992. Unionen kan sägas symboliseras av de ovan beskrivna tre pelarna som binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande bestämmelser. I samband med det blev Europeiska gemenskapen (EG) en samlingsbeteckning för de tidigare olika gemenskaperna.

Amsterdamfördraget 1997 och Nicefördraget 2000 har karaktär av ändringsfördrag.

Institutionerna inom EU

EU:s organisation består av fem institutioner och flera olika organ. Institutionerna är Ministerrådet, Europaparlamentet, Kommissionen, EG-domstolen och Revisionsrätten.

Ministerrrådet, vars formella benämning är Europeiska unionens råd, består av en minister från varje medlemsland. Vilken minister som deltar från respektive land är dock beroende av vilka frågor som är uppe till diskussion. Ministerrådet är gemenskapernas högsta beslutande organ och har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen. Ordförandeskapet roterar halvårsvis mellan länderna.

Europaparlamentet väljs vart femte år vid allmänna val i medlemsländerna. Parlamentet är inte jämförbart med ett nationellt parlament. Parlamentets roll har traditionellt varit rådgivande och kontrollerande, men genom Enhetsakten 1986 och Maastrichtfördraget har rollen stärkts och parlamentet har nu även en lagstiftande funktion.

Kommissionen spelar en mycket central roll inom EU. De viktigaste uppgifterna är att lägga fram förslag för rådet, driva europaintegrationen och övervaka att EG-fördragets mål uppfylls. Kommissionen ska vara självständig gentemot medlemsländerna och se till att rådets beslut genomförs i medlemsländerna. Kommissionen är indelad i generaldirektorat för olika områden.

EG-domstolen, som har sitt säte i Luxemburg, ska se till att lag och rätt iakttas vid tolkning och tillämpning av EG-rätten. Domstolen dömer bl.a. i mål mellan medlemsländerna och mellan institutionerna inbördes samt i mål mellan kommissionen och medlemsländerna. Domstolens domar är bindande. Domstolen ska

också, efter begäran av nationell domstol, lämna s.k. förhandsavgöranden vilket innebär att domstolen tolkar EG-rätten. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen.

Revisionsrätten har till uppgift att revidera EU:s budget och kontrollera den ekonomiska förvaltningen.

EG-rätten

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten.

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära EG-rätten har tillkommit genom beslut av institutionerna. De sekundära rättsakter som har betydelse inom skatteområdet är förordningar, direktiv och rekommendationer. EU har även kompetens att ingå avtal med länder utanför EU och med internationella organisationer. Även sådana avtal utgör en del av EG:s rättordning.

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

Rättsakter

Den s.k. sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter som förordningar, direktiv och beslut. Därutöver förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkning av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

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

Ett direktiv är bindande för medlemsstaterna. Det kan sägas vara riktat till medlemsstaterna när det gäller det resultat som ska uppnås, varvid medlemsstaterna själva får bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet, dock med vissa begränsningar. Till skillnad från förordningarna måste direktiven överföras till nationell lagstiftning. Sjätte direktivet är ett exempel på ett sådant direktiv som har överförts till svensk lagstiftning genom ML.

Ett beslut är bindande för dem som beslutet är riktat till. Det kan avse både namngivna fysiska och juridiska personer eller en medlemsstat.

3.2.3 EG-rättens förhållande till nationell rätt

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

Direktiv

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

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

Direkt effekt

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. Om en direktivregel är ovillkorlig och tillräckligt klar och precis har den s.k. direkt effekt. Direkt effekt innebär normalt att en bestämmelse ger upphov till rättigheter och skyldigheter för enskilda fysiska och juridiska personer som de kan åberopa direkt inför nationella domstolar och andra myndigheter. En direktivregel kan dock ha direkt effekt endast om den ger en enskild en rättighet gentemot staten. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild. En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag.

EG-konform tolkning

Det framgår av vissa EG-domar att direktivregler som har implementerats i den nationella lagstiftningen ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. I Sverige brukar detta uttryckas så att ML ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer.

EG-domar

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

När det gäller domstolens förhandsavgöranden besvarar domstolen i princip endast den nationella domstolens frågor. Vissa frågor kan dock återstå för den nationella domstolen att lösa. Domstolen kan ha klarlagt vissa principer utan att ha intagit en bestämd ståndpunkt i en enskild fråga. Innan en fråga avgörs av EG-domstolen, ska yttrande avges av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, utgör en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 1.2 om EG-rätten.

3.2.4 EG:s principer om beskattningsland för moms

Destinations-principen

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

Ursprungs-principen

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

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

Övergångs-ordningen

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

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

3.3 Momsens principer och uppbyggnad

1 kap. 1 § ML

Moms ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Moms ska även betalas vid skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv och vid import.

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

Mervärde

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

Exempel

I slutet av detta avsnitt visas schematiskt hur företag i olika led tar ut moms från nästa led och drar av momsen från det föregående ledet samt betalar in skillnaden till staten.

Vinstmarginal-beskattning (VMB)

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

Inbetalning och återbetalning av moms

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

Skattepliktig omsättning av varor och tjänster

I 3 kap. 1 § 1 st. ML anges att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. Gemenskapsinternt förvärv (GIF), dvs. förvärv av vara från ett EG-land och som beskattas hos förvärvaren, är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

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

Skattesats
7 kap. 1 § ML

Den generella skattesatsen är 25 % av beskattningsunderlaget. För viss annan omsättning m.m. är skattesatsen 12 % eller 6 %.

3.4 Registrering

3 kap. 2 § SBL

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras som skattskyldig enligt ML ska anmäla sig för registrering hos SKV. Det gäller oberoende av omsättningens storlek i verksamheten.

3 kap. 2 § 3 st. SBL

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

Deklaration
10 kap. 9 § 4 p. SBL

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa momsen i en skattedeklaration om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga en miljon kr.

10 kap. 31 § SBL

Om motsvarande beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst en miljon kr ska momsen i allmänhet redovisas på särskild plats i självdeklarationen om inte SKV har beslutat annat. Den som inte ska lämna självdeklaration, t.ex. konkursbo, ska dock lämna skattedeklaration även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr. Detsamma gäller för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) liksom för grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML. Även den som

efter beslut av SKV i egenskap av representant för ett enkelt bolag eller ett partrederi ska svara för redovisningen av moms för bolaget eller partrederiet, ska fullgöra detta i en skattedeklaration.

10 kap. 32 § SBL

När en i övrigt ej skattskyldig person gör ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara, är det tillräckligt att momsen redovisas i en särskild skattedeklaration vid varje förvärv.

10 kap. 11 § SBL

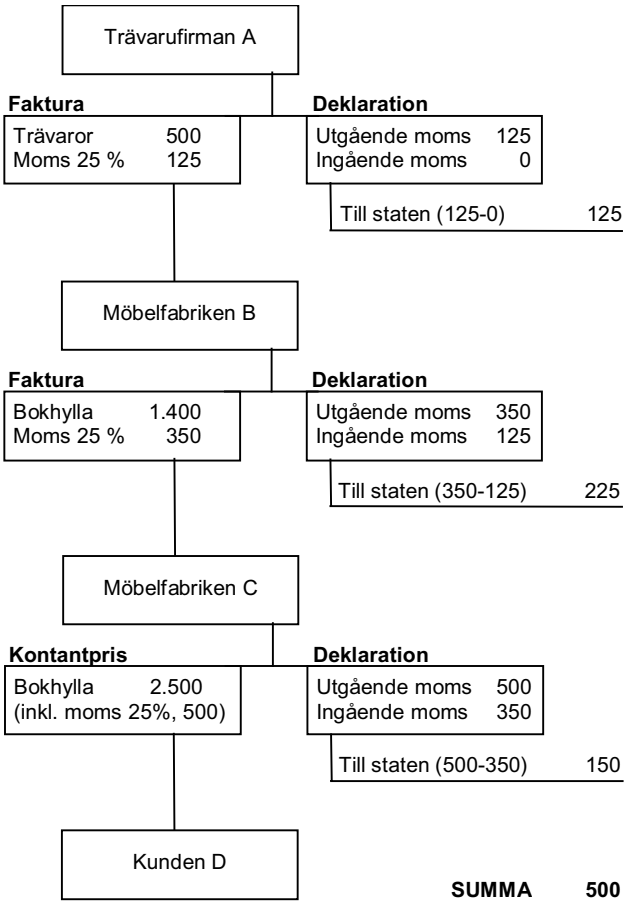
SKV ska besluta att moms ska redovisas i en skattedeklaration, även om beskattningsunderlagen inte överstiger en miljon kr, om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är t.ex. att någon blir frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning.

Redovisningsperiod
10 kap. 14–16 §§ SBL

Redovisningsperioden omfattar i de flesta fall en kalendermånad. För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa moms i en skattedeklaration, liksom för handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), får SKV besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Förutsättningen för detta är att beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitten 3 om registrering och 4 om deklaration.

Momsens allmänna uppbyggnad



Detta innebär

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

4 Skattskyldighet

4.1 Allmänt

Vad som medför skattskyldighet enligt ML, dvs. i vilka situationer en transaktion ska mervärdesbeskattas och vem som är skattskyldig för en sådan transaktion framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. När denna skattskyldighet uppkommer framgår av 1 kap. 3–5 §§ ML.

Begreppet skattskyldig står enbart för den som är skyldig att betala moms till staten. Den som har rätt att återfå moms, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, är inte skattskyldiga i ML:s mening utan är i stället berättigade till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, se avsnitt 16.

4.2 Beskattningens omfattning

VAD
1 kap. 1 § ML

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

1. Vid sådan *omsättning inom landet* av varor eller tjänster som är *skattepliktig* och görs i en *yrkesmässig* verksamhet. Notera att samtliga förutsättningar i punkten måste var uppfyllda för att skattskyldighet ska föreligga.

2. Vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet.

3. Vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

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

4.3 Skattskyldig

VEM
1 kap. 2 § ML

Vem som är skyldig att betala skatten till staten, dvs. vem som är skattskyldig, framgår av 1 kap. 2 § ML. Det är i allmänhet säljaren som är skattskyldig, men i vissa fall vid EG-handel och i samband med varuimport gäller omvänd skattskyldighet, dvs. det är i stället köparen som är skattskyldig och redovisar momsen till staten. Omvänd skattskyldighet gäller även i många fall när en utländsk företagare omsätter varor och tjänster i Sverige (inom landet). Vem som är skattskyldig i olika situationer framgår nedan.

Skattskyldig för skattepliktig omsättning inom landet i yrkesmässig verksamhet är, enligt huvudregeln, den som omsätter varan eller tjänsten.

Omvänd skattskyldighet

I följande fall är dock förvärvaren skattskyldig:

Tjänster

- vid utländsk företagares omsättning till näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, t.ex. konsulttjänster,
- vid utländsk företagares omsättning av vissa tjänster i samband med EG-handel, 5 kap. 5 § 3 st. samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML om förvärvaren är registrerad till moms här,

Varor

- vid s.k. trepartshandel inom EG (den till vilken vidareomsättningen görs),
- vid omsättning mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till moms här, om omsättningen avser guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller avser investeringsguld, under förutsättning att säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b § ML,

GIF

- vid gemenskapsinternt förvärv

Import

- vid skattepliktig varuimport (den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda), och

9 c kap. 5 § ML

- vid uttag av vara från skatteupplag, tullager m.m. (se även avsnitt 38.5).

Omvänd skattskyldighet fr.o.m. 2002-07-01

Den omvända skattskyldigheten har fått en vidgad tillämpning. En utländsk företagare får, enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 2002 välja att låta en i Sverige momsregistrerad förvärvare av varorna eller tjänsterna bli skattskyldig. Denna bestämmelse gäller vid omsättning i Sverige av varor och andra tjänster än de som nämns ovan.

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

Valfrihet

Den nya bestämmelsen om omvänd skattskyldighet kan sägas gälla som huvudregel vid utländska företagares omsättning inom landet till momsregistrerade köpare. Enligt 1 kap. 2 d § ML kan dock en utländsk företagare begära att själv få bli skattskyldig för sin omsättning. Om han efter begäran blir skattskyldig kommer denna skattskyldighet att gälla för all omsättning i Sverige. Beskattningen vid EG-handel och vid handel med länder utanför EG behandlas i avsnitt 10 och 11.

4.4 Frivillig skattskyldighet

Uthyrning av verksamhetslokaler

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

Konstnärer
1 kap. 2 a § ML

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

Exempel

En konstnär med en årsomsättning understigande 300 000 kr ansöker hos SKV 2004-12-15 om frivillig skattskyldighet fr.o.m. 2003-11-01. Om SKV beslutar om skattskyldighet 2004-12-20 gäller den frivilliga skattskyldigheten under tiden 2003-11-01–2006-12-31. För omsättning av konstverk under nämnda tidsperiod ska således utgående och ingående moms redovisas. Redovisningen ska ske i självdeklarationen om konstnären inte begärt att få redovisa i skattedeklaration, jfr 10 kap. 11 § SBL.

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

Utländska företagare 1 kap. 2 d § ML

Vid en utländsk företagares omsättning av varor och tjänster inom landet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, flyttas skattskyldigheten över på köparen som blir skattskyldig för förvärvet. En förutsättning för detta är att köparen är momsregistrerad i Sverige. Den utländske företagaren kan dock enligt 1 kap. 2 d § ML begära att i stället själv få bli skattskyldig. Skattskyldigheten kommer då att gälla för all omsättning som den utländske företagaren har inom landet.

Investeringsguld 3 kap. 10 b och c §§ ML

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

En näringsidkare har dock möjlighet att få bli frivilligt skattskyldig för undantagen omsättning enligt ovan under förutsättning att han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan näringsidkare, eller

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

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

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

Gemenskaps-interna förvärv

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

4.5 Skattskyldighetens inträde

NÄR
1 kap. 3 § ML

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

4.5.1 Vara

1 kap. 3 § 1 st. ML

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

Leveransbegreppet
1 kap. 3 § 2 st. ML

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till denne mot postförskott eller efterkrav.

En vara anses som avlämnad då säljaren enligt försäljningsvillkoren har fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen ska komma i besittning av varan.

I förarbetena till ML uttalas, prop. 1993/94:99 s. 126 ff, att leveransbegreppet ska föras över i den nya lagen i oförändrad betydelse och att med leverans avses civilrättsligt avlämnande, utom beträffande avsändande mot postförskott och efterkrav då skatt-

skyldigheten inträder vid avsändandet.

Leveransbegreppet och innebörden av olika leveransvillkor, s.k. leveransklausuler, behandlas i avsnitt 10.3.6.

Köplagen

Enligt SKV:s mening kan en vara normalt anses levererad vid samma tidpunkt som när den enligt köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser ska anses avlämnad. Denna tolkning stämmer väl överens med den betydelse ordet ”leverans” har, nämligen avlämnande, tillhandahållande.

KöpL:s avlämnande
Risken/faran för godset

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

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

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

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

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

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

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

Leverans, sammanfattning

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en vara normalt anses levererad när den enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) får en vara anses levererad när risken (faran) för varan enligt dessa övergår på köparen.

Exempel

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

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

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

Lösöreköp

S.k. lösöreköp enligt lag (1845:50 s. 1) om handel med lösören, som köparen låter i säljarens vård kvarbliva innebär att säljaren vidtar vissa publiceringsåtgärder i stället för att varan traderas (överlämnas). Detta innebär att publiceringsåtgärden har ersatt leveransen. I flertalet fall fungerar dock lösöreköp som en pantsättning.

Auktion

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

Fakturering i utländsk valuta

Vid fakturering i utländsk valuta är det kursen på leveransdagen som ligger till grund för beräkning av den moms som ska redovisas (RSV/FB Im 1983:25). Sker faktureringen i nära samband med leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas. Se även avsnitt 12.9.2 om växlingsvinster och avsnitt 17.6 om utländsk valuta.

4.5.2 Tjänst

1 kap. 3 § ML

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

Tjänst med utsträckning i tiden

Vissa tjänster, t.ex. uthyrningstjänster, upplåtelse av jordbruksarrende, vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster får anses tillhandahållas successivt. Om en sådan tjänst hänför sig till tid såväl före som efter en ändring av skattesatsen får beskattningsunderlaget delas upp på tillhandahållande före respektive efter ändringen. Se även vad som sägs i avsnitt 18.1 avseende förskottsbetalning av hyra.

Patent

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

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

Byggkonsult-uppdrag

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

Auktion

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

Leasingavtal

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

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

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

4.5.3 Förskott och a contobetalningar

1 kap. 3 § 1 st. ML

Erhålls betalning helt eller delvis i förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten för förskottet när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

Stoppregel 1 kap. 3 § 3 st. ML

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

Transaktioner med nya medlemsstater

Förskottsbetalningar kan även förekomma i affärstransaktioner med ett land som vid tidpunkten för förskottsbetalningen inte tillhör EG, men som gör det vid tillhandahållandet. Om förskottet ska beskattas när det erhålls är beroende av vilket slag av transaktion förskottet avser.

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

Om ett förskott i stället betalas från Sverige i samband med ett varuinköp från ett land som på motsvarande sätt tillhör EG först vid leveranstillfället, uppkommer ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) då förvärvet genomförs, dvs. då varan levererats. Det innebär att beskattning av förskottet inte ska ske när det erläggs. Jfr avsnitt 10.6.4.1.

Byggbranschen

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

Lokalhyror

Lokalhyror ska normalt erläggas i förskott. Redovisningsreglerna för lokalhyror behandlas i avsnitt 18.1.

4.5.4 Avverkningsrätt till skog

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

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

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

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

5 Skatteplikt

5.1 Allmänt

Det är omsättningen av en vara eller tjänst som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt och inte själva varan eller tjänsten. Import eller gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor är skattepliktiga om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

Vad som är omsättning och import framgår av 2 kap. ML och vad som är ett GIF framgår av 2 a kap. ML, se avsnitt 7 respektive 10.

5.2 Skatteplikt för omsättning av varor och tjänster

Generell skatteplikt
3 kap. 1 § ML

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

Vara
1 kap. 6 § ML

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

Fastighet
1 kap. 11 § ML

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

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

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

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

Tjänst
1 kap. 6 § ML

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

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

Aktie, presentkort m.m.

Aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling anses inte som vara annat än vid omsättning eller import som trycksak. Vid omsättning i andra fall av sådana handlingar överlåts en rättighet, en tjänst enligt ML, som kan vara en skattepliktig omsättning men fråga kan även vara om en transaktion som inte är att anse som omsättning enligt ML:s mening. En sådan handling, som överlåts till sitt nominella värde och är att jämställa med betalningsmedel, beskattas inte enligt ML vid överlåtelsen utan först när den utgör ersättning för en vara eller tjänst, dvs. då omsättning sker. Det gäller för t.ex. presentkort och blomstercheckar. Försäljning av aktier, obligationer och lottsedlar beskattas inte enligt ML på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt. Försäljning av en biljett kan ses som överlåtelse av en rättighetsbärare som innebär nyttjanderätt till en viss aktivitet, t.ex. bussresa eller bio. I sådana fall kan biljettförsäljningen ses som ett förskott för den aktuella aktiviteten. Skatteplikten för omsättningen är beroende av vilken aktivitet biljetten avser.

Uthyrning av arbetskraft

Omsättning som avser uthyrning av arbetskraft är skattepliktig.

6 Undantag från skatteplikt

6.1 Allmänt

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

- Undantag på fastighetsområdet, avsnitt 6.2 och 20,
- Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg, avsnitt 6.3 och 26,
- Undantag för utbildning, avsnitt 6.4 och 27,
- Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel, avsnitt 6.5 och 35,
- Undantag för försäkringstjänster, avsnitt 6.6 och 35,
- Undantag för investeringsguld, avsnitt 6.7,
- Undantag inom kulturområdet, avsnitt 6.8 och 30,
- Undantag inom idrottsområdet, avsnitt 6.9 och 28,
- Undantag inom massmedieområdet, avsnitt 6.10 och 31,
- Undantag för fartyg och luftfartyg, avsnitt 6.11 och 25,
- Undantag för vissa andra varor och tjänster, avsnitt 6.12,
- Undantag för vissa interna tjänster, avsnitt 6.13,
- Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar, avsnitt 6.14 och 36,
- Undantag för överlåtelse av verksamhet, avsnitt 6.15 och 37,
- Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl., avsnitt 6.16,
- Undantag för uttag av varor och tjänster, avsnitt 6.17,
- Undantag för viss import, avsnitt 6.18,
- Undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder, avsnitt 6.19,
- Undantag för viss omsättning i samband med import, avsnitt 6.20

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

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

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

6.2 Undantag på fastighetsområdet

3 kap. 2 och 3 §§ ML

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

ML:s regler inom fastighetsområdet behandlas i avsnitt 20.

Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 19.3.

6.3 Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

3 kap. 4–7 §§ ML

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller omsorgen, vårdgivaren, omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att undantaget ska gälla.

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

6.4 Undantag för utbildning

3 kap. 8 § ML

Skattefriheten för utbildning omfattar i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % moms.

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

6.5 Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel

3 kap. 9 § ML

Av 3 kap. 9 § 1 st. ML framgår att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Att bank- och finansieringsföretagens omsättning av tjänster i vissa delar inte omfattas av undantaget framgår av 3 kap. 9 § 2 st. ML.

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

Vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § ML utom 3 st. 2 p. (förvaltning av värdepappersfond enligt lagen [1990:1114] om värdepappersfonder) föreligger i vissa fall rätt till återbetalning av ingående moms, s.k. kvalificerat undantag. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

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

6.6 Undantag för försäkringstjänster

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

Undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster är i vissa fall ett s.k. kvalificerat undantag. Det innebär att återbetalningsrätt för ingående moms kan föreligga i vissa fall. Se avsnitt 16.5 och 16.7.

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

6.7 Undantag för investeringsguld

Handel med investeringsguld undantas från momsbeskattning.

EG-rätt

Reglerna baseras på de bestämmelser i artikel 26b i sjätte direktivet som infördes genom rådets direktiv 98/80/EG.

Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Anledningen till de nu införda reglerna är dels att komma tillrätta med den konkurrenssnedvridning som råder mellan medlemsländerna på

grund av skillnader i beskattningen och dels att söka förhindra bedrägerier med guld. Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga skattskyldigheten är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till moms eller ska vara registrerad till moms som en följd av transaktionen. Det innebär att det i sådana fall alltid är köparen som redovisar den utgående momsen för transaktionen. Säljaren redovisar i sin deklaration endast den skattepliktiga omsättningen. Hur redovisning ska ske i skattedeklarationen framgår av bilaga 5 i SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004.

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

3 kap. 10 a § ML

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

Definition av investeringsguld 1 kap. 18 § ML

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

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

2. guldmynt som

– har en finhalt av minst 900 tusendelar,

– är präglade efter år 1800,

– är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och

– normalt säljs till ett pris som inte överstiger det öppna marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av första stycket 1.

Av lagrummet framgår att guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs före den 1 december varje år i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna för att räknas som investeringsguld under det år förteckningen gäller. Det framgår vidare att sådana guldmynt inte ska anses omsatta på grund av det numismatiska värdet. En fullständig förteckning över vilka mynt som räknas som investe-

ringsguld under år 2004 har publicerats i Europeiska gemenskapens officiella tidning C-serien nr 272 den 13 november 2003.

Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för omsättning av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller sjätte direktivets kriterier för investeringsguld, prop. 1998/99:69 s. 19. Skatteverket har enligt 21 § MF rätt att närmare föreskriva vilka guldmynt som uppfyller kriterierna för investeringsguld. Sådana föreskrifter tas fram av Skatteverkets huvudkontor (jfr verkets arbetsordning).

Frivillig skattskyldighet 3 kap. 10 b–10 c §§ ML

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

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

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

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

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

Omvänd skattskyldighet vid förvärv av investeringsguld 1 kap. 2 § 4 a p. ML

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

Förutsatt att både säljare och köpare är näringsidkare kan säljaren bli frivilligt skattskyldig. En sådan frivillig skattskyldighet är kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen om denne antingen är registrerad till moms i Sverige eller ska vara registre-

rad som en konsekvens av transaktionen, 1 kap. 2 § 4 a ML (se även prop. 1998/99:69 s. 30).Av 3 kap. 1 § 1 st. 2–5 p. SBL framgår vem som ska vara registrerad till moms. Registreringsskyldighet omfattar även de näringsidkare som inte är skattskyldiga vid försäljning av investeringsguld men som har en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 c och 11 d §§, se 3 kap. 1 § 1 st. 4 p. SBL. Näringsidkare som inte är skattskyldiga till moms och som inte heller har rätt till återbetalning av ingående moms, t.ex. tandtekniker som köper investeringsguld för förbrukning i verksamheten, omfattas därmed inte av den omvända skattskyldigheten.

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

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

Omvänd skattskyldighet vid förvärv av guldmaterial m.m. 1 kap. 2 § 4 a p. ML

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

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

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

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

Rätt till återbetalning 10 kap. 11 c–11 d §§ ML

Rätt till återbetalning av ingående moms vid skattefri omsättning av investeringsguld föreligger i vissa fall, t.ex. för varor och tjänster som avser framställningen. Rätten till återbetalning förutsätter att guldet faktiskt säljs vidare som investeringsguld. Reg-

lerna härom finns i 10 kap. 11 c–11 d §§ ML.

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

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

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

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

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

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

Exportomsättning

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

Metallkonto

Byte av guld mot guld sker inom guldbranschen via s.k. metallkonto. Metallkonto är normalt ett viktkonto och inte ett värdekonto. Bytet går till så att ett företag lämnar in guldskrot till sin guldleverantör. Leverantören affinerar skrotet och sätter in det rena guldet på kundens metallkonto. Kunden debiteras för affine-

ringstjänsten med moms. När kunden köper nytt guld tar han ut rent guld från kontot och debiteras inte för detta. Detta praktiska tillvägagångssätt har emellertid visat sig leda till skattebortfall och konkurrenssnedvridning. RSV har därför i en skrivelse 2000-05-04, dnr 4824-00/100, uttalat hur redovisningen ska ske. Guldsmedsbranschen har informerats i en särskild skrivelse, jfr RSV:s skrivelse 2000-10-25, dnr 2627-00/100.

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

Byte

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

ML:s regler om vinstmarginalbeskattning behandlas i avsnitt 34.

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

Fakturakrav vid frivillig skattskyldighet

Den som valt att vara skattskyldig för transaktionen var före den 1 januari 2004 skyldig att ange detta i fakturan genom en hänvisning till tillämpligt lagrum i ML, dvs. 3 kap. 10 b § eller 10 c § ML. Från och med den 1 januari 2004 har denna skyldighet slopats genom att 11 kap. 5 b § ML har upphört att gälla. För den som valt att vara skattskyldig gäller dock enligt 11 kap. 8 § 3 p. ML att fakturan ska innehålla säljarens registreringsnummer till moms. Om omvänd skattskyldighet föreligger för köparen ska, enligt 11 kap. 8 § 11 p. ML, även detta framgå av fakturan genom hänvisning till tillämpligt lagrum i ML (1 kap. 2 § 1 st. 4 a p. ML), till relevant artikel i sjätte direktivet (26b.F) eller till annan uppgift om att köparen är skyldig att redovisa momsen. Av prop. 2003/04:26 s. 74 framgår att om det sistnämnda alternativet används så ska uppgiften om att köparen är skyldig att betala momsen tydligt framgå av fakturan.

Fakturakrav då omsättningen inte är skattepliktig

I de fall då säljaren valt att inte vara skattskyldig för omsättning av investeringsguld, eller då förutsättningarna för sådan frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 10 b och 10 c §§ ML inte är uppfyllda, ska det framgå av fakturan att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som sagts ovan ska detta framgå genom hänvisning till tillämpligt lagrum i ML (3 kap. 10 a § ML), till relevant artikel i sjätte direktivet (26b.B) eller till annan uppgift om att omsättningen är undantagen från skatteplikt. I sistnämnda fall ska det klart anges i fakturan att omsättningen är undantagen från skatteplikt på grund av att den avser investeringsguld, se prop. 2003/04:26 s. 74.

Se vidare om de nya faktureringsreglerna i avsnitt 17.

Identitetskontroll

I 14 kap. 1 a § SBL har införts en särskild skyldighet att identifiera kunden vid transaktioner med investeringsguld överstigande 10 000 kr. Säljaren ska anteckna dels vad transaktionen avser och dels köparens namn, personnummer, adress, telefonnummer samt för juridisk person även uppgift om firma och organisationsnummer. Sådana anteckningar behöver dock inte göras om en kopia av F-skattebevis överlämnas. Kontrollskyldigheten föreligger vid omsättning inom Sverige, omsättning till annat EG-land och vid import. Däremot behöver uppgifter om köparens identitet inte lämnas vid export.

Handel mellan EU-länder

När en svensk näringsidkare, som inte valt att bli skattskyldig för transaktionen, säljer investeringsguld, till någon i ett annat EU-land och guldet ska transporteras till köparen, ska säljaren endast redovisa detta som skattefri omsättning på rad 12 i skattedeklarationen.

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

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

6.8 Undantag inom kulturområdet

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

ML:s regler inom kulturområdet behandlas i avsnitt 30.

3 kap. 11 § ML

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

1. En utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

2. biblioteksverksamhet, arkivverksamhet och museiverksamhet om verksamheten bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

3. folkbildningsverksamhet, som understöds av det allmänna, och tillhandahålls av studieförbund och

4. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

6.9 Undantag inom idrottsområdet

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

ML:s regler inom idrottsområdet behandlas i avsnitt 28.

3 kap. 11 a § ML

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

1. Tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang,

2. tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, och

3. tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om de omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

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

6.10 Undantag inom massmedieområdet

Periodiska publikationer 3 kap. 13–19 §§ ML

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier:

– Medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),

– Organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Annonsering 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML

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

Framställning 3 kap. 19 § 1 st.

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML även omsättning av tjänst som avser framställning av en skattefri

2 p. ML

periodisk publikation under förutsättning att tjänsten tillhandahålls utgivaren av publikationen. Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Undantaget omfattar även åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen, s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport och distribution av upplagan. Undantaget från skatteplikt har fr.o.m. den 1 januari 2003 utvidgats till att omfatta även tjänster avseende framställning som tillhandahålls av annan än den tekniske framställaren.

Program och katalog
3 kap. 18 § ML

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Radio och TV
3 kap. 20 § ML

Enligt 3 kap. 20 § ML undantas från skatteplikt omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag. Undantaget gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften.

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

6.11 Undantag för fartyg och luftfartyg

3 kap. 21 § ML

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

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

3 kap. 21 a § ML

Enligt 3 kap. 21 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 3 kap. 21 § ML.

3 kap. 22 § ML

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till sådant fartyg om överlåtelsen eller upplåtelsen sker till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. Undantaget omfattar också underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg.

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

6.12 Undantag för vissa andra varor och tjänster

6.12.1 Sedlar och mynt

3 kap. 23 § 1 p. ML

Från skatteplikt undantas sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål.

Frimärken

Undantaget gällde t.o.m. den 31 oktober 1995 även frimärken, dock inte vid omsättning eller införsel i en särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning. Undantaget för frimärken slopades som ett led i tillkomsten av de nya bestämmelserna om beskattning av handel med begagnade varor, samlarföremål m.m. (SFS 1995:700). Skatteplikt för omsättning av frimärken föreligger således oavsett om försäljning av frimärken avser förskott för en brevdistributionstjänst eller försäljning av frimärken som samlarföremål. Det innebär bl.a. att Posten AB:s försäljning av samlarfrimärken till nominella värdet också är skattepliktig se prop. 1994/95:202 s. 57. Se vidare avsnitt 34.

Sedlar och mynt

Till och med den 31 oktober 1995 gällde att omsättning av sedlar eller mynt som *är eller har varit* gällande betalningsmedel var undantagna från skatteplikt. Genom ändring i 3 kap. 23 § 1 p. ML (SFS 1995:700) gäller fr.o.m. den 1 november 1995 undantag endast för omsättning av sedlar och mynt som *är* betalningsmedel. Omsättning av samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde är dock inte undantagen från skatteplikt. Med betalningsmedel menas sedlar eller mynt som har godtagits av respektive lands centralbank eller liknande. S.k. lokalmynt, som under en begränsad tid kan användas som betalningsmedel på utgivningsorten, är inte undantagna från skatteplikt. Se vidare avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattning.

EG-rätt

Undantaget motsvaras av artikel 13 B.d 4 i sjätte direktivet.

6.12.2 Läkemedel

3 kap. 23 § 2 p. ML

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

Begreppet läkemedel definieras i läkemedelslagen (1992:859).

Recept

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

RR-dom

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

RR-dom: Sjukhus

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

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

a) allmänt sjukhus,

b) privat sjukhus,

c) vårdcentral,

d) företagsläkare,

e) privatläkare,

f) husläkare.

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

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

SRN gjorde följande bedömning angående begreppet sjukhus.

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

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

EG-rätt

ML:s undantag från skatteplikt för läkemedel saknar motsvarighet i sjätte direktivet. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget med EU erhållit rätt att behålla det kvalificerade undantaget (SFS 1994:1501 s. 5792 i inbundna SFS-serien).

6.12.3 Organ, blod m.m.

3 kap. 23 § 3 p. ML

Omsättning av organ, blod och modersmjölk från människa är undantagen från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt innefattar inte omsättning av blodplasma.

EG-rätt

Undantaget motsvaras av artikel 13 A.1 d i sjätte direktivet.

6.12.4 Flygbränsle

3 kap. 23 § 4 p. ML

Omsättning av flygbensin och flygfotogen är kvalificerat undantagen från skatteplikt. Det innebär att den som i yrkesmässig

verksamhet säljer sådana varor har rätt till återbetalning av ingående moms vid inköp för verksamheten, trots att utgående moms inte ska redovisas vid försäljning av flygbensinen eller flygfotogenen (10 kap. 11 § 1 st. ML).

6.12.5 Lotterier, spel m.m.

3 kap. 23 § 5 p. ML

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

Lotterilagen

Enligt 3 § lotterilagen hänförs till lotterier

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

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

Motsvarigheten till 3 § lotterilagen fanns i 1 § lotterilag (1982:1011).

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

Hänvisningen till lotterilagen gör att undantaget även omfattar avgifter för s.k. flipperspel. Sådana automatspel hänförs enligt definitionen i 3 § lotterilagen till lotterier även om föreskrifter för automatspel som inte ger vinst, eller ger vinst bara i form av frispel, finns i lagen (1982:636) om anordnande av visst automatspel, se 2 § lotterilagen.

EG-rätt

Undantaget för lotterier m.m. i ML motsvaras av artikel 13 B.f i det sjätte direktivet. Enligt artikeln ska från skatteplikt undantas vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

Spel på spelautomater (enarmade banditer)

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

EG-dom C-283/95

I målet fann EG-domstolen att olagligt anordnande av hasardspel omfattas av tillämpningsområdet för det sjätte direktivet och att artikel 13 B.f i direktivet ska tolkas så att en medlemsstat inte kan belägga olaglig verksamhet med moms då motsvarande laglig verksamhet, som utförs av ett kasino med tillstånd, är undantagen från skatteplikt.

Spel anordnat i enkelt bolag

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

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

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

KR-dom

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

Jack Vegas

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

6.12.6 Gravskötsel

3 kap. 23 § 6 p. ML

Omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel är undantagen från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats.

Med huvudman avses fr.o.m. den 1 januari 2000, enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144) församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan eller kommun som ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst område (prop. 1998/99:38). Av 2 kap. 2 a § begravningslagen framgår dock att även annan än huvudman kan inneha en allmän begravningsplats.

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

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt IL. Föredragande statsråd ansåg att det inte kunde vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning ska medföra skattskyldighet till moms (se prop. 1989/90:111 s. 139). Omsättning av tjänsterna har därför uttryckligen undantagits från skatteplikt.

EG-rätt

Sjätte direktivet innehåller inget undantag från skatteplikt för gravöppning eller gravskötsel. Det svenska undantaget ryms emellertid under artikel 4.5 i sjätte direktivet. Enligt denna artikel anses stater, regioner, kommuner och andra offentliga subjekt inte som beskattningsbara personer såvitt avser verksamheter eller transaktioner som de utövar i sin egenskap av offentlig myndighet.

6.12.7 Guld till Sveriges Riksbank

3 kap. 23 § 7 p. ML

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

EG-rätt

Undantaget motsvaras av artikel 15.11 i sjätte direktivet.
Reglerna om undantag för investeringsguld behandlas i avsnitt 6.7.

6.13 Undantag för vissa interna tjänster

3 kap. 23 a § ML

Genom lagändring den 1 juli 1998 har införts ett undantag för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, 3 kap. 23 a § ML. En förutsättning för undantaget är att

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

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

EG-rätt

Bestämmelsen motsvaras av artikel 13 A.1 f i sjätte direktivet och har tillkommit som ett komplement till införandet av de särskilda bestämmelserna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML.

Kanslisamverkan mellan fackförbund

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

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

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

Fristående grupp

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

Tjänster som tillhandahålls ”inom” fristående grupper

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

Verksamheten i övrigt medför inte skattskyldighet

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

Tjänster direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, kostnadstäckning

Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller förbundet de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då förbundet utövar förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

Tjänster som tillhandahålls på den öppna marknaden

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

6.14 Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

3 kap. 24 § ML

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

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

Reglerna för undantaget behandlas i avsnitt 36.

6.15 Undantag för överlåtelse av verksamhet

3 kap. 25 § ML

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Skattefriheten vid överlåtelse av verksamhet behandlas i avsnitt 37.

6.16 Undantag för överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar

3 kap. 26 a § ML

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

3 kap. 26 b § ML

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

3 kap. 26 c § ML

I 3 kap. 26 c § ML finns regler för hur återbetalning på grund av bestämmelserna i 3 kap. 26 b § ML ska ske.

Skattefriheten för utländska beskickningar behandlas i avsnitt 39.

6.17 Undantag för uttag av varor och tjänster

3 kap. 27 § ML

Från skatteplikt undantas uttag av varor för representationsändamål under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringarna enligt 16 kap. 2 § IL. Jfr avsnitt 15.2.10.3, avdrag för representationskostnader.

3 kap. 29 § ML

Generellt sett gäller undantag från skatteplikt för kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov. I de fall en kommun är skattskyldig för fastighetsförvaltning i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML föreligger dock skatteplikt för uttag i den mån fråga är om arbeten på stadigvarande bostad. Undantaget omfattar däremot fr.o.m. den 1 juli 1998 kommunens uttag av tjänster avseende t.ex. äldreboende, dvs. sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995: 1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Jfr avsnitt 19.8 beträffande fastighetsförvaltning.

6.18 Undantag för viss import

3 kap. 30 § 1 st. ML

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

3 kap. 30 § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 10.6.2.1.

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

3 kap. 30 a § 1 st. 1 p. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, om köparen åberopat VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige. Se avsnitt 10.6.2.1

3 kap. 30 a § 1 st. 2 p. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av punktskattepliktig vara, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land om köparen inte är en privatperson. Se avsnitt 10.6.2.9.

3 kap. 30 a § 1 st. 3 p. ML

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

3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. ML

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

3 kap. 30 a § 2 st. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, även om köparen inte är registrerad till moms. Se avsnitt 10.6.2.10.

3 kap. 30 a § 3 st. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen. Se avsnitt 39.

Vad som avses med EU:s institutioner och organ framgår av bilaga 10.

3 kap. 30 a § 4 st. ML

Från skatteplikt undantas sådan överföring av en vara till ett annat EG-land som jämställs med omsättning enligt i 2 kap. 1 § 2 st. ML. Undantaget gäller om förhållandena är sådana som anges i 3 kap. 30 a § 1 st. 1 eller 2 eller i 2 st. ML. Se avsnitt 10.5.4.2.

3 kap. 30 b § ML

Från skatteplikt undantas GIF som utländsk mellanman gör i Sverige i en ”äkta” trepartshandel, dvs. samtliga parter är registrerade i olika EG-länder. Se avsnitt 10.6.4.7.

3 kap. 30 d § 1 st. ML

Från skatteplikt undantas GIF som görs av utländsk företagare, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML skulle ha förelegat för hela skatten om sådan påförts. Se avsnitt 10.6.4.11.

3 kap. 30 d § 2 st. ML

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

3 kap. 30 e § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.

3 kap. 30 f § ML

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

3 kap. 30 g § ML

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

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

6.20 Undantag för viss omsättning i samband med import

3 kap. 32 § ML

Från skatteplikt undantas tjänst då omkostnaden för denna enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML ska ingå i beskattningsunderlaget för importen. Se avsnitt 10 och 12.

7 Omsättning

7.1 Allmänt

2 kap. 1 § ML

Med omsättning enligt ML förstås

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

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

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

Vidarefakturering eller kostnadsfördelning

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

I skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120, anges att för en eventuell avdragsrätt ska kunna utnyttjas i dessa situationer ska förvärvaren,

i exemplet ovan koncernbolaget, med objektiva omständigheter kunna styrka att förvärvet gjorts i syfte att användas för skattepliktiga omsättningar inom ramen för bolagets yrkesmässiga verksamhet.

EG-rätt

Reglerna om omsättning motsvarar artikel 2 respektive artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet. I artikel 2 anges att moms ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. Artikel 5 behandlar leverans av varor och artikel 6 tillhandahållande av tjänster. Artikel 2 respektive artiklarna 5 och 6 har under årens lopp varit föremål för prövning i bl.a. EG-domarna 102/86 Apple & Pear, C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-16/93 Tolsma, C-215/94 Jürgen Mohr, C-384/95 Landboden-Agrardienste, C-172/96 First National Bank of Chicago samt C-260/98 Grekland m.fl. Under de senaste åren har tolkning av nämnda artiklar förekommit i bl.a. domarna C-108/99 Cantor Fitzgerald International (CFI), C-409/98 Mirror Group, C-326/99 Stichting Goed Wonen, C-174/00 Kennemer Golf & Country Club, C-498/99 Town & County Factors och C-185/01 Auto Lease Holland.

7.2 Omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås att vara överlåts mot ersättning. För att omsättning ska anses föreligga krävs inte nödvändigtvis leverans eller därmed jämförlig åtgärd. Omsättning föreligger redan genom att ett avtal om äganderättsövergång fullföljs. Emellertid krävs enligt 1 kap. 3 § ML, för att skattskyldigheten ska inträda, att leverans eller därmed jämförlig åtgärd ägt rum eller att betalning dessförinnan har erhållits. Bestämmelserna i 2 kap. ML reglerar således *vad* som ska beskattas, medan bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar när beskattning ska ske. Se avsnitt 4.5 angående skattskyldighetens inträde.

När det gäller omsättning av en vara är det således överlåtelsen som sådan som beskattas. En nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommit till stånd. Om det är fråga om en överlåtelse eller inte måste enligt prop. 1993/94:99 s. 135 avgöras enligt de civilrättsliga reglerna. Vid bedömningen måste dock domen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, beaktas.

Äganderättens övergång

Äganderätt kan definieras endast negativt, dvs. äganderätten innebär att ägaren får utnyttja egendomen som han vill, såvida inte begränsningar följer av lag eller av avtal som han själv ingått. Som äganderätt klassificeras också den begränsade äganderätt som följer av avbetalningsköp i enlighet med konsumentkreditlagen

(1992:830), där säljaren förbehållit sig rätten att återta varan om betalning uteblir.

I och med att ett överlåtelseavtal fullföljts förfogar köparen över varan med äganderätt, om än i vissa fall begränsad, och omsättning enligt 2 kap. ML får anses föreligga. Omsättning bör däremot ifrågasättas om ett överlåtelseavtal ingås med sådant innehåll att det är uppenbart att köparen inte förfogar över egendomen som ägare. Exempel på sådana omständigheter kan vara att han saknar rätt att överlåta, hyra ut, upplåta panträtt i, förflytta eller låta rätten till egendomen övergå till annan genom arv eller testamente. Ett sådant synsätt överensstämmer med att artikel 5.1 i det sjätte direktivet ska tolkas så att en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom ska anses som ”leverans av varor” även om någon äganderättsövergång enligt särskilda regler inom den nationella civilrätten inte förekommit (jfr EG-domen C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, punkten 9). Detta framgår även av EG-domen C-185/01, Auto Lease Holland där domstolen säger att artikel 5.1 i det sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte är fråga om leverans av bränsle från leasegivaren till leasetagaren i det fallet när leasetagaren tankar leasingfordonet med bränsle som köps på bensinstationer, trots att bränsleinköpet görs i leasegivarens namn för dennes räkning. I punkt 34 sägs att leasetagaren har rätt att förfoga över bränslet som om han var ägare till detsamma. Leasetagaren mottar nämligen bränslet direkt vid bensinstationerna och Auto Lease har inte vid något tillfälle befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet ska användas.

Sale and lease back-transaktion

I två domar, 1999-10-19 (mål nr 4854-1998, 4945-1998) och 2000-10-17 (mål nr 6450–6451-1998), har KR i Stockholm bedömt omsättningsbegreppet i s.k. sale- and leaseback-transaktioner avseende fordon. Avseende omsättningsbegreppet hänvisade KR i den förstnämnda domen till rättsfallet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, där EG-domstolen klargjort att med ”leverans av varor” avses inte överföringar av äganderätten i enlighet med berörd nationell lag utan all överföring av en vara, som ger den förvärvande parten möjlighet att disponera godset som om han vore ägare till densamma. KR anförde att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknytande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att det köpande bolaget skulle anses som ägare och att överlåtelsen utgjorde omsättning i ML:s mening. Frågan om leverans har skett skulle enligt KR:s mening bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

”Inbyten”/köp och försäljning

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

Leverans av vara eller tjänst?

Det föreligger en leverans av en vara även om den sätts samman efter en kunds särskilda krav. Leverans av en tjänst föreligger däremot om en leverantör endast sätter samman olika delar som en kund tillhandahållit honom. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Förlust av kontanta medel

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

Försäkrings-ersättning

En skattskyldig som lider skada på en tillgång (varulager, inventarier, maskiner, byggnader etc.) och som uppbär ersättning för skadan av sin försäkringsgivare, ska inte redovisa moms på försäkringsersättningen. Detta gäller även försäkringsersättning för t.ex. stöld, inbrott, transportkostnader eller skördeskador.

Om skadan har vållats av annan än den skattskyldige själv, och ersättning uppbärs från den vållande eller hans försäkringsgivare, är ersättningen inte skattepliktig för den skadelidande. Endast om den skadevållande eller hans försäkringsgivare som ett led i skaderegleringen övertar den skadade egendomen, föreligger en omsättning för vilken skattskyldighet kan uppkomma.

Köp och försäljning av vara momentant

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 1997 not. 180) jfr dock EG-domstolens dom C-185/01, Auto Lease Holland.

7.3 Omsättning av tjänst

En tjänst anses omsatt när den tillhandahålls. Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.

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

Byte

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

Dickspengar

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

Arbetsbeting

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

Kuponghäften – rabattkuponger

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

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

Överlåtelse av utgivningsbevis

SRN har i förhandsbesked uttalat att en överlåtelse av ett utgivningsbevis utgjorde omsättning av en tjänst. Enligt ansökan överlät ett bolag ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV. SRN motiverade sitt beslut enligt följande. Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, inne-

bärande att ägaren av beviset har rätt att under registrerad titel ge ut en periodisk skrift. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. RR fastställde i dom 2000-04-11 (RÅ 2000 not. 61) förhandsbeskedet.

S.k. lease-lease-back transaktion

SRN har i förhandsbesked 1999-01-19 uttalat i s.k. lease-leaseback transaktion att aktuellt företag inte kan anses omsätta någon tjänst på den grunden att företaget mot vederlag hyr ut vissa lokaler till en amerikansk finansiär (nedan kallad trust). I form av engångsbelopp skulle företaget upplåta lokaler och därefter hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingavgifter. Härvid uppkom en vinst på grund av skillnaden mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna. Syftet med leasingavtalen syntes vara att trustens förvärv i enlighet med avtalen kunde utnyttjas vid inkomstbeskattningen av personer i USA som investerar i trusten.

Först konstaterade SRN att en rad faktorer bör beaktas som talar för att den egentliga innebörden av avtalen är en annan än den som de formellt ger uttryck för. Som företaget själv framhåller kommer det under hela avtalstiden att disponera de aktuella lokalerna på helt oförändrade villkor och något annat synes inte heller vara åsyftat.

SRN fann vidare att den egentliga och åsyftade innebörden av avtalen inte i mervärdesskattehänseende var att anse som upplåtelser av fast egendom. Det förhållandet att två eller flera parter ingår avtal som är ekonomiskt fördelaktiga för dem eller för någon av dem innebär enligt nämndens mening inte att tjänster enbart därigenom kan anses tillhandahållna någon av dem mot vederlag. För att så ska vara fallet krävs därutöver direkta åtaganden av parterna att utföra, överlåta eller på annat sätt tillhandahålla något.

Den omständigheten att avtalets tillkomst medför att t.ex. vissa avdragsregler vid beskattningen kan utnyttjas innebär inte att avtalet innefattar en överlåtelse eller upplåtelse av någon rättighet i sig i detta hänseende som kan anses tillhandahållen av överlåtaren eller upplåtaren av egendomen.

RR har i dom 2000-11-10 (RÅ 2000 not. 172) funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s meningen och återförvisat ansökan till SRN för prövning av vilken typ av tjänst som tillhandahålls. Företaget har därefter återkallat ansökan om förhandsbesked.

Vinstandelar/ förvaltningsarvode från KB

I förhandsbesked 1999-10-12 och 2000-05-30 har SRN uttalat att den vinstutdelning ett aktiebolag uppbar genom att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket

aktiebolaget var delägare, inte utgjorde omsättning. RR har i RÅ 2001 ref. 60 (inkluderar mervärdesskattemål med mål nr 4453-2000), rörande det sistnämnda förhandsbeskedet anslutit sig till SRN:s bedömning och fastställt detta. Se vidare avsnitt 9.3. Inte heller det förvaltningsarvode som ett delägarbolag erhöll för förvaltningen av kommanditbolags verksamhet har ansetts utgöra ersättning för omsättning av tjänster (förhandsbesked 2000-01-17. Samma bedömning gjorde SRN i ett förhandsbesked 2003-04-24. I ett förhandsbesked som anknyter till de ovan nämnda har delägarbolags avdragsrätt prövats. Bolaget är inte berättigat till avdrag för ingående moms som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader som avser bolagets deltagande i förvaltningen av ett kommanditbolag (förhandsbesked 2002-04-12, överklagat av sökanden).

Tillhandahållande av s.k. returenheter

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

Tilläggsavgift för hyrfilm

KR i Stockholm har i dom 2001-02-01, mål nr 3982–3984-1999, delat underinstansernas bedömning att ersättningarna från hyrestagarna som erläggs när film återlämnas för sent enligt de allmänna hyresvillkoren inte kan anses utgöra en förseningsavgift. Av villkoren framgår inte annat än att ersättningarna utgör ny dygnshyra och att de därmed utgör ersättning för en omsatt tjänst. Domarna har överklagats till RR (mål nr 2232–2234-2001).

Förseningsavgifter för videofilm

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

7.4 Bidragsfinansierad verksamhet

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

med särskilda villkor och utgör då ett s.k. oberoende bidrag.

Samaktivitets-bidrag Reklambidrag

Beträffande samaktivitetsbidrag och reklambidrag se avsnitt 12.5 rabatter m.m.

Omsättning eller ej?

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

Exempel på omständigheter som talar för att omsättning föreligger är

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

RSV har utarbetat en PM 1992-03-13, dnr 18052-92/212, angående ”skattskyldighet enligt lagen om mervärdeskatt för mottagande av bidrag”. RSV har med anledning av två RR-domar, RÅ 2001 ref. 28, rörande inkomstbeskattningen av vissa bidrag från kommun lämnat synpunkter avseende tillämpningen av mervärdesskattereglerna i motsvarande fall (2001-11-20, dnr 11193-01/100). Av skrivelsen framgår att RSV ansåg att i ett mervärdesskatteperspektiv är den centrala frågan för skatteplikt eller inte huruvida motprestation föreligger från bidragsmottagaren. Den inkomstskattemässiga bedömningen saknar i detta sammanhang i princip betydelse. Likaså saknar det betydelse vilken beteckning parterna givit den ekonomiska transaktionen dem emellan. De nämnda regeringsrättsdomarna vad avser inkomstskatt påverkar således inte rättsläget vad avser momsen. Bedömningen av om motprestation finns eller ej kan inte göras generellt utan måste ske från fall till fall.

Bidrag från EU:s strukturfonder

I och med Sveriges medlemskap i EU har olika former av bidrag från EU:s strukturfonder (regionalfonden, socialfonden, jordbruksfonden och fiskefonden) kommit företag och organisationer till

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

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

> ”Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f).
>
> Av det anförda följer att såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för att dessa åtgärder ska komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som ska tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsätts för att en omsättning ska anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kunna kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare – en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågavarande bidragen – eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte skatt-

skyldigt till mervärdesskatt med anledning av att det uppbär bidragen".

Miljöstöd

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

Miljöstödet får anses ha ett så allmänt syfte att det inte utgör ersättning för en tillhandahållen tjänst. Bidraget ska heller inte påverka avdragsrätten för jordbrukaren (se nedan).

Bidrag för att avstå från viss verksamhet

De EU-bidrag som en jordbrukare uppbär att minska sin mjölkproduktion eller potatisskörd har av EG-domstolen – jfr mål C-215/94, Jürgen Mohr, och C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG – inte ansetts utgöra ersättning för tillhandahållande av en tjänst.

Litteraturstöd

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

Biblioteks-ersättning

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

Filmstöd

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

Forskningsbidrag anslag

Forsknings- och utredningsarbeten finansieras ofta genom bidrag från stat, kommun, stiftelser och andra organisationer. Skattskyldigheten för dessa bidrag måste bedömas från fall till fall. En mängd olika varianter förekommer, alltifrån att bidragsmottagaren med ekonomiskt stöd självständigt utför ett forsknings- och utredningsarbete till att bidragsgivaren beställer arbetet och ger direktiv om vad som ska utföras.

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

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

Uppburna anslag

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-27 prövat fråga om dels skattskyldighet för vissa uppburna anslag och medel, dels om rätten till avdrag för ingående moms på anskaffningar som finansieras genom dessa anslag och medel. Sökanden bedrev verksamhet som bestod av information, utbildning, rådgivning, finansiering till små och stora företag samt kontaktförmedling mellan företag. Sökandebolaget bedrev dessutom viss begränsad konsultverksamhet för vilken i regel debiterades en marknadsmässig avgift eller en avgift motsvarande självkostnaden för uppdragen. SRN ansåg inte att de anslag eller medel som uppbars från ägarna dels från utomstående utgjorde ersättning för någon av sökandebolaget överlåten vara eller tillhandahållen tjänst. Varken anslagen eller medlen medförde att någon omsättning förelåg varför sökandebolaget inte var skattskyldigt för dessa. Vad gäller rätten till avdrag för ingående moms uttalade SRN att det förhållandet att kostnaderna för en stor del av verksamheten täcks av anslag m.m. medför inte i sig att mer än en verksamhet ska anses föreligga enligt ML. Inte heller föreligger i övrigt sådana förhållanden som medför att en uppdelning av den ingående momsen ska ske med stöd av 8 kap. 13 § ML. Två av skatterättsnämndens ledamöter var skiljaktiga i fråga om avdragsrätten. RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för moms. RR undanröjde i dom 1999-12-16 (RÅ 1999 not. 282) förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansökningen i denna del.

Bidrag till bussföretag m.fl.

RSV har besvarat en brevfråga gällande ett bussföretag. Företaget, som bedriver veckoslutstrafik med buss får statsbidrag via Centrala Studiehjälpsnämnden (CSN) för att företaget ska kunna lämna 50 % rabatt till alla studeranden med giltigt CSN-kort. För övriga resenärer gäller fullt pris.

Med hänsyn till att det här är fråga om en rabattform för en viss, förhållandevis stor, kategori, får det anses föreligga ett särskilt marknadspris för just denna kategori. Därför bör uttagsbeskattning

enligt 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML inte komma i fråga, varav följer att någon omsättning inte föreligger. Dessutom kan CSN i ett fall som detta inte anses ha kommit i åtnjutande av någon persontransporttjänst. Bidraget ska således inte räknas in i någon skattepliktig ersättning.

Länstrafikföretagen är beroende av bidrag från berörda kommuner för att hålla allmänhetens avgifter så låga som möjligt. Då respektive kommun inte tillgodogör sig någon persontransporttjänst, bör bidragen inte anses utgöra ersättning för skattepliktig omsättning gentemot bidragsgivaren.

Vid bedömningen av bidrag måste dock beaktas att beskattningsunderlaget även omfattar bidrag som är direkt kopplade till priset (se avsnitt 12.2).

Bidrag till interregional persontrafik

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

Övriga förhandsbesked
Statligt anslag

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

Medelinsamling genom s.k. betalsamtalstelefoni

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

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

Bidrag för att täcka portokostnader

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

Personalservering

En utomstående entreprenör som driver personalservering får kontant ersättning från personalens arbetsgivare. I ett förhandsbesked år 1993 ansåg SRN att ersättningen ska anses utgöra vederlag för tillhandahållna serveringstjänster och därför ingå i beskattningsvärdet för serveringstjänsterna hos entreprenören. Detta ska gälla oavsett om ersättningen är avsedd att täcka entreprenörens underskott eller utgår med visst belopp per såld lunchkupong. Se vidare avsnitt 32.4.2.

Bidrag för annonsering m.m.

SRN har i förhandsbesked 2001-05-28 bedömt om bidrag till annonser och olika arrangemang samt bidrag för sponsring av lokal idrottsförening som en företagarförening erhåller från ett fastighetsbolag utgör ersättning för tillhandahållna tjänster. SRN har mot bakgrund av bl.a. RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EG-domstolens domar i mål C-16/93, Tolsma, C-172/96, First National Bank of Chicago och 102/86, Apple and Pear Development Council funnit att föreningen inte är skattskyldig för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnaderna för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring. RR har fastställt förhandsbeskedet 2003-03-13 (mål nr 3762-2001).

Överföring av medel till medlemsförbund

Även i förhandsbesked 2002-04-17 har SRN gjort bedömningen att medelsöverföring inte utgör ersättning för tillhandahållna tjänster mot bakgrund av att tillskjutna medel inte har sin grund i ett avtalsförhållande mellan parterna.

Avdragsrätt

Att någon uppbär ett s.k. oberoende bidrag, i en verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger, medför normalt inte en reducering av motsvarande ingående moms. Se vidare avsnitt 15.2.11.

7.5 Avgifter för energi, VA (vatten och avlopp)

Engångsavgifter

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

Transiteringsavgift

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

Påminnelse-, inkasso-, avkopplings- och återkopplingsavgift

Påminnelse- och inkassoavgift samt avkopplings- och återkopplingsavgift har närmast anknytning till abonnentens betalningsförsummelse och bör därför inte anses som vederlag för tillhandahållen elkraft. Dessa avgifter bör därmed falla utanför beskattningen utan att för den skull påverka elverkets rätt till avdrag för ingående moms.

Statliga skatter och avgifter

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

Tilläggsavgift, m.m.

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

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

Alla avgifter för skattepliktig omsättning ingår i beskattningsunderlaget. Därför ska moms utgå även för tilläggsavgift enligt ovan.

7.6 Uttag av varor och tjänster

2 kap. 1 § ML

Bestämmelserna om uttag innebär att privat användning av varor och tjänster i en skattskyldigs verksamhet ska beskattas. Syftet med beskattningen är att en vara eller tjänst som tas ut av en

skattskyldig för privat konsumtion ska behandlas på samma sätt som när en konsument förvärvar en vara eller tjänst av samma slag (jfr C-48/97 Kuwait Petroleum (GB) Ltd, punkt 21). Se även domarna 50/88 Kuhne, C-193/91 Mohsche, C-230/94 Enkler, C-415/98 Laszlo Bakcsi samt C-322/99 och C-323/99 Fischer och Brandenstein.

Metodiken vid uttagsbeskattning innebär först ett konstaterande med stöd av 2 kap. ML om en uttagssituation föreligger. Därefter sker en beräkning av beskattningsunderlaget med stöd av bestämmelserna i 7 kap. ML. Bestämmelserna i 2 och 7 kap. ML om uttag motsvarar artiklarna 5.6 och 6.2 och 3 samt 11 A.1 i sjätte direktivet.

Till skillnad mot vid inkomsttaxeringen är beskattningsunderlaget inte kopplat till marknadsvärdet.

7.6.1 Uttag av varor

2 kap. 3 § ML

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor gäller i princip bara i de fall den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning vid förvärvet av varan. Den omständigheten att avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat endast delvis, innebär i sig inte att uttagsbeskattning inte ska ske.

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

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

2 kap. 2 § ML

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

- tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
- överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varorna eller om sådant saknas, tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget, allt förutsatt att nedsättningen av priset inte är marknadsmässigt betingad,
- för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tillgodogöra sig en vara
2 kap. 2 § 1 p. ML

Att den skattskyldige tillgodogör sig en vara för privat ändamål innebär att varan tas ut ur verksamheten. Varan kommer då inte längre att utgöra omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

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

Verksamhet upphör

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

Försäljning till underpris
2 kap. 2 § 2 p. ML

Affärsmässigt betingade prisnedsättningar föranleder inte någon uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning av vara på den grunden att överlåtelse har skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden kommer normalt i fråga endast när det gäller transaktioner mellan parter som är i intressegemenskap.

Överlåtelse av maskiner till skattemässigt restvärde

I ett förhandsbesked som meddelades 2001-01-15 har ansetts att uttag av varor inte föreligger vid överlåtelse av maskiner till skattemässigt restvärde. SRN gjorde bedömningen att begreppet ”marknadsmässigt betingad” nedsättning av det belopp som tas ut som ersättning ska tolkas mot bakgrund av bl.a. innehållet i artikel 5.6 i sjätte direktivet. Nedsättningen av priset i det aktuella fallet ansågs betingad av affärsmässiga överväganden och därmed förelåg ingen uttagssituation.

Överlåtelse av maskiner och inventarier till underpris

En uttagssituation ansågs inte heller föreligga i ett förhandsbesked 2001-06-28 som har fastställts av RR i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110. I det fallet skulle maskiner och inventarier överlåtas i samband med en omstrukturering av verksamheten och även i detta fall gjorde SRN bedömningen att nedsättningen av priset var marknadsmässigt betingad.

Försäljning till anställda

Uttagsbeskattning bör inte ske av den anledning att rabatter lämnas åt anställd personal. Om däremot rabatten är större än vad som konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder kan en uttagssituation uppkomma även vid försäljning till anställda. Detta förutsätter dock att den anställdes ersättning för varan understiger inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden för varan. Om den anställdes ersättning inte understiger dessa värden uppkommer följaktligen ingen uttagssituation. Det torde däremot i ett sådant fall i stället kunna ifrågasättas i vilken omfattning arbetsgivaren

ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid försäljning till anställda av vara eller tjänst och som kan anses som rörelsefrämmande. Avdragsrätten bör bedömas med ledning av bestämmelserna i 8 kap. 3 § och 13 § ML. Vad som förstås med affärsmässiga grunder framgår av RSV 2003:28 och RSV M 2003:16.

Varuprover och gratisgåvor av ringa värde

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

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

Representation

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

Eget bränsle

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

I praktiken bör därför i normalfallet någon uttagsbeskattning inte ske.

Överföring av vara 2 kap. 2 § 3 p. ML

Uttag av vara anses föreligga när en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

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

Successiv överföring

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

7.6.1.1 Bokföring av varuuttag

För enskilda firmor och handelsbolag krävs enligt BFL och JBL att gjorda varuuttag löpande noteras i bokföringen. Som underlag för bokföringen ska finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen har kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas. Jfr RÅ 75 Aa 485.

För fåmansföretag finns motsvarande bestämmelse i 3 kap. 21 § 2 p. lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Bestämmelsen innebär att ett fåmansföretag är skyldigt att se till att det finns underlag för kontroll av vad företagsledaren eller honom närstående person eller delägare tagit ut från företaget i form av bl.a. varor. Inte heller i detta fall är det tillräckligt med endast ett påstående om att varuuttagen ingår i redovisade kontanta intäkter.

7.6.2 Uttag av tjänster

2 kap. 5 § ML

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

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

Uttagsbeskattningen på tjänsteområdet indelas i

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

7.6.2.1 Tjänster i allmänhet

2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten

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

Om nedsättningen av priset är marknadsmässigt betingad föreligger inte en uttagssituation.

S.k. självtjänster

Vidare framgår av prop. 1993/94:99 s. 143 och 1994/95:57 s. 117 att s.k. självtjänster, med undantag för fastighetsområdet, inte ska uttagsbeskattas. Till självtjänster som inte ska beskattas räknas t.ex. det fall när en skattskyldig tillhandahåller en tjänst till annan egen verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet eller inom ramen för ett projekt som är att anse som en del av den verksamhet som bolaget bedriver och som medför skattskyldighet. Jfr RÅ 1999 ref. 33 och förhandsbesked meddelat 2001-03-05.

Rörelsefrämmande ändamål

Ett indicium på att *annat rörelsefrämmande ändamål* föreligger kan vara det faktum att en tjänst tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten.

Användande av tillgångar
2 kap. 5 § 2 p. ML

Med uttag av tjänst förstås dessutom att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång, inventarium, omsättningstillgång eller immateriell tillgång, som hör till verksamheten för

- privat ändamål eller
- för annat rörelsefrämmande ändamål.

Om den skattskyldige inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms vid förvärvet av tillgången föreligger dock inte en uttagssituation.

Ringa värde
2 kap. 5 § 2 st. ML

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av tillgången varit ringa.

Förhyrda tillgångar

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

Personbil eller motorcykel
2 kap. 5 § 3 p. ML

Vidare förstås med uttag av tjänst att den skattskyldige

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

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

Ringa värde
2 kap. 5 § 2 st. ML

Inte heller föreligger en uttagssituation om värdet av användandet av fordonet varit ringa.

Uttagsbeskattning avseende nyttjande av personbil eller motorcykel kan komma i fråga bara hos den som är skattskyldig för

återförsäljning eller uthyrning av personbilar eller motorcyklar samt hos den som i yrkesmässig trafik utför persontransporter, transporter av avlidna eller bedriver körkortsutbildning.

7.6.2.2 Vissa tjänster på fastighetsområdet

2 kap. 7–8 §§ ML

Uttagsbeskattning avseende fastigheter indelas i områdena

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

Egen regi
2 kap. 7 § ML

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

Fastighets-förvaltning
2 kap. 8 § ML

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

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas, se avsnitt 19.

8 Yrkesmässig verksamhet

8.1 Yrkesmässighetsbegreppet

4 kap. 1–8 §§ ML

En förutsättning för att moms ska betalas vid en omsättning som är skattepliktig är att omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig.

I sjätte direktivet, artikel 2, uttrycks motsvarande som att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska ske mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap för att moms ska betalas.

Bestämmelserna om vad som är yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. 1–8 §§ ML. Man kan dela in dessa regler i tre grupper: en huvudregel samt kompletterande regler som utvidgar respektive inskränker yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln. Vid tillämpning av ML:s regler, ska en jämförelse göras med bestämmelserna i artikel 4 i sjätte direktivet om beskattningsbara personer.

8.1.1 Huvudregeln

4 kap. 1 § 1 p. ML

Enligt ML:s huvudregel om yrkesmässighet är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. Enligt 13 kap. 1 § IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning.

Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. Av artikel 4.2 i sjätte direktivet framgår att utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav utgör en ekonomisk verksamhet. I ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1994 not. 302) ansåg RR att en stiftelses innehav av näringsfastighet utgjorde näringsverksamhet. RR har också i en dom 2003-10-24 i mål nr 349-2002 funnit att en bostadsrättsförenings verksamhet med upplåtelse av parkerings-

platser till utomstående var yrkesmässig enligt ML.

En privatbostadsfastighet eller en privatbostad enligt 2 kap. 8 och 13 §§ IL kan inte ingå i näringsverksamhet enligt IL.

Detta hindrar emellertid inte att avdrag för ingående moms kan medges i vissa fall då verksamhet som medför skattskyldighet till moms bedrivs på en privatbostadsfastighet eller i en privatbostad. I 4 kap. 3 § 1 st. 2 och 3 p. ML finns bestämmelser om skattskyldighet vid upplåtelser mot ersättning och andra omsättningar som avser privatbostäder och privatbostadsfastigheter. Det bör uppmärksammas att ett avdragsförbud finns för förvärv som avser stadigvarande bostad. (Se vidare avsnitt 15.2.10.2)

Enligt huvudregeln i ML är det verksamhetens karaktär som är avgörande för yrkesmässigheten och inte frågan om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Verksamhet som till sin natur och innebörd är hänförlig till inkomstslaget kapital är således inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 p. ML.

I 4 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML anges särskilt att sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 45 kap. 8 § IL är yrkesmässig även i det fall ersättningen räknas som inkomst av kapital. Det är här fråga om upplåtelse eller avyttring i samband med allframtidsupplåtelse av fastighet, varvid ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna kan betraktas antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet ska valet av inkomstslag vid inkomsttaxeringen således inte ha någon betydelse för mervärdesbeskattningen.

RR har i RÅ 1996 not. 168 fastställt ett förhandsbesked avseende yrkesmässighet i en stiftelses verksamhet. Stiftelsen tillhandahöll administrativa tjänster åt ett antal andra organisationer. Något vinstsyfte utöver kostnadstäckning, självkostnad, fanns inte, men verksamheten hade en betydande omfattning. Den bedrevs också i konkurrens med andra näringsidkare. SRN ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML.

SRN har i förhandsbesked 1999-04-29 ansett att ett fackförbund som med egen anställd personal genom ett samverkansavtal tillhandahöll två andra förbund bl.a. kanslitjänster omsatte skattepliktiga tjänster i yrkesmässig verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades. RR fann i RÅ 2001 not. 34 att verksamheten var yrkesmässig enligt ML, men att vissa tjänster som kunde betecknas som förhandlingstjänster var undantagna från skatteplikt enligt

3 kap. 23 a § ML (se vidare avsnitt 6.13).

RR har i RÅ 1997 ref. 16 samt dom 1997-03-25, mål nr 4857-4859-1994 funnit att verksamhet med ackordskontroll/ackordsmätning bedriven av avdelningar inom ett fackförbund utgjorde näringsverksamhet och därmed även yrkesmässig verksamhet enligt ML. Av RSV skrivelse 1998-07-06, dnr 6219-98/900, framgår att motsvarande synsätt bör tillämpas när ett fackförbund fakturerar administrativa tjänster åt A-kassa. EG-domstolen har i målet C-149/97, The Institute of the Motor Industry, tagit ställning i frågan om vad som krävs för att en organisation ska anses vara en facklig organisation i enlighet med artikel 13 A.1 l i sjätte direktivet.

RR har i RÅ 2001 not. 34 och RÅ 2001 not. 51 funnit att den verksamhet som ett fackförbund respektive en hyresgästförening bedriver för att på grundval av en förhandlingsordning förhandla om bl.a. löner och hyror inte utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

KR i Göteborg har i en dom 1996-10-09, mål nr 1007-1995, ansett att ett aktiebolag i vilket bedrevs fälttävlansverksamhet med hästar och där sponsorbidrag erhölls bedrev två verksamheter av vilka den ena, fälttävlansverksamheten inte bedömdes som yrkesmässig. Intäkter i bolaget hade endast erhållits i form av sponsorbidrag. RR ansåg i RÅ 2001 ref. 15 att en förenings verksamhet, som var så affärsmässigt organiserad att den grundade rätt till registrering som ekonomisk förening, var yrkesmässig enligt ML.

8.1.1.1 EG-rätten

Sjätte direktivet artikel 4

I sjätte direktivet, artikel 4.1 uttrycks att med ”skattskyldig person”, se ingressen under avsnitt 8.1 ovan, avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Av punkt 2 framgår att de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 ska omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. Av artikel 4.4 första stycket framgår att användningen av uttrycket självständigt i artikel 4.1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

EG-domstolen har i målen C-268/83 Rompelman och C-110/94 INZO funnit att ingående av ett avtal om anskaffning av typiska verksamhetstillgångar avsedda att användas i verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet till moms respektive igångsättande av en utredning avsedd att utröna om en viss sådan verksamhet kunde genomföras innebar att ekonomisk verksamhet hade påbörjats. Se även under avsnitt 16.4.

I en annan dom C-89/81 Hong Kong Trade Development Council fann EG-domstolen att en juridisk person som utan ersättning tillhandahöll information åt näringsidkare och vars verksamhet finansierades helt genom bidrag från huvudman inte kunde anses bedriva en ekonomisk verksamhet med omsättning av varor och tjänster.

Kapitalförvaltning

EG-domstolen har i dom i målet C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV funnit att ett holdingbolag, vars hela verksamhet bestod i att förvärva och äga aktier i andra bolag inte kunde anses vara en skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Bolaget hade därmed inte någon rätt till återbetalning av ingående moms i verksamheten. I ett annat mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd fann domstolen att ett bolag som fungerade som ”förvaltare” (trustee) av tillgångar i form av finansiella instrument inte konstituerade en skattskyldig person vid köp, innehav och försäljning av aktier eller andra finansiella instrument. Detta fick till följd att avdragsrätt för ingående moms som är hänförlig till försäljning av aktier m.m. till köpare utanför EG inte förelåg.

Näringsidkare

Den som bedriver en ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet brukar betecknas näringsidkare. Begreppet näringsidkare används i ML i 1 kap. 15 § ML (definition av begreppet utländsk företagare, se under rubriken 8.1.2.5 nedan) i 2 a kap. (bl.a. 3 §), 3 kap. 30 b § 4 p. 5 kap. 7 § och 9 a och b kap. ML.

I prop. 1994/95 s. 161 ges nedanstående definition av begreppet näringsidkare.

> ”Med näringsidkare förstås här – liksom i civilrättslig lagstiftning – varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”.

I sjätte direktivet används på ställen motsvarande dem där näringsidkare används enligt ovan i ML begreppet skattskyldig person (taxable person). RSV har i en skrivelse 2003-11-13, dnr 8442-02/120, redogjort för de kriterier som bör tillämpas i fråga om begreppet näringsidkare vid juridiska personers förvärv från utlandet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § 2 st. ML och artikel 9.2 e i sjätte direktivet.

8.1.2 Kompletterande regler som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet

8.1.2.1 Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m.

4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML

Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL. Som privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL räknas bl.a. småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad.

Som privatbostad räknas enligt 2 kap. 8 § IL småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller honom närstående eller är avsedd att användas som sådan bostad.

Till privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL räknas s.k. äkta bostadsföretag. Härmed avses bostadsaktiebolag, bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar i den omfattning som framgår av 2 kap. 17 § IL. RSV har utfärdat rekommendationer (RSV S 1995:43) om bl.a. gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag.

Yrkesmässigheten gäller i de ovan avsedda fallen även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomsttaxeringen eller hänförs till inkomst av kapital.

Allmännyttiga bostadsföretag omfattas inte av bestämmelserna om privatbostadsföretag. Det innebär att yrkesmässigheten för dem får bedömas enligt huvudregeln (innehav av näringsfastighet).

30 000 kr

Yrkesmässighet enligt de kompletterande reglerna i föregående stycke anses föreligga endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Exempel på här avsedd omsättning av varor är försäljning av virke från fastigheten och tillhandahållande av värme åt andra fastighetsägare. De rättigheter som avses är, förutom avverkningsrätt, rätten att ta jord, sten eller liknande produkter från fastigheten.

8.1.2.2 Uthyrning av verksamhetslokal

4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML

Enligt 9 kap. 1 § ML kan SKV på begäran besluta att en fastighetsägare eller en hyresgäst hos en sådan blir skattskyldig för uthyrning av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § ML. Detsamma gäller vid uthyrning till staten eller en kommun eller ett kommunalförbund, även om uthyrningen då sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt. Skattskyldighet föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

På ansökan av skattskyldig som före den 1 november 1994 medgivits skattskyldighet för sådan uthyrning får dock SKV besluta att uthyrningen ska medföra skattskyldighet även efter den 1 januari 1995.

Om en fastighetsägare eller en hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet, är uthyrningen att betrakta som yrkesmässig. Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL gäller dock som ytterligare förutsättning för yrkesmässighet att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Angående fastighetsbegreppet, se avsnitt 5.2 och 19. Angående uthyrning av verksamhetslokal, se avsnitt 21.

8.1.2.3 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse

4 kap. 1 § 2 p. ML
30 000 kr

Som yrkesmässig verksamhet enligt ML räknas också omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Utmärkande för en till näringsverksamhet hänförlig rörelse är bl.a. varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Vad som avses med former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse framgår närmare under 8.2.3 nedan.

8.1.2.4 Stat och kommun

4 kap. 6 och 7 §§ ML

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun enligt kommunallagen (primärkommun eller landsting) har skattepliktig omsättning av varor eller tjänster utan att tillhandahållandet ingår som ett led i myndighetsutövning, eller avser bevis, protokoll eller mot-

svarande avseende myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej.

Myndighetsutövning innebär bl.a. att stat eller kommun fattar beslut eller vidtar åtgärder som påverkar medborgare, företag m.fl. utan att något privaträttsligt avtal ingåtts mellan parterna.

Kommunalförbund är i detta sammanhang inte att jämställa med kommun.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot ersättning, är att anse som yrkesmässig verksamhet, även om åtgärderna ingår som ett led i myndighetsutövning.

Se närmare om stat och kommun under 8.2.4.

8.1.2.5 Utländsk företagare

4 kap. 5 § ML

Frågan om en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML ska bedömas enligt kriterierna i 4 kap. 1 § ML. Det innebär att samma kriterier ska användas som vid bedömningen av om en svensk företagares verksamhet är yrkesmässig enligt ML. Avstämning mot EG-rätten görs också här.

I övrigt hänvisas till avsnitt 40 angående utländska företagare.

8.1.3 Inskränkningar i fråga om yrkesmässigheten

8.1.3.1 Kost åt personal

4 kap. 2 § ML

En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig, när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

Om däremot en arbetsgivare vars verksamhet i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ovan tillhandahåller kost åt personal, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om marknadsvärdet av tillhandahållandena för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Bestämmelserna om kost åt personal behandlas i avsnitt 32.

8.1.3.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

4 kap. 8 § ML

Skattskyldigheten för s.k. allmännyttiga ideella föreningar och (därmed likställda) registrerade trossamfund, t.ex. Svenska kyrkan är begränsad genom en särskild bestämmelse i 4 kap. 8 § ML som hänvisar till de regler som gäller vid inkomsttaxeringen. Detta

innebär att en av ideell förening eller registrerat trossamfund bedriven verksamhet, där inkomsten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. respektive 14 § IL, inte utgör yrkesmässig verksamhet i momshänseende.

Allmännyttig förening

Ovanstående inskränkning i yrkesmässigheten enligt ML gäller således endast s.k. allmännyttiga ideella föreningar och motsvarande registrerade trossamfund.

Bestämmelserna om ideella föreningar och registrerade trossamfund behandlas närmare i avsnitt 8.2.6.

8.2 Vissa särskilda frågor om yrkesmässighet

8.2.1 Samfällighet

ML har ingen särskild definition av begreppet samfällighet. Definition av samfällighetsbegreppet återfinns däremot i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. Med samfällighet enligt denna lag avses

1. samfällighet enligt fastighetsbildningslagen (1970:988),
2. annan mark som gemensamt tillhör ägarna av de mantalsskrivna fastigheterna i en socken,
3. servitut eller annan särskild rättighet som hör till flera fastigheter gemensamt,
4. samfällighet enligt anläggningslagen (1973:1149),
5. samfällighet enligt vattenlagen (1983:291) samt
6. samfällighet enligt lagen (1987:11) om exploateringssamverkan.

Exempel på ändamål för vilka samfälligheter finns är anläggande och skötsel av enskilda vägar, vatten- och avloppsanläggningar, dikningar m.m. En samfällighet kan förvaltas av ägarna (ägarförvaltning).

Samfällighetsförening

Förvaltning av en samfällighet sker ofta i en för detta ändamål bildad förening. En sådan samfällighetsförening är en självständig juridisk person som har till uppgift att förvalta den samfällighet för vilken den bildats. Föreningen kan i eget namn t.ex. uppta lån och föra talan mot medlem.

En samfällighetsförening är slutligt bildad först sedan den registrerats. Först genom registreringen får föreningen rätt att förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter dvs. den blir en juridisk person. Samfällighetsföreningsregistret förs av den statliga fastig-

hetsmyndigheten i länet.

En samfällighetsförenings firma (namn) ska innehålla ordet samfällighetsförening. Annan än samfällighetsförening får inte använda ordet samfällighetsförening.

Enligt praxis anses en samfällighet, som i enlighet med sitt ändamål bedriver verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov, inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML (jfr RÅ 1970 Fi 1465).

I detta sammanhang kan även nämnas RÅ 83 1:26 (RSV/FB Im 1983:24). Det var här fråga om en föreningsförvaltad samfällighet, vars ändamål var att tillgodose delägarfastigheternas behov av värme. Samfällighetsföreningen ansågs inte skattskyldig för värmedistributionen. Samma utgång blev det i RÅ 86 not. 675 (RSV/FB Im 1986:9) där det var fråga om en sopsuganläggning som drevs av en samfällighet som förvaltades av en förening.

Enligt SKV:s uppfattning bör den omständigheten att en ägarförvaltad samfällighet eller en samfällighetsförening i mindre omfattning uppbär avgifter från utomstående inte medföra någon annan bedömning av yrkesmässigheten. Om en ägarförvaltad samfällighet uppbär avgifter från utomstående i sådan omfattning att verksamheten bör anses yrkesmässig blir det fråga om skattskyldighet för delägarna på motsvarande sätt som vid fördelning av avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML. Yrkesmässigheten får då bedömas enskilt för varje delägare. I ett förhandsbesked, 2000-03-24, har SRN ansett att en vägsamfällighetsförenings verksamhet, vari upplåtits väg åt utomstående mot en ersättning av 40 000 kr under ett år var yrkesmässig och att skattskyldigheten åvilade föreningen. Förhandsbeskedet har fastställts i dom av RR, RÅ 2002 ref. 13.

8.2.2 Gränsdragning tjänst – näringsverksamhet

8.2.2.1 Begreppet näringsverksamhet

Enligt 13 kap. IL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. En sådan verksamhet kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte, dvs. vad som brukar kallas rörelsekriterierna. En till näringsverksamhet hänförlig rörelse brukar även kännetecknas av en viss omfattning.

Kriteriet självständighet används vid avgränsningen mot inkomstslaget tjänst.

Varaktighet avgränsar mot inkomstslaget kapital, men torde även ha tillmätts viss betydelse för avgränsningen mot tjänst när det gäller tillfälliga uppdrag.

Vinstsyftet utgör en avgränsning mot bl.a. hobbyverksamhet för fysiska personer och tillgodoseende av ideella och allmännyttiga ändamål för vissa juridiska personer t.ex. stiftelser. Mot bakgrund av EG-rätten kan krav på egentligt vinstsyfte numera ej ställas som ett avgörande villkor för yrkesmässighet. Direktivet förutsätter dock att verksamheten ska vara av ekonomisk art. I EG-rätten förutsätts att en särskild mervärdesskatterättslig bedömning görs även om resultatet inkomstskatterättsligt skulle bli det samma. KR i Sundsvall har i dom meddelad 2003-06-03 mål nr 1591-02 kommit fram till att en enskild person inte bedrivit näringsverksamhet enligt IL. Däremot ansågs vederbörande som en beskattningsbar person enligt artikel 4 i sjätte direktivet.

8.2.2.2 Tjänst eller näringsverksamhet

Inom en del verksamhetsområden kan det vara svårt att avgöra om den som utför en tjänsteprestation bedriver en till näringsverksamhet hänförlig rörelse, dvs. ska betraktas som en näringsidkare, eller om det föreligger sådana förhållanden som innebär att inkomsten av verksamheten blir hänförlig till inkomstslaget tjänst. Vid en sådan bedömning kan man få vägledning av de i avsnittet 8.2.2.1 angivna kriterierna för en rörelse

Vid bedömningen av graden av självständighet beaktas bl.a. det antal arbetsgivare/uppdragsgivare som den skattskyldige har, förhållanden angående lokaler, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m. Bedömningen får göras med ledning av praxis. En genomgång måste göras av alla omständigheter som talar för respektive mot självständighet. Det räcker således inte med att konstatera att vissa formella förutsättningar, kännetecknande för en egen företagare, är uppfyllda. Något avgörande avseende kan därför inte fästas vid

- i handelsregistret intagen enskild firma eller ett hos PRV registrerat handelsbolag/aktiebolag,
- förekomst av en handling som betecknas som ”anbud”,
- att mellanhavandet regleras genom en faktura,
- att en viss del av ersättningen betecknas som moms,
- den omständigheten att arbetets utförande har krävt flera personers medverkan,
- att skriftligt avtal förelegat.

Av större betydelse är i stället hur verksamheten faktiskt bedrivits. Omständigheter som lämpligen kan ligga till grund för en bedömning framgår nedan. Notera att de undersökta kriterierna är av olika vikt. Det räcker därför inte att konstatera att något eller några kriterier på självständighet föreligger. Det är helhetsbilden, en samlad bedömning, som avgör om det är fråga om inkomst av tjänst eller näringsverksamhet.

Följande faktorer, som påverkar bedömningen tjänst/verksamhet bör undersökas

- verksamhetens art,
- verksamhetens beräknade omfattning,
- vem håller med material,
- har inventarier till ett större värde förvärvats,
- särskild verksamhetslokal,
- anställd personal i verksamheten? Hur många?
- antal uppdragsgivare,
- huvudsyssla eller bisyssla,
- sker arbetet under uppdragsgivarens arbetsledning,
- vilket ansvar har uppdragstagaren iklätt sig?

Vid bedömningen kan även tablån i bilaga 2 vara till hjälp. Se även avsnitt 4 samt bilagorna 2 och 3 till RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera. och RSV S 2000:6. RR har i RÅ 2000 not. 189 (överklagat förhandsbesked angående inkomstskatt) vid en samlad bedömning funnit att ett konsultbolag och dess delägare under i målet gällande omständigheter bedrev självständig närings-verksamhet i förhållande till ett s.k. paraplybolag, genom vilket verksamheten bedrevs utåt sett. I domar 2001-11-16, RÅ 2001 ref. 60 har RR i ett annat liknande ärende funnit att självständighet inte förelåg.

EG-rätten

Man måste vid bedömning av självständigheten även beakta EG-rätten och särskilt bestämmelserna i artikel 4.1 och 4.4 första stycket i sjätte direktivet. I sistnämnda punkt anges att användningen av uttrycket självständigt i punkt 4.1 undantar anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar anställningsvillkor, lön och arbetsgivaransvar. Bedömningen ska göras självständigt i förhållande till de liknande bedömningar som görs i fråga om avgiftsskyldighet för arbetsgivaravgifter. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen ska, även om resultatet

därav kan bli det samma, inte göras avhängig andra bedömningar. EG-domstolen har i domar i målen 235/85 och C-202/90 bedömt att notarius publicus och uppbördsmän, som oaktat det att myndigheterna gav instruktioner och fastställde taxor för verksamheten, utövade disciplinär kontroll och behöll ett visst ansvar för denna, hade att svara för kostnaderna i sitt arbete och ansvara för detta var att anse som självständiga.

F-skattsedel

Den som innehar F-skattsedel kan antas bedriva näringsverksamhet. Det bör dock observeras att den som innehar F-skattsedel inte utan vidare utredning kan antas bedriva yrkesmässig verksamhet i ML:s mening. F-skattsedeln underlättar för en uppdragsgivare att kunna avgöra om en eventuell utbetalning utgör inkomst av tjänst eller näringsverksamhet hos mottagaren. F-skattebeviset, som följer med F-skattsedeln, är ett slags ”körkort” för företagaren. SKV kan i vissa fall av försummelser återkalla F-skattsedeln. Näringsverksamhet kan bedrivas även av den som inte har F-skattsedel. Detta innebär i sådant fall att en uppdragsgivare, dvs. någon som betalar ut ersättning för arbete, ska göra skatteavdrag från ersättningen exklusive moms och betala arbetsgivaravgifter på samma underlag.

Skogsarbeten m.m.

Jordbrukare, skogsarbetare eller annan person som utför skogsarbete åt annan genom i huvudsak egen arbetsinsats och med användande endast av såg, yxa, motorsåg, röjningssåg eller liknande, bör inte anses driva yrkesmässig verksamhet i momshänseende och bör därför som regel inte anses skattskyldig. Endast om vederbörande i sin tur för arbetets utförande anlitar anställda utöver enstaka medhjälpare och dessutom åtar sig arbete för flera uppdragsgivares räkning utan att fastare anknytning till dessa föreligger, kan skattskyldighet enligt ML uppkomma.

Om däremot vederbörande för utförande av skogsarbete använder maskinell utrustning i form av traktor eller liknande eller använder häst bör som regel skattskyldighet enligt ML anses föreligga. Som förutsättning härför gäller att den som utför arbetet har att hålla med maskiner respektive häst.

Avbytar-verksamhet

Att arbete med egen skogsmaskin i vissa fall kan anses bedriven på sådant sätt att det blir fråga om näringsverksamhet framgår av rättsfallet RÅ 82 1:50. RR har i en dom (RÅ 2001 ref. 25) funnit att en s.k. avbytarverksamhet inom jordbruket vid en samlad bedömning av bl.a. självständigheten var hänförlig till näringsverksamhet.

Journalister, författare m.fl.

Journalister, författare m.fl. som bedriver sin verksamhet på sådant sätt att den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Om inkomsten av

verksamheten däremot är hänförlig till inkomst av tjänst beroende på att exempelvis självständighetskriteriet enligt avsnitt 8.2.2.1 ovan inte uppfylles är verksamheten inte att anse som yrkesmässig enligt ML.

Royalty

För uppfinnare, författare, kompositörer m.fl. som yrkesmässigt bedriver vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet under sådana förutsättningar som innebär att verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL gäller att även royaltyinkomster som utgår på grund av verksamheten anses hänförliga till näringsverksamhet och yrkesmässig verksamhet enligt ML. I vissa fall är emellertid royalty inkomst av tjänst, nämligen då verksamheten är tillfällig och inte kan ses som yrkesmässig (t.ex. engångsförfattare, engångsuppfinnare) eller då den annars har bedrivits på ett sådant sätt som innebär att inkomsten blir hänförlig till inkomst av tjänst. (Kriterierna självständighet och vinstsyfte enligt avsnitt 8.2.2.1 uppfylls inte). Även royalty som uppbärs på grund av till exempel uppfinningar som gjorts av en arbetstagare i tjänsten är vanligen att hänföra till inkomst av tjänst.

Ärvd royalty anses som näringsverksamhet om det ursprungliga inkomstslaget varit näring. Om den däremot varit tjänst torde den ärvda royaltyn också ses som inkomst av tjänst.

Provisions-inkomster

RR har i två mål avseende försäljare av monteringsfärdiga trähus ansett rörelse föreligga (RÅ 1986 ref. 123 och RÅ 1986 ref. 124). RR har därvid särskilt beaktat att handelsbolagen, vari verksamheten bedrevs, hade egna kontorslokaler, egna anställda, var oförhindrade att åta sig uppdrag för andra företag än de aktuella uppdragsgivarna, var registrerade för moms och i ett fall ombesörjde lokal annonsering. RR fastslog i RÅ 1987 ref. 163 att s.k. Tupperwareförsäljare (hemförsäljare av hushållsartiklar i plast) är att betrakta som arbetstagare i förhållande till distributören.

Jultidningar

RR uttalade i RÅ 1992 ref. 62 avseende ett överklagat förhandsbesked om beskattningsvärdet när ett bolag sålde jultidningar till ungdomar som sedan sålde dessa vidare. Avgörande för bestämningen av beskattningsvärdet var genom vilken transaktion bolaget hade försålt de aktuella publikationerna. Frågan gällde om de beställande barnen varit knutna till företaget genom ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller på ett sådant sätt så att deras försäljning av publikationer utgjorde ett led i bolagets egen verksamhet. Alternativt hade barnen för egen räkning förvärvat publikationerna varvid frågan om deras skattskyldighet fick bedömas utifrån ML:s allmänna regler. Denna fråga hade inte tagits upp i ansökningen. RR fann att bolaget endast var skattskyldigt för den ersättning som betalades av barnen. Den eventuella ytterligare

ersättning som barnen kunde ta ut utgjorde vederbörandes egen inkomst. RR:s motivering var följande:

> Vid en sammantagen bedömning av vad som framkommit främst med avseende på vad som avtalats mellan bolaget och de beställande barnen finner regeringsrätten att något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan dem inte föreligger och att barnen inte heller i övrigt företrätt bolaget på sådant sätt att bolaget är skattskyldigt för deras försäljningar. Med hänsyn till det sätt varpå verksamheten lagts upp saknas anledning att vid denna bedömning fästa något avseende vid barnens omyndighet. Något skäl i övrigt har inte visats för att frångå den allmänna principen för mervärdebeskattningen att varje led i en förädlingskedja betalar mervärdeskatt för sin del av förädlingen. Skattskyldighetsfrågan skall bedömas med hänsyn till denna grundläggande princip för en omsättningsskatt, konstruerad som en mervärdesskatt. Det beskattningsvärde som bolaget enligt denna princip har att erlägga moms på är det vederlag som bolaget erhållit vid sin avyttring av publikationerna till barnen.

Handelsagent eller handelsresande?

KR i Stockholm behandlade i dom 1984-12-21 (mål nr 4160-1982) skillnaden mellan handelsagent (rörelseidkare) och handelsresande (anställd). KR uttalade bl.a. att handelsagenten inte hade rätt till provision om köparen inte fullföljde det avtal som hade förmedlats, medan handelsresanden hade rätt till provision oberoende av om avtalet fullgjorts eller inte. Vidare sades att handelsagenten typiskt sett drev rörelse från fast kontor, men handelsresanden utmärktes av att han hade åtagit sig att för en köpmans räkning resa från en ort till en annan. En bedömning bör göras utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet, se även prop. 1990/91:63 s. 19–22.

Ett annat rättsfall som behandlar gränsdragningen tjänst/rörelse är RÅ 85 1:37, som avser tidningsdistribution med egen lastbil åt en uppdragsgivare. Med hänsyn bl.a. till att distributören själv ägde lastbilen, hade rätt att anlita medhjälpare och tog en affärsmässig risk ansågs att till näringsverksamhet hänförlig rörelse förelåg, trots en enda uppdragsgivare i verksamheten.

Hobbyverksamhet

Hobbyverksamhet kan kännetecknas av både varaktighet och självständighet, men avsaknad av direkt vinstsyfte medför att verksamheten inte uppfyller kraven på näringsverksamhet enligt IL. Inkomsten blir därför beskattad i inkomstslaget tjänst.

Från praxis beträffande gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet kan nämnas

- RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509. Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby,
- RÅ 1961 Fi 1760. Gränsdragning vid nystartad verksamhet,
- RÅ 1956 Fi 1063. Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby,
- RÅ 1965 Fi 785. Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda exemplar av 1 000 tryckta, hobby,
- RÅ 1966 Fi 208. Kennelverksamhet med 3–6 avelsdjur, rörelse,
- RÅ 1970 Fi 1984. Visning av konstsamling mot betalning, rörelse.

EG-dom: Kriterier på ekonomisk aktivitet

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).

8.2.3 Begreppet former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former)

4 kap. 1 § 2 p. ML

Som yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML räknas förutom vad som utgör näringsverksamhet enligt IL, också verksamhet som bedrivs under former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse (rörelseliknande former). Denna kompletterande regel om yrkesmässighet är typiskt sett tillämplig på verksamheter, där det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner avseende skattepliktig omsättning av varor eller tjänster. Regeln gäller inte enbart för verksamhet som bedrivs av privatpersoner utan kan även bli tillämplig på verksamhet som bedrivs av exempelvis ideella föreningar (som ej anses allmännyttiga), stiftelser m.m.

Syftet med denna utvidgning av yrkesmässigheten är i första hand att ge möjlighet till korrigering av situationer i vilka momsen har

en icke önskvärd konkurrenseffekt. Bestämmelsen har således kommit till främst i näringslivets intresse. Rent allmänt torde gälla att den ska tillämpas restriktivt och i undantagsfall.

För att rörelseliknande former över huvud taget ska komma i fråga, måste det först konstateras att verksamheten inte uppfyller de krav som gäller enligt IL:s definition av näringsverksamhet. Det måste således framgå att det brister i fråga om uppfyllandet av något av rörelsekriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Först sedan detta konstaterats kan man pröva frågan om verksamheten bör anses bedriven under rörelseliknande former. Det är endast brister i fråga om uppfyllandet av rörelsekriterierna som kan överbryggas med hjälp av bestämmelsen om rörelseliknande former och inte brister ifråga om några andra förutsättningar för skattskyldigheten.

Bestämmelsen om rörelseliknande former innebär en utvidgning av yrkesmässigheten utöver vad som motsvarar begreppet näringsverksamhet. Frågan är då hur stor denna utvidgning ska anses vara. Förarbetena till bestämmelsen ger liten vägledning. Departementschefens uttalande (prop. 1973:163 s. 63) ”att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättningsskatt enligt mervärdeskatteprincipen” och ”att man bör bortse från hur verksamheten bedöms i andra sammanhang, t.ex. med avseende på arbetsgivaravgift eller ATP” klargör inte den tänkta omfattningen av begreppet former jämförliga med näringsverksamhet eller vilka typfall som avses.

Inte heller rättspraxis kan sägas ge någon vägledning om vilken räckvidd som bestämmelsen har. I rättspraxis har frågan behandlats endast ett fåtal gånger och frågan har avgjorts från fall till fall. RR har i överklagade förhandsbesked (RSV/FB Im 1979:2, 1979:14 och 1982:9) ansett en kommun och två olika föreningar vara skattskyldiga till moms på grund av att dessa har bedrivit servering eller försäljning under rörelseliknande former.

Skogsarbetare med egna traktorer samt fotografer med dyrbar egen fotografisk utrustning vilka redovisar uppdragsinkomster som inkomst av tjänst har ansetts bedriva verksamhet i rörelseliknande former.

I RÅ 84 1:59 hade en person efter att ha avslutat en anställning utfört liknande arbetsuppgifter men nu som underentreprenör. Både LR och KR ansåg att anställningsförhållande förelåg, varför uppdragsgivaren inte var berättigad till avdrag för ingående moms enligt fakturor från den anställde. RR ansåg dock att former jämförliga med rörelse förelåg. RR tycks i förevarande mål ha använt institutet rörelseliknande former för att undvika oskäliga

konsekvenser då det först under processens gång ansetts att fråga inte var om rörelse. Rättsfallet har begränsad räckvidd, eftersom det endast är i efterhand som man med ledning av avgörandet kan göra en likartad bedömning. Den anställde hade trots allt fullgjort sina skyldigheter som om vederbörande vore redovisningsskyldig för moms.

Att inkomst av hobbyverksamhet numera utgör skattepliktig inkomst av tjänst leder inte till någon annan bedömning jämfört med tidigare vad gäller verksamhet bedriven i former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Hobbyverksamhet har under senare år endast i ett undantagsfall av RSV ansetts bedrivas i former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Det gäller deltagande i totalisatortävlingar med registrerade trav- och galopphästar. Se vidare avsnitt 29.

8.2.4 Yrkesmässighet i statlig och kommunal verksamhet

Konkurrens-neutralitet

En grundläggande princip för mervärdesbeskattningen är att den ska vara konkurrensneutral. Av den anledningen ska i princip även utåtriktad offentlig verksamhet, dvs. sådan som drivs av stat eller kommun, beskattas. Den offentliga verksamheten ska inte gynnas av skattesystemet i konkurrens med motsvarande privat verksamhet.

För såväl stat som kommun gäller att skattepliktig omsättning i utåtriktad verksamhet beskattas medan verksamhet som syftar till att tillgodose det egna behovet inte medför skattskyldighet. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat blir därför inte föremål för beskattning. På motsvarande sätt betraktas tillhandahållande mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun som ett tillgodoseende av kommunens behov. En förutsättning härför är att verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller, vad gäller staten, av ett affärsdrivande verk. Statliga och kommunala bolag samt affärsdrivande verk är särskilda skattesubjekt och omfattas således inte av definitionerna på stat och kommun i 1 kap. 16 § ML.

Det vanliga yrkesmässighetsbegreppet knyter an till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och är därför i många fall inte tillämpligt på offentliga myndigheters eller organs verksamhet. Ett särskilt sådant begrepp som innebär en utvidgning av yrkesmässigheten har därför införts i 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Det är utformat så att ett tillhandahållande från staten, ett statligt affärsverk eller en kommun är att anse som yrkesmässigt om det inte ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte.

Myndighets-utövning

Begreppet myndighetsutövning definieras i prop. 1989/90:111 s. 209 enligt följande:

> Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur.

Det förhållandet att ett statligt eller kommunalt organ innehar monopol på ett visst slag av verksamhet medför inte i sig att det är fråga om myndighetsutövning. Inte heller är detta fallet bara för att ett statligt eller kommunalt organ i författning ålagts att bedriva viss verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde. En statlig myndighet kan t.ex. ha en författningsreglerad skyldighet att svara för viss information eller tillhandahålla uppgifter inom sitt myndighetsområde. Myndighetens tillhandahållande inom ramen för ett sådant åliggande betraktas inte som ett led i myndighetsutövning och är alltså yrkesmässigt enligt ML.

Led i myndighets-utövning

Tillhandahållandet i sig behöver inte utgöra myndighetsutövning. Det är tillräckligt att det utgör ett led i en sådan utövning. Som exempel kan nämnas den situationen, att en myndighet tillhandahåller avgiftsbelagda bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att man meddelar beslut som innebär myndighetsutövning. Omsättning av sådana tillhandahållanden är därmed skattefri.

RSV har i en skrivelse 1999-10-27, dnr 4965-97/900, uttalat sig i fråga om skattskyldighet för polisväsendets verksamhetstjänster.

Av skrivelsen framgår bl.a. att statens försäljning av en vara där äganderätten övergått till staten, kan ses som ett privaträttsligt avtal med köparen och att det därvid inte spelar någon roll vilken myndighetsutövning som kan ha legat till grund för statens övertagande av varan. Enligt RSV:s uppfattning sker sådana försäljningar i yrkesmässig verksamhet varför omsättningen är skattepliktig. Om polismyndigheten däremot säljer en vara och köpesumman redovisas till ägaren efter eventuella avdrag för kostnader får försäljningen enligt RSV:s uppfattning anses som ett led i myndighetsutövning. För polismyndigheten föreligger då inte skattskyldighet för omsättningen av varan. Varans ägare kan däremot beroende på om varan tillhör en verksamhet som denne bedriver vara skattskyldig för en sådan omsättning.

Vidare framgår av skrivelsen att skattskyldighet föreligger vid tillhandahållande av följande tjänster.

Anslutning av larmanläggning och därmed utryckning vid obefogade larm, bevakning av värdetransporter, flyttning av fordon med stöd av 2 § andra stycket lagen (1982:129) om flyttning av fordon i vissa fall (kostnaden bärs av den som påkallat flyttning) samt låsöppning på lägenhetsinnehavares uttryckliga begäran. Skattskyldighet föreligger i dessa fall därför att det är fråga om tjänster som kan anses tillhandahållna på grund av privaträttsliga avtal. Detta bör enligt RSV:s uppfattning gälla oaktat att ersättningens storlek regleras i författning.

Som exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet nämns ordningshållning enligt ordningslagen, polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter och sådan flyttning av fordon där ägaren är skyldig stå för kostnaden. Sådana tillhandahållanden medför enligt RSV:s uppfattning inte skattskyldighet för polismyndigheten emedan det är fråga om led i myndighetsutövning.

I skrivelsen anförs också att ersättning som en skadelidande erhåller av skadevållanden eller dennes försäkringsbolag inte medför skattskyldighet för den skadelidande eftersom sådan ersättning inte utgår på grund av någon omsättning.

Ansöknings-avgifter

Ansökningsavgifter enligt 9 § avgiftsförordningen (1992:191), AvgF, får i den mån de kan anses utgöra vederlag för skattepliktiga tillhandahållanden, förutsättas ha sådant samband med myndighetens beslut i ansökningsärendet att tillhandahållandet utgör ett led i myndighetsutövningen.

Kopior och avskrifter m.m.

Avgifter för kopior och avskrifter samt bevis och registerutdrag enligt 15 § AvgF kan i vissa fall ha sådant samband med myndighetsutövning att tillhandahållandet inte är att anse som yrkesmässigt enligt ML, medan det i andra fall inte föreligger sådant samband. Handläggningen av dessa ärenden sker emellertid oftast under expeditionsmässiga förhållanden, som gör att det i praktiken inte är möjligt att i det enskilda fallet utreda de omständigheter som bör läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen. Med hänsyn härtill anser SKV att alla tillhandahållanden som ska avgiftsbeläggas enligt 15 § AvgF bör kunna anses ingå som led i den myndighetsutövning som ursprungligen har legat till grund för den utlämnade handlingen. Moms bör i enlighet härmed inte påföras i något fall.

RSV har i en skrivelse 1999-09-23, dnr 9118-99/100, uttalat sig om moms på kopior av allmänna handlingar. Av skrivelsen framgår bl.a. som ett förtydligande att även för kommuner och

landsting, och således inte bara för staten, gäller att moms inte ska påföras sådan avgift som tas ut för tillhandahållande av kopior och avskrifter m.m. av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen.

Avgifter för varor och tjänster

Avgifter som får tas ut med stöd av 4 § AvgF utgör däremot vederlag för sådana skattepliktiga tillhandahållanden, som inte kan anses utgöra led i en myndighetsutövning.

Tillhandahållanden av annan myndighet än beslutsmyndigheten

Om en myndighet meddelat beslut som i sig är uttryck för myndighetsutövning, men någon annan myndighet svarat för underlag i form av t.ex. utredningar eller undersökningar, kan detta senare tillhandahållande ses som ett led i en myndighetsutövning.

Förhandsbesked: Arkeologiska undersökningar

RR (RÅ 1993 ref. 38) har avgjort ett överklagat förhandsbesked gällande arkeologiska undersökningar som belyser detta förhållande. RR fann att sådana undersökningar som utförs till uppfyllande av villkor för länsstyrelsens tillstånd till ingrepp i en fast fornlämning enligt 2 kap. 13 § lagen om kulturminnen m.m. och som tillhandahålls av Riksantikvarieämbetet och Statens historiska museer är att anse som ett led i länsstyrelsens myndighetsutövning. Tillhandahållandet är därmed inte att anse som yrkesmässigt enligt ML och medför då inte skattskyldighet.

RSV har i en skrivelse 1999-06-30, dnr 6432-99/100, uttalat sig i frågan om tillämpning av undantaget från yrkesmässig verksamhet vid tillhandahållande av arkeologiska utgrävningar. RSV anser att undantaget från yrkesmässighet i enlighet med ovan nämnda RR-dom är tillämpligt då utgrävningen beslutas av länsstyrelsen och utförs av annan myndighet, men att det inte är tillämpligt i det fall utgrävningen beslutas av länsstyrelsen, men utförs av ett privaträttsligt subjekt t.ex. en stiftelse eller ett aktiebolag.

Karantänsveterinär

RSV har i en annan skrivelse 1999-12-27, dnr 8974-99/120, gjort en motsvarande bedömning ifråga om tjänster tillhandahållna av en karantänsveterinär.

Bolag

Det särskilda yrkesmässighetsbegreppet är inte tillämpligt på andra än statliga eller kommunala myndigheter. Om en verksamhet som i sig innefattar myndighetsutövning bedrivs i bolagsform, bedöms yrkesmässigheten enligt de vanliga kriterierna. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas AB Svensk Bilprovning och AB Statens Anläggningsprovning. EG-domstolen har i domar 2000-09-12 i målen C-358/97 m.fl. ansett att ett offentligt organs uttag av vägtull var att anse som ett led i myndighetsutövning, medan motsvarande avgiftsuttag av privaträttsliga subjekt skulle beskattas.

Notarius Publicus

Notarius publicusverksamhet regleras i lagen (1981:1363) om notarius publicus och förordningen (1983:327) om notarius publicus. Det är här fråga om sådan myndighetsutövning som utförs av annan än staten eller kommun och som av den anledningen medför skattskyldighet om den är hänförlig till näringsverksamhet (jfr RSV:s skrivelse 1991-01-31, dnr 2962-91/D29).

Parkeringsavgifter

EG-domstolen har i dom C-446/98, Fazenda Pública, behandlat frågan om uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon när en sådan verksamhet utövas av ett offentligrättsligt organ. Av domen framgår att sådan verksamhet i vissa fall, när parkeringsverksamheten är reglerad i ordnings- eller trafikstadgar, kan omfattas av undantag från ekonomisk verksamhet p grund av myndighetsutövning. RR har i dom 2003-12-23, mål nr 4959-2002, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-06-28, med ändring därav förklarat att en kommuns tillhandahållande mot avgift av parkeringsplatser på gatumark omfattades av undantag från yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 7 § ML och därmed inte medförde skattskyldighet.

8.2.5 Kyrklig verksamhet

Yrkesmässigheten och därmed skattskyldigheten för kyrklig verksamhet ska i första hand bedömas utifrån ML:s allmänna regler i 4 kap. 1–4 §§ ML.

En verksamhet bedriven av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund anses dock enligt 4 kap. 8 § ML inte som yrkesmässig när inkomsten därav är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL (se vidare avsnitt 8.2.6 angående ideella föreningar och registrerade trossamfund).

Svenska kyrkan är fr.o.m. den 1 januari 2000 ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om sådana samfund som tillkommit med anledning av kyrkans skiljande från staten. Även andra trossamfund, vilka vanligen skattemässigt betraktas som ideella föreningar kan ansöka om registrering enligt den nya lagen. RSV har i en skrivelse 1999-01-19 med dnr 531-00/110 behandlat skattefrågor i samband med Svenska kyrkans skiljande från staten.

Kyrkogårds-förvaltning
3 kap. 23 § 6 p. ML

Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats är undantagen från beskattning när tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats. Enligt begravningslagen (1990:1144) åligger det församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan, eller om regeringen för särskilt fall så förordnar, kommun att hålla allmän begravningsplats.

För tjänster som mot ersättning utförs av präst eller annan officiant i samband med begravningar, dop, vigsel eller jämförlig kyrklig ceremoni får skattskyldighet i första hand bedömas enligt allmänna regler i ML. Det innebär att skattskyldighet föreligger när omsättningen görs i verksamhet som är yrkesmässig enligt 4 kap. ML.

Om tjänsterna som ett led i verksamheten tillhandahålls av ett registrerat trossamfund eller en ideell förening och motsvarande inkomster omfattas av befrielse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 eller 14 § IL föreligger inte skattskyldighet enligt 4 kap. 8 § ML för en sådan omsättning.

Kremering

RSV har i ett brevsvar 1995-04-28, dnr 2988-95/901, ansett att omsättning som avser kremering av avliden är undantagen från skatteplikt, oavsett om sådan verksamhet bedrivs av en huvudman för begravningsplats som är en kommun eller en kyrklig församling. Kremering bekostas numera normalt med den begravningsavgift som tas ut av det allmänna på samma sätt som skatt, varför särskild avgift normalt inte längre påförs dödsboet.

Kyrkobyggnader m.m. Uttagsbeskattning 2 kap. 8 § ML

Vissa kyrkobyggnader och till dessa anknutna fastigheter utgör självständiga rättssubjekt, närmast av stiftelsekaraktär och omfattas då av 7 kap. 15 § IL. Fråga har uppkommit om uttagsbeskattning kan ske i enlighet med 2 kap. 8 § ML när fastighetsförvaltande tjänster utförs i egen regi på kyrkobyggnader, prästgårdar, kyrkogårdar etc. Enligt SKV:s uppfattning torde med ML:s nuvarande utformning uttagsbeskattning kunna ske.

I fall då undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 14 § IL är tillämpligt bör dock motsvarande begränsningar i fråga om förutsättningarna för uttagsbeskattning som gäller för allmännyttiga ideella föreningar vara tillämpliga (se avsnitt 8.2.6.4 och 8.2.6.5).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 7 och 12.

Kyrklig samfällighet

SRN har i förhandsbesked 2001-05-03 funnit att en kyrklig samfällighet var skattskyldig till moms för tillhandahållande av tryckeritjänster, tryckeriprodukter, vaktmästeri- och telefonisttjänster samt serveringstjänster åt ett stift, ett församlingsförbund och ett kyrkligt institut. De kyrkliga organen i fråga har ansetts utgöra skilda skattesubjekt och omsättningarna har ansetts gjorda i yrkesmässig verksamhet. Sökanden överklagade förhandsbeskedet vad avsåg tillhandahållandet av vaktmästartjänster åt ett stift i samband med gudstjänster. RR fann i dom 2002-06-25 mål nr 3454-2001 att skattskyldighet ej förelåg för detta tillhandahållande.

8.2.6 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas inte som yrkesmässig verksamhet en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen eller samfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. och 14 § IL. Till verksamhet räknas här sådan näringsverksamhet som utgör rörelse, innehav av näringsfastighet samt annan verksamhet i vilken föreningen eller samfundet varit skattskyldig för inkomst om inte undantaget hade varit tillämpligt.

För sådana allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet enligt 7 kap. 7 § 2 st. 2 p. IL finns det alltså bestämmelser som i motsvarande omfattning inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet och därmed skattskyldigheten enligt ML. För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga och för registrerade trossamfund som inte åtnjuter sådan skattebefrielse som tillkommer allmännyttig förening samt även för alla stiftelser gäller endast ML:s allmänna regler om vad som är yrkesmässig verksamhet.

Förening

En förening bildas genom att den antar stadgar och väljer styrelse. I och med detta är den en juridisk person som kan ha tillgångar, ansvara för skulder och andra förpliktelser och vara part inför t.ex. myndigheter och domstolar. Rättssubjekt, som betecknar sig som en förening, är i regel en förening. Det förekommer däremot att ett subjekt, som betecknar sig som en stiftelse, i verkligheten är en förening. Ett kännetecken på en förening är att den har medlemmar.

Ideell förening

För ideella föreningar finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening, som själv begär detta.

Till gruppen ideella föreningar räknas förening som inte är

- ekonomisk förening (SFS 1987:667),
- sambruksförening (SFS 1975:417),
- understödsförening (SFS 1972:262),
- samfällighetsförening (SFS 1973:1150 om förvaltning av samfällighet), (jfr avsnitt 8.2.1),
- vattenförbund (SFS 1976:997), (jfr avsnitt 9.4.2).

Med registrerat trossamfund avses enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:1593) om trossamfund Svenska kyrkan och trossamfund som registrerats enligt denna lag. Andra trossamfund betraktas vanligen skattemässigt som ideella föreningar.

8.2.6.1 Allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund som åtnjuter motsvarande begränsningar ifråga om skattskyldigheten

Endast ideell förening, som är allmännyttig och därför begränsat skattskyldig, och ett motsvarande registrerat trossamfund omfattas av det begränsade yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 8 § ML. För att en ideell förening och ett registrerat trossamfund ska anses som allmännyttiga krävs att samtliga följande krav är uppfyllda

- ändamålet ska vara huvudsakligen allmännyttigt,
- ändamålet ska tillgodoses i verksamheten,
- avkastningen av tillgångarna och övriga inkomster ska till huvudsaklig del användas i den allmännyttiga verksamheten,
- medlemsantagningen ska vara öppen,
- medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen får inte tillgodoses.

Närmare redogörelse för vad kravet på allmännytta innebär finns i SKV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet och i Handledning för stiftelser och ideella föreningar.

Vad som där anförs gäller liksom den följande framställningen i tillämpliga delar även för registrerade trossamfund. Att en förenings ändamål ska vara allmännyttigt innebär att föreningen i enlighet med 7 kap. 4 § IL ska främja rikets försvar, vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Enligt 7 kap. 8 § IL räknas även religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller liknande ändamål som allmännyttigt. Äldre folketshus- och folketsparkföreningar (enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar), med främsta ändamål att tillhandahålla samlingslokaler, får betraktas som allmännyttiga ideella föreningar.

Föreningen ska i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Det allmännyttiga ändamålet ska fullföljas genom att minst 80 % av nettoavkastningen ska användas för detta. Fullföljden kan bedömas för en femårsperiod. Medlemsantagningen ska vara öppen. Detta innebär att en onaturlig begränsning av medlemskap inte tillåts.

Exempel på onaturlig begränsning är att förening med kulturellt ändamål tillåter endast manliga medlemmar.

8.2.6.2 Näringsverksamhet som utgör rörelse

Ideella föreningar som inte åtnjuter begränsad skattskyldighet beskattas enligt IL för all inkomst och därmed även för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse. Sådan verksamhet räknas som yrkesmässig verksamhet enligt ML. Allmännyttiga ideella föreningar beskattas enligt 7 kap. 7 § IL inte för inkomst av näringsverksamhet som utgör rörelse, om denna till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för ideell verksamhet av det slag som föreningen bedriver. Om villkoren för begränsad skattskyldighet för rörelseinkomster enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllda undantas rörelseverksamheten från yrkesmässighet enligt 4 kap. 8 § ML.

Verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga delen anses ha naturlig anknytning till denna, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Med ”av hävd” menas verksamhet som av tradition har finansierat det slag av allmännyttig verksamhet, som föreningen bedriver. Som exempel kan nämnas bingo, lotterier och fester, som anordnas av idrottsförening.

8.2.6.3 Former jämförliga med till näringsverksamhet hänförlig rörelse

Ideella föreningar kan i vissa fall anses bedriva verksamhet som är yrkesmässig på den grund att den bedrivs under s.k. rörelseliknande former. På grund av det särskilda undantaget från yrkesmässighet för allmännyttiga ideella föreningar torde reglerna om s.k. rörelseliknande former inte komma till användning i fråga om sådana föreningar. Det bör särskilt påpekas att dessa regler inte heller kan användas som utfyllnad av yrkesmässigheten när en verksamhet bedömts vara undantagen från denna enligt 4 kap. 8 § ML. Se vidare under 8.2.3.

8.2.6.4 Innehav av näringsfastighet

Om en allmännyttig ideell förening genom särskilt beslut av SKV har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler är uthyrningen att anse som yrkesmässig, oavsett de inskränkningar i yrkesmässighetsbegreppet som framgår av 4 kap. 8 § ML. I övrigt gäller följande.

Innehav av näringsfastighet anses inte som yrkesmässig verksamhet enligt ML, om föreningen är frikallad från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 7 § IL. Om föreningen frikallas från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten enligt 7 kap. 21 § IL är däremot kravet på yrkesmässighet uppfyllt.

Villkoret för frikallelse från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL är uppfyllt om fastigheten till övervägande del används i föreningens egen allmännyttiga verksamhet. Villkoret är också uppfyllt om inkomst hänförlig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som av hävd har utgjort finansieringskälla för den ideella verksamheten.

Exempel på den senare grunden för befrielse är ”äldre” folketshusföreningars upplåtelse av samlingslokaler.

Skattefrihet vid inkomsttaxeringen enligt 7 kap. 7 § IL innebär att inkomster av fastigheten i övrigt inte heller anses ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt ML.

Begränsningen av yrkesmässigheten enligt 4 kap. 8 § ML medför, när villkoren härför uppfylls, att föreningen inte är skattskyldig till moms för t.ex. försäljning av produkter från jordbruksfastighet. Uttagsbeskattning till moms för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska inte heller ske.

Om föreningen till mindre än hälften använder fastigheten i sin egen verksamhet anses däremot inkomsten komma från yrkesmässig verksamhet. Uttagsbeskattning till moms för utförda fastighetstjänster enligt 2 kap. 8 § ML ska då också ske.

Exempel

En idrottsförening kan t.ex. äga en sporthall, använda 25 % själv, och hyra ut resten av hallen åt annan t.ex. någon som bedriver rörelse och är skattskyldig enligt ML för verksamhet med styrketräning, gym m.m. Föreningen har anställd personal för skötsel av fastigheten. Om byggnaden, är öppen för allmänheten, blir denna en skattefri specialbyggnad enligt 3 kap. 2 § FTL. Beskattning sker enligt IL för hyresinkomsten, medan det egna förmånsvärdet av lokal inte inkomstbeskattas.

Föreningens innehav av näringsfastighet medför att kravet på yrkesmässighet är uppfyllt. Undantaget från skattskyldighet för egen lokal grundas inte på 7 kap. 7 § IL då mindre än övervägande del används i egen verksamhet. Härav följer att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte blir tillämpligt. Den egna användningen av fastigheten är inte verksamhet i ML:s mening. Däremot är fastighetsinnehavet som sådant näringsverksamhet. Skatteplikt enligt ML föreligger

inte för egen användning och enligt ML:s allmänna bestämmelser inte heller för uthyrningen. Föreningen ska dock uttagsbeskattas för egna fastighetstjänster på fastigheten förutsatt att lönegränsen på 150 000 kr är överskriden (2 kap. 8 § ML). Frivillig skattskyldighet för uthyrningen kan medges i detta fall, eftersom hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Skulle en annan hyresgäst i fastigheten bedriva sådan verksamhet som inte medför att frivillig skattskyldighet kan medges skulle uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 8 § ML för den del av fastigheten, som föreningen nyttjar för egen del och hyr ut till den andre hyresgästen.

8.2.6.5 Sammanfattning

Allmännyttiga ideella föreningars och därmed likställda registrerade trossamfunds beskattning

Allmännyttiga ideella föreningars och likställda registrerade trossamfunds beskattning			
Skattskyldighet enligt IL		**Skattskyldighet enligt ML**	
	Allmänt	Särskilt för uttag av fastighetstjänst	Skattskyldighet enligt ML för uthyrning av fastighet
1. Beskattad rörelseinkomst För beskattad rörelseinkomst enligt IL gäller allmänna momsregler	Ja	*) se nedan	-
2. Beskattad fastighetsinkomst För beskattad fastighetsinkomst enligt IL gäller allmänna momsregler	Ja	Ja	Kan medges
3. Ej beskattad fastighetsinkomst enligt 7 kap. 21 § IL För fastighetsinkomst, som undantas från beskattning enligt 7 kap. 21 § IL, gäller allmänna momsregler	Ja	Ja	Kan medges
4. Ej beskattad rörelseinkomst enligt 7 kap. 7 § IL Rörelse- och fastighetsinkomst, som undantas från beskattning enligt 7 kap. 7 § IL, räknas inte som yrkesmässig enl. ML	Nej	*) se nedan	-
5. Ej beskattad fastighetsinkomst enligt 7 kap. 7 § IL När fastigheten till övervägande	Nej	Nej	Kan medges

Allmännyttiga ideella föreningars och likställda registrerade trossamfunds beskattning	
del används i föreningens allmännyttiga verksamhet eller till huvudsaklig del används i verksamhet, som uppfyller kravet på hävd eller naturlig anknytning, gäller denna punkt.	*) p 1–4 Om fastigheten används på annat sätt än enligt p. 5 gäller följande. Om rörelse (p. 1 eller 4) bedrivs i egen fastighet kan uttagsbeskattning för fastighetstjänster bli aktuell. För uttagsbeskattning av fastighetstjänster ska bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML vara uppfyllda. Skattskyldighet för uthyrning av fastighet kan medges endast om villkoren i 3 kap. 3 § 2 st. och 1 § ML är uppfyllda.

9 Skattesubjekt

9.1 Allmänt

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara skattskyldiga, dvs. skyldiga att betala moms till staten. Vad gäller skattskyldigheten för stat och kommun, se vidare avsnitt 8.1.2.4 och 8.2.4. Även utländska företagare kan vara skattskyldiga.

För vissa juridiska personer gäller speciella regler.

Området skattesubjekt finns också behandlat i SKV:s handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 35.

9.2 Aktiebolag

Nybildning

Bildandet av ett aktiebolag sker i flera led. Genom registreringen hos Patent- och registreringsverket (PRV) är bolaget slutligen bildat. Under tiden fram till registreringen saknar bolaget rättskapacitet (2 kap. 13 § ABL), dvs. bolaget kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter och det kan heller inte vara part i domstol eller hos annan myndighet.

Bolaget kan dock bli ansvarigt i efterhand för åtgärder som vidtagits i dess namn före registreringen. I 2 kap. 13 § 2 st. ABL stadgas: ”När bolaget registrerats, övergår ansvaret på bolaget, om förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller tillkommit efter det bolaget bildats”. Beslut om bolagets bildande fattas på konstituerande stämma enligt 2 kap. 7 § ABL. Således kan aktiebolaget bli ansvarigt för stiftarens eller styrelsens åtgärder före registreringen. Förutsättningen härför är att åtgärden vidtagits för bolagets räkning och att den följer av stiftelseurkunden eller att förpliktelsen som följer av åtgärden uppkommit först efter bolagets bildande.

Nämnda stadgande i ABL har varit föremål för prövning i KR, Stockholm; dom 1972-06-05 mål nr 6278–6279–1971. Det var här fråga om ett aktiebolag, som efter det att beslut fattats om dess bildande, bedrivit skattepliktig tillverkning under ledning av bolagets styrelse. Bolaget har därefter registrerats. Bolaget hävdade att det inte var att anse som skattskyldigt förrän det registrerats enligt ABL. KR fann dock bolaget skattskyldigt för tillverkning

som skett före registreringen.

Civilrättsligt ansvar för ett bolag uppkommer endast om bolaget registreras hos PRV. I de fall där verksamheten upphör innan registrering av bolaget hunnit ske, blir de som deltagit i åtgärden eller beslutet därom solidariskt ansvariga för förpliktelsen (2 kap. 13 § 2 st. ABL). Sammanfattningsvis innebär detta att ett blivande aktiebolag som startar verksamheten redan under bildandet kan bli skattskyldigt för moms.

Ombildning

RR ansåg i RR 1977 Ba 42 som gällde skattskyldighet vid efterbeskattning, att en näringsidkare som under ett beskattningsår hade ombildat sin verksamhet till aktiebolag med retroaktiv verkan, vilket hade godkänts vid inkomsttaxeringen, var skattskyldig till moms för den del av året under vilken han var registrerad och i eget namn lämnat momsdeklarationer.

Koncerner

En koncern består av ett moderbolag och ett eller flera dotterföretag. Koncernen är ingen juridisk person utan de ingående företagen är var för sig självständiga juridiska personer och utgör särskilda skattesubjekt. Beträffande verksamhet som bedrivs i mervärdeskattegrupper som avses i 6 a kap. ML gäller dock särskilda regler. Se avsnitt 9.10.

Ett antal bolag ingående i samma koncern avsåg att gemensamt bilda ett handelsbolag som skulle utföra vissa tjänster åt koncernbolagen. Bolagen yrkade att handelsbolagets verksamhet, till den del den avsåg interna tjänster inom koncernen, inte skulle föranleda skattskyldighet. Handelsbolaget ansågs emellertid skattskyldigt även för den koncerninterna verksamheten (RSV/FB Im 1985:8).

Angående export av koncerninterna tjänster, se avsnitt 11.3.6.

9.3 Handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Handels- och kommanditbolag 6 kap. 1 § ML

Handelsbolag utgör ett särskilt rättssubjekt. Kommanditbolag är ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare. För såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML. Vid inkomstbeskattningen är det däremot bolagets delägare som är skattesubjekt. När det gäller fastighetsskatt m.m. är handelsbolaget skattesubjekt.

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret som förs av PRV. Ett handelsbolag

torde få rättskapacitet då det av PRV förts in i handelsregistret.

I prop. 1992/93:137 s. 7 anförde departementschefen följande:

> En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen.

Vinstandelar från kommanditbolag

I ett förhandsbesked 1999-10-12 fann SRN att ett aktiebolag inte var skattskyldigt enligt ML då aktiebolagets enda verksamhet skulle bestå i att låta en i bolaget anställd person utföra tjänster åt ett kommanditbolag i vilket aktiebolaget var delägare. Aktiebolaget skulle erhålla ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandelar. Vinstöverföringarna skulle ske genom a contobetalningar varje månad. Någon fakturering skulle inte ske från aktiebolaget till kommanditbolaget. SRN fann att aktiebolaget inte kunde anses verksamt i kommanditbolaget i vidare utsträckning än som följde av förpliktelserna enligt kommanditbolagsavtalet. Aktiebolaget skulle således inte i mervärdesskattehänseende omsätta tjänster varför skattskyldighet inte kunde uppkomma för aktiebolaget.

I ett förhandsbesked 2000-01-17 ansåg SRN inte att ett bolag som ingick som komplementär i ett kommanditbolag var skattskyldigt för sina tillhandahållanden gentemot kommanditbolaget. Omständigheterna var de att komplementären var den ende av bolagsmännen i kommanditbolaget som var ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Från kommanditbolaget erhöll komplementären ett förvaltningsarvode. SRN uttalade bl. a. följande:

> ”Att en komplementär i ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget och sina förvaltningsbefogenheter i enlighet med avtalet mellan bolagsmännen att driva verksamhet med vinstfördelning, deltar i förvaltningen genom eget arbete, eller, då delägaren är en juridisk person, genom arbete utfört av en anställd eller annan såsom representant för den juridiska personen, innebär normalt inte att han skall anses

handla för egen utan för bolagets räkning. Reglerna om handelsbolag utgår för övrigt bl.a. ifrån att bolagsmännen genom egna arbetsinsatser aktivt deltar i bolagets verksamhet. Detta principiella synsätt gäller även den situation som är aktuell i detta ärende, nämligen när endast en av bolagsmännen skall vara ansvarig för förvaltningen av bolagets verksamhet".

I ett förhandsbesked från SRN 2000-05-30 behandlades frågan om skattskyldighet skulle föreligga för ett antal aktiebolag som var delägare i ett kommanditbolag genom vilket advokatverksamhet skulle bedrivas. Utåt skulle advokatverksamheten bedrivas i kommanditbolaget. Aktiebolagen skulle enligt avtal tillhandahålla advokater till kommanditbolaget. Aktiebolagen och dess ägare skulle inte få bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget. För av varje advokat utfört arbete skulle kommanditbolaget månatligen utbetala ett i förväg bestämt belopp till aktiebolagen. Vad som därefter vid årets slut kunde återstå av resultatet i kommanditbolaget skulle i huvudsak fördelas lika mellan aktiebolagen. SRN fann att "Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägareavtalet och är en förutsättning för bolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses tillhandahålla kommanditbolaget några tjänster när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för dettas räkning". SRN fann att skattskyldighet inte förelåg för aktiebolagen. RR fastställde förhandsbeskedet 2001-11-16 (mål nr 4453-2000).

SRN har kommit till samma slutsats i ytterligare två förhandsbesked 2003-04-24 och 2003-09-29 (överklagat) avseende fastighetsförvaltande kommanditbolag. Aktiebolagen som var delägare i kommanditbolagen ansågs inte tillhandahålla några tjänster och var därmed inte skattskyldiga till moms.

Det ska i sammanhanget nämnas att det omvända förhållandet där advokatverksamhet bedrivs i olika handelsbolag men där tjänsterna faktureras kund via ett gemensamt ägt aktiebolag utgör skattepliktig omsättning enligt SRN:s förhandsbesked 2003-01-23.

EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. Liksom för handelsbolag gäller att något eget kapital inte krävs och att medlemmarna är solidariskt ansvariga för skulderna. Medlemmarna ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i

olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Ändamålet är att främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att bedriva egen näringsverksamhet. I det avseendet finns en viss likhet med en ekonomisk förening. En EEIG ska registreras i den stat där den har sitt säte enligt avtalet. Den bildas genom att medlemmarna ingår avtal om bildandet och låter registrering ske. Rättskapacitet erhålls från dagen för registrering. Närmare uppgifter framgår av Rådets förordning (EEG) nr 2137/85 och prop. 1994/95:68.

9.4 Enkla bolag

Ett enkelt bolag utgör inte ett särskilt rättssubjekt som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Numera kan näringsverksamhet utövas även i ett enkelt bolag, vilket tidigare var möjligt endast i undantagsfall (se föregående avsnitt om handelsbolag). Delägarna i ett enkelt bolag kan normalt inte frita sig från personlig betalningsskyldighet.

Representant-redovisning
6 kap. 2 § ML
23 kap. 3 § SBL

En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för moms i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare får skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår, den s.k. representanten, tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av bl.a. den moms som hänför sig till verksamheten och i övrigt företräda bolaget eller rederiet i frågor som rör sådan skatt. Representantens åligganden kan närmast sägas vara av kameral natur. De olika delägarna är fortfarande skattskyldiga enligt ML i förhållande till sina andelar. Om representanten inte fullgör sina åligganden kan skattemyndigheten kräva att de andra delägarna redovisar och/eller betalar sina delar av skatten. Det gäller även eventuella förseningsavgifter och skattetillägg. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 30.

Förhandsbesked: Flipperspel

I ett förhandsbesked 1995-06-09 ansåg SRN att det förelåg ett enkelt bolag när en lokalinnehavare och en utställare av flipperautomater hade överenskommit att gemensamt bedriva spelverksamhet och dela intäkterna därav. Omsättningen i det enkla bolaget blev undantagen från skatteplikt eftersom flipperspel är att hänföra till sådant lotteri enligt lotterilagen som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 p. ML.

I de enskilda fallen måste man med ledning av avtalet avgöra om det föreligger ett enkelt bolag med syfte att gemensamt bedriva en viss verksamhet eller om en av avtalsparterna mot ersättning

endast upplåter tillgångar för användning i annans verksamhet eller endast utför tjänster åt annan. Se även avsnitt 6.12.5.

I en skrivelse 2000-04-11, dnr 7181-98/901, har RSV berört en fråga om enkelt bolag kan anses föreligga i vissa fall i samband med anordnande av värdeautomatspelet Jack Vegas. Bakgrunden till skrivelsen har varit att vissa avtal mellan parter i spelverksamheten antedaterats, i syfte att nyupprättade avtal skulle förta giltigheten av tidigare upprättade avtal.

SKV konstaterar att en antedatering i sig självfallet saknar betydelse. I den mån det finns skillnader mellan de avtal som har förelegat vid den första tidpunkten och de som upprättats vid en senare tidpunkt, har det varit fråga om olika avtal med olika innehåll.

9.4.1 Konsortier

Det förekommer att två eller flera företag ingår konsortialavtal för ett åtagande, t.ex. en byggnadsentreprenad. Ett konsortium är vanligtvis av tillfällig natur och de i konsortiet ingående företagen bedriver verksamhet med egen personal och med egen utrustning. Konsortiet saknar oftast tillgångar och skulder och har inte någon personal anställd.

Tidigare uppkom ofta frågan om ett konsortium skulle anses utgöra ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Fr.o.m. den 1 januari 1995 gäller att ett handelsbolag kan föreligga endast om bolaget har förts in i handelsregistret.

Ett konsortium, som inte har förts in i handelsregistret, utgör således ett enkelt bolag. Om ett sådant konsortium har åtagit sig ett uppdrag, t.ex. att uppföra en anläggning, blir vart och ett av de i konsortiet deltagande företagen skattskyldigt för moms för sin andel av den skattepliktiga omsättningen i konsortiet. Ofta svarar ett av de i konsortiet deltagande företagen för konsortiets bokföring och administration. Eftersom det är fråga om ett enkelt bolag kan skattemyndigheten efter ansökan av samtliga delägare besluta att ett av företagen tills vidare ska svara för redovisning och betalning av moms för hela konsortiet, enligt bestämmelserna om s.k. representantredovisning i 23 kap. 3 § SBL.

9.4.2 Fiskelag och vattenförbund

Fiskelag

I ett fiskelag är som regel skepparen skattskyldig för fiskelagets inkomster, eftersom han uppbär inkomsterna av försäljningen samt står för kostnaderna för båtens drift.

Andra former för uppdelning av intäkter och kostnader i ett fiskelag kan dock förekomma. Sålunda har KR i Stockholm betraktat

skepparen i ett fiskelag såsom skattskyldig endast för sin del av omsättningen i fiskelaget. Fiskelaget betraktas därvid som ett enkelt bolag (dom 1988-10-12, mål nr 631-1987).

Som framgår av avsnitt 9.4 gäller fr.o.m. den 1 januari 1995 att ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. För att ett handelsbolag ska föreligga krävs att bolaget har förts in i handelsregistret. När departementschefen i prop. 1992/93:137 s. 7 ger exempel på områden där det finns behov av att utöva även annan näringsverksamhet än jordbruk och skogsbruk i enkelt bolag sägs följande om fiskelag:

Ofta drivs en och samma fiskeverksamhet av två bolag, av vilka det ena sedan gammalt utgjort ett enkelt bolag (fiskelaget) och det andra ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller båten. Ett fiskelag har ofta kort varaktighet eller består av en växlande personkrets. Bl.a. av dessa skäl torde på detta område det enkla bolaget med dess delade betalningsansvar för bolagsmännen utgöra en lämplig företagsform.

Vattenförbund

Vattenförbund har enligt lagen (1976:997) om vattenförbund till uppgift att genom rensning, reglering eller andra vattenvårdande åtgärder främja ett från allmän eller enskild synpunkt ändamålsenligt utnyttjande av vattnet i vattendrag, sjö eller annat vattenområde. Ett vattenförbund är en juridisk person.

Av lagen om vattenförbund framgår bl.a. att de allmänna förvaltningskostnaderna kan täckas av en förbundsavgift som tas ut av medlemmarna och fastställs på förbundsstämma. Kostnaderna för verksamhet eller verksamhetsgren fördelas mellan medlemmarna efter andelstal. Andelstalen bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till vars och ens nytta eller intresse i övrigt av verksamheten eller till den omfattning i vilken han inverkar på vattenförhållandena.

Förbundets intäkter består av förbundsavgifter eller belopp motsvarande på medlemmarna fördelade faktiska kostnader. Dessa intäkter utgör inte sådan omsättning enligt ML för vilken skattskyldighet föreligger.

9.5 Konkursbon

6 kap. 3 § ML

Har en skattskyldig försatts i konkurs blir konkursboet skattskyldigt efter konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 41.

9.6 Dödsbon

6 kap. 4 § ML

Har en skattskyldig avlidit övergår skattskyldigheten till dödsboet efter dödsfallet.

9.7 Förmedling i eget namn

6 kap. 7 § ML

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning, och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig för moms, om omsättningen som sådan medför skattskyldighet.

Förmedlaren kan under dessa förutsättningar jämställas med en återförsäljare och blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för sin egen förmedlingsersättning anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. Huvudmannen blir skyldig att redovisa utgående moms på denna ersättning. Den momsen blir i sin tur avdragsgill ingående moms hos förmedlaren. Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus eller återförsäljarrabatt som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. Den som t.ex. i egenskap av kommissionär omsätter varor för en kommittents räkning förmedlar varorna i eget namn på det sätt som beskrivits här.

Förmedling i eget namn

RR har i en dom 2003-05-19, RÅ 2003 ref. 39, ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % moms enligt 6 kap. 7 § ML (se även avsnitt 14.2.3 och 30.1).

Försäljning av prenumerationer i eget namn

RR har i i en dom 2002-12-16, RÅ 2002 ref. 113, ansett att ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer inte tillhandahållit några förmedlingstjänster. Regeringsrätten lägger i domen vikt vid att det inte funnits något avtal mellan bolaget och förlaget om förmedling samt att risken för utebliven betalning och ansvaret i övrigt gentemot prenumeranterna visat sig ligga hos bolaget snarare än hos förlaget. Sammantaget förefaller graden av faktisk visad självständighet hos mellanmannen/förmedlaren lett till bedömningen att fråga var om ett tillhandahållande (varuförsäljning) och inte dessutom en separat förmedlingstjänst.

Oäkta kommissionärsföretag

Bestämmelser om ett annat slags kommissionärsförhållande finns i 36 kap. 3 § IL. Med kommissionärsföretag i det avseendet förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra

sådana bolags eller föreningars räkning. I regel är fråga om osjälvständiga dotterföretag till huvudföretag. Även indirekta ägarförhållanden mellan huvudföretaget och de underordnade företagen kan förekomma. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Genom en bindande förklaring från RSV (RSN 1969:30.9) fanns tidigare en möjlighet vid dessa s.k. oäkta kommissionärsförhållanden att även i mervärdesskattehänseende låta skattskyldighet för ett kommissionärsföretag övergå till kommittentföretaget. Regeringsrätten har dock i RÅ 1995 not. 16 kommit fram till att den bindande förklaringen inte kan tillämpas fr.o.m. den 1 juli 1994. Det innebär att ML:s allmänna bestämmelser numera gäller vid oäkta kommissionärsförhållanden. Kommissionärsföretaget blir därför skattskyldigt, vilket får till följd att den samordning som tidigare fanns mellan reglerna på mervärdesskatteområdet och inkomstskatteområdet inte längre finns kvar.

Företag i s.k. oäkta kommissionärsförhållanden kan numera ansöka om att förklaras som en enda skattskyldig (mervärdesskattegrupp). Se vidare avsnitt 9.10.

Producentauktioner 6 kap. 8 § ML

Handhas en auktionsförsäljning av ett företag, som har bildats av producenter (producentauktioner) för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare. Detta gäller vid bl.a. fiskeauktioner och för sådana auktionsföretag som förmedlar försäljning av grönsaker, blommor m.m. för odlares räkning. I dessa fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för fiskaren eller odlaren.

Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen (kronofogdemyndigheten). Stöd för detta synsätt finns i 4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Där framgår att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning inte utgör yrkesmässig verksamhet. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan inte anses bedriva myndighetsutövning. Den provision som en sådan auktionsförrättare uppbär, medför således skattskyldighet för denne.

Auktionsförrättare

I övriga fall gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig till moms, ska moms på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne.

9.8 Panthavare

Det är pantsättaren och inte panthavaren som är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

9.9 Samfällighet

Enligt praxis anses en samfällighetsförening som i enlighet med sitt ändamål bedriver en verksamhet som endast tillgodoser i samfälligheten deltagande fastigheters gemensamma behov inte bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Hittills torde allmänt den bedömningen ha gjorts att den omständigheten att en samfällighet i viss mån uppbär ersättning från utomstående för skattepliktiga tillhandahållanden inte medför någon ändring av yrkesmässigheten för samfällighetens del. Om en samfällighet uppbär ersättning från utomstående kan det däremot bli fråga om skattskyldighet för delägarna, dvs. ett synsätt motsvarande vad som gäller vid fördelning av avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 4 § 1 st. 2 p. ML. Yrkesmässigheten får då bedömas för varje delägare, se vidare avsnitt 8.2.1.

Emellertid har RR i en dom 2002-02-15,RÅ 2002 ref. 13, fastställt ett förhandsbesked angående en vägsamfällighetsförenings upplåtelse av skogsbilvägar åt utomstående användare. Samfällighetsföreningen ansågs bedriva yrkesmässig verksamhet och utföra skattepliktig omsättning av tjänst när den mot ersättning upplät samfällighetens vägar åt utomstående för trafikering. Samfällighetsföreningen i egenskap av självständig juridisk person ansågs vara skattesubjekt, vilket innebär att den och inte delägarna i samfälligheten ska betala moms vid upplåtelserna.

En s.k. gemensamhetsanläggning utgör samfällighet enligt 14 § anläggningslagen (1973:1149).

Vad gäller avdragsrätt, se vidare avsnitt 15.

9.10 Mervärdesskattegrupp

Från den 1 juli 1998 har bestämmelser om gruppregistrering till moms införts i ML (SFS 1998:346). Bestämmelserna finns i 6 a kap. ML. Av övergångsbestämmelserna framgår att en mervärdesskattegrupp inte kan anses bildad före den 1 januari 1999.

En mervärdesskattegrupp kan avse företag inom den finansiella sektorn och företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp anses efter beslut om gruppregistrering som en enda näringsidkare i

mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistrering innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet till moms. Detta bedöms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet enligt ML avser skattskyldigheten gruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

RSV har i skrivelse 1998–10–15, dnr 9115–98/900, beskrivit bestämmelserna om gruppregistrering. Av skrivelsen framgår att det är tre olika kategorier näringsidkare som kan ingå i en gruppregistrering. Det är för det första näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn, för det andra näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till näringsidkare under Finansinspektionens tillsyn och för det tredje näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (1999:1229).

10 Beskattningsland – varor

10.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän redogörelse för grunderna vid bestämning av omsättningsland m.m. avseende varor och följs av en mera detaljerad redogörelse med exempel från avsnitt 10.6 och framåt. RSV har i broschyren Mervärdesskatt EG-handel RSV 558 utgåva 3 gjort en översiktlig genomgång av bestämmelser om omsättningsland för varor och tjänster med exempel. Ytterligare information och exempel finns i broschyren Hur man fyller i kvartalsredovisningen, RSV 557.

Omsättning

Av 1 kap. 1 § ML framgår att moms ska betalas till staten vid omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Motsatsvis gäller att moms inte ska betalas till staten om omsättningen äger rum utom landet.

Förvärv, import

Vidare framgår av 1 kap. 1 § ML att moms ska betalas till staten vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor som är lös egendom, om omsättningen av varorna inte är gjord inom landet och vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

För att avgöra om skatt ska betalas i Sverige på grund av omsättning, GIF eller import av en vara är det alltså nödvändigt att bl.a. ta reda på om varan är omsatt inom eller utom landet. Vem som är skattskyldig vid en omsättning framgår av 1 kap. 2 § och 2 d § ML. Se vidare avsnitt 4.

Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av varor var redan från början utformade i enlighet med sjätte direktivet. De kompletterades vid Sveriges inträde i EU med bestämmelser om varutransaktioner med andra EG-länder i enlighet med den ordning som övergångsvis införts av EG i samband med att tullhanteringen av varor som transporteras mellan EG-länder avskaffades. Vid Sveriges inträde i EU inskränktes det tidigare exportbegreppet i ML till att hädanefter avse endast omsättningar utom EG. Omsättning i eller till ett annat EG-land är omsättning utomlands, men inte export. Endast i undantagsfall har köparens status av svensk eller utlänning avgörande betydelse för frågan om omsättningsland. Det är i stället i första hand varans väg från

säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan som har den avgörande betydelsen. Frågan om omsättningsland bedöms i varje försäljningsled för sig. Leverans av en vara inom landet till en köpare som i sin tur vid försäljning ska föra ut varan utanför EG kan således inte anses som export. (Se vidare under avsnitt 10.3.2.3)

Destinations-/ Ursprungsprincip

Inom EG gäller för varuomsättningar väsentligen en destinationsprincip, dvs. att rätten att ta ut skatt tillfaller den stat där konsumtion av varan sker. För varor som anses omsatta i avsändningslandet (ursprungslandet) enligt reglerna om var en vara är omsatt upprätthålls destinationsprincipen vid gränsöverskridande försäljningar inom EG genom att det gemenskapsinterna förvärvet (GIF) av varan ska beskattas i destinationslandet i stället för omsättningen i ursprungslandet. Beskattning enligt ursprungsprincipen tillämpas främst när det är fråga om omsättningar till lägre belopp åt icke skattskyldiga personer i annat EG-land och vid sådana personers avhämtningsköp utom då varan är ett nytt transportmedel. Se vidare avsnitt 10.5.

10.1.1 Omsättning inom eller utom landet

I 5 kap. 2–3 §§ ML anges i vilka fall en omsättning av en vara ska anses som en omsättning inom landet. Om en omsättning inte anses som en omsättning inom landet anses omsättningen enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML ha ägt rum utomlands. I 5 kap. 2 a och 9 §§ finns särskilda regler enligt vilka omsättningar inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b och 3 §§ ändå ska betraktas som omsättningar utomlands.

10.1.2 Export

Definition av export

Omsättning utom landet kan äga rum antingen i ett annat EG-land eller utanför EG. Omsättning som sker eller som anses ske utanför EG, dvs. i eller till tredje land utgör enligt 1 kap. 10 § ML export, förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

10.1.3 Införsel och import

Med införsel ska förstås att en vara förs in till Sverige från ett annat land inom eller utom EG.

Med import ska förstås införsel av en vara till Sverige från en plats utanför EG. (2 kap. 1 a § ML).

10.1.4 Territoriella avgränsningar

EG:s momsområde

Med EG eller EG-land avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens momsområde (1 kap. 10 a § ML). I princip är det medlemsländernas territorier med vissa undantag och utvidgningar som utgör momsområdet. Se avsnitt 1 samt bilaga 3.

Luft-/ havsterritorium

Varje medlemsland har fastställt vad som utgör det landets havsrespektive luftterritorium. De regler som allmänt gäller för sjö- och luftterritorium gäller även skatterättsligt vid tolkningen enligt sjätte direktivet. För Sveriges del definieras svenskt territorialvatten i lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium (se särskilt 4 §). Det finns ingen motsvarande lagstiftning som definierar svenskt luftterritorium. Enligt SKV:s uppfattning är svenskt luftterritorium luften ovanför svensk mark- och sjöterritorium.

Förmedling av vara

I avsnitt 11.3.8.2 behandlas frågor om var tjänster som avser förmedling av varor är omsatta.

Leveransklausuler

Under avsnitt 10.3.6.2 och i bilaga 11 finns en förteckning över internationella leveransklausuler.

Lagringsförfaranden

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser rörande lagringsförfaranden (se avsnitt 38).

10.2 Omsättning inom landet

10.2.1 Varor som ska transporteras till köparen enligt köpeavtalet

Huvudregel Transport påbörjas här 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

– varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 5 kap. 2 a § eller av 5 kap. 9 § ML.

Försäljning från Sverige när säljaren är skattskyldig i annat EG-land

Enligt 5 kap. 2 a § ML anses varan inte omsatt i Sverige om transporten går till en köpare i ett annat EG-land under förutsättning att säljaren är skattskyldig för omsättning av varan i det landet. Sådan skattskyldighet för omsättningen i ett annat EG-land kan uppkomma i vissa fall bl.a. vid s.k. distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning till privatpersoner i ett annat EG-land (se även under avsnitt 10.2.4).

Omsättning utomlands Transport till område utom EG och i andra fall

Om transport som påbörjas inom landet går till ett annat land än ett EG-land kan varan under vissa förutsättningar enligt bestämmelserna i 5 kap. 9 § ML anses som omsatt utomlands genom export (se vidare avsnitt 10.3.2.3). I 5 kap. 9 § ML finns det också bestämmelser som innebär att varor i andra fall än då de ska tran-

och i andra fall
5 kap. 9 § ML

sporteras till en plats utanför EG kan anses omsatta utomlands (se avsnitt 10.3.3).

10.2.2 Monteringsleveranser

5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning. Denna regel har avseende på bl.a. leveranser av vissa maskiner och industrianläggningar där montering, installation etc. ingår i säljarens åtagande. I vissa fall bedöms hela åtagandet som tillhandahållande av en tjänst t.ex. byggnadsentreprenad (se vidare under avsnitt 10.6.4.13 och exempel 36 i avsnitt 11).

10.2.3 Import för omsättning

5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

– varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till landet från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för import av varan för att omsättas.

Skattskyldighet vid import
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML

Denna regel är bl.a. till för att en säljare som är en utländsk företagare och som importerar en vara ska bli skattskyldig för omsättning av varan inom landet, och få rätt att göra avdrag för moms som erlagts vid importen. Om köparen vid omvänd skattskyldighet är skattskyldig för omsättningen inom landet tillförsäkras säljare som är utländsk företagare härigenom en återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Om omsättning efter import görs till annat EG-land och omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML undantas importen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML. Säljaren blir på grund av att omsättningen görs inom landet ändå berättigad till återbetalning av ingående moms. Denne kan registrera sig med ombud enligt 6 § SBF. I det fall köparen är skattskyldig för importen får regeln betydelse t.ex. när en företagare i ett annat EG-land importerar en vara till Sverige för att överföra den vidare till sitt hemland och där redovisa överföringen som ett GIF. Överföringen till det andra EG-landet anses som en omsättning inom landet, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Företagaren kan då bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML och genom momsregistrering, som kan ske med sådant ombud som avses i 6 § SBF även få återbetalning av annan ingående moms i samband med importen. Den som gör en försäljning eller en överföring till annat EG-land som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML ska redovisa beloppet av denna i deklaration och KVR. Återbetal-

ningsrätten för utländska företagare behandlas närmare under avsnitt 40.8.

10.2.4 S.k. distansförsäljning – postorder etc. från annat EG-land till Sverige

Distansförsäljning till Sverige
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom landet om

– varan är en annan vara än ett nytt transportmedel och transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, som inte är skattskyldig för sitt förvärv av varan enligt 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML när någon av följande förutsättningar är uppfyllda

  1. varan är en punktskattepliktig vara, t.ex. cigaretter.

  2. värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet exklusive eventuellt värde av punktskattepliktiga varor har överstigit 320 000 kr under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som innebär att säljaren ändå ska vara skattskyldig för omsättningen inom landet.

Dessa regler har avseende på s.k. distansförsäljning t.ex. postorderförsäljning av varor som av säljaren eller för dennes räkning transporteras från ett annat EG-land till privatpersoner och andra i Sverige som inte blir skyldiga att betala skatt här på grund av att de gör ett GIF.

Reglerna är till för att tillförsäkra destinationslandet beskattningsrätten i avsedda fall. För punktskattepliktiga varor gäller som framgår ovan att de alltid och oavsett värdet av försäljningen till Sverige anses omsatta inom landet.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan posterorderhandel”. PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldigbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således; är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ av vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punkt- som mervärdeskatteområdet.

Omsättnings-tröskel

För andra varor (utom nya transportmedel) gäller att omsättningen anses äga rum inom landet om tröskelvärdet 320 000 kr har överskridits av säljaren under det löpande eller föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet inte har överskridits på angivna sätt anses varan inte omsatt här varvid säljaren ska redovisa moms på försäljningen i enlighet med vad som gäller i dennes hemland. Beskattningen sker då på samma sätt som när köparen vid en resa tar med sig varan hem i bagaget från det andra EG-landet. Distansförsäljningsregeln gäller inte när köparen transporterar varan till sitt hemland eller när transporten sker för köparens räkning. KR i Stockholm har i en dom 2003-12-23 i mål nr 7582-01 tagit ställning till och gjort genomsyn av en transaktionskedja där livsmedel beställdes från Tyskland för leverans genom ett svenskt företag.

En utländsk säljare som bedriver distansförsäljning till kunder i Sverige kan ansöka om att skattemyndigheterna i dennes hemland ska avstå beskattningsrätten frivilligt. Om så är fallet anses omsättningen även vid underskridande av tröskelvärdet ha skett i Sverige. En svensk säljare har motsvarande möjlighet att ansöka om att Sverige ska avstå beskattningsrätten vid distansförsäljning till andra EG-länder. Omsättning vid distansförsäljning ska då anses som omsättning i ett annat EG-land där han är registrerad som skattskyldig även om i det landet gällande tröskelvärde inte har överskridits.

Frigräns

Bestämmelsen om omsättningströskel ska tolkas så att det föreligger en frigräns fram till, men inte t.o.m. den omsättning varmed gränsvärdet överskrids. Denna och därefter följande omsättningar under kalenderåret och det närmast följande året ska anses ha gjorts i Sverige. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4.

Exempel

Har 80 omsättningar gjorts till ett sammanlagt värde av 318 000 kr och görs därefter en omsättning för 4 000 kr ska denna, varmed tröskeln överskrids och påföljande omsättningar under året och för nästa kalenderår anses gjorda i Sverige.

10.2.5 Varor som finns i landet då de tas om hand av köparen

Hämtningsköp 5 kap. 3 § ML

En vara som enligt avtalet inte ska transporteras till köparen är omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen

under förutsättning att något annat inte gäller enligt 5 kap. 2, 2 a och 2 b eller 9 §§ ML. Vid s.k. EG-handel krävs viss form av bevisning för att en vara ska få säljas utan svensk moms, se avsnitt 10.6.1.

Bestämmelsen avser bl.a. vanliga hämtningsköp i en butik eller från säljares lager (se avsnitten 10.3.6.1 och 10.6.3).

10.2.6 Omsättning ombord vid resa mellan EG-länder

5 kap. 2 b § ML

I 5 kap. 2 b § ML stadgas att om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av passagerartransport mellan EG-länder, ska varan anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen inom Sverige. Med del av passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.

Med avreseorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EG. Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG i fråga om passagerare som steg på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG. Vid en tur- och returresa gäller att återresan ska anses som en fristående transport. Bestämmelserna innebär således att en vara som omsätts på fartyg eller flygplan under en passagerartransport mellan EU-länder anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige, ML:s bestämmelserna gäller då fram till ankomstorten. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.

Ovannämnda bestämmelser gäller dock enbart försäljning av varor, dvs. omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg, se nedan angående konsumtion ombord.

Omsättning på internationellt vatten/tredje lands sjöterritorium

RR fastställde 1999-06-21 (RÅ 1999 not. 158) ett förhandsbesked rörande de nya reglerna fr.o.m. 1999-07-01. RR ansåg, i likhet med SRN, att en vara som omsätts på fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG ska anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på tredje lands sjöterritorium saknade enligt SRN betydelse eftersom ML inte föreskriver undantag vid passage – utan endast vid uppehåll – utanför EG.

Förbeställning av vara i samband med flygresa

RR fastställde 2000-01-31 (RÅ 2000 not. 11) ett förhandsbesked vad gällde konsekvenserna i momshänseende av det s.k. hattracksförfarandet och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten för leverans eller omsättning. Omständigheterna var i

huvudsak följande: Köparen beställer varorna i Sverige före avresan och varorna förvaras under färden i flygplanets lastutrymme. Överlämnande och godkännande av varorna och betalningen för dem sker först sedan köparen har lämnat flygplanet på destinationsorten. Bolaget kommer att vara registrerat för moms i destinationslandet, som är ett annat EG-land. Nämnden gjorde därefter följande bedömning; ”Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte ska anses omsatta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet”.

RR har i domar 2002-07-02 mål nr 7735 och 7778-2000 fastställt förhandsbesked i två ärenden 2000-11-09 där SRN ansett att tillhandahållande ombord på flygplan av förpaketerade, plomberade varupåsar att tas med av flygpassagerare vid avstigning utgjorde omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Om påsarna lämnades ut på marken efter framkomsten ansågs det ej vara någon omsättning inom landet.

Varor som konsumeras ombord

Om sådan passagerartransport mellan EG-länder utförs med fartyg eller luftfartyg, och således inte med tåg, är dock omsättningen av varan gjord utomlands om varan ska konsumeras ombord (5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML).

Taxfree inom EG har upphört fr.o.m. 1999-07-01

Från och med den 1 juli 1999 upphörde medlemsländernas möjlighet sälja varor utan moms när de tillhandahölls i taxfreebutiker och skulle tas med i den resandes personliga bagage vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan (s.k. taxfree).

För försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land innebar den 1 juli 1999 dock ingen förändring. Även efter den 30 juni 1999 kan således i dessa fall skattefri försäljning ske.

RSV har behandlat de nya bestämmelserna i en rad skrivelser.

Datum	*Innehåll*
1999-05-26	Momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG, dnr 4361-99/110,
1999-06-08	Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m., dnr 5752-99/100,
1999-06-28	Förtydligande angående exportbutiker, dnr 6604-99/110,

1999-10-21 Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., dnr 10304-99/100,

2000-10-10 Fråga om vad inrättande av s.k. Coffee-shop innebär vid bedömning av konsumtion ombord vid EU-intern resa, dnr 9274-00/120.

2001-02-08 Några frågor kring utnyttjande av automater vid ombordförsäljning mellan EU-länder, dnr 1848-01-100.

2002-02-05 Exportbutikers försäljning, dnr 1375-02/100. Ersätter skrivelse 1999-06-15, dnr 6226-99/120

Se även avsnitten 10.3.3 och 10.5.3.3.

I andra fall än i 5 kap. 2 b § ML

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML aldrig anses som omsättning inom landet.

10.3 Omsättning utom landet

10.3.1 Allmänt

5 kap. 1 § 1 st. ML

När en vara inte anses omsatt inom landet enligt 5 kap. 2, 2 b eller 3 §§ ML är varan enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. Till detta resultat kan man också komma med de särskilda bestämmelserna i 5 kap. 2 a och 9 §§ ML som innebär att varor som annars enligt 5 kap. 2, 2 b eller 3 §§ ML är omsatta inom landet kan anses omsatta utomlands.

Omsättning utom landet enligt 5 kap. ML innefattar omsättning både i andra EG-länder och utanför EG. En omsättning som sker eller anses ske utanför EG betecknas enligt 1 kap. 10 § ML som export om den görs i en verksamhet som bedrivs i Sverige.

Frågan om en omsättning har ägt rum i ett annat EG-land eller utom EG har betydelse bl.a. för det lagrum på vilket återbetalningsrätten avseende ingående moms för en säljare ska grundas vid varuförsäljning i eller till ett annat land som görs i en i Sverige bedriven verksamhet. Se avsnitten 10.5.5 och 16.5–16.7.

Förskott

Om det framstår klart att en beställd vara ska omsättas utomlands, behöver förskott och a conton inte beläggas med moms. Det samma gäller om varan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML på grund av försäljning till ett annat EG-land. Se avsnitt 10.5.1.

10.3.2 Export

10.3.2.1 Allmänt

Exportbegreppet

Med export avses enligt 1 kap. 10 § ML sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

Huvudregel

Exportbegreppet omfattar vad gäller varor i första hand omsättningar som inte enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet och inte heller i något annat EG-land.

Omsättningar som anses utgöra export

Även omsättningar som enligt 5 kap. 2–3 §§ ML är gjorda inom landet, men som ska betraktas som omsättningar utomlands enligt 5 kap. 9 § ML räknas som export. I båda fallen gäller den förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet. (Se vidare under avsnitt 10.3.2.3).

Återbetalningsrätt vid export

Förutsättningen att omsättningen ska göras i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet har avgörande betydelse för den återbetalningsrätt avseende ingående moms som enligt 10 kap. 12 § 1 st. ML föreligger för den som bedriver exportverksamhet och av denna anledning inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning. Se vidare avsnitt 16.7.

Utlandsverksamhet

Svenska företags verksamhet i tredje land anses som exportverksamhet.

Fast etableringsställe, filial i annat land

Svenska företag kan bedriva en del av sin verksamhet i utlandet genom fast etableringsställe. Detta kan vara fallet vid filial utomlands. Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag mellan vilka omsättning ej kan ske.

Överföringar inom ett företag 2 kap. 1 § 2 st. ML

Överför det svenska huvudkontoret en vara till filialen utgör detta inte någon omsättning mot ersättning eller något uttag enligt ML. Äganderätten till varorna har i motsats till vad som gäller vid t.ex. överlåtelse till ett dotterbolag inte övergått till ”annan person”. Beträffande varuöverföringar mellan ett företags enheter i olika EG-länder gäller dock att de i vissa fall är att jämställa med omsättning och däremot svarande förvärv (Jfr kommentar till exempel 3). De ska då redovisas i skattedeklaration och i kvartalsredovisning (KVR).

RSV:s skrivelse: dnr 4361-99/110

I en skrivelse 1999-05-26 har RSV behandlat frågan om momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG, dnr 4361-99/110.

10.3.2.2 Omsättning av varor ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik till och från tredje land

5 kap. 1 § 3 st. ML

Av 5 kap. 1 § 3 st. ML framgår att omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 5 kap. 2 b § ML, dvs. trafik mellan EG-länder aldrig anses som omsättning inom landet (se vidare avsnitten 10.2.5 och 10.3.3).

10.3.2.3 Omsättning av varor inom landet som anses utgöra export

I 5 kap. 2, 2 b och 3 §§ ML anges i vilka fall en vara är omsatt inom landet (se under avsnitt 10.2 omsättning inom landet).

Enligt 5 kap. 9 § ML ska varan ändå anses omsatt utomlands i följande fall:

5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML

Säljaren levererar varan till en plats utanför EG.

Leverans utom EG

För att säljaren ska få redovisa omsättningen som export måste han kunna visa eller göra sannolikt att varorna har levererats till en plats utanför EG. Blad 3 av enhetsdokumentet (ED 3) stämplat av tullmyndighet där varorna lämnat gemenskapens tullområde är ett sätt att styrka detta. Exporten kan också styrkas genom speditions- eller frakthandlingar eller andra handlingar som visar att varan exporterats. Handlingar som utvisar att betalning skett från utlandet är däremot endast en indikation på att det är fråga om en export.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

5 kap. 9 § 1 st. 2 p. ML

Direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av speditör eller fraktförare.

Omlastning/ Transport via annat EG-land

Även om en transportör använder olika transportmedel, lastar om godset eller lagrar varorna under en kortare tid anses ändå försäljningen ha skett genom export. Att transportören använder olika transportmedel och/eller lagrar exportvarorna förtar således inte att transporten är att betrakta som ”direkt”, förutsatt att skälen till att han gör så är transporttekniska och tidsåtgången normal. Vad som är att betrakta som normal tidsåtgång kan variera mellan olika typer av varor och får bedömas från fall till fall. Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via ett annat land, t.ex. via ett EG-land. Beträffande dokumentation se vid rubrik leverans utom EG ovan.

Leverans på kaj m.m.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 1996-08-29 ansett att överlåtelse av trävaror till ett handelshus med leverans på kaj i

svensk hamn dit varorna transporteras av en självständig fraktförare ska anses som en omsättning inom landet. Det förhållandet att handelshuset i sin tur redan sålt varorna vidare till en köpare utanför EG och att varorna omgående transporterats till denne genom handelshusets försorg har inte medfört någon annan bedömning. Av förhandsbeskedet framgår således att leveranser inom landet till en köpare som i sin tur avser att genom samlastning eller på annat sätt föra varorna vidare till ett land utanför EG inte kan anses som export. Av EG-domstolens dom i målet C-185/89, Velker Oil (punkt 22) framgår att export endast kan komma i fråga i det sista transaktionsledet varigenom varan lämnar EG.

Virke

Från och med den 1 juli 1998 omfattas virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10) av bestämmelserna om skatteupplag (9 c kap. ML). Bestämmelserna om skatteupplag behandlas i avsnitt 38.2.

Hjälpsändningar

Även för hjälpsändningar gäller ML:s vanliga exportbestämmelser. Detta innebär att om inköp sker av varor som finns här i Sverige leverans måste ske på sådant sätt att förutsättningarna för export är uppfyllda. I annat fall ska säljaren ta ut moms på varuförsäljningen. Detta innebär att varorna inte heller i sådana fall kan levereras till köparen för samlastning och senare utförsel. Detta gäller även om inköpen görs av en s.k. hjälporganisation. För en riksomfattande hjälporganisation finns dock enligt 10 kap. 5 § ML möjligheter att från SKV, Särskilda skattekontoret, återfå erlagd moms (se avsnitten 16 och 39).

Utländsk företagare hämtar varan
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML

Leverans till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet.

I de fall då en köpare avhämtar varor för att själv ombesörja utförsel av dem saknas transporthandlingar från oberoende fraktförare eller tullhandlingar av vilka det framgår att säljaren fört varorna till plats utanför EG. För att köparen ska kunna visa att det är fråga om utförsel av varorna kan det utländska företaget lämna intyg till säljaren om att varorna ska föras till plats utanför EG. Av intyget ska framgå vilka varor exporten avser, när varan ska transporteras ut, på vilket sätt transporten ska ske (uppgiften bör kompletteras med flightnummer, bilnummer eller fartygets namn) och vart (gatuadress och ort) varan ska transporteras. Exporten kan styrkas med kopior av hos tullen stämplat enhetsdokument (ED 3).

Köparen ska alltid för säljaren visa att han bedriver näringsverksamhet i utlandet. Om säljaren är tveksam om att varorna ska föras ut ur EG kan denne ta ut moms som sedan kan återbetalas då exporten styrkts.

RR har i dom 2003-06-19, mål nr 3319-2002, avseende ett överklagat förhandsbesked av 2002-04-29, i likhet med SRN, funnit att exportomsättning ej förelåg då en vara avhämtades i Sverige för utförsel ur EG av en utländsk företagare som hade förvärvat varan av det svenska företagets kund i utlandet.

Export föreligger även om varorna av transporttekniska skäl transporteras via annat EG-land till tredje land.

Särskilda regler finns för varor som levereras till fartyg i internordisk fartygstrafik mellan Sverige och Norge, annan trafik till tredje land och trafik mellan EG-länder, se avsnitt 10.3.3 nedan.

Turister från tredje land
5 kap. 9 § 2 st. ML
14 § MF

Leverans inom landet av varor till personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i ett land utom EG (tredje land) får i efterhand räknas som omsättning utomlands under vissa förutsättningar. Bestämmelserna har utformats olika beroende på om försäljning sker till besökare från Norge och Åland eller från annat land utanför EG. Grönland och Färöarna räknas som land utanför EG (se avsnitt 1).

RSV:s skrivelse: 1999-05-26, dnr 4361-99/110

RSV har i en skrivelse 1999-05-26 behandlat bestämmelserna om momsfri försäljning till privatpersoner bosatta utanför EG, dnr 4361-99/110. En broschyr, RSV 559, har utgivits på flera språk.

Turister från Norge och Åland

För besökare bosatta i Norge och på Åland gäller följande särskilda regler.

Inköp av varor till belopp som understiger 1 000 kr (exkl. moms) räknas aldrig som export. För dyrare inköp får försäljningen i efterhand behandlas som export om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (inom 14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att moms har erlagts. Detta förutsätter att säljaren erhåller en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen. Beloppsgränsen 1 000 kr exkl. moms får tillämpas också på en grupp av varor som normalt utgör en enhet, t.ex. ett köksmöblemang eller en kamera jämte objektiv.

Turister från andra länder utanför EG

För besökare som är bosatta i annat tredje land än Norge och Åland får försäljningen i efterhand räknas som export.

Förutsättning är

- att ersättningen utgör minst 200 kr,
- att varan förts ut ur EG, och
- att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades.

För att styrka uppgifterna ska säljaren i sina räkenskaper ha

- antingen intyg från en av SKV godkänd intygsgivare av att köparen har medfört varan till en plats utanför EG,
- eller handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG.

Godkänd intygsgivare

I den praktiska tillämpningen har godtagits att den av SKV godkände intygsgivaren tar över en del av de uppgifter som egentligen annars skulle falla på den skattskyldige säljaren, såsom kontroll av bosättningsland samt återbetalningen av moms.

Global Refund Sverige AB är för närvarande (mars 2003) den ende godkände intygsgivaren.

Intyg från tullen

Det andra alternativet innebär att varan uppvisas vid det tullkontor där varan (inköpt i Sverige eller annat EG-land) lämnar EG. När butiken sedan återfår av tullen påstämplad inköpshandling eller motsvarande får försäljningen redovisas som en exportomsättning.

Bosättning i tredje land

Köparen måste, med pass eller motsvarande legitimationshandling, kunna styrka att han är bosatt i tredje land under minst 12 månader. Svensk medborgare får anses vara bosatt i tredje land om hans pass är försett med stämpel, som visar att han har vad som i Sverige motsvarar uppehållstillstånd eller om han genom emigranthandling eller på annat sätt kan visa att han är bosatt i tredje land. Den som lämnar Sverige för att bosätta sig i tredje land godkännes som kund för exportförsäljning om han kan styrka sin utflyttning med anställningskontrakt eller liknande handling. Utlänning, som innehar svensk uppehålls-, arbets- eller anställningstillstånd, får anses vara bosatt i Sverige, även om han har utländskt pass. Som regel framgår detta av stämpel i passet. För sådan person godkännes inte återbetalning.

Bilar och båtar

Även för bilar och båtar gäller att säljaren ska ha en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Se även avsnitt 24.4.

Försäljning i transithall

Butiker på flygplats har rätt att, på samma villkor som övrig handel, sälja skattefritt till utländska turister, som avser att medföra varan vid utresa (14 § MF).

SKV kan, när särskilda skäl föreligger, efterge kravet på intyg om utförsel. Detta bör dock komma i fråga endast vid försäljning i transithall på flygplats. Säljaren måste i sådant fall i sina räkenskaper ha en dokumentation som visar att försäljningen har skett under sådana omständigheter att den kan räknas som export. Det bör således finnas uppgift om namn, adress, passnummer, flightnummer, varuslag, varans pris och försäljningsdatum.

10.3.3 Andra omsättningar av varor som i vissa fall anses utgöra omsättningar utomlands

I de här fallen anses omsättningen som en omsättning utomlands och, om annat inte anges, utan avseende på om denna omsättning har ägt rum inom eller utom EG (jfr även avsnitten 10.2.6 och 10.5.3.3). Den som omsätter varorna bör ha rätt till återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 eller 12 §§ ML.

Bruk/omsättning ombord
5 kap. 9 § 1 st. 4 och 4 a p. ML

Som omsättning utomlands anses leverans av vara

- till fartyg eller till luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på sådant fartyg eller luftfartyg i all utrikes trafik inom och utom EG (4 p.),
- till fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (4 p.), eller
- till fartyg eller luftfartyg passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i livsmedelslagen (angående livsmedel, se avsnitt 14.2.5), dock inte punktskattepliktiga vara (4 a p.),

Exportbutik
5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML

- för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag och vid sådan försäljning av vara i exportbutik som avses i 1 § andra stycket därav.

Försäljning för konsumtion ombord
5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands.

De ändrade regler med anledning av att taxfree-försäljningen inom EU upphörde den 1 juli 1999 behandlas närmare i en särskild promemoria 1999-06-08, dnr 5752- 99/100.

Utrikes trafik

Med ”utrikes trafik” avses att fartyg anlöper utländsk hamn eller luftfartyg angör utländsk flygplats.

Fartyg i utrikes trafik

Med fartyg i utrikes trafik avses skepp och båtar som anlöper utländsk hamn. Skepp och båtar som används för privat bruk anses inte utgöra fartyg i utrikes trafik.

Fartyg som går i utrikestrafik till tredje land och som ska hämta/lämna last eller passagerare, måste i varje svensk hamn de avgår från lämna en utgående fartygsanmälan till tullverket. I fartygsanmälan lämnas bland annat uppgift om nationalitet, fartygets namn, en kortfattad uppgift om resan, vilka hamnar (svenska och utländska) som ska besökas m.m. Tullverket attesterar den utgående fartygsanmälan och lämnar ett exemplar till fartyget.

Den omständigheten att ett fartyg med utländsk destination går in i en eller flera svenska hamnar för lastning eller lossning ändrar inte resans karaktär av utrikesfart. Detta synsätt gäller även luftfartyg som mellanlandar inom Sverige.

För att styrka förhållandena kan säljaren begära att få en kopia av utgående fartygsanmälan. Om det inte är möjligt bör säljaren anteckna fartygets namn, avgångsdatum och destination och beträffande flygplan anteckna namn och flightnummer.

Leverans av varor till fiskefartyg

Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik.

Leverans av varor, delar och utrustning till fiskefartyg för bruk ombord anses därmed ha skett utom landet. Dessutom gäller enligt 3 kap. 21 § ML att från skatteplikt undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske. Fiskeredskap utgör dock inte fartygstillbehör och de anses inte heller avsedda för bruk ombord, varför sådan leverans omfattas av skatteplikt. I ett förhandsbesked (RSN II 1970:10.7) sades att botten- och flyttrålar inte utgjorde del, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg.

Bruk ombord

Med leverans för bruk ombord (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML) avses leverans för fartygets eller luftfartygets eget behov eller för servering ombord etc.

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 14.2.5) som kan anses säljas för konsumtion ombord. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan således inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfritt.

Omsättning ombord

Omsättning ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till tredje land (5 kap. 1 § 3 st. ML).

Omsättning av en vara på fartyg luftfartyg eller tåg under resa mellan EG-länder omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige (5 kap. 2 b § ML). Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg. Bestämmelserna i 2 b § behandlas närmare i avsnitt 10.2.6.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se nedan.

Fartygstrafik till Norge resp. Åland; försäljning/förbrukning ombord 5 kap. 9 § 3 st. ML

Trots att Norge och Åland ligger utanför EG:s skatteområde gäller vissa inskränkningar vid leverans av varor till fartyg på linjer till dessa områden.

Varor som levereras till fartyg på linjer mellan Sverige och Åland respektive Sverige och Norge anses omsatta utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Leverans av varor för försäljning ombord anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det innebär att endast spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel (KN nr 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 och 3401) samt choklad och konfektyrvaror får levereras momsfritt till fartyg på dessa linjer.

Ytterligare restriktioner finns för leveranser/proviantering av fartygslinjer mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar öster om Risör. Spritdrycker, vin eller starköl får inte levereras utan moms till fartyg på dessa linjer (6 § 1 st. ovannämnda lag om proviantering). Dispens kan medges av Tullverket vid åretrunttrafik med betydande bil- och godsbefordran.

Konsumtion ombord vid resa inom EG 5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML

Försäljning av vara för direkt konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands.

Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär således att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (se avsnitt 14.2.5) som kan anses säljas momsfritt. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfritt.

PM 1999-06-08, dnr 5752-99/100

Bestämmelserna om taxfree, beskattning av varuleveranser/ varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria, dnr 5752-99/100.

Exportbutik 5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML

Leverans av vara avsedd för försäljning i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker anses som omsättning utomlands när varan är av något av de slag som anges i 3 § nämnda lag. Exportbutiker är butiker på flygplatser med försäljning till flygpassagerare.

Som omsättning utomlands anses också sådan försäljning till flygpassagerare i exportbutik som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker. Endast försäljning till passagerare som har ett boardingkort som anger att de åker till tredje land omfattas av bestämmelsen. Detta innebär att endast försäljning till passagerare

som kan uppvisa boardingkort för resa till flygplats i tredje land, kan anses som omsättning utomlands. I 3 § lagen om exportbutiker anges även begränsningar i fråga om de varumängder som får säljas till passagerare.

Närmare information vad gäller exportbutikers försäljning finns i följande skrivelser från RSV

- ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EG upphör den 1 juli 1999, m.m., 1999-06-08, dnr 5752-99/100,
- förtydligande angående exportbutiker, 1999-06-28, dnr 6604-99/110,
- diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EG-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.
- exportbutikers försäljning, 2002-02-05, dnr 1375-02/100. Ersätter skrivelse 1999-06-15, dnr 6226-99/120

Tillfälligt register 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML

Leverans av personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § 1 st. 1, 2 eller 3 p. lagen (2001:558) om vägtrafikregister, vilket ersatt tidigare s.k. exportvagnsregistrering. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 24.

10.3.4 Omsättning av varor i andra EG-länder och försäljning av varor till andra EG-länder

En svensk säljare har enligt 10 kap. 11 § ML möjlighet till återbetalning av ingående moms hänförlig till skattepliktig omsättning av varor som görs i ett annat EG-land. Se vidare avsnitt 10.5.5.4.

I fråga om leverans av varor från Sverige till köpare i andra EG-länder gäller med undantag av de situationer som avses i 5 kap. 2 a § ML och eventuell tillämpning av regler om monteringsleveranser i destinationslandet att en vara som avhämtas av köparen eller transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsatt i Sverige. Se avsnitt 10.2 ovan. För undvikande av dubbelbeskattning vid s.k. gemenskapsinterna förvärv undantas i stället omsättningen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Se avsnitt 6.17.

10.3.5 Återföring av avdrag för fiktiv skatt enligt äldre bestämmelser

En tidigare bestämmelse i 10 kap. 12 § 2 st. ML ska genom ikraftträdandebestämmelser (se SFS 1994:1798) fortfarande tillämpas vid omsättning utomlands av i bestämmelsen angivna varor som förvärvats före den 1 november 1995. Se vidare avsnitt 16.7.

10.3.6 Något om leveransklausuler vid varuhandel

Vid bedömning av internationella varutransaktioner kan det vara av intresse att närmare känna till internationellt tillämpade standardiserade leveransklausuler (se avsnitt 10.3.6.2 och bilaga 11).

10.3.6.1 Allmänt om omsättningsbegreppet respektive leveransbegreppet

Omsättning
2 kap. 1 § ML

Omsättning anses enligt 2 kap. 1 § 1 p. ML föreligga genom att en vara överlåts mot ersättning. EG-domstolen har i dom i målet C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe Bv, uttalat att med omsättning avses inte överföring av äganderätten i enlighet med berörd nationell lagstiftning utan varje överföring som innebär en rätt för förvärvaren att förfoga över godset som om han vore ägare till egendomen. Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 7.

Det faktum att en omsättning uppkommer då rätten att förfoga över en vara så som ägare övergår innebär att leveransbegreppet saknar självständig betydelse för frågan om en omsättning har ägt rum, men att det fortfarande är av betydelse i frågan om skattskyldighetens inträde (när och var) och inträdet av köparens avdragsrätt.

Leverans
1 kap. 3 § 2 st. ML

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML ska med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.

Avlämnad

Enligt SKV:s uppfattning bör normalt en vara kunna anses som avlämnad i ML:s mening vid samma tidpunkt som varan enligt köplagens (1990:931), KöpL, bestämmelser ska anses avlämnad. Denna uppfattning överensstämmer också med den betydelse ordet ”leverans” har, nämligen avlämnande, tillhandahållande. Har andra leveransklausuler använts än de som finns angivna i KöpL bör enligt SKV:s uppfattning de av Internationella Handelskammaren (ICC) fastställda definitionerna i de s.k. INCOTERMS gälla.

KöpL:s avlämnande
Risken/faran för godset

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

Då en vara försäljs avtalar säljaren och köparen oftast om hur avlämnandet (leveransen) ska gå till. Sättet för avlämnandet kan

också framgå av sedvana.

Hämtningsköp

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

Hämtköp/ transportköp

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

Distansköp

I många fall ska godset vid transportköp sändas från en ort till en annan. Vid s.k. distansköp (7 § 2 st. KöpL), dvs. köp där varan sänds eller transporteras till en köpare från en ort till en annan eller i övrigt en transport som inte kan betraktas som lokal, sker avlämnandet när varan överlämnas till en självständig transportör. Ska transporten ombesörjas av flera självständiga transportörer sker avlämnandet då varan överlämnas till den första transportören vars åtagande är att transportera varan från avsändningsorten. Däremot är inte varan avlämnad till en transportör som endast har åtagit sig att transportera inom säljarens ort, exempelvis från säljarens affärsställe till järnvägstationen. Först då varan omhändertagits av en transportör som ska transportera den från avsändningsorten sker avlämnandet. Ombesörjer säljaren själv transporten sker avlämnandet först när varan överlämnas till köparen.

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

ren t.ex. på hans affärsställe, i en terminal eller hos säljarens ombud på orten.

Klausulen ”fraktfritt” är inte nämnd i KöpL. Enligt denna klausul anses varan avlämnad redan då den överlämnas för transport, dvs. samma regel som gäller för distansköp enligt 7 § 2 st. KöpL (se Hellner Ramberg, speciell avtalsrätt 1 köprätt 1991 s. 85 f.).

RÅ 1987 ref. 45

RÅ 1987 ref. 45 (förhandsbesked i taxeringsfråga) gällde en svensk köpares (X) rätt till lagernedskrivning på varor under transport från säljaren (Y). Varorna sändes på uppdrag av Y med självständig fraktförare från Y:s fabrik till hamnen i Z-land. Varorna omlastades på fartyg för vidaretransport (självständig fraktförare) till Å-stad i Sverige. Varorna omhändertogs i Å-stad för X:s räkning av svenskt transportföretag. Konossement utfärdades vid inlastningen i Z-land i tre originalexemplar. De ankom till X i följande ordning:

Exemplar 1 sändes av säljaren med post direkt till X som sände det vidare till det transportföretag som omhändertog godset när det ankom till Å-stad.

Exemplar 2 sändes även detta av säljaren med post direkt till X. Det arkiverades hos X och var avsett att användas om det första exemplaret skulle förkomma under transporten.

Exemplar 3 lämnades av säljaren med fakturor och växeltratta till dennes bank i Z-land. Banken i Z-land sände dokumenten till X bank i Sverige. Dokumenten erhölls av X mot att trasserad växel accepterades.

Leveransvillkor vid dessa inköp var CIF Å-stad.

Förhandsbesked önskades beträffande den tidpunkt då varorna var att anse som inneliggande lager hos X med åtföljande rätt att med skattemässig avdragsgillhet nedskriva detsamma

1. den dag godset lämnar fabriken i Z-land,
2. den dag godset lastas ombord på fartyg,
3. den dag exemplar 1 av konossementet sändes från Z-land,
4. den dag exemplar 1 av konossementet ankommer till Sverige,
5. den dag exemplar 3 av konossementet lämnas till banken i Z-land,
6. den dag exemplar 3 av konossementet ankommer till banken i Sverige eller
7. den dag exemplar 3 av konossementet avhämtas hos banken i samband med att trasserad växel accepteras.

Rättsnämnden ansåg att varorna skulle räknas in i X:s lager när de avlämnats till självständig fraktförare för transport från Y:s fabrik

till hamnen i Z-land (alternativ 1 i ansökningen). RN uttalade bl.a.:

> En förutsättning i förevarande ärende är att en självständig fraktförare transporterar varorna från säljarens fabrik till hamnen i Z-land. I och med att varorna omhändertagits av fraktföraren måste de anses ha avlämnats för transport till bolaget. Från samma tidpunkt får bolaget följaktligen räkna in varorna i sitt lager.

RR ändrade inte förhandsbeskedet.

10.3.6.2 Leveransklausuler

Leveransvillkor, leveransklausuler och transportklausuler är bestämmelser som genom sedvänja och rättspraxis samt delvis i lag fastställts för att reglera säljares och köpares transportförpliktelser vid köp av lös egendom, (se bilaga 11).

10.3.6.3 Leveransbegreppet, en sammanfattning

En vara som säljs mot postförskott eller efterkrav anses levererad när den avsänts till köparen. I övriga fall får en vara normalt anses levererad när den enligt KöpL:s bestämmelser är att anse som avlämnad. Har andra leveransklausuler använts än de som finns medtagna i KöpL (s.k. INCOTERMS) får en vara anses levererad när risken (faran) för varan enligt dessa övergår på köparen.

> *Exempel*
>
> Ett skattskyldigt svenskt företag (A) köper ett parti varor i Ryssland. Varorna säljs när de är kvar i Ryssland till ett svenskt företag (Y). Hälften av varupartiet ska till Sverige och hälften till Norge. Varorna transporteras med säljarens (A) bil till rysk hamn, varifrån transport sker med svenskt rederi till Malmö respektive Oslo. Leveransvillkoren är CIF Malmö respektive FOB den ryska hamnen. I bägge fallen har faran för godset övergått till köparen när det passerat fartygets reling i den ryska hamnen.
>
> I och med att faran övergått anses varan, genom respektive leveransklausul, civilrättsligt sett som levererad. Detta överensstämmer med KöpL:s synsätt. Enligt 7 § 2 st. KöpL ska vid distansköp varan anses avlämnad (levererad) när den överlämnas till självständig transportör, dvs. det svenska rederiet. Hade varorna transporterats med självständig fraktförare till rysk hamn hade varorna enligt KöpL ansetts avlämnade (levererade) när de överlämnats till den fraktförare som åtagit sig transporten till den ryska hamnen.

Vad gäller *omsättningsbegreppet* hänvisas till avsnitten 10.3.6.1 och 7.

10.4 Import

10.4.1 Allmänt

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML). Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredje land. Varan kan dock vid s.k. T1-transitering transporteras genom annat EG-land.

När varan förs in från tredje land ska moms erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML (1 kap. 1 § 1 st. ML). Moms vid import tas ut av tullverket. Det innebär att tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. också ska tillämpas. Enligt dessa författningar kan i vissa fall temporär eller slutlig frihet från att erlägga tull och skatter beslutas av tullverket.

I 9 c kap. ML finns vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. Se avsnitt 38.

Skyldig att betala skatten vid import av varor är den som enligt tullagstiftningen är betalningsskyldig för tull eller skulle ha varit betalningsskyldig om varorna hade varit tullbelagda (1 kap. 2 § 1 st. 6 a och b p. ML).

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§ ML är dock skattesatsen 12 procent.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvara förstås vara som är framställd inom EG eller som kommer från plats utanför EG, men som försatts i fri omsättning, dvs. eventuell tull har erlagts (prop. 1995/96:58 s. 29).

Beskattningsmyndighet

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara. Importmoms för vara fastställs och uppbärs av tullverket i den ordning som gäller för tull. I den mån inte regeringen föreskriver annat gäller bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av tullmyndighets beslut även för importmoms. Det är således till tullmyndigheten man ska vända sig med frågor som rör momsen vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även SKV vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitt 38.

SKV är beskattningsmyndighet vid införsel av varor till Sverige från annat EG-land. Beträffande denna beskattningsordning hänvisas till avsnitten 10.5 och 10.6.

Tullklarering

Alla varor som införs till Sverige från tredje land ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder tullmyndigheten vidtar i fråga om en vara som angetts till en godkänd tullbehandling. Förtullning är en form av tullklarering. Den viktigaste tullproceduren är ”övergång till fri omsättning”, som motsvarar förtullning. Som exempel på tullklarering kan nämnas uppläggning i tullager.

”Tullskyldig”

För att förtullas ska en vara ”anmälas till förtullning”. Den som anmäler en vara för förtullning blir deklarations- och betalningsskyldig. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tulldeklaration. Anmälan ska lämnas på enhetsdokument (ED) och till denna ska fogas faktura. Deklaranten ska på begäran förete frakt- och andra handlingar, som avser köpet eller införseln av varan. Anmälan till förtullning kan även ske genom elektronisk uppgiftslämning. Deklaration får lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos tullverket. Det är dock alltid importören som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs.

Med ledning av tulldeklarationen fastställer tullverket tull, skatt (t.ex. moms) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import se avsnitt 15.2.3.1.

Speditörer

Om en speditör uppträder som ombud för en importör och betalar importmomsen till tullverket för importörens räkning, har speditören inte rätt till avdrag för sådan moms. Se dock avsnitt 10.4.2 angående 6 § SBF. Se även avsnitt 10.4.5 angående speditörsfaktura.

10.4.2 Import av vara

Moms ska enligt 1 kap. 1 § 3 p. ML erläggas vid skattepliktig import av varor.

Undantag från skattskyldighet: Temporär import

Undantag från skattskyldighet gäller då vara förs in tillfälligt under s.k. temporär import enligt lagen om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. och förordningen om vissa förfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Förfarandet är tillämpligt på exempelvis införsel av varuprov, varor för utställning etc. I vissa fall fordras det dock deposition eller säkerhet. Tidigare benämndes förfarandet temporär tullfrihet.

3 kap. 30 § 1 st. ML

I artikel 14.1 i det sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet vid import av vissa varor. Artikeln hade tidigare sin mot-

svarighet i 3 kap. 30 § ML. Fr.o.m. den 1 januari 1995 har beträffande de varor som skattefrihet alltjämt ska föreligga för uppräkningen överförts till lagen om frihet från skatt vid import, m.m.

I artikel 16.1 A i sjätte direktivet finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade i tullager och dylikt är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri omsättning inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur.

Import för EG-försäljning 3 kap. 30 § 2 st. ML

Undantag från skatteplikt föreligger vid import av vara om denna efter importen ska säljas vidare till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. omsättning som åtföljs av ett GIF i ett annat EG-land. Yrkande om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklaration. Beträffande förutsättningarna för skattefrihet i ett sådant fall hänvisas till avsnitt 10.6.2.1.

6 § SBF

En utländsk företagare som avser att göra en sådan import och därmed sammanhängande omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML kan enligt 6 § SBF registrera sig till moms genom ett sådant ombud som avses i 23 kap. 4 § SBL. RSV har utfärdat föreskrifter på området (RSFS 1996:20). Tullverket har också utfärdat föreskrifter. Se även avsnitt 40.

Angående avdragsrätt, se avsnitt 15.2.3.1.

10.4.3 Import av fordon

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att moms ska erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m. m. När

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.). Se även avsnitt 39.1.1,
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (rådets förordning nr 918/83).

10.4.4 Beskattningsunderlag

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML.

Beskattningsunderlaget ska förutom varans värde för tulländamål, med tillägg för tull och andra statliga skatter och avgifter m.m. omfatta frakt- och försäkringskostnader och andra sådana

bikostnader fram till den första bestämmelseorten i importlandet. Exempel på bikostnader är bl.a. emballage- och provisionskostnader och godshanteringstjänster. Beskattningsunderlaget ska även inkludera kostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i importlandet eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen. Bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 8 § ML och i 13 b § MF. Tullverket har utfärdat föreskrifter på området.

I 3 kap. 32 § ML undantas från beskattning omsättning av sådana tjänster för vilka bikostnaderna ska ingå i beskattningsunderlaget vid importen av varan. Därigenom uppkommer ingen dubbelbeskattning av dessa tjänster. Samtidigt föreligger rätt till återbetalning av ingående moms för den som tillhandahåller en sådan tjänst (10 kap. 11 § ML).

I 7 kap. 9–11 §§ ML finns regler om hur beskattningsunderlag ska beräknas i vissa särskilda fall. Bestämmelserna innebär i princip att beskattningsunderlaget ska utgöras av värdet av tillfört material och arbete. 9 § avser återimport av varor som bearbetats i tredje land på annat sätt än genom reparation. 10 § avser import och återimport av varor som tillverkats helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror. 11 § avser återimport av varor som reparerats. Vid import av varor som lagts i sådana särskilda lager som omfattas av 9 c kap. ML, finns regler i 9 c kap. 6 § ML, se avsnitt 38.

10.4.5 Avdragsrätt för importmoms

Beträffande avdragsrätt vid import, se avsnitt 15.2.3.1.

10.5 EG-handel med varor, allmänt

10.5.1 Omsättning – förvärv – destinationsprincipen

Vid handel mellan skattskyldiga personer i EG-länder sker inte någon importbeskattning i destinationslandet av en vara som transporterats dit från ett annat EG-land. Ändå ska destinationsprincipen som innebär att mottagarlandet tillerkänns beskattningsrätten vid en varuförsändelse tillämpas under den tid den s.k. övergångsordningen gäller. Denna ordning var avsedd att gälla t.o.m. utgången av år 1996, i avvaktan på utarbetandet av ett permanent momssystem inom EG. Ett sådant har emellertid ännu inte arbetats fram. Det innebär att destinationsprincipen som huvudregel tillsvidare kommer att gälla. Enligt övergångsordningen har importbeskattningen ersatts med en beskattning av köparens förvärv av en vara från ett annat EG-land – ett s.k. gemenskapsinternt förvärv (GIF). I vissa fall sker dock beskattning

redan nu enligt ursprungsprincipen vid handel mellan EG-länder. Det gäller bl.a. varor som förs hem av resenärer och oftast även när det är fråga om mindre varuförsändelser till privatpersoner och andra icke skattskyldiga förutsatt att det inte är fråga om nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

För att uppnå beskattningsresultat i linje med nämnda principer gäller vid EG-handel att fastställa vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Denna kan vara antingen säljarens omsättning eller köparens förvärv. Ett förvärv hos en person kan i princip sägas vara en spegelbild av en annan persons omsättning. Det är också nödvändigt att känna till vad som är omsättningsland vid en affärshändelse. Om omsättningen utgör den beskattningsbara händelsen kan beskattning ske endast i det land där omsättningen ägt rum (omsättningslandet).

Om den beskattningsbara händelsen utgörs av omsättning är det normalt säljaren som är skattskyldig. I vissa fall är det dock förvärvaren som är skattskyldig för säljarens omsättning. Om det är förvärvet som ska grunda beskattning är säljarens omsättning undantagen från skatteplikt till undvikande av dubbelbeskattning. I ML finns stadgande om sådant undantag från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML.

Vinstmarginal-beskattade varor

EG-varuförsäljning och gemenskapsinterna förvärv av vinstmarginalbeskattade varor behandlas i avsnitt 34.6.

10.5.2 Metod att läsa bestämmelserna

Bestämmelserna om i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig är komplicerade. Om man i ett enskilt fall inte i förväg är säker på vad som utgör den beskattningsgrundande händelsen m.m. är det viktigt att gå systematiskt tillväga för att komma fram till vilka bestämmelser som ska tillämpas för att rätt beskattningsresultat ska uppnås.

Börja med omsättningsland i 5 kap. ML

Som regel är det lämpligt att börja med att utreda vad som är rätt omsättningsland. Därefter gäller att undersöka om bestämmelserna om beskattning av GIF är tillämpliga och så att säga tar över. Slutligen måste utredas vem av parterna – säljare eller köpare – som är skattskyldig. Bestämmelserna om skattskyldighet behandlas i avsnitt 4.

Avgör därefter vem som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML

Nedan i avsnitt 10.5.3 redogörs kort för bestämmelserna om omsättningsland vid varuhandel och för bestämmelserna om undantag från skatteplikt i avsändningslandet när en vara ska beskattas enligt destinationsprincipen. Bestämmelserna om GIF tas upp i avsnitt 10.5.4. I avsnitt 10.6 redogörs mera ingående för vilka bestämmelser som gäller vid olika affärstransaktioner. I det av-

snittet är intaget en exempelsamling där de skattemässiga konsekvenserna belyses.

10.5.3 Omsättningsland

Bestämmelserna om omsättningsland finns i 5 kap. ML. De innebär i korthet följande: i 1 § stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. I kapitlets 2 och 3 §§ anges i vilka fall en omsättning av en vara är gjord i Sverige. I 2 a § stadgas att vissa omsättningar är gjorda utomlands trots att de enligt 2 § är gjorda i Sverige och i 9 § anges vissa fall då omsättning är gjord utomlands. I 2 b § regleras omsättningsland vid omsättning av varor i samband med persontransporter mellan EG-länder. (Se vidare under avsnitt 10.1–10.3 ovan).

Omsättning 2 kap. 1 § ML

Med omsättning förstås vid försäljning av en vara att en vara överlåts mot ersättning. Bestämmelserna vad gäller omsättning av varor och tjänster behandlas närmare i avsnitt 7 och bestämmelserna om leveransbegreppet i avsnitt 10.3.6.1.

I vissa fall beskattas förvärvet

Även om en omsättning är gjord i ett visst land är det inte säkert att moms ska erläggas i det landet. Genom bestämmelserna om GIF kan beskattning av köparens förvärv ske i t.ex. varans destinationsland eller i ett annat EG-land där köparen är registrerad till moms (där denne innehar s.k. VAT-nummer). I sådana fall ska beskattning inte ske i omsättningslandet.

De bestämmelser som reglerar försäljningar inom landet och till tredje land (export) behandlas nedan i exempel m.m. endast när det behövs för sammanhanget.

10.5.3.1 Varor som ska transporteras till en köpare i ett annat EG-land eller avhämtas här i landet för utförsel av en köpare från ett annat EG-land

Omsättning inom landet

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen, är omsatt inom Sverige om:

– varan fysiskt *finns* här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen (se avsnitt 10.2.1 ovan).

Undantag när säljaren beskattas i destinationslandet 5 kap. 2 § 1 st. 1 p ML

Omsättningen är dock inte gjord i Sverige om säljaren är registrerad till moms för omsättning av varan i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i det andra EG-landet med beskattning av säljaren i destinationslandet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 2 a § ML. Se avsnitt 10.2.4 ovan.

En vara som ska transporteras till köparen, är också omsatt inom Sverige om

– varan ska hämtas av en köpare som kommer från ett annat EG-land och som ska föra den till ett annat EG-land.

I de fall då en vara enligt avtalet mellan köpare och säljare inte ska transporteras till köparen utan i stället avhämtas av denne är den enligt 5 kap. 3 § ML omsatt i Sverige om den finns här då den tas om hand av köparen jfr avsnitten 10.3.6.1 och 10.2.5 ovan.

Om varan enligt ovan anses omsatt i Sverige ska omsättningen enligt huvudregeln också beskattas i Sverige. Till undvikande av dubbelbeskattning i de fall då köparen ska beskattas enligt destinationsprincipen för ett GIF i ett annat EG-land finns bestämmelser om undantag från skatteplikt av omsättningen i Sverige i 3 kap. 30 a § ML. Ett av de villkor som ska uppfyllas för undantaget är att varan ska transporteras till ett annat EG-land av köparen eller säljaren eller för någonderas räkning. Se vidare i avsnitt 10.6.1.

Om det transportkrav som framgår av 3 kap. 30 a § ML inte uppfylls så som vid leverans av vara till utländsk företagare som inte avser att föra ut denna kan omsättningen inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

10.5.3.2 Varor som ska avsändas till Sverige från ett annat EG-land eller avhämtas där för att föras in till Sverige

Varorna är inte omsatta i Sverige emedan någon transport till köparen inte påbörjas här och avhämtning inte sker inom landet.

Följande undantag gäller emellertid:

Monteringsleveranser

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning anses varan omsatt inom landet (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Se avsnitten 10.6.4.13, 11.3.2, 11.3.4.

Import för omsättning

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till Sverige från en plats utanför EG av den som är skattskyldig för importen för att omsättas (inom eller utom landet), anses varan omsatt här (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML). Se avsnitten 10.2.3 och 10.4.2.

Distansförsäljning

Om varan *inte finns* här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige anses varan omsatt i Sverige om

– köparen inte är skattskyldig för förvärvet enligt bestämmelserna om GIF och

– säljaren är skattskyldig i Sverige för en sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML. Se närmare under avsnitt 10.2.4 rörande distansförsäljning till Sverige.

Jämför även vad som ovan och under avsnitt 10.2.1 anförts om distansförsäljning från Sverige.

10.5.3.3 Leverans till eller omsättning på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik och tåg

Leverans för bruk ombord

En vara som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord är omsatt utomlands, även om den finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas eller den finns i Sverige när den tas om hand av köparen. Detta gäller leveranser till fartyg och luftfartyg, oavsett om dessa går i EG-trafik eller tredjelandstrafik. (5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML). Se även avsnitten 10.2.6, 10.3.3, 10.5.3.3 och 10.6.2.16.

Leverans för omsättning ombord 5 kap. 9 § 4 och 4 a p. ML

Som omsättning utomlands anses leverans av vara som ska säljas ombord när det är fråga om leverans till

– fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land och varan ska säljas ombord (4 p.) eller

– fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik mellan EG-länder för försäljning ombord, förutsatt att varan utgör sådant livsmedel eller livsmedelstillsats som avses i livsmedelslagen (angående livsmedel, se avsnitt 14.2.5), dock inte punktskattepliktiga vara (4 a p.).

Omsättning ombord

Omsättning ombord på fartyg eller luftfartyg anses som omsättning utomlands om resan går till tredje land (5 kap. 1 § 3 st. ML).

Omsättning av en vara på fartyg, luftfartyg eller tåg under resa mellan EG-länder omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige (5 kap. 2 b § ML).

Det innebär att svenska momsbestämmelser är tillämpliga om försäljning av varor sker ombord på fartyg eller flygplan som avgår från svensk avreseort. De svenska bestämmelserna gäller därefter fram till ankomstorten.

Bestämmelsen gäller enbart försäljning av varor, dvs. den omfattar inte serveringtjänster som tillhandahålls ombord på flygplan eller fartyg.

Särskilda regler gäller beträffande passagerartrafik till Åland och Norge, se avsnitt 10.3.3 och samt hänvisning nedan.

Konsumtion ombord

Omsättning av en vara för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg i trafik mellan EG-länder anses om omsättning utomlands (5 kap. 9 § 5 p. ML).

Begreppet ”konsumtion ombord” anger att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor är det endast livsmedel och livsmedelstillsatser som kan anses säljas för konsumtion ombord. Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord.

PM 1999-06-08, dnr 5752-99

Bestämmelserna om taxfree, beskattning av varuleveranser/ varuomsättningar i anslutning till fartygstrafik inom och utom EG behandlas närmare i en av RSV upprättad promemoria, 1999-06-08, dnr 5752-99/100, utgiven i anslutning till att taxfreeförsäljningen inom EG upphörde.

Servering ombord = tjänst

Servering, ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är en tjänst som är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller både i EG-trafik och tredjelandstrafik. Se vidare avsnitt 11.2.1.

10.5.3.4 Garantiåtaganden

Den tidigare regeln om att en vara är omsatt utomlands om den levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort har upphört att gälla från och med den 1 januari 2003. Moms ska således tas ut i dessa fall och den utländske företagaren får ansöka om återbetalning härav hos SKV, Särskilda skattekontoret.

10.5.3.5 S.k. taxfreeförsäljning vid resa till tredje land

Försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land anses som omsättning utomlands.

Särskilda regler finns för försäljning till personer bosatta i Norge och på Åland. Se avsnitt 10.3.3 samt de skrivelser till vilka hänvisas nedan.

RSV har behandlat dessa bestämmelser i en rad skrivelser

Datum	*Innehåll*
1999-05-26	Momsfri försäljning till privatpersoner utanför EG, dnr 4361-99/110,
1999-06-08	Ändring med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999, m.m., dnr 5752-

99/100,
1999-06-28 Förtydligande angående exportbutiker, dnr 6604-99/110,
1999-10-21 Diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., dnr 10304-99/100,
2002-02-05 Exportbutikers försäljning, dnr 1375-02/100. Ersätter skrivelse 1999-06-15, dnr 6226-99/120

Se även avsnitten 10.2.6, och 10.5.3.3.

10.5.4 Gemenskapsinterna förvärv (GIF)

Vid EG-handel är det vid tillämpning av destinationsprincipen köparens förvärv och inte säljarens omsättning som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska då normalt betala moms i destinationslandet vilket som regel är det land dit varan ska transporteras eller ett annat land där köparen är momsregistrerad.

Vid förvärv av nya transportmedel är köparen, som i sådana fall också kan vara en privatperson, skattskyldig för förvärv även om han inte är momsregistrerad. Beskattning ska då ske i det land där fordonet stadigvarande ska brukas.

Om en affärstransaktion är av sådant slag att s.k. förvärvsbeskattning ska ske i Sverige ska förvärvaren betala svensk moms utifrån de regler om skatteplikt och skattesats som gäller här i landet. Om en omsättning här i landet av en vara är undantagen från skatteplikt är även GIF av en sådan vara undantaget från skatteplikt (3 kap. 1 § 3 st. ML).

GIF kan föreligga i Sverige på grund av förvärv mot ersättning och på grund av överföring av varor mellan EG-länder.

10.5.4.1 GIF på grund av förvärv mot ersättning

Transport till Sverige från annat EG-land

Om någon mot ersättning förvärvar en vara föreligger ett GIF i Sverige, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land och om någon av följande förutsättningar föreligger.

Nytt transportmedel Stadigvarande användning

1. Förvärvet avser nytt transportmedel som ska användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML). RR har i RÅ 2001 ref. 41 ansett att förutsättningar för GIF i Sverige inte förelåg då en personbil som fortfarande var att anse som nytt transportmedel hade medförts till Sverige vid flyttning. Vid köpet av bilen hade moms betalats i Spanien och fanns ej någon avsikt att stadigvarande använda bilen i Sverige.

Punktskattepliktig vara

2. Förvärvet avser punktskattepliktig vara och köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML).

Annan vara

3. Förvärvet görs från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land och köparen är en

   – näringsidkare som har avdragsrätt för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, eller är

   – näringsidkare som inte har någon sådan avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare och i dessa fall det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger. 90 000 kr exklusive moms (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 2 st. ML). Se vidare avsnitten 10.6.4.6 och 10.6.4.9.

Frigräns

Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet.

Exempel

Först görs tre förvärv till ett sammanlagt värde av 85 000 kr. Därefter görs ett förvärv för 10 000 kr varmed tröskelvärdet överskrids. Beskattning av GIF ska ske för förvärvet på 10 000 kr, för påföljande förvärv under året och även för de förvärv som görs under nästa år.

Som framgår ovan gäller ej förvärvströskeln 90 000 kr vid förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.

GIF i Sverige föreligger även i följande fall.

Import via annat EG-land (spärregel)

Förvärvaren är juridisk person som inte är näringsidkare och transporten av varan påbörjas utanför EG och varan därefter importeras av förvärvaren till ett annat EG-land än Sverige för vidare transport till Sverige (2 a kap. 5 § ML). Beskattningsrätten ska härigenom tillförsäkras destinationslandet.

Transport till annat EG-land (reservregeln)

Förvärvaren har vid förvärv från skattskyldig säljare i annat EG-land åberopat sitt svenska momsregistreringsnummer och varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EG-land från Sverige eller till ett annat EG-land (dvs. mellan andra EG-länder). GIF föreligger dock inte i Sverige om förvärvaren visar att han påförts moms i ett annat EG-land för förvärvet.

Denna regel brukar betecknas reservregeln och ska bl.a. fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av

förvärv vid vilket momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen av varan från skatteplikt. Regeln är också avsedd att framtvinga registrering av förvärvaren i ett annat EG-land om denne där omsätter varan. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML).

Avdragsrätt för förvärvsskatten kan vägras när reservregeln används. (se nedan under avsnitt 10.5.5.3).

13 kap. 25 a § ML

Den som påförts utgående moms enligt denna regel har enligt 13 kap. 25 a § ML rätt att reducera denna skatt i efterhand om det kan visas att skatt också har påförts i ett annat EG-land med anledning av förvärvet.

Trepartshandel

Vid s.k. trepartshandel. En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land men varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan. I det fall den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i Sverige skulle vid tillämpning av den ovannämnda reservregeln mellanmannen beskattas i princip för GIF i Sverige. Emellertid föreligger särskilda regler för trepartshandel som innebär att mellanmannen inte ska beskattas för sitt förvärv om han säljer varan vidare till ett annat EG-land och den till vilken han säljer varan är skattskyldig för omsättningen (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

Beträffande skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde samt valutadag vid GIF se avsnitten 10.6.4.1–10.6.4.3 nedan.

10.5.4.2 GIF på grund av överföring mellan EG-länder

Överföringar

GIF föreligger i vissa fall när någon för över (dvs. utan att äganderätten övergår) en vara från ett annat EG-land till Sverige. Alla överföringar utlöser dock inte förvärvsbeskattning. Överföringar av varor som mera tillfälligt ska användas här i landet ska således inte beskattas (2 a kap. 2 § 3 p. samt 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Överföring från Sverige jämställs med omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML, men undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § ML. En närmare redogörelse lämnas i avsnittet 10.6.4.11.

10.5.5 Avdragsrätt vid EG-försäljning och GIF

10.5.5.1 Omsättning inom landet, överföring till annat EG-land

EG-försäljning

Den som omsätter varor i Sverige under sådana förhållanden att svensk moms ska tas ut av kunden har rätt till avdrag för ingå-

ende moms enligt allmänna regler i ML även om kunden hör hemma i annat EG-land. I de fall omsättningen är gjord i Sverige men den beskattningsgrundande händelsen är köparens förvärv, GIF, i annat EG-land, har den svenske säljaren rätt till återbetalning av ingående moms på sitt förvärv av de avyttrade varorna enligt 10 kap. 11 § ML. En svensk näringsidkare, som ska beskattas i annat EG-land för överföring dit av varor, har återbetalningsrätt för svensk ingående moms i den omfattning som framgår av 10 kap. 11 § ML. Se vidare avsnitt 16.5.

10.5.5.2 GIF

Den som beskattas i Sverige för GIF har också rätt till avdrag eller återbetalning för ingående moms på förvärvet i den omfattning som framgår av 8 kap. ML. Det innebär att avdragsförbudet för skatt vid anskaffning av personbil m.m. gäller även här, liksom att rätten till avdrag för skatt på förvärvet kan vara begränsad om den förvärvade varan delvis även ska användas i momsfri verksamhet eller för privat bruk.

Den ingående momsen vid GIF uppgår till belopp motsvarande den utgående moms som ska redovisas med anledning av förvärvet. Som nämnts i föregående stycke föreligger dock inte alltid avdragsrätt för den ingående momsen.

Ej åberopat sitt VAT-nr vid förvärvet

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF. Vid beräkningen av den utgående momsen ska den utländska momsen ingå, se vidare avsnitt 10.6.4.

10.5.5.3 Reservregeln

Avdrag kan vägras

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln som innebär att svenskt momsregistreringsnummer kan åberopas för undantag från skatteplikt i omsättningslandet även om en vara ska transporteras till ett annat EG-land än Sverige kan avdrag i vissa fall vägras. Reservregeln ska fylla funktionen att säkerställa att beskattning sker i något EG-land av förvärv där momsregistreringsnummer åberopats som grund för att undanta omsättningen från skatteplikt. (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML). Rätt till avdrag vid tillämpning av denna regel bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet

som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Den som påförts utgående moms enligt denna regel har enligt 13 kap. 25 a § ML rätt att reducera denna skatt i efterhand om det kan visas att skatt också har påförts i ett annat EG-land med anledning av förvärvet.

Trepartshandel

Om en köpare åberopar sitt svenska momsregistreringsnummer i egenskap av mellanman i en trepartshandel föreligger inte något GIF på grund av att svenskt momsregistreringsnummer åberopats när en vara är destinerad till ett annat EG-land (2 a kap. 6 § 2, 3 st. ML).

10.5.5.4 Omsättning i annat EG-land

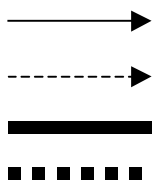
Enligt 10 kap. 11 § 3 st. ML föreligger rätt till återbetalning för ingående moms som avser förvärv inom landet som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land. Rätt till återbetalning bör i likhet med vad som gäller avdragsrätten vid GIF enligt reservregeln endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Rätt till avdrag bör också föreligga om det kan visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

RR har i RÅ 1999 not. 245, uttalat sig om tillämpningen av nämnda bestämmelse såvitt avser dess lydelse före den 1 november 1995, se vidare avsnitt 16.5.

10.6 Fördjupad redogörelse med exempel

I detta avsnitt lämnas en mera ingående redogörelse för hur bestämmelserna om omsättningsland och gemenskapsinterna förvärv ska tillämpas i skilda situationer. För överskådlighetens skull, och för att kunna tjäna som en praktisk vägledning i de situationer företagare och andra kan ställas inför, har avsnittet utformats utifrån några normalt förekommande affärstransaktioner.

Symbolerna i exemplen har följande betydelse.



Pilen anger varans väg

Pilen anger fakturans väg

Gräns mot tredje land

Gräns mot EG-land

Beträffande redovisning i deklaration och KVR hänvisas till RSV:s broschyrer RSV 409, 557 och 558 samt RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som ska lämnas i KVR.

10.6.1 Allmänt om försäljning från Sverige till annat EG-land

En förutsättning för att en försäljning ska beskattas i Sverige är *dels* att en omsättning ägt rum här, *dels* att omsättningen inte är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. eller 9 c kap. ML. Det betyder dock inte att omsättningen alltid utgör den beskattningsgrundande händelsen och att beskattning ska ske här i landet. Nedan redogörs för flera situationer där beskattningen ska ske i annat land än Sverige. Detta kan i vissa fall bero på att förvärvet utgör den beskattningsgrundande händelsen. I andra fall kan det bero på att omsättningen ska anses ha ägt rum i ett annat land än Sverige, trots att den enligt ovannämnda grundregel ägt rum här i landet.

Omsättning

Med omsättning enligt ML förstås bl.a. att äganderätten till en vara övergår till någon annan mot ersättning. (2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML).

Leverans

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. ML ska med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav. Föreligger på grund av omsättning av vara skattskyldighet inträder denna vid leverans eller när förskott betalas.

För bedömning av när någon kan anses ha möjlighet att förfoga över egendomen, som om han vore ägare, kan eventuellt viss ledning hämtas från leveransvillkoren, t.ex. INCOTERMS (jfr avsnitt 10.3.6 och bilaga 11). När det är fråga om varuförsäljningar som svarar mot gemenskapsinterna förvärv gjorda av köpare i andra EG-länder (tvåparts- eller trepartshandel) saknar i princip leveransvillkoren relevans för annat än fråga om det föreligger ett transportköp eller ett hämtningsköp.

Undantag från skatteplikt vid leverans till annat EG-land

Om den beskattningsgrundande händelsen utgörs av köparens förvärv i annat EG-land än Sverige, är säljarens omsättning i Sverige undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. Av detta lagrum framgår att från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

- köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till moms för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv

av varor, eller

– varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt ovan från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till moms.

Vidare gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid försäljning av vara till beskickning, konsulat eller internationell organisation (se avsnitten 10.6.2.7, 10.6.2.8 och 39).

Krav på momsregistrering/Gräns överskridande transport

Bortsett från de särregler som gäller för punktskattepliktiga varor och för nya transportmedel (se avsnitten 10.6.2.9 och 10.6.2.10) måste således två förutsättningar vara uppfyllda för att en svensk näringsidkare ska kunna sälja varor utan svensk moms med stöd av 3 kap. 30 a § ML. För det första måste köparen vara registrerad till moms i ett annat EG-land. För det andra måste varan rent fysiskt transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Detta behöver dock inte vara det EG-land där köparen är registrerad till moms. Det saknar betydelse vem som transporterar varan till det andra EG-landet. Avgörande är enbart att sådan gränsöverskridande transport faktiskt utförs.

I de fall svensk säljare – genom egen försorg eller genom anlitande av fristående transportföretag eller annan – åtar sig transporten till det andra EG-landet, torde det inte vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt eller ej.

Om däremot köparen ansvarar för att varan transporteras (antingen genom att själv utföra transporten eller genom att anlita ett transportföretag eller annan) kan det vara svårt för säljaren att avgöra om transportkravet i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllt. Detta kan även vara fallet vid t.ex. hämtningsköp (jfr avsnitt 10.5.3.1).

Dokumentation

I sådana fall måste säljaren, för att med stöd av nämnda lagrum kunna sälja utan svensk moms, klargöra att varan verkligen ska transporteras till ett annat EG-land. Om det inte av transporthandlingarna eller liknande framgår att transport ska ske till annat EG-land, är ett lämpligt tillvägagångssätt att säljaren kräver att köparen till denne överlämnar ett intyg där köparen förklarar att han kommer att transportera varan till annat EG-land från Sverige. Av intyget ska då framgå *när* varan ska transporteras ut, *vart* den ska transporteras och *på vilket* sätt transporten ska ske, t.ex. genom angivande av flightnummer eller bilregistreringsnummer. Köparen bör även till säljaren lämna en handling utställd av myndighet i köparens registreringsland utvisande att köparen är registrerad till moms. Om sådan handling inte över-

lämnas måste säljaren av köparen begära uppgift om dennes VAT-nummer och kontrollera detta hos det lokala skattekontoret. Han bör notera vem han talat med vid skattekontoret och tidpunkten för samtalet samt bevara dessa noteringar. (se även avsnitt 10.6.3).

Om säljaren är tveksam till köparens uppgift att denne ska föra ut varorna från Sverige, bör moms debiteras vid försäljningen. Möjlighet finns sedan att kreditera kunden momsen och redovisa försäljningen som en EG-leverans. Detta kan ske när säljaren av köparen får dokument som visar att varorna verkligen förts ut ur landet.

I de fall en utländsk säljare vid upprepade tillfällen sålt (och ansvarat för transporten) till någon, som uppvisat ett svenskt VAT-nummer, och dessutom regelbundet kontrollerat (en gång per kvartal) köparens VAT-nummer, bör säljaren anses ha gjort en gemenskapsintern försäljning och köparen ska därmed beskattas för GIF, även om i något enstaka fall köparen själv hämtar varan.

Den utländske säljaren bör således anses ha gjort vad på honom ankommer. Kravet på en fri rörlighet av varor och tjänster inom EG gör att man, vid en långvarig affärsförbindelse, inte ska behöva granska varje transaktion, där det med viss regelbundenhet görs vissa formella kontroller.

Delleverans

Delleveranser av vara ska betraktas som separata leveranser. Detta innebär att när en ersättning avtalats, måste redovisningen i momsdeklarationen och KVR göras för varje delleverans.

Faktura

Vid en EG-varuförsäljning, för vilken skatt ska betalas av köparen vid dennes förvärv och som därför sker utan svensk moms, ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer (11 kap. 8 § ML), se vidare avsnitt 10.6.2.11.

10.6.2 Försäljning m.m. från Sverige

10.6.2.1 Försäljning till någon med VAT-nummer i annat EG-land

Transport från Sverige

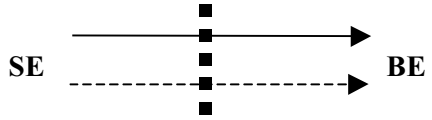
Om en näringsidkare i Sverige säljer eller på annat sätt omsätter en vara som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land är omsättningen undantagen från skatteplikt här i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML, om köparen åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land än Sverige för omsättning av varor eller tjänster. Köparen ska då beskattas för GIF i annat EG-land. Det är således förvärvet och inte omsättningen som är den beskattningsgrundande

händelsen. Detta gäller oavsett vilket slag av vara det gäller. Några beloppsgränser finns inte i dessa fall utan även mindre försäljningar ska ske utan svensk moms.

Omsättning av en vara kan emellertid vara undantagen från skatteplikt enligt de särskilda bestämmelserna i 3 kap. ML (skepp, läkemedel m.m.) eller enligt 9 c kap. ML.

Exempel 1

SE i Sverige säljer en maskin till BE i Belgien. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Maskinen transporteras från Sverige till Belgien.



SE:s omsättning i Sverige är undantagen från skatteplikt här i landet enligt 3 kap. 30 a § ML. BE gör ett GIF i Belgien.

SE:s redovisning

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Faktura:	SE anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

Exempel 2

SE i Sverige säljer ett begagnat skepp för yrkesmässigt fiske till PT i Portugal. Omsättningen av skeppet är undantagen från skatteplikt i Sverige enligt 3 kap. 21 § ML.

SE:s redovisning styrs av om PT uppger sitt VAT-nummer eller inte.

SE:s redovisning om PT åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	PT:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Faktura:	SE anger sitt eget och PT:s VAT-nummer.

SE:s redovisning om PT inte åberopar sitt VAT-nummer:

Deklarationen:	Rad 12.

KVR: lämnas inte.

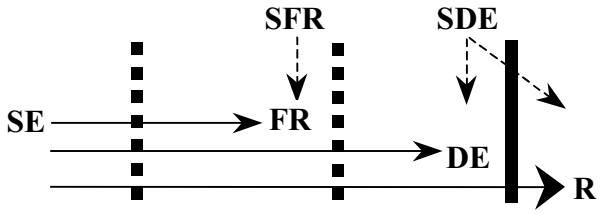
Angående försäljning av personbil till privatperson i annat EG-land, se exempel 13.

Direkt leverans till kund

Exempel 3

SE i Sverige har en filial (SFR) i Frankrike och en filial (SDE) i Tyskland. SFR tar upp beställning på varor från näringsidkaren FR i Frankrike. SDE tar upp beställningar på varor från näringsidkaren DE i Tyskland och från R i Ryssland. Varorna sänds direkt från SE till FR, DE och R. Samtliga är momsregistrerade i respektive hemland.

Omsättningarna är gjorda i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Moms ska inte tas ut vid försäljningarna till Frankrike och Tyskland, eftersom de blir föremål för GIF där (3 kap. 30 a § ML). Moms ska inte heller tas ut vid försäljningar till Ryssland, då de utgör exportförsäljningar (5 kap. 9 § 1 och 2 p. ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21 (leverans till R).
Rad 23 (leverans till FR resp. DE).

KVR: Köparens (FR resp. DE) VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen. Avseende försäljning till R lämnas inga uppgifter i KVR.

Fakturor: Oavsett om faktureringen sker från Sverige eller från filialerna i Frankrike och i Tyskland, ska vid försäljningen till FR och DE respektive köpares VAT-nummer anges liksom SE:s eget VAT-nummer. Vid försäljningen till R behöver SE ange endast sitt eget registreringsnummer.

Överföring till eget lager

Om varorna i stället levereras från SE till filialerna och därefter till köparna, kan beskattningsresultatet bli annorlunda. Överföringen till filialerna kan då komma att beskattas i Frankrike respektive Tyskland som GIF och omsättningarna gentemot köparna anses som omsättningar i dessa länder. Överföringen lik-

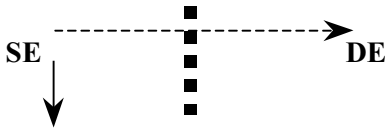
ställs i Sverige med en skattepliktig omsättning enligt 2 kap. 1 § 2 st. ML och undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Överföringen redovisas på rad 24 i deklarationen. I KVR anges i fältet avseende köparens VAT-nr inkl. landskod SE:s tyska respektive franska VAT-nr inkl. landskod. Dessutom anges värdet av varan.

Leverans inom Sverige

I det fall köparen finns i ett annat EG-land än Sverige men leveransen sker till en plats i Sverige ska svensk moms tas ut. Någon förvärvsbeskattning hos köparen i det andra EG-landet sker inte eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport. Om den utländske köparen vidaresäljer varan i Sverige ska han registreras till moms här.

Exempel 4

SE i Sverige säljer en vara till DE i Tyskland. Båda är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan transporteras inte till Tyskland eller till ett annat EG-land utan stannar i Sverige.



SE:s omsättning i Sverige är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom varan inte är föremål för någon gränsöverskridande transport.

SE:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 11 och 32.
KVR:	ska inte lämnas.

Import

Import av vara undantas från skatteplikt om varan efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. En vara som importeras hit av den som är skattskyldig för importen för att omsättas (här eller till annat EG-land) anses omsatt i Sverige, trots att den inte finns här i landet då transporten till köparen påbörjas (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Exempel 5

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är näringsidkare och registrerad till moms i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

5 a).

SE vet redan då byrån förs in i Sverige att han ska vidareomsätta den till en svensk kund, SE1, och fakturerar SE1 för denna omsättning.

Importmoms betalas till tullen. SE deklarerar omsättningen inom landet.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11, 32 och 37 (importmomsen).

Är det fråga om en vara på vars omsättning en reducerad skattesats är tillämplig (se avsnitt 14) ska redovisningen inte ske på rad 32 utan på rad 33 såvitt avser skattesatsen 12 % och rad 34 såvitt avser skattesatsen 6 %.

KVR: ska inte lämnas.
Fakturan: SE anger sitt eget registreringsnummer.

5 b).

SE vet redan då varan förs in i Sverige att han ska sälja den vidare till en finsk näringsidkare, FI och fakturerar FI för denna omsättning vid vilken varan ska transporteras till Finland.

Importmoms betalas inte till tullen (3 kap. 30 § 2 st. ML).

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där importmoms inte tas ut på grund av att det inte sker någon import.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Om SE inte redan är registrerad till moms i Sverige ska han bli det på grund av att han är berättigad till återbetalning av ingående moms (10 kap. 11 §, 19 kap. 13 § ML) till följd av importen och den följande omsättningen.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 23.
KVR: FI:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan: SE anger sitt eget och FI:s VAT-nummer.

5 c).

Vid tidpunkten för införseln vet inte SE vem han ska sälja varan till, varför den läggs i lager.

SE kan lägga varan i ett s.k. tillfälligt lager hos tullen. Han har därefter 45 dagar (om varan kommit till Sverige med fartyg) eller 20 dagar (om varan kommit med annat transportmedel än fartyg) på sig att bestämma vad han ska göra med varan. Om varan ska omsättas till en svensk köpare blir momseffekten som i exempel 5 a ovan. Om varan ska omsättas enligt 3 kap. 30 a § ML (till annat EG-land) blir utgången som i exempel 5 b (angående transitering se nedan). Om varan ska omsättas med transport till tredje land sker ingen import till Sverige.

SE:s redovisning:

Deklarationen:	Försäljningen redovisas som en exportförsäljning (rad 21).
KVR:	lämnas *inte* vid en exportförsäljning.

Bestämmelserna angående lagring i olika typer av lager behandlas i avsnitt 21.

Transitering T1-proceduren

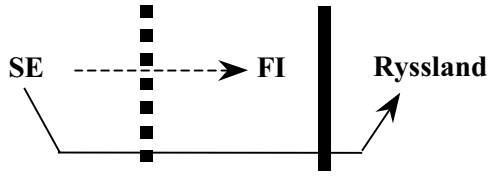
I exempel 5 införtullas varan i Sverige. I de fall en vara ska transporteras vidare till annat EG-land behöver den dock inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av den s.k. T 1-proceduren (extern transitering). Detta innebär att importmoms ska tas ut i destinationslandet (dvs. i Finland i exempel 5 b). Jfr exempel 28.

Transport till tredje land

Om köparen visserligen finns inom EG men varan transporteras från Sverige till tredje land ska inte svensk moms tas ut, men det beror då inte på att köparens förvärv är den beskattningsgrundande händelsen utan på att det är fråga om export (exempel 6). Även om köparen finns i ett annat EG-land men varan transporteras från tredje land till ett annat EG-land än Sverige (exempel 7) ska den svenske säljaren betrakta affärshändelsen som export.

Exempel 6

SE i Sverige säljer en vara till FI i Finland. Varan transporteras från Sverige till Ryssland. Export föreligger enligt 5 kap. 9 § ML.

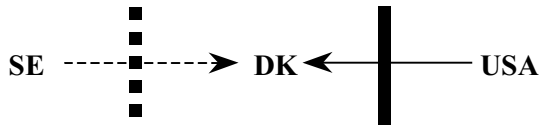


SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21.
KVR: ska inte lämnas.

Exempel 7

SE i Sverige säljer en vara till DK i Danmark. Varan transporteras från USA (där transporten påbörjas) till Danmark. Varan är inte omsatt i Sverige (5 kap. 1 och 2 §§ ML). Export (omsättning utom EG) föreligger (1 kap. 10 § ML).



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 21.
KVR: ska inte lämnas.

Transport via tredje land

Om köparen finns i ett annat EG-land än Sverige och varan sänds till det landet men via tredje land kan försäljningen i Sverige ändå ske utan svensk moms enligt 3 kap. 30 a § ML om transporten via tredje land endast är föranledd av t.ex. transporttekniska skäl. Om en enda frakthandling föreligger utgör det en omständighet som tyder på ett sådant förhållande. Normalt sker i dessa fall transitering av varan så att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara. Om däremot varan exempelvis blir föremål för bearbetning eller komplettering i tredje land, och/eller den ursprungliga transporten avbryts, varefter ett nytt transportåtagande uppkommer, kan försäljningen i Sverige i vissa fall komma att betraktas som export.

Passiv förädling

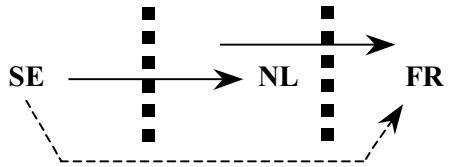
Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats bör överföringen av varan kunna ses som ett GIF.

Transport via annat EG-land

En omsättning i Sverige kan vara undantagen från skatteplikt här om köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land och varan sänds till exempelvis köparens hemland via ett annat EG-land. Denna situation kan uppkomma om varan ska bearbetas eller behandlas i ”mellanlandet” innan den förs in i ett annat EG-land. Det är således inte något krav för svensk momsfrihet enligt 3 kap. 30 a § ML att varan transporteras direkt från Sverige till det slutliga destinationslandet.

Exempel 8

SE i Sverige säljer en vara till FR i Frankrike. SE och FR är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till NL i Holland för viss reparation eller annan bearbetning (ej tillverkning av ny vara). Varan sänds vidare från Holland till Frankrike. Varan säljs momsfritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML.



SE:s redovisning:

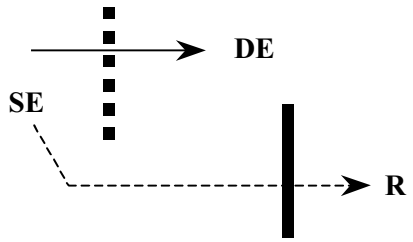
Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan:	SE anger sitt eget och FR:s VAT-nummer.

10.6.2.2 Försäljning till köpare i tredje land men varan sänds till annat EG-land

Finns köparen inte inom EG utan i tredje land men varan levereras från Sverige till ett EG-land, ska svensk moms tas ut om köparen inte är momsregistrerad i ett annat EG-land. Det är då inte fråga om export utan omsättningen i Sverige är den beskattningsgrundande händelsen. Ska den utländske köparen sälja varan vidare kan han bli skattskyldig i Sverige eller i det land dit varan levererats.

Exempel 9

SE i Sverige säljer en vara till R i Ryssland. R säljer varan vidare till DE i Tyskland. DE, SE och R är registrerade till moms i respektive hemland. Varan sänds från Sverige till DE i Tyskland.



Det är inte fråga om export eftersom varan inte sänds till ett tredje land. Varan kan inte säljas momsfritt i Sverige enligt 3 kap. 30 a § ML om förvärvaren R inte är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige. Beroende på var varan finns när äganderätten övergår till R, kan R bli registreringsskyldig i Sverige eller Tyskland. Om varan finns i Sverige när äganderätten övergår till R blir R skyldig att låta registrera sig till moms i Sverige.

R:s redovisning om han ska momsregistreras i Sverige:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Sverige:

Deklarationen:	Rad 11 och 32.
KVR:	ska inte lämnas.
Fakturan:	SE anger sitt eget registreringsnummer.

SE:s redovisning om R momsregistreras i Tyskland:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	R:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan:	SE anger sitt eget och R:s tyska VAT-nummer.

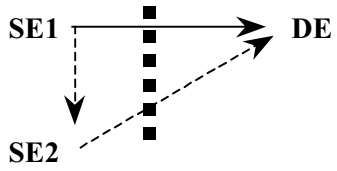
10.6.2.3 Försäljning till någon med svenskt VAT-nummer men varan levereras till annat EG-land

Om varan levereras från Sverige till ett annat EG-land men såväl säljare som köpare är registrerade till moms i Sverige ska transaktionen beläggas med svensk moms.

Oäkta treparts-handel

Exempel 10

SE1 säljer en vara till SE2 (led 1). Båda är registrerade till moms i Sverige. Varan sänds från Sverige till Tyskland. SE2 säljer varan vidare till DE (led 2). Denne är registrerad till moms i Tyskland.



SE1:s försäljning till SE2 är inte undantagen från skatte-

plikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Svensk moms ska tas ut.

SE1:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 11 och 32.
KVR:	ska inte lämnas.
Fakturan:	SE anger sitt eget momsregistreringsnummer.

Om SE2 vidaresäljer varan till DE i Tyskland kan detta ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML). DE förvärvsbeskattas i Tyskland.

SE2:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan:	SE2 anger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

10.6.2.4 Trepartshandel och varuleverans från Sverige

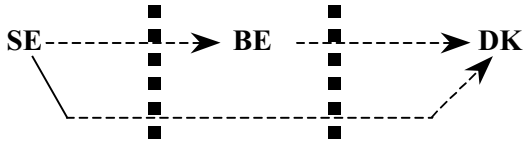
En trepartshandel i ML:s mening kännetecknas av att fråga är om en kedjetransaktion avseende varuhandel mellan EG-länder där tre momsregistrerade parter finns i var sitt EG-land, och varan levereras direkt från den förste till den siste i kedjan.

Vid trepartshandel gäller särskilda regler som syftar till att den s.k. mellanmannen (den i kedjan som förvärvar en vara för vidareomsättning) inte ska beskattas för sitt förvärv varken i varans destinationsland eller i det land där han är momsregistrerad. Beskattningen ska i stället åläggas den förvärvare till vilken mellanmannen avyttrar varan. Denne förvärvare är då skattskyldig för mellanmannens omsättning av varan.

Nedan redogörs i ett exempel för konsekvenserna beträffande momsen då den förste i kedjan är registrerad till moms i Sverige och varan levereras från Sverige. I avsnittet 10.6.4.7 redogörs för situationer då mellanmannen är svensk samt för situationer då mellanmannen är utländsk och slutförvärvaren i transaktionskedjan finns i Sverige.

Exempel 11

SE i Sverige säljer en vara till BE i Belgien som säljer den vidare till DK i Danmark. De är momsregistrerade i respektive hemland. Leveransen sker direkt från SE till DK (dvs. trepartshandel).



SE:s försäljning till BE är fri från svensk moms (3 kap. 30 a § ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan:	SE anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

10.6.2.5 Handel mellan fler än tre parter

I de fall fler parter än tre ingår i en kedja med transaktioner finns inga regler om förenklat förfarande motsvarande de som gäller vid trepartshandel. De allmänna bestämmelserna i beskattningsordningen gäller, vilket kan medföra ökade administrativa åligganden för såväl inblandade ”mellanmän” som för skattemyndigheterna. Hur beskattningen ska utföras i samband med fyrpartshandel (eller vid handel mellan ännu flera parter) är för närvarande inte helt klarlagt utom vad gäller omsättning av vara som är placerad i skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38. Det finns anledning anta att man inom EG förfar olika för att uppnå det avsedda beskattningsresultatet; beskattning i varans destinationsland. I de följande exemplen redogörs för några tänkbara lösningar då någon säljare i kedjan har svenskt VAT- nummer. Under avsnitt 10.6.4.8 redogörs för fall då varan slutligen hamnar i Sverige.

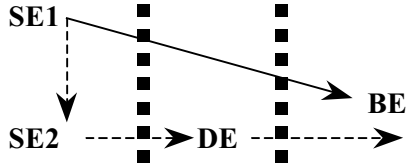
Syftet i samtliga fall är att försöka utforma konstellationer som utgör sådan tvåparts- eller trepartshandel som regleras i 2 a kap. ML. En ledstjärna är därvid att det måste finnas en betryggande kontroll av att beskattning inte undgås i destinationslandet, vilket endast torde uppnås om samtliga parter avlämnar KVR. En annan ledstjärna är att i så stor utsträckning som möjligt undvika momsregistrering av utländska företag genom ett ombud, se avsnitt 40.

Exempel 12 (Fyra parter)

12 a)

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till svenska (2) SE2. SE2 säljer varan vidare till (3) DE i Tyskland. Denne säljer den till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från SE1 till BE.

Samtliga parter är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



(1) SE1:

Omsättningen är gjord i Sverige och är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Deklarationen:	Rad 11 och 32.
KVR:	ska inte lämnas.
Fakturan:	SE1 anger sitt eget momsregistreringsnummer.

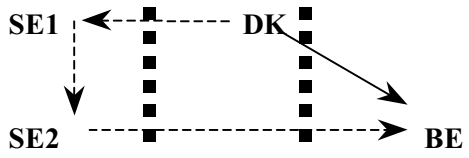
(2) SE2:

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML är tillämpligt (SE2 är säljare i en tvåpartshandel alternativt i en trepartshandel).

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan:	SE2 uppger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

12 b)

(1) DK i Danmark säljer en vara till (2) SE1 i Sverige som säljer den till (3) SE2 i Sverige. SE2 säljer varan vidare till (4) BE i Belgien. Varan sänds direkt från Danmark till Belgien. Samtliga parter är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Om SE1 blir momsregistrerad i Danmark (avgångslandet) kan SE2 behandlas som s.k. mellanman i en trepartshandel. Om i stället SE2 blir momsregistrerad i Belgien (destinationslandet) kan SE1 behandlas som mellanman i en

trepartshandel.

I detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är andra eller tredje part i kedjan) bör man av praktiska skäl kunna se försäljningarna som två fall av tvåpartshandel dvs. dels mellan DK och SE1, dels mellan SE2 och BE.

Detta innebär att SE1 redovisar ett GIF i Sverige enligt den s.k. reservregeln (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML). SE1 debiterar inte moms i sin faktura till SE2. I detta fall har SE1 även avdragsrätt för sin förvärvsskatt på grund av *att* man vet vad som händer med varan efter förvärvet, *att* SE1:s köp och försäljning redovisas i en och samma deklaration, *att* det är fråga om en transaktion där två svenska VAT-nummer åberopas och *att* Sverige inte är varans destinationsland (jfr exempel 24).

(2) SE1:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 25, 35 och 37 (GIF) samt av praktiska skäl rad 21 (försäljningen till SE2).
KVR:	ska inte lämnas.

SE2:s försäljning bör i ett sådant här fall ses som en omsättning i Sverige som blir undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML (säljande part i en tvåpartshandel där BE gör ett GIF).

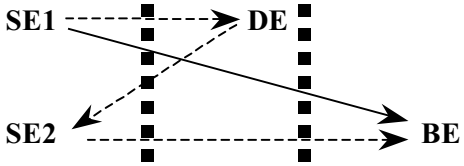
(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	BE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
SE2:s faktura	SE2 anger sitt eget och BE:s VAT-nummer.

Huruvida SE1 och SE2 ska registreras till moms i Danmark eller Belgien avgörs dock av dessa länders bestämmelser.

12 c)

(1) SE1 i Sverige säljer en vara till (2) DE i Tyskland som säljer den till (3) SE2 i Sverige. Denne säljer varan till (4) BE i Belgien. Varan sänds från SE1 direkt till BE. Samtliga parter är momsregistrerade.



Av praktiska skäl bör i detta specifika fall (dvs. någon med svenskt VAT-nummer är förste respektive tredje part i kedjan) försäljningarna ses som dels en tvåpartshandel (mellan SE1 och DE), dels som en trepartshandel (mellan DE, SE2 och BE).

SE1:s omsättning i Sverige blir därmed undantagen från skatteplikt här enligt 3 kap. 30 a § ML.

(1) SE1:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	DE:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
SE1:s faktura:	SE1 anger sitt eget och DE:s VAT-nummer.

SE2 är mellanman i en trepartshandel och ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

(3) SE2:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 26 (mellanman i trepartshandeln).
KVR:	BE:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avs. trepartshandel värdet av varuleveransen till BE.
SE2:s faktura:	SE2 ska på fakturan till BE ange bådas VAT-nummer samt att det är fråga om trepartshandel.

10.6.2.6 Arbetsbeting

Arbetsbeting ska fr.o.m. den 1 januari 1996 inte längre behandlas som en varuomsättning utan som omsättning av en tjänst, se avsnitt 11.3.3.

10.6.2.7 Försäljning till beskickning, internationella organisationer, diplomater m.fl. i andra EG-länder

3 kap. 30 a § ML och 14 c § MF

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML och 14 c § MF finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller

ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering. Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se vidare avsnitten 10.6.2.8, 11.1.3 och 39).

Intyg krävs

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem.

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21 angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., dnr 10304-99/100.

10.6.2.8 Försäljning till beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår under avsnitt 10.3. Det sagda gäller även vid leveranser av varor till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till Utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG. (Se vidare avsnitt 39).

Se även RSV:s skrivelse 1999-10-21 angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., dnr 10304-99/100.

10.6.2.9 Försäljning av punktskattepliktig vara

Till annan än privatperson

Reglerna om förvärvsbeskattning hos köparen gäller om det som försäljs är en punktskattepliktig vara och köparen *inte* är en privatperson. Det kan exempelvis vara fråga om en förening eller en institution som inte är registrerad till moms i ett EG-land. Med

punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatteregler. Några beloppsgränser finns inte utan även mindre försäljningar kan göras från Sverige utan att svensk moms tas ut i sådana fall.

Till privatperson

Om köparen är privatperson kan säljaren bli skattskyldig i destinationslandet för omsättningen enligt de regler som där gäller för s.k. distansförsäljning.

10.6.2.10 Försäljning av nytt transportmedel

Ett nytt transportmedel ska alltid beskattas i det land där transportmedlet stadigvarande ska användas.

För att visa att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land och därmed kunna omsättas med undantag från svensk moms ska köparen till säljaren lämna uppgifter som styrker att transportmedlet ska användas på sådant sätt. Det kan t.ex. vara fråga om att uppvisa handlingar som styrker köparens bosättning i eller liknande anknytning till det andra EG-landet. Om det vid leverans inte kan styrkas att transportmedlet ska användas stadigvarande i ett annat EG-land bör moms tas ut vid försäljningen och betalas tillbaka till köparen då denne uppvisar registrerings-, skatteförsäkrings- eller annan handling som styrker att transportmedlet stadigvarande brukas i det andra EG-landet.

Alla kan bli skattskyldiga

Beskattning sker genom att förvärvet anses som den beskattningsgrundande händelsen. Köparen ska förvärvsbeskattas oavsett om han är näringsidkare, en annan juridisk person eller en fysisk person och oavsett om han förvärvat transportmedlet från en näringsidkare, en privatperson eller någon annan.

Med nya transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML:

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

inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

Ett motordrivet marktransportmedel är att anse som nytt om *något* av nedanstående kriterier är uppfyllt:

- fordonet är mindre än 6 månader gammalt (omsatt inom sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mindre än 600 mil.

Det räcker alltså inte med att ett av kriterierna är uppfyllda för att bilen ska vara att anse som begagnad.

Transportmedlet är att anse som begagnat när *bägge* nedanstående kriterier är uppfyllda:

- fordonet är mer än 6 månader gammalt (omsatt mer än sex månader efter det att det första gången tagits i bruk),
- fordonet har körts mer än 600 mil vid omsättningstillfället.

Det krävs alltså att bägge kriterierna är uppfyllda, annars är fordonet att anse som nytt. Motsvarande gäller för fartyg och flygplan.

Exempel

a) En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den körts mer än 600 mil, men eftersom bilen sålts inom 6-månadersgränsen är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

b) En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som ny, visserligen har den sålts efter 6-månadersgränsen men då bilen inte körts mer än 600 mil är ett av nybilskriterierna uppfyllda.

c) En bil har omsatts 5 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 500 mil. Bilen är att anse som *ny*, eftersom bägge nybilskriterierna är uppfyllda.

En bil har omsatts 7 månader efter det att den första gången tagits i bruk. Bilen har vid omsättningstillfället körts 700 mil. Bilen är att anse som *begagnad*, eftersom inget av nybilskriterierna är uppfyllt.

Uppgift på fakturan

En näringsidkare i Sverige som säljer ett nytt transportmedel under sådana förutsättningar att förvärvsbeskattning ska ske i

annat EG-land ska på fakturan lämna uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till nytt transportmedel.

Anmälan till SKV

Vidare ska en svensk säljare som sålt ett nytt transportmedel till en köpare i annat EG-land anmäla försäljningen till SKV, Särskilda skattekontoret, såvida köparen inte åberopar ett VAT-nummer i ett annat EG-land. Försäljningen anmäls genom att en kopia av fakturan sänds in till SKV, Särskilda skattekontoret.

Specialbestämmelse när säljaren ej är skattskyldig

Då ett nytt transportmedel säljs av någon som inte är skattskyldig för försäljningen, kan denne under vissa förutsättningar erhålla återbetalning av den moms som han betalat vid sitt eget förvärv av transportmedlet. En förutsättning är att försäljningen sker till en köpare i ett annat EG-land. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 a § ML. Ytterligare upplysningar om förfarandet finns intagna i RSV:s broschyr RSV 556.

Förvärv till Sverige

I avsnitt 10.6.4.4, redogörs för vad som gäller då nytt transportmedel förvärvas i annat EG-land för att stadigvarande användas i Sverige.

Begagnade transportmedel

Transportmedel som inte är att anse som nya omfattas av de regler som gäller för varor i allmänhet. Det innebär normalt att utländska privatpersoner som förvärvar sådana transportmedel t.ex. begagnade bilar i Sverige ska betala svensk moms. På motsvarande sätt betalar svensk privatperson tysk moms vid förvärv av t.ex. begagnad personbil i Tyskland.

Nya transportmedel försäljning från Sverige

Exempel 13

SE i Sverige säljer en ny personbil till en dansk privatperson.

Eftersom köparen ska förvärvsbeskattas i Danmark säljer SE utan svensk moms (3 kap. 30 a § 2 st. ML).

Deklarationen: Rad 12.

KVR ska inte lämnas.

Fakturan: SE ska i fakturan ange att fråga är om ett nytt transportmedel.

Övrigt: SE ska sända kopia av fakturan till SKV, Särskilda skattekontoret.

10.6.2.11 Kontroll av VAT-nummer och uppgiftskrav i fakturan

Det är viktigt att känna till att köparen verkligen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige innan försäljning sker utan svensk moms. Detta gäller ej vid försäljning av punktskattepliktiga varor till juridiska personer och vid försäljning av nya

transportmedel oavsett vem som är köpare. Säljaren kan hos sitt lokala skattekontor kontrollera det VAT-nummer köparen uppgett. Har en försäljning gjorts utan svensk moms och det senare visar sig att köparen inte varit registrerad till moms i ett annat EG-land, kan säljaren bli skyldig att betala svensk moms till staten.

Uppgifter i fakturan

Vid en varuförsäljning utan svensk moms ska säljaren utfärda en faktura som ska innehålla – utöver de uppgifter en faktura vid vanlig svensk handel ska vara försedd med – uppgift om såväl säljarens som köparens VAT-nummer. Vid s.k. trepartshandel ska hänvisning även göras till undantagsbestämmelserna i 3 kap. 30 b § ML. En sådan hänvisning kan även ske genom att uttrycket ”trepartshandel” skrivs i fakturan (se exempel 24).

Vid försäljning av ett nytt transportmedel ska fakturan även innehålla uppgift om de förhållanden som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel. Bestämmelser om vad en faktura ska innehålla finns i 11 kap. 8 § ML.

10.6.2.12 Försäljning till näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt till institutioner m.fl. i annat EG-land som ska förvärvsbeskattas

Om det som säljs och transporteras från Sverige inte är en punktskattepliktig vara eller ett nytt transportmedel och köparen är

- en näringsidkare som inte är momsregistrerad, t.ex. sjukvårds- och utbildningsföretag, försäkringsbolag, eller
- en juridisk person som inte bedriver näringsverksamhet, t.ex. institutioner,

ska köparen under vissa förutsättningar momsregistreras och tilldelas VAT-nummer i varans destinationsland för att förvärvsbeskattas där (jfr 2 a kap. 3 § 2 st. ML).

Förvärvströskel

För att förvärvsbeskattning ska ske i destinationslandet krävs att det sammanlagda värdet av köparens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor i destinationslandet överstiger ett visst gränsbelopp exklusive moms, den s.k. förvärvströskeln. Tröskelvärdet varierar mellan medlemsländerna och är i många fall högre än vad som gäller i Sverige. Här är förvärvströskeln 90 000 kr (se vidare avsnittet 10.6.4.9). Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. Tablå över förvärvströskelvärden finns i bilaga 5.

Avsikten med en sådan bestämmelse är att destinationsprincipen ska förverkligas även när köparen inte är näringsidkare med skattepliktig verksamhet men hans köp från ett annat EG-land är av betydande omfattning.

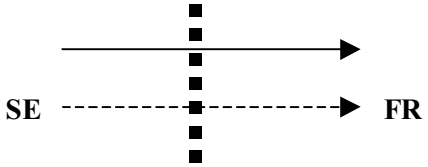
Försäljning till någon i ett annat EG-land, som är momsregistrerad där endast på grund av sina förvärv, är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML) och ska behandlas som vanlig EG-handel. Varvid köparen åberopar det VAT-nummer som tilldelats för förvärven.

Ej privatpersoner

Bestämmelserna om skattskyldighet, förvärvströskel och förvärvsbeskattning då denna överskridits är inte tillämpliga på privatpersoner (angående beskattning, se avsnitt 10.6.2.13).

Exempel 14

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR torde med anledning av förvärvet bli registrerad till moms i Frankrike.



SE:s redovisning om FR registreras till moms i Frankrike:

Deklarationen:	Rad 23.
KVR:	FR:s VAT-nummer inkl. landskod och värdet av varuleveransen.
Fakturan:	SE anger sitt eget och FR:s VAT-nummer.

Frivilligt inträde

Om förvärvströskeln inte överskrids ska enligt sjätte direktivet möjlighet lämnas till frivilligt inträde för köparen. För svenskt vidkommande finns detta reglerat i 2 a kap. 4 § ML (se avsnitt 10.6.4.9).

Beträffande beskattning när förvärvströskeln inte överskrids och frivilligt inträde inte begärts, se avsnitt 10.6.2.13.

10.6.2.13 Försäljning till köpare som ej uppger VAT-nummer och som inte förvärvsbeskattas

Svensk moms tas ut

Om försäljning sker med leverans från Sverige till ett annat EG-land, och förhållandena inte är sådana att beskattning ska ske hos förvärvaren (avsnitt 10.6.2.12) eller enligt reglerna om distansförsäljning (se avsnitt 10.6.2.14), sker omsättningen i Sverige och svensk moms ska tas ut. Det kan t.ex. gälla fall då köparen är en

- näringsidkare som inte uppger något VAT-nummer,
- näringsidkare som är fritagen från skattskyldighet på grund av att verksamheten är av mindre omfattning (jfr avsnitt 10.6.4.6),
- institution eller annan juridisk person som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att förvärvströskeln inte överstigits, eller
- privatperson,
- privatpersoner hemmahörande i annat EG-land kan således inte förvärva varor skattefritt i Sverige (jfr dock de särskilda reglerna för nya transportmedel).

Vid försäljning som avses ovan är inte förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML för skattefrihet uppfyllda (se avsnitt 10.6.2.1). Att omsättningen är gjord i Sverige framgår av 5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Vid försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas dock omsättningen i vissa fall från skatteplikt (se avsnitten 10.6.2.7 och 10.6.2.8).

Exempel 15 (se bilden i exempel 14)

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara) till institutionen FR i Frankrike. FR är innan förvärvet inte registrerad till moms i Frankrike. Varan sänds från Sverige till Frankrike. Priset för varan överstiger inte det gränsvärde (förvärvströskel) som i Frankrike gäller för förvärvsbeskattning hos näringsidkare som inte är skattskyldiga samt för juridiska personer som inte är näringsidkare. FR har inte heller begärt frivilligt inträde i det franska momssystemet (jfr avsnitten 10.6.2.12 och 10.6.4.9).

SE ska ta ut svensk moms.

SE:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 11 och 32.
KVR:	ska inte lämnas:
Fakturan:	SE anger sitt svenska momsregistrerings-

nummer.

Försäljningen kan ske utan svensk moms endast om FR visar att han är registrerad till moms i Frankrike på grund av att förvärvströskeln överskridits eller att förvärvsbeskattning ska ske till följd av beslut om frivillig skattskyldighet för förvärv. De svenska bestämmelserna om förvärvströskeln behandlas i avsnitten 10.6.2.12 och 10.6.4.9.

10.6.2.14 Distansförsäljning från Sverige när säljaren är skattskyldig för omsättningen i annat EG-land

Vid s.k. distansförsäljning ska inte svensk moms tas ut då vara levereras från Sverige till ett annat EG-land om säljaren är skattskyldig för omsättningen i det andra EG-landet.

Med distansförsäljning avses de fall när varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till ett annat EG-land, t.ex. postorderhandel, internethandel och teleshopping och där köparen inte är skattskyldig för GIF.

Omsättningströskel

I varje medlemsland har fastställts en s.k. omsättningströskel. När denna överskrids är distansförsäljaren skyldig att registrera sig till moms i det land dit försäljningen riktas.

Syftet med bestämmelserna är att tillförsäkra destinationslandet momsintäkterna när en säljares distansförsäljning fått avsevärd omfattning. I avsnittet 10.6.4.14, redogörs för den svenska omsättningströskeln som är 320 000 kr. Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 4. Flera medlemsländer har avsevärt högre omsättningströskel än Sverige (se bilaga 5).

Frivilligt inträde

Om omsättningströskeln inte överskrids ska enligt sjätte direktivet möjlighet lämnas till frivilligt inträde. För svenskt vidkommande finns detta reglerat i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML (se även avsnittet 10.6.4.15).

Dokumentationskrav

Innan SKV godtar att en varuomsättning inte längre ska anses gjord i Sverige (på grund av antingen att omsättningströskeln uppnåtts i ett annat EG-land eller ett s.k. frivilligt inträde) ska SKV inhämta skriftlig uppgift härom (kopia av registreringsbevis eller liknande) från behörig myndighet i det andra EG-landet.

Om säljaren inte är registrerad för omsättning i det andra EG-landet, ska svensk moms tas ut.

Exempel 16

SE i Sverige säljer per postorder varor till ett annat EG-land och överskrider den s.k. omsättningströskeln i det landet. Omsättningen är då gjord i det andra EG-landet och ska inte föranleda redovisning i deklaration eller KVR i Sverige. Något GIF på grund av varuöverföring ska inte heller redovisas i deklaration och i KVR. Det framgår av 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om omsättningströskeln överskrids efter det att försäljning pågått en tid under året torde eventuellt registrering i det andra landet komma i fråga endast fr.o.m. den tidpunkt då omsättningströskeln faktiskt överskrids. De omsättningar som gjorts före den tidpunkten anses då gjorda i Sverige och svensk moms redovisas för dessa.

Redovisning i skattedeklarationen för sistnämnda försäljning görs som för andra försäljningar i Sverige (dvs. rad 11 och 32). KVR ska inte lämnas.

10.6.2.15 Montering eller installation i annat EG-land

När en svensk näringsidkare säljer en vara till ett annat EG-land och varan ska levereras där efter montering eller installation, är tillhandahållandet normalt inte att betrakta som en omsättning i Sverige. Om det EG-land där monteringen eller installationen utförs har regler motsvarande de som finns i ML är omsättningen gjord i det andra landet och säljaren kan bli skyldig att registreras till moms där. Vad gäller tillämpningen av de svenska bestämmelserna, se vidare avsnitt 10.6.4.13. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

Exempel 17 (jfr exempel 19, 34, 36 och 60)

SE i Sverige säljer en maskin för montering hos BE i Belgien. SE ombesörjer monteringen.

17 a)

Installationsarbetet är inte av så ringa omfattning att leveransen kan ses som en sådan EG-varuförsäljning vid vilken köparen ska förvärvsbeskattas, men det är inte heller fråga om tillhandahållande av en tjänst t.ex. byggnadsentreprenad. SE anses omsätta en vara inklusive montering och installation därav.

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket avgörs av de belgiska myndigheterna, och således redovisar skatten där ska det *inte* ske någon redovisning i den

svenska skattedeklarationen eller i KVR av omsättningen till den belgiske kunden. När det är fråga om en sådan monteringsleverans som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML ska något värde av varuöverföring ej heller redovisas enligt 2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML.

Om SE inte registreras i Belgien ska det likafullt inte ske någon redovisning av omsättningen till den belgiske kunden i den svenska deklarationen.

17 b)

Tillhandahållandet är av sådan art och omfattning att det är att betrakta som omsättning av tjänst.

Om SE registreras i Belgien för omsättningen, vilket dock avgörs av de belgiska myndigheterna, ska förflyttningen av maskinen ses som en överföring (se avsnitt 10.6.2.18) och därmed redovisas på samma sätt som en försäljning (gemenskapsintern omsättning). Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

SE:s redovisning i Sverige av varuöverföringen:

Deklarationen:	Rad 24 (omsättning av tjänst rad 22).
KVR:	SE:s belgiska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varan.

10.6.2.16 Leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord

Försäljning (omsättning) av varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses gjord utomlands om varorna är avsedda för bruk ombord. Moms ska därmed inte tas ut vid försäljningen (5 kap. 9 § 4 p. ML). Med ”bruk ombord” avses t.ex. för fartygets behov eller för servering ombord. Se även avsnitten 10.3.3, 10.5.3.3, och angående export avsnitt 10.4.

KVR ska inte lämnas i dessa fall.

10.6.2.17 Försäljning av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder

Fartyg/luftfartyg

Försäljning av vara för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG anses som omsättning utomlands Uttrycket ”konsumtion ombord” innebär att varorna måste kunna konsumeras under själva resan. I fråga om andra varor än punkt-

skattepliktiga varor är det endast sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen som kan anses säljas för konsumtion ombord (se kommentaren ovan till 5 kap. 9 § 1 st. 4 a p. ML och avsnitt 14.2.4). Försäljning av andra varor som inte kan anses ske i något annat syfte än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage kan inte anses ske för konsumtion ombord. Försäljning av sådana varor kan således inte ske momsfritt.

Vad gäller bestämmelserna om försäljning ombord på fartyg och luftfartyg under transport av passagerare mellan EG-länder hänvisas till RSV:s promemoria 1999-06-08, dnr 5752-99/100 avseende den nya bestämmelserna i anledning av taxfreeförsäljningen inom EU upphörde den 1 juli 1999.

Tåg

Varor som försäljs under tågresa mellan EG-länder, är omsatta i Sverige om transporten avgick från Sverige, 5 kap. 2 b § ML. I princip ska därför sådan försäljning beläggas med svensk moms. Se även avsnitt 10.5.3.3 och avseende export avsnitt 10.3.3.

Avgångsort

Med avgångsorten avses den första förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare går ombord, oberoende av om någon del av transporten dessförinnan skett utanför EG.

Ankomstort

Med ankomstorten avses den sista förutsedda/planerade platsen inom EG där passagerare som gått ombord inom EG stiger av, oberoende av om någon del av transporten skett utanför EG. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1998 punkten 10.

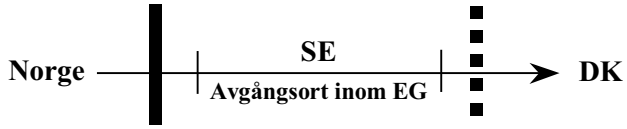
Tur - returresa

Vid tur- och returresa ska återresan ses som en separat transport. Avdragsrätten för ingående moms regleras helt i det land där varorna förts ombord.

Observera att bestämmelserna om vad som kan säljas utan svensk moms inte reglerar vad en resande kan ta in tullfritt till Sverige eller annat EG-land. Närmare information om det kan erhållas från tullen.

Exempel 18

En tågresa går från Oslo till Köpenhamn via Sverige. Tåget gör uppehåll på olika platser i Sverige, där passagerare går av och på tåget.



Försäljning som sker i Norge utgör omsättning utomlands. Försäljning som sker i Sverige och Danmark är omsättning i Sverige (tågets avgångsplats inom EG är i Sverige). I motsatt riktning är all försäljning som sker i Danmark och Sverige omsättning i Danmark. Omsättning gjord på norskt territorium sker i tredje land.

10.6.2.18 Överföring av vara från Sverige till annat EG-land

I avsnittet 10.6.4.11 redogörs för bestämmelserna om förvärvsbeskattning i Sverige vid vissa varuöverföringar till Sverige. De andra medlemsländerna torde ha bestämmelser som i stort motsvarar de svenska.

Exempel 19 (jfr exempel 17, 34, 36 och 60)

SE i Sverige för över en del av sitt lager till Danmark. SE kan bli skyldig att registrera sig till moms i Danmark eftersom han anses göra ett GIF där i och med överföringen.

SE:s redovisning i Sverige:

Deklarationen:	Rad 24.
KVR:	SE:s danska VAT-nummer inkl. landskod anges i fältet avseende köparens VAT-nummer inkl. landskod samt värdet av varuleveransen.

Auktion

En vara som förs över från Sverige till ett annat EG-land för att där omsättas på auktion ska enligt 5 kap. 2 § ML inte anses omsatt i Sverige utan i det land där auktionen äger rum. En svensk skinnförsäljare ska därför i princip registreras i auktionslandet för sin omsättning där. Detta innebär att det inte heller kan bli fråga om en gemenskapsintern omsättning mellan den svenske skinnförsäljaren och den utländske auktionsförrättaren. Detta gäller även om auktionsförrättaren kan anses köpa skinnen vid klubbslaget, eftersom varan då finns i auktionslandet när omsättningen äger rum.

Djurskinns-auktion i Finland resp. Danmark

Enligt vad RSV inhämtat anses en auktionsförrättare i Finland respektive Danmark göra ett gemenskapsinternt förvärv från den utländske, t.ex. svenske pälsdjursuppfödaren.

Oaktat pälsdjursuppfödarens omsättning enligt ML:s bestämmelser ska anses gjord utomlands får av praktiska skäl den svenske skinnförsäljaren redovisa omsättningen som en varuleverans till EG och därmed även i kvartalsredovisningen (RSV:s skrivelse 1995-12-21, dnr 9085-95/902).

10.6.3 Hämtningsköp i Sverige

Om köparen hämtar (tar hand om) varan i Sverige anses försäljningen ha skett i Sverige (5 kap. 3 § ML). Försäljningen kan dock under vissa förutsättningar ske utan svensk moms (3 kap. 30 a § ML) om:

Om köparen är momsregistrerad i annat EG-land

- köparen är registrerad till moms i ett annat EG-land för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor (särskilda regler gäller dock för punktskattepliktiga varor och transportmedel) samt
- varan transporteras av säljaren eller köparen eller av någon annan för köparens räkning från Sverige till ett annat EG-land.

För att omsättningen i Sverige mellan momsregistrerade parter ska vara undantagen från skatteplikt krävs således inte att det av avtalet mellan parterna ska framgå att varan ska transporteras till ett annat EG-land. Situationen kan vara den att den utländske köparen (ej privatperson) förvärvar en vara i Sverige och tar den om hand här för att transportera eller låta transportera den till ett annat EG-land.

Dokumentation

Vad som angetts i avsnitt 10.6.1 beträffande dokumentation hos säljaren och krav om utförsel av varan gäller även i dessa fall.

Om köparen ej är momsregistrerad i annat EG-land

När en privatperson som är medborgare i ett annat EG-land förvärvar en vara vid hämtningsköp här i Sverige och sedan för ut varan till annat EG-land kan försäljningen inte ske utan svensk moms. Kraven i 3 kap. 30 a § ML är inte uppfyllda. Detsamma gäller om köparen är någon annan som inte är skattskyldig för förvärv i sådant land.

Exempel 20

SE i Sverige säljer en vara (som inte är nytt transportmedel) till en privatperson, Dk, i Danmark.

Omsättningen är gjord i Sverige och beläggs med svensk moms, oavsett om Dk hämtar varan i Sverige och för ut den eller låter föra ut den till Danmark. SE redovisar försäljningen som en allmän försäljning i Sverige.

Om varan transporteras till Danmark för säljarens räkning (distansförsäljning, t.ex. postorderförsäljning) och värdet av SE:s totala försäljningar till Danmark understiger den s.k. omsättningströskeln i Danmark är omsättningen gjord i Sverige. Efter det att tröskelvärdet överskridits anses omsättningen ha gjorts i Danmark. Detta innebär i sin tur att SE ska registrera sig till moms i Danmark och debitera

dansk moms (se avsnitt 10.6.2.14).

Försäljning till diplomater, beskickningar och internationella organisationer undantas i vissa fall från skatteplikt (se avsnitt 10.6.2.7, 10.6.2.8 och avsnitt 39).

10.6.4 Försäljning m.m. till Sverige från ett annat EG-land (s.k. förvärvsbeskattning)

För att destinationsprincipen ska kunna upprätthållas vid varuhandel mellan skattskyldiga i skilda EG-länder måste (sedan den ”inre marknaden” tillkom och gränsuppbörden av importmoms avskaffades) moms redovisas i destinationslandet i förvärvarens momsdeklaration. Detta sker genom att förvärvet betraktas som den beskattningsgrundande händelsen för vilken köparen blir skattskyldig. (jfr avsnitt 10.9.4).

I avsnitten 10.5.4.1, 10.6.2.5 samt 10.6.4.6–10.6.4.11 redogörs för under vilka förutsättningar förvärvsbeskattning i Sverige kan komma ifråga då varor förs hit från ett annat EG-land. I vissa fall kan förvärvsbeskattning ske i Sverige trots att en vara förs mellan andra EG-länder (reservregeln).

Förvärvsbeskattningen tillgår i princip så att förvärvaren räknar om inköpspriset eller motsvarande för varan från utländsk till svensk valuta. På detta underlag (beskattningsunderlaget) räknas sedan den svenska momsen ut. Denna beräknas som ett pålägg på beskattningsunderlaget och motsvarar 25 % av detta. Vid förvärv av livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) beräknas dock skatten till 12 % (undantag för spritdrycker, vin, tobak m.m.). Vid förvärv av sådana böcker, tidskrifter m.m. som avses i 7 kap. 1 § 3 st. 1–4 p. ML beräknas skatten till 6 %. Bestämmelser om skattesatser, och beskattningsunderlag finns i 7 kap. 1 och 2 a §§ ML. (Se vidare under avsnitt 14)

Den framräknade s.k. förvärvsskatten tas upp som en utgående moms. Om den förvärvade varan används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, har förvärvaren rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärvsskatten enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML. Detta innebär i flertalet fall av förvärvsbeskattning att den utgående och den ingående momsen tar ut varandra och att någon inbetalning till staten inte ska ske. Inbetalning kan dock bli aktuell om den vara som förvärvats används i s.k. blandad (skattepliktig och skattefri) verksamhet, varvid full avdragsrätt inte föreligger.

Ej åberopat sitt VAT-nr vid förvärv

Om en företagare har underlåtit att åberopa sitt VAT-nummer vid förvärv till sin verksamhet och av den anledningen blivit debiterad moms i ett annat EG-land, så ska förvärvet ändå beskattas och redovisas som ett GIF här. Vid beräkningen av den utgående momsen ska den utländska momsen ingå. Det innebär en dubbelbeskattning i de fall företagaren inte har avdragsrätt för motsvarande ingående moms. Som exempel kan nämnas följande.

Exempel

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

Reservregeln

Vid tillämpning av den s.k. reservregeln medges i princip inte avdrag (jfr avsnitten 10.5.4.1, 10.6.2.5 och 10.6.4.6 samt exemplen 12 b och 22).

Uppgiftslämnande

Förvärvaren ska även lämna vissa uppgifter i deklarationen om värdet av sitt förvärv. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt är det viktigt att känna till bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde m.m. Nedan lämnas en redogörelse för dessa bestämmelser.

10.6.4.1 Skattskyldighetens inträde vid GIF

I 1 kap. 4 a § ML anges att skattskyldigheten för GIF inträder vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses enligt nämnda lagrum inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan.

Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde uppstår en betalningsskyldighet gentemot staten för den s.k. förvärvsskatten. Detta innebär dock inte alltid en skyldighet att redovisa och betala förvärvsskatten vid denna tidpunkt. Redogörelse för när redovisningsskyldigheten inträder lämnas under avsnitt 10.6.4.2.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bestäms på ovan angivet sätt oavsett om den skattskyldige tillämpar faktureringseller bokslutsmetoden vid sin momsredovisning.

Förskott redovisas inte som GIF och i KVR

Ett GIF anses ha inträffat då förvärvet är genomfört, dvs. då varan levererats. En köpares betalning av förskott för en beställd vara anses således inte som ett GIF. Ett förskott ska därför inte heller tas upp i säljares KVR eller deklaration.

tas upp i säljares KVR eller deklaration.

10.6.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde vid GIF

I ML finns inte några särskilda bestämmelser som reglerar när redovisningsskyldigheten inträder vid GIF. De allmänna bestämmelserna i ML får därför tillämpas vid GIF.

Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Faktureringsmetoden

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura efter leverans av vara. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående moms för den period då betalning erhållits respektive erlagts för vara. Motsvarande bör gälla vid redovisning av förvärvsskatt med anledning av GIF.

Bokslutsmetoden

För den som tillämpar bokslutsmetoden bör gälla att redovisning ska ske i deklarationen för den period under vilken betalning för förvärvet erlagts. Det innebär att om betalning erläggs i delposter inträder redovisningsskyldigheten för förvärvet successivt. Motsvarande gäller det avdrag för ingående moms som kan följa av förvärvet. I likhet med vad som allmänt gäller vid tillämpning av bokslutsmetoden ska vid utgången av beskattningsåret redovisning av utgående respektive ingående moms ske för sådan del av ett förvärv för vilken redovisningsskyldigheten inte fullgjorts tidigare. Redovisning av utgående och ingående moms på kvarvarande skuld avseende förvärvet ska då också ske.

Vad gäller redovisningen i KVR hänvisas till RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:12).

10.6.4.3 Valutadag

Omräkning från utländsk till svensk valuta ska ske med iakttagande av kurs som gällt den dag då skattskyldighet inträtt för förvärvet (jfr avsnitt 10.6.4.1). Omräkningen ska således göras per fakturadatum eller per den 15:e i månaden efter leveransmånaden beroende på vilket som inträffar först. Detta gäller vid tillämpning av såväl faktureringsmetoden som bokslutsmetoden (10 § RSFS 1999:12 om vilka uppgifter som ska lämnas i en periodisk sammanställning).

Månatlig valutakurs som fastställs av oberoende part, t.ex. Riksbanken eller Tullverket, får användas. Vald metod för fastställan-

de av valutakurs ska dock tillämpas konsekvent.

I SKV-NYTT (finns även på SKV:s webbplats) publiceras löpande de månatliga valutakurser som meddelas av Riksbanken och Tullverket.

10.6.4.4 Förvärv av nytt transportmedel

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om någon i ett annat EG-land förvärvar ett nytt transportmedel som transporteras till Sverige för att användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML).

Alla köpare kan förvärvsbeskattas

Förvärvsbeskattning i Sverige ska ske oberoende av säljares och köpares status. Det innebär att beskattning ska ske i Sverige oavsett köparen är näringsidkare, institution, privatperson eller någon annan. Beskattningsfrågan påverkas inte heller av om säljaren i det andra EG-landet är bilförsäljningsföretag, annan näringsidkare, privatperson eller annan.

Det är SKV, Särskilda skattekontoret, som är beskattningsmyndighet när det gäller förvärv av nya transportmedel. Av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML framgår att det är förvärvaren som ska betala skatten på förvärvet. Den som är skattskyldig endast för sådant förvärv som avses här ska inte registreras till moms för förvärvet. Denne redovisar i stället skatten till Särskilda kontoret enligt ett särskilt förfarande. I en särskild broschyr (RSV 556) redogörs för hur redovisning och betalning ska fullgöras i sådana fall.

Förvärvare som är momsregistrerad eller redovisar momsen i särskild självdeklaration reglerar skatten i respektive i deklaration.

Beträffande begreppet nytt transportmedel hänvisas till avsnitt 10.6.2.10.

10.6.4.5 Förvärv av punktskattepliktig vara

T.ex. tobak

Med punktskattepliktig vara förstås här sådan alkohol-, tobaks- eller mineraloljeprodukt som är obligatoriskt skattepliktig enligt EG:s punktskatteregler (1 kap. 13 b § ML).

Även juridisk person som inte är näringsidkare förvärvsbeskattas

För sådana varor gäller att beskattning alltid ska ske i Sverige om varorna sänds hit från ett annat EG-land. Om förvärvaren är näringsidkare eller annan juridisk person som inte är näringsidkare ska han betala förvärvsskatt här i landet. Detta framgår av 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML.

Särskilt förfarande

En näringsidkare eller annan juridisk person som enbart är skattskyldig till moms på grund av förvärv av punktskattepliktig vara ska inte registrera sig till moms. Beskattningen sker i sådana fall

enligt ett särskild förfarande vid SKV, Särskilda skattekontoret, som är beskattningsmyndighet vid sådana förvärv.

eller den vanliga deklarationen

En näringsidkare eller annan juridisk person som annars är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. ML, ska deklarera förvärvsskatten på nya transportmedel på samma sätt som gäller för redovisning av förvärvsskatt för varor i allmänhet.

Om köparen är fysisk privatperson beskattas säljaren

Om en privatperson i Sverige förvärvar en punktskattepliktig vara t.ex. tobak i ett annat EG-land, är säljaren skattskyldig här i Sverige för sin omsättning om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till Sverige. I sådant fall anses nämligen omsättningen oavsett belopp ha skett i Sverige oavsett om varan funnits i annat EG-land när transporten av den till köparen påbörjats. Bestämmelser om detta finns i 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML.

Ytterligare information lämnas i s.k. nyhetsbrev, vilka kan beställas hos SKV, Särskilda skattekontoret.

10.6.4.6 Förvärv som görs av någon med svenskt VAT-nummer

Varan sänds från annat EG-land till Sverige

Om en näringsidkare i Sverige med rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML mot ersättning förvärvar en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara ska förvärvsbeskattning ske i Sverige. Detta förutsätter dock att förvärvet gjorts från en säljare som är skattskyldig till moms i ett annat EG-land och att varan transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det saknar betydelse vem som utfört eller låtit utföra transporten. Bestämmelser om detta återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. samt 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML.

Förvärv från utländsk säljare ej skattskyldig pga. låg omsättning

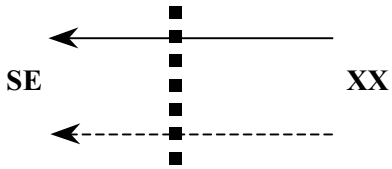
I vissa länder är näringsidkare med verksamhet av mindre omfattning fritagna från skattskyldighet till moms. Om förvärv görs i Sverige från en sådan näringsidkare sker inte förvärvsbeskattning i Sverige.

I vissa länder kan en företagare, vars verksamhet är att betrakta som ringa, medges frivilligt inträde i sitt lands momssystem. Därmed erhålls även ett momsregistreringsnummer och bestämmelserna i övergångsordningen kan då bli tillämpliga. Detta innebär att om förvärvsbeskattning ska ske i Sverige förvärvar den svenske näringsidkaren varan utan moms i inköpslandet.

Exempel 21

SE köper under åberopande av sitt svenska VAT-nummer

en vara från NN som är frivilligt registrerad till moms i sitt hemland (EG-landet XX). Varan sänds till Sverige från XX.



SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.
KVR: lämnas aldrig av köparen.

Varan blir kvar i inköpslandet

Om förvärvet visserligen görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan inte transporteras till en plats utanför det landet, sker inte förvärvsbeskattning i Sverige. Omsättningen av varan torde då inte heller vara undantagen från skatteplikt i det andra landet. Den svenske förvärvaren kan därför komma att bli debiterad moms i inköpslandet av säljaren.

Varan sänds från annat EG-land till tredje land

I det fall förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land, men varan transporteras från det landet till ett tredje land ska inte förvärvsbeskattning ske i Sverige. Transaktionen torde då utgöra export i det andra EG-landet. Transaktionen behöver inte redovisas i den svenska skattedeklarationen.

Varan sänds från tredje land till Sverige

Inte heller ska förvärvsbeskattning ske i Sverige om förvärvet görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land men varan transporteras från ett tredje land till Sverige. Importbeskattning kan då i stället komma i fråga. Av 3 kap. 30 § ML framgår dock att från skatteplikt undantas import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Tullverket är beskattningsmyndighet vid import.

Varan transporteras via tredje land till Sverige

När ett förvärv görs från en skattskyldig näringsidkare i ett annat EG-land och varan transporteras från ett EG-land via ett tredje land till Sverige, ska förvärvet beskattas i Sverige om transporten via tredje land skett av enbart transporttekniska skäl. Normalt sker i dessa fall transiteringen under åberopande av den s.k. T2-proceduren (intern transitering). Detta innebär att varan inte förlorar sin karaktär av EG-vara.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (fullständig eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd för passiv förädling beviljats av tullen bör omsättningen av varan, från det andra EG-landet via tredje land till Sverige, anses uppfylla förutsättningar för ett GIF.

Varan transporteras till Sverige från inköpslandet via ett annat EG-land

Den omständigheten att en vara, som skulle förvärvsbeskattas i Sverige vid direkt transport från inköpslandet till Sverige, först sänds till ett annat EG-land (för exempelvis viss bearbetning) och sedan till Sverige påverkar inte beskattningssituationen. Förvärvsbeskattning ska således ske här.

Exempel 22

SE, som är registrerad till moms i Sverige, förvärvar en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland via Danmark till Sverige.

SE gör ett GIF i Sverige. Att varan sänds via ett annat EG-land saknar betydelse för bedömningen. SE redovisar skatt på samma sätt som i exempel 21.

Reservregeln

Förvärvsbeskattning kan i vissa fall ske i Sverige även om varan inte transporteras till Sverige från ett annat EG-land. Det gäller tillämpning av den s.k. reservregeln. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 och 2 st. ML. Förutsättning för beskattning i Sverige är *att* köparen är registrerad till moms i Sverige, *att* han förvärvar varan under angivande av sitt svenska registreringsnummer *och att* han inte visar att han påförts moms för förvärvet i ett annat EG-land, dvs. han måste, för att undgå beskattning, visa att han vägrats registrering, exempelvis på grund av omsättningströskeln i det andra EG-landet, av behörig myndighet i det andra EG-landet.

Avdragsrätt vid reservregeln

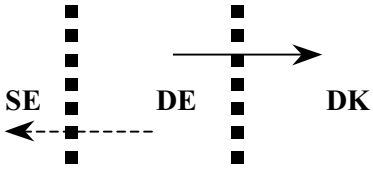
Avdragsrätt vid tillämpning av reservregeln bör endast föreligga om den som förvärvat varan kan visa att han omsatt den i ett annat EG-land och antingen blivit skattskyldig för omsättningen eller har vägrats registrering där, exempelvis på grund av att omsättningen understiger tröskelvärdet. Avdragsrätt bör också föreligga om det visas att varan är avsedd för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Tanken bakom bestämmelsen är att man utan att försvåra transaktionen mellan säljare och köpare vill ha reda på vad som händer med varan efter köpet och om köparen bör registreras i annat EG-land, t.ex. i destinationslandet (jfr exempel 12 b där avdrag anses kunna medges). Avdragsrätten och reservregeln behandlas även i avsnitten 10.5.4.1, 10.6.2.5, 10.6.4.6 och 10.6.4.8.

Om förvärvaren senare visar att han påförts moms i ett annat EG-land efter det att han redovisat förvärvsskatten i Sverige har han rätt att göra justering av sin redovisning. Bestämmelser om detta finns i 13 kap. 25 a § ML.

Exempel 23

SE förvärvar under åberopande av sitt svenska VAT-nummer en vara från DE som är registrerad till moms i Tyskland. Varan sänds från Tyskland till DK i Danmark på begäran av SE.



SE gör egentligen ett GIF i Danmark. Om SE inte visar att förvärvsbeskattning skett i Danmark eller att fråga är om trepartshandel ska förvärvsbeskattning ske i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, den s.k. reservregeln). Avdragsrätt för ingående moms föreligger endast om SE kan visa att han är skattskyldig för omsättning av varan i Danmark, eller att han vägrats registrering av behörig myndighet i Danmark (jfr exempel 12 b) där avdrag anses kunna medges eller att varan förvärvats för användning eller förbrukning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35.
KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om SE, efter det att beskattning skett i Sverige, visar att beskattning skett även i Danmark, har SE rätt att med stöd av 13 kap. 25 a § ML justera sin svenska momsredovisning.

Varan förvärvas från momsregistrerad i annat EG-land men finns i Sverige

Om varan finns i Sverige när transporten till den svenske köparen påbörjas, är den omsatt i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 1 p. eller 3 § ML). Svensk moms ska då tas ut vid omsättningen. Den utländske säljaren är då skattskyldig i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 p. ML och ska registreras till moms här i landet. I 2 kap. 1–2 §§ och i 23 kap. 4 § SBL finns bestämmelser om hur registreringsförfarandet ska gå till då den som ska registreras är utländsk företagare. Om företagaren är etablerad här i landet t.ex. genom att han har fast etableringsställe här, gäller de allmänna bestämmelserna i SBL för registreringen.

10.6.4.7 Trepartshandel

I avsnitt 10.5.4.1 redogörs för vad som avses med begreppet trepartshandel. Momskonsekvenserna för den förste säljaren i transaktionskedjan när denne finns i Sverige behandlas i avsnitt 10.6.2.4. och exempel 11.

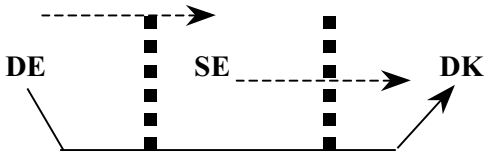
Mellanman med svenskt VAT-nummer

I de fall den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i Sverige ska denne inte anses ha gjort ett GIF i Sverige om han visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelser om detta finns i 2 a kap. 6 § 3 st. ML.

Viss uppgiftsskyldighet i kvartalsredovisningen åligger dock mellanmannen.

Exempel 24

DE i Tyskland säljer en vara till SE i Sverige som säljer den vidare till DK i Danmark. Samtliga är registrerade till moms i sitt hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Danmark.



Fråga är om en s.k. trepartshandel. SE ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML).

SE:s redovisning:

Deklarationen:	Rad 26 (mellanman i trepartshandel).
KVR:	DK:s VAT-nummer inkl. landskod och i fältet avseende trepartshandel värdet av varuleveransen till DK.
Fakturan:	SE ska på fakturan till DK ange sitt och köparens VAT-nummer samt att det är fråga om trepartshandel.

Mellanman med utländskt VAT-nummer
3 kap. 30 b § ML

När en vara sänds från ett annat EG-land till Sverige och den s.k. mellanmannen är registrerad till moms i ett annat EG-land än Sverige eller det land från vilket varan avsänds kan denne enligt 3 kap. 30 b § ML undvika förvärvsbeskattning i Sverige (dvs. destinationslandet) förutsatt

– att han förvärvat varan för sådan vidareomsättning för vilken hans köpare är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML

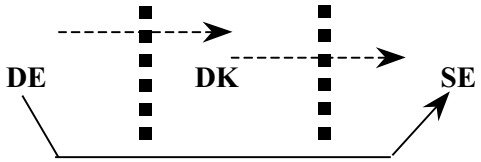
(dvs. köparen är näringsidkare eller juridisk person som inte är näringsidkare och som är registrerad till moms i Sverige), och

– att han i fakturan till sin köpare anger dels sitt eget och köparens VAT-nummer, dels att fråga är om trepartshandel.

Vilka uppgifter en faktura ska innehålla för att undvika att mellanmannen ska förvärvsbeskattas vid trepartshandel regleras i 11 kap. 8 § ML.

Exempel 25

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer varan vidare till SE i Sverige. Samtliga är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. Varan sänds direkt från Tyskland till Sverige. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och anses därmed som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.



Fråga är om s.k. trepartshandel. DK gör ett GIF i Sverige, men detta undantas från skatteplikt på grund av att DK är en utländsk företagare, (3 kap. 30 b § ML). Allt under förutsättning att han till SE utfärdar en faktura som innehåller uppgift om DK:s respektive SE:s VAT-nummer och att fråga är om trepartshandel.

SE är enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML skattskyldig i Sverige för omsättningen till honom (s.k. efterföljande omsättning).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.
KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om DK har ett fast etableringsställe i Sverige är bestämmelsen i 3 kap. 30 b § ML inte tillämplig av den anledningen att DK i så fall inte anses som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, vilket innebär att DK då blir skattskyldig för sitt GIF i Sverige och för den efterföljande omsättningen till SE. DK:s redovisning i så fall: Deklarationen: Rad 25, 35 och 37 (förvärvet). KVR lämnas aldrig av köparen. Rad 11, 32 (omsättningen till SE).

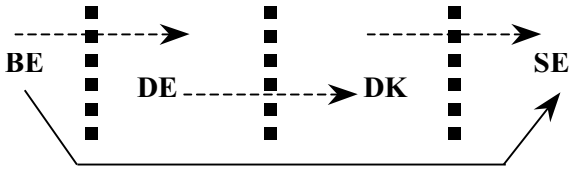
10.6.4.8 Handel mellan fler än tre parter

I avsnitt 10.6.2.5 har framhållits att allmänna regler i ML i princip gäller vid fall där flera än tre parter deltar i en kedja med transaktioner, s.k. fyrpartshandel. Vidare påpekas behovet av förenklingar även i dessa fall och grundtanken bakom de lämnade förslagen till lösning. Nedan lämnas några förslag till lösning vid fyrpartshandel där varan är destinerad till Sverige. Grundtanken bakom dessa är densamma som redovisats i avsnitt 10.6.2.5.

Exempel 26

26 a)

BE i Belgien säljer en vara till DE i Tyskland. Denne säljer varan till DK i Danmark som säljer varan till SE i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och momsregistrerade i respektive hemland. Varan sänds från Belgien direkt till Sverige.



SE:s redovisning styrs av den faktura han får från DK.

Om DK behandlar försäljningen till SE som en vanlig tvåpartshandel, dvs. i fakturan anger sitt och SE:s VAT-nummer och inte debiterat någon moms, bör SE redovisa detta som ett GIF. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning GIF vid tvåpartshandel återfinns i 1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML (jfr även avsnitt 10.6.4.6).

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.
KVR: lämnas aldrig av köparen.

Om däremot DK anser sig vara mellanman i en *trepartshandel,* dvs. anger detta i fakturan, bör transaktionen betraktas som en sådan. SE ska därmed beskattas för den efterföljande omsättningen enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML (jfr även avsnitt 10.6.4.7).

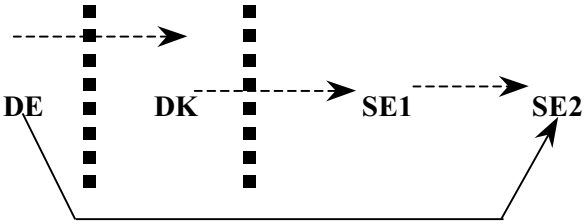
Även i denna situation blir SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.

KVR: lämnas inte.

26 b)

DE i Tyskland säljer en vara till DK i Danmark som säljer den vidare till SE1 i Sverige som i sin tur säljer den till SE2 i Sverige. Varan transporteras direkt från Tyskland till SE2 i Sverige. Samtliga parter är näringsidkare och momsregistrerade i respektive hemland.



SE1:s redovisning av köpet från DK styrs (på samma sätt som i exempel 28 a ovan) av DK:s faktura, dvs. utifrån om DK betraktat transaktionen som tvåparts- eller trepartshandel.

SE1:s försäljning till SE2 får ses som en omsättning inom landet. SE1 ska därför debitera SE2 moms. Uttryckligt lagstöd saknas för att betrakta detta som en omsättning inom landet. Grundtanken torde dock vara att om en förvärvsbeskattning sker i Sverige (varans destinationsland), bör även en efterföljande försäljning till någon med svenskt VAT-nummer anses som en omsättning inom landet.

SE1:s redovisning:

Deklarationen: Rad 11 och 32.
KVR: SE1 ska inte lämna KVR (ingen EG-handel).

10.6.4.9 Förvärv av näringsidkare, som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt, samt institutioner m.fl.

Förvärvströskeln

Särskilda regler gäller då förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara görs av näringsidkare som saknar rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms. Motsvarande regler gäller vid sådana förvärv som görs av andra juridiska personer än näringsidkare, t.ex. institutioner och föreningar. Bestämmelserna innebär att förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om förvärvet görs mot ersättning och varan transporteras från ett annat EG-land till Sverige. För att beskattning ska kunna ske krävs dock att det sammanlagda värdet av köparens skatte-

pliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr exklusive moms (den s.k. förvärvströskeln). Bestämmelsen om tröskelvärdet ska tolkas så att det föreligger en frigräns upp till gränsvärdet. En tablå över förvärvströskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

På köpares begäran kan SKV besluta att förvärv ska beskattas även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Ett sådant beslut gäller under två kalenderår (2 a kap. 2 § 1 p., 3 § 2 st. 2 p. och 4 § ML).

Om värdet av förvärven inte överstiger förvärvströskeln och särskilt beslut om registrering inte meddelats (se ovan) sker beskattning i det land där varorna köps in. Bestämmelserna om distansförsäljning kan bli aktuella i vissa fall, se avsnitt 10.6.4.14.

I övrigt gäller för beskattningsförfarandet samma regler som när näringsidkare med avdragsrätt förvärvar vara.

Exempel 27

SE, som är en idrottsförening i Sverige, har köpt varor i Frankrike för 40 000 kr till den idrottsliga verksamheten. SE är registrerad till moms i Sverige för försäljningsverksamhet från en butik. SE har inte gjort några ytterligare inköp från andra EG-länder än Frankrike till den idrottsliga verksamheten under det innevarande eller det föregående året.

SE ska inte använda den vara som köpts i Frankrike (och för vilken fransk moms torde ha erlagts) i den verksamhet man bedriver som medför skattskyldighet (butiken). På grund härav, och då förvärvströskeln om 90 000 kr inte överskrids, ska inte SE beskattas för GIF i Sverige.

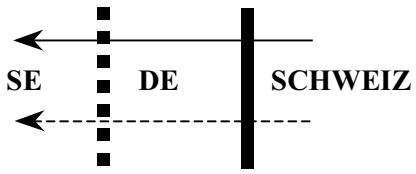
10.6.4.10 Import till annat EG-land för vidaretransport till Sverige

Import via annat EG-land

Förvärvsbeskattning ska ske i Sverige om en juridisk person som inte är näringsidkare importerar en vara till en annat EG-land för vidaretransport till Sverige (2 a kap. 5 § ML). Regeln har karaktären av spärregel avsedd att säkerställa beskattning i destinationslandet.

Exempel 28

SE är en institution i Sverige. SE köper en vara i Schweiz och transporterar den via Tyskland till Sverige.



SE ska beskattas i Sverige för GIF och ska därför registreras till moms här.

SE:s redovisning:

Deklarationen: Rad 25 och 35.
KVR: ska inte lämnas.

Om SE betalt importmoms i Tyskland ska han beskattas för GIF i Sverige men avdragsrätt saknas i detta fall. SE torde kunna erhålla återbetalning av importmomsen i Tyskland.

Om SE inte erlagt importmoms i Tyskland till följd av regler om transiteringsförfarande (T1-proceduren, jfr exempel 5 b), och därför erlägger importmoms i Sverige, ska beskattning av GIF inte ske i Sverige.

10.6.4.11 Överföring av vara till Sverige från annat EG-land

Förvärvsbeskattning sker i Sverige i vissa fall då vara förs till Sverige från annat EG-land (dvs. utan att äganderätten övergår). Beskattningen ersätter importmomsen vid överföringar mellan EG-länder. Vissa överföringar av mera tillfällig art m.m. ska inte förvärvsbeskattas. En grundförutsättning för förvärvsbeskattning är även i dessa fall att varan enligt 5 kap. ML anses omsatt utom landet.

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML ska förvärvsbeskattning ske då den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land och överföringen görs för den verksamheten (se t.ex. exempel 17). I paragrafens andra stycke anges att beskattning av överföringen så som ett GIF *inte ska ske* om överföringen

- görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
- utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan (t.ex. reparation av varan), om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan

ursprungligen överförts från,

- görs för att den överförda varan ska användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför ska användas tillfälligt här i landet (t.ex. uthyrning av varan),
- görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, ska användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i Sverige enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller
- görs för sådan omsättning som avses i 3 kap. 30 a § ML eller 5 kap. 9 § ML (momsfri försäljning till annat EG-land eller exportförsäljning).
- görs för sådan omsättning som avses i 5 kap. 2 § 1 st. 2 eller 4 p. ML, dvs. vid monteringsleveranser av vara och distansförsäljningar, vilka anses som omsättningar inom landet.

Enligt paragrafens tredje stycke ska om förutsättningarna enligt andra stycket inte längre föreligger beskattning ske. Som exempel på ändrade förhållanden kan nämnas att en uthyrd vara säljs till hyrestagaren, dvs. varan ska således inte längre vara tillfällig i Sverige (jfr exempel 32).

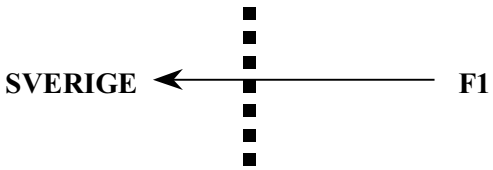
I 2 a kap. 9 § ML anges att överföring till Sverige ska beskattas om

- den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,
- han tar i anspråk varan för annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket (ovannämnda strecksatser) genom att använda den för denna verksamhet efter det att varan transporterats hit, och
- varan *inte* härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det EG-land från vilket varan förs över.

I många fall innebär bestämmelserna i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

Exempel 29 a

FI, som är registrerad till moms i Finland och saknar fast etableringsställe i Sverige, för över en vara från Finland till Sverige. FI ska sälja varan i Sverige till SE som är momsregistrerad här. FI avser inte att ansöka om att få bli skattskyldig för omsättningen. Skattskyldigheten åligger då SE enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML



FI gör på grund av överföringen av varan ett GIF här i landet. Han ska därför registreras till moms i Sverige. På grund av bestämmelse i 3 kap. 30 d § ML beskattas inte detta GIF eftersom FI har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML. FI:s redovisning i Sverige för överföringen blir följande.

FI:s redovisning av förvärvet:

Deklarationen:	Rad 25.
KVR:	ska inte lämnas i Sverige avseende överföringen, eftersom FI är att jämställa med en köpare. Omsättningen i Sverige och skatten på denna redovisas av SE på rad 11, 32 och eventuellt 37.

Exempel 29 b

Om SE inte är momsregistrerad i Sverige blir FI skattskyldig för omsättningen till denne.

Exempel 29 c

Om FI har ett fast etableringsställe i Sverige blir FI alltid skattskyldig för omsättningen oavsett SE:s eventuella momsregistrering.

FI redovisar i båda dessa fall omsättningen på rad 11 och skatten (vid 25 % skattesats) på rad 32 i deklarationen.

Eftersom FI är skattskyldig för omsättningen i Sverige har FI inte återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML, men återbetalningsrätt enligt 8 kap. Av detta följer att FI blir skattskyldig för överföringen och ska redovisa denna på raderna 25, 35 och 37.

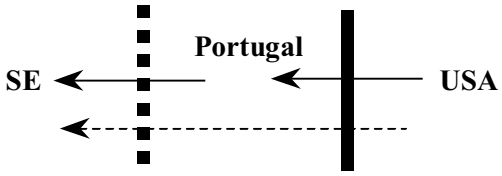
Exempel 29 d

Redovisningen blir densamma, som i 29 b och c om FI i det fall denne saknar etableringsställe i Sverige ansöker enligt 1 kap. 2 a § ML om att få vara skattskyldig även när köparen är momsregistrerad i Sverige.

Exempel 30

Överföring efter import

SE, som är momsregistrerad i Sverige, importerar en vara till Portugal från USA. Han transporterar den sedan vidare till Sverige för att använda den i den egna verksamheten här i landet.



SE gör ett GIF i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML.

SE:s redovisning:

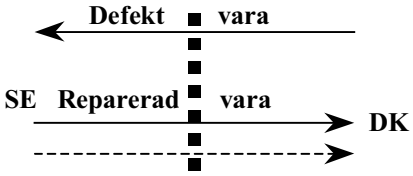
Deklarationen: Rad 25, 35 och 37.
KVR: ska inte lämnas.

SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock exempel 5 b) angående transitering.

Exempel 31

Överföring för att utföra tjänst på varan

DK sänder till SE i Sverige datorer som SE ska reparera. Efter utförd reparation återsänds datorerna till DK.



DK gör visserligen en varuöverföring till Sverige men denna överföring ska inte beskattas här (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML). Även om datorerna inte hade sänts tillbaka till det land varan ursprungligen sänts ifrån, dvs. Danmark, ska överföringen inte förvärvsbeskattas (3 kap. 30 d § ML).

Angående hur reparationstjänsten ska beskattas, se avsnitt 11.3.3.

Exempel 32

Överföring för att utföra tjänst med varan

SE ska hyra en lyftkran av DK i ett år. Parterna är momsregistrerade i respektive hemland. DK saknar fast etableringsställe i Sverige och är därmed en utländsk företagare

varan

enligt 1 kap. 15 § ML, (se exempel 25). DK transporterar i mars 2003 kranen till SE i Sverige. DK:s överföring av lyftkranen ska då denna gjorts för uthyrningen inte anses som ett GIF på grund av bestämmelsen i 2 a kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

Angående beskattningen av uthyrningstjänsten, se avsnitt 11.3.7.

Exempel 33

DE är ett industriföretag i Tyskland. DE för över varuprover till sin svenska kund SE från Tyskland till Sverige. SE ska inte betala någonting för proverna och dessa ska inte återsändas till Tyskland.

3 kap. 30 d § ML

Enligt 2 a kap. 7 § 1 st. ML gör DE ett GIF förvärv i Sverige. Av 3 kap. 30 d § ML framgår dock att förvärvet inte är skattepliktigt, eftersom DE skulle ha rätt till återbetalning av den s.k. förvärvsskatten om beskattning skett för förvärvet (överföringen). DE ska därmed inte beskattas för GIF med anledning av överföringen.

Passiv förädling

Om tullbefrielse (helt eller delvis) erhållits i samband med att tillstånd till passiv förädling beviljats, bör överföring av varan till Sverige från ett annat EG-land (via tredje land där förädling sker) ses som ett GIF och därmed förvärvsbeskattas.

Undantag från GIF vid överföring 2 a kap. 10 § ML

En överföring ska *inte* anses som ett GIF om förvärvsbeskattning inte skulle ha skett om varan förvärvats mot ersättning (2 a kap. 10 § ML).

10.6.4.12 Säljaren importerar vara för att omsätta den

Vad som gäller i fråga om skattskyldighet, avdrags- och återbetalningsrätt m.m. i de fall en säljare eller någon annan som blir skattskyldig för importen importerar en vara till Sverige från en plats utanför EG för att omsätta den, framgår av avsnitt 10.2.3.

10.6.4.13 Tillhandahållande av entreprenader, monteringsleveranser och liknande

Monteringsleveranser

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive

montering).

Byggtjänster

Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 11.3.1.och 11.3.3. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 1.

Monterings-leverans
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML

Enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML är en vara omsatt i Sverige även om den inte finns här när transporten påbörjas om varan ska monteras eller installeras här av säljaren eller för hans räkning. Hela tillhandahållandet betraktas således även i detta fall som en varuomsättning i Sverige. Situationen som bestämmelserna är tillämpliga på är t.ex. när en maskin förs hit från ett annat land för att monteras och installeras. Det kan även, om än undantagsvis, vara fråga om varor som monteras eller installeras i samband med arbeten på fastighet.

Om en utländsk företagare (från ett annat EG-land) utför en monteringsleverans av en vara, dvs. ett tillhandahållande av en vara som ska monteras inklusive monteringstjänsten, till en köpare i Sverige ska tillhandahållandet till den svenske kunden anses som en omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Omvänd skattskyldighet Överföring
2 a kap 7 § 1 st. 6 p. ML

För omsättningar som görs fr.o.m. den 1 juli 2002 är en förvärvare av monteringsleveranser som är momsregistrerad i Sverige skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om inte säljaren har begärt hos SKV att få vara skattskyldig. Själva överföringen av varan är vid monteringsleverans inte en sådan överföring för vilken den utländske säljaren ska förvärvsbeskattas. (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML). Frågor rörande montering/ installationsarbeten behandlas även i avsnitten 10.6.2.15, 11.3.1 och 11.3.3.

Exempel 34 (jfr exempel 17, 19, 36 och 60*)*

DE är en tysk företagare som inte har något fast etableringsställe i Sverige. DE tar upp en beställning på en maskin och åtar sig att installera denna hos kunden i Sverige. Maskinen tillverkas hos DE i Tyskland som för över den till Sverige för montering, installation och provkörning hos kunden. Installationsarbetet framstår inte som någon ringa del av leveransen, men åtagandet som helhet kan å andra sidan inte anses vara hänförligt till tillhandahållande av en tjänst. Någon uppdelning på tillhanda-

hållande av vara respektive tjänst bör inte göras, varför tillhandahållandet i sin helhet (monteringsleveransen) får ses som ett varutillhandahållande. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1999 punkten 1.

5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML

Omsättningen av monteringsleveransen (varan) gentemot den svenska kunden är gjord i Sverige (5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). DE:s överföring hit av maskinen utgör inte något GIF i Sverige enligt 2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML.

Omvänd skattskyldighet

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträtt fr.o.m. den 1 juli 2002 är huvudregeln att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av den s.k. monteringsleveransen är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos SKV, Särskilda skattekontoret. Om DE på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller överföringar lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DE ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer. Mer om återbetalningsrätten framgår av avsnitt 40.8.

För omsättningar till i Sverige icke momsregistrerade köpare är DE alltid skattskyldig.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder från och med den 1 juli 2002 kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

10.6.4.14 Kommissionsförsäljning

Omvänd skattskyldighet

Vid kommissionsförsäljning av vara, förmedling av vara för annans räkning i eget namn, anses enligt 6 kap. 7 § ML huvudmannen, kommittenten, omsätta varan till förmedlaren, kommissionären, vilken i sin tur anses omsätta den i egenskap av återförsäljare.

Vid omsättning mellan huvudman och kommissionär för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad kommissionär skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML om huvudmannen är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Huvudmannen har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om

återbetalning hos SKV, Särskilda skattekontoret. Om huvudmannen på grund av skattskyldighet för annan omsättning i Sverige eller på grund av överföring av vara lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan/avräkningsnotan ska anges att kommissionären är skattskyldig för omsättningen samt dennes och huvudmannens. momsregistreringsnummer. Vid tillämpning av omvänd skattskyldighet blir den överföring av varor till Sverige som huvudmannen gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 § § ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5-4 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock huvudmannen vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

Säljaren kan välja att vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan huvudmannen med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som denne gör. Om en huvudman som för över varor till Sverige från ett annat EG-land för kommissionsförsäljning begär att få vara skattskyldig omfattar skattskyldigheten både överföring av varorna i kommissionslagret och omsättningen av dem till kommissionären i samband med dennes återförsäljning.

10.6.4.15 Distansförsäljning till Sverige

För att destinationsprincipen ska upprätthållas i de fall försäljning sker till Sverige i betydande omfattning och förhållandena inte är sådana att förvärvsbeskattning kan komma i fråga har särskilda regler införts för distansförsäljning där varor av säljaren eller för dennes räkning transporteras till köparen. Exempel på distansförsäljning är försäljning per postorder och s.k. teleshopping. Reglerna som återfinns i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. samt 2 och 3 st. ML innebär följande.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel”. PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/

tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

Även om en vara inte finns här i landet då transporten av den påbörjas, är den ändå omsatt här i landet om den transporteras hit av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land och följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Det inte är fråga om ett nytt transportmedel (beskattning för sådana ska alltid ske i Sverige, s.k. förvärvsbeskattning).
2. Det är fråga om en punktskattepliktig vara och förvärvsbeskattning kan inte ske (se avsnitt 10.6.4.5). Några beloppsgränser gäller inte vid distansförsäljning av sådan vara, utan beskattning sker från första kronan.
3. Det är fråga om andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor (och förvärvsbeskattning kan inte ske) samt värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kr (omsättningströskeln) under det löpande eller föregående kalenderåret, eller – om den beloppsgränsen inte överskrids – vederbörlig myndighet i det land där transporten av varorna påbörjats har medgett att säljarens omsättning inte ska anses vara gjord i det landet.

På den utländske säljarens begäran kan SKV besluta att varuförsäljningen ska anses omsatt här även om omsättningströskeln på 320 000 kr inte överskridits. Detta förutsätter dock att vederbörande beskattningsmyndighet i avgångslandet medgett att försäljningen inte ska beskattas där (5 kap. 2 § 3 st. ML).

Överföringen anses inte som GIF

När omsättningen är gjord i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 och 4 p. ML anses överföringen av varorna hit från ett annat EG-land inte som ett GIF (2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML).

Exempel 35

IT bedriver försäljning av varor på postorder från Italien. Han har under ett år haft sådan försäljning på över 320 000 kr till svenska privatpersoner och till föreningar m.fl. som inte ska förvärvsbeskattas på grund av att de inte kommer över den s.k. förvärvströskeln på 90 000 kr (se härom i avsnitt 10.6.4.9).

IT blir skattskyldig till moms i Sverige ifrån och med den omsättning som innebär att gränsvärdet 320 000 kr överskrids (5 kap. 2 § 1 st. 4 p., 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska låta registrera sig till moms i

Sverige (23 kap. 4 § SBL). Registrering sker vid SKV i Stockholm Utlandsskattekontoret. Skattskyldigheten gäller under resten av kalenderåret samt under påföljande år. I och med att IT:s omsättning av varorna äger rum i Sverige enligt 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML utgör inte hans överföring av varorna från Italien till Sverige ett GIF (2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML).

En tablå över tröskelvärdena inom EG finns i bilaga 5.

10.6.4.16 Svensk privatpersons förvärv från annat EG-land

Om en svensk privatperson förvärvar vara i ett annat EG-land ska han betala moms i det land där han tar hand om varan eller där den finns då den börjar transporteras till Sverige, förutsatt att säljaren inte är skattskyldig här enligt bestämmelserna om distansförsäljning (se föregående avsnitt). Detta gäller alla slag av varor utom nya transportmedel, vilka alltid ska förvärvsbeskattas i Sverige om de stadigvarande ska användas här. Beträffande punktskattepliktiga (se avsnitt 10.6.2.9) varor gäller att de alltid ska beskattas i Sverige om de är föremål för s.k. distansförsäljning, eftersom omsättningströskeln inte gäller vid försäljning av dessa varor (5 kap. 2 § 2 st. ML).

Detta innebär att säljare av punktskattepliktig vara är skyldig att registrera sig här i enlighet med avsnitt 10.6.15 och att det gäller redan ”från första kronan”.

Angående nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, se även avsnitten 10.6.2.9, 10.6.2.8, 10.6.4.4 och 10.6.4.5.

10.6.4.17 Förvärv av utländsk beskickning, diplomat eller internationell organisation i Sverige

Vid förvärv av varor från andra EG-länder ska detta ske med direkt skattefrihet för en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation som är stationerad här. Se även avsnitten 10.6.2.7, 10.6.2.8 och 28 samt RSV:s skrivelse 1999-10-21 angående diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp vid EU-interna resor och i exportbutik m.m., 1999-10-21, dnr 10304-99/100.

10.7 Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses således såväl beställning som leverans av varor och tjänster. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska

medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Postorderhandel där en beställning sker elektronisk, t.ex. per fax eller telefon, och där den beställda vara levereras fysiskt per post eller av ett distributionsföretag omfattas i momshänseende således av begreppet elektronisk handel (off-line handel).

ML förutsätter (liksom EG:s sjätte direktiv) att åtskillnad görs mellan varor och tjänster.

Leverans on-line, alltid tjänst

Enlig 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är inte möjligt. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Det samma gäller när nedladdad information förs över till en CD-skiva, diskett eller liknande medium. En vara som levereras ”on-line” är således i det tillståndet inte ett materiellt ting, och därmed inte någon vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämna digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst.

Försäljning eller uthyrning av publikationer, bilder, CD-skivor och videofilmer på datadiskett, CD-ROM-skiva eller videokassett är enligt praxis är att anse som försäljning/uthyrning av vara. Sker tillhandahållandet on-line är det i stället fråga om en tjänst. Exempel härpå är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. Omsättningsland för dessa tjänster bestämmes normalt utifrån 5 kap. 7 § ML (se avsnitt 11.3.5).

När det gäller ADB-program skiljer man mellan standardprogram och skräddarsydda program.

Med standardprogram avses program som är allmänt tillgängliga för användare och som dessa har möjlighet att använda efter begränsad instruktion. Till denna kategori hör program som används i person och hemdatorer för ordbehandling, kalkylering, spel m.m. Tillhandahållande av standardprogram anses normalt utgöra en varuomsättning när tillhandahållandet sker på ett materiellt medium såsom disketter eller CD-skivor. Sker tillhandahållandet on-line är det fråga om omsättning av en tjänst (se avsnitt 11.3.5).

Med skräddarsydda program avses program som utvecklas på beställning av användare efter specifika krav från denne. Tillhandahållande av sådana program anses alltid utgöra en

tjänsteomsättning. Detta gäller även om det utförda arbetet presenteras för beställaren på ett materiellt ting (vara) i form av t.ex. diskett.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel”. PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

11 Beskattningsland – tjänster

11.1 Allmänt

Avsnittet inleds med en allmän beskrivning av förutsättningarna vid bestämmande av beskattningsland för tjänster och en redogörelse för några specialbestämmelser. Därefter följer från och med avsnitt 11.2 en fördjupad genomgång av författningsbestämmelserna med exempel och rättsfall.

11.1.1 Beskattningsland

Beskattning av en tjänst i Sverige sker endast om tjänsten anses omsatt i Sverige. Sverige är då beskattningsland och svensk moms ska redovisas. I 3 kap. 30 a § 3 st., 30 e §, 30 g § och 32 § ML finns särskilda bestämmelser som från skatteplikt undantar vissa särskilt angivna omsättningar inom landet med utlandsanknytning.

Omsättningsland

I 5 kap. ML anges i vilket land en transaktion ska anses ha ägt rum och som därmed är omsättningsland. Reglerna i ML om omsättningsland vid omsättning av tjänster har utformats i enlighet med sjätte direktivet. På samma sätt som gäller vid omsättning av varor anges i vilka fall omsättning av tjänst ska anses som en omsättning inom landet. I 5 kap. 1 § ML stadgas att en omsättning är gjord utomlands om det inte anges i annan paragraf i kapitlet att omsättningen är gjord i Sverige. Omsättning utomlands kan äga rum antingen inom eller utanför EG. Med export avses i ML sådan omsättning som sker utanför EG:s mervärdesskatteområde.

Systematik, metod för läsning

I kapitlets 4–8 §§ anges om omsättningen av en tjänst är gjord i Sverige eller inte. Även om en tjänst enligt 4–8 §§ är omsatt inom landet kan det vara så att den enligt 11 § ändå ska anses vara omsatt utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 4–8 §§ ML ska därför läsas mot 1 § och 11 §.

Klassificering av tjänsterna

Ingen av reglerna i 5 kap. har företräde framför någon annan. Då fråga uppkommer om vilken av reglerna som är tillämplig ska bedömning ske om tjänsten omfattas av någon av reglerna i 5 kap. 4–7 a § ML. Om så inte är fallet omfattas tjänsten av 5 kap. 8 § ML. Jfr domar av EG-domstolen, C-327/94, Dudda, punkt 21 och C-167/95, Linthorst, punkt 11, C-108/00, SPI m.fl. Karaktären av en tjänst enligt 5 kap. 4–8 §§ ML bedöms bl.a. utifrån arten av den

prestation som en köpare begär att säljaren ska tillhandahålla. Beträffande tillämpning av delnings- eller huvudsaklighetsprincipen se avsnitt 12.4. Beskattningsland för en tjänst bestäms utifrån tjänstens karaktär och i vissa fall även efter säljarens och köparens egenskap av näringsidkare eller ej samt förekomst av fast etableringsställe, bosättning och annat som ger anknytning till visst land.

Definition av tjänst

Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § ML allt som definitionsmässigt inte utgör varor enligt denna paragraf och som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

Frågan om definitionsmässig åtskillnad mellan varor och tjänster uppkommer bl.a. vid elektronisk handel. I exemplen i detta kapitel behandlas också skattskyldigheten då utländsk företagare omsätter tjänster i Sverige. Mer om skattskyldigheten framgår av avsnitt 4.

Elektronisk handel

Med elektronisk handel avses såväl beställning som leverans av varor och tjänster. En beställning över elektroniska nät resulterar antingen i en leverans på elektronisk väg (on-line), dvs. med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektroniska medel eller en leverans på icke-elektroniskt väg (off-line), dvs. på traditionellt sätt, t.ex. personligen, med post, eller med något distributionsföretag.

Enligt 1 kap. 6 § ML, förstås med vara ett materiellt ting. Ett tillhandahållande av varor via en dataterminal är därför inte möjlig. En terminalbild kan anses materialiserad först genom själva terminalutskriften. Det samma gäller för överföringar till diskett, CD-skivor etc. En vara som levereras ”on-line” är således inte längre ett ”materiellt ting”, dvs. den har förlorat sin fysiska identitet och därmed även sin karaktär av vara. Varor som levereras ”on-line” brukar ibland benämnas digitaliserade produkter. Omsättning av digitaliserade produkter får anses utgöra omsättning av tjänst (se avsnitt 10.7) och då normalt en sådan tjänst som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML (elektroniska tjänster) eller av någon annan av punkterna i det avsedda stycket (se avsnitt 11.3.5). Exempel på elektroniska tjänster är webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg, för åtkomst eller nedladdning. Se även RSV:s skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100, samt bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003.

RSV har utarbetat en PM 1998-05-19, dnr 4743-98/900, angående ”vissa rättsliga frågor på punktskatte- och momsområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel”. PM:en är främst inriktad på punktskatteområdet och då särskilt skattskyldighetsbegreppet avseende varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land.

På momsområdet är uppmärksamheten främst fokuserad kring frågor om och i vilket land beskattning ska ske, vilket styrs av dels vad det är som säljs, dels om köparen är ett företag eller en privatperson. Frågeställningar som uppkommer är således: är det en vara eller tjänst som omsätts, vad är det fråga om för typ vara/tjänst, i vilket land finns köparen, är köparen en privatperson och ska säljaren vara registrerad för moms i Sverige.

I PM:en behandlas även möjligheterna till genomsyn på såväl punktskatte- som momsområdet.

Musik on-line

RSV har i en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, uttalat att försäljning av nedladdningsbar musik on-line, utgör tillhandahållande av en tjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. 1p. ML, dock inte någon sådan upplåtelse av upphovsrätt som omfattas av reducerad skattesats, se avsnitt. 30.3.2.5 och 30.3.4. Numera bör sådant tillhandahållande i första hand anses hänförligt till 5 kap. 7 § 2 st. 12 d p. ML.

Varutransport inom EG
Inhemsk varutransport
Stödtjänster/ förmedling

För varutransporter inom EG finns särskilda regler. Bestämmelserna i Rådets direktiv 91/680/EEG innehåller regler om hur momsen ska behandlas avseende varutransporter mellan EG--länder under den s.k. övergångsordningen. Genom Rådets direktiv 95/7/EG (andra förenklingsdirektivet) har regler införts som innebär att en inhemsk varutransport som har ett direkt samband med varutransport inom EG jämställs med en sådan transport. På motsvarande sätt har stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en sådan transport samt förmedling som avser någon av dessa tjänster reglerats. Se avsnitt 11.3.2.

Tjänst på lös egendom

Särskilda regler finns för värdering av respektive arbete på varor inom EG. Se avsnitt 11.3.3.

7 §-tjänster, näringsidkare

Vid bedömning av omsättningsland avseende 7 §-tjänster vid transaktioner inom EG är förvärvarens status såsom näringsidkare eller inte av avgörande betydelse. Se avsnitt 11.3.5.

Exportdefinition

Vad som utgör exportomsättning framgår av avsnitt 10.1.2.

EG:s institutioner och organ/internationella organisationer
3 kap. 30 a § 3 st. ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner och organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land i den omfattning som frihet från moms i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen (3 kap. 30 a § 3 st. ML). Se avsnitt 6.17, 11.1.3 och 39.

Azorerna, Madeira
Posttransporttjänster

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

3 kap. 30 e § ML
3 kap. 30 g § ML

transporttjänster som ett postbefordringsföretag tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag (3 kap. 30 g § ML). Se avsnitt 6.17.

Tjänst i samband med import
3 kap. 32 § ML

Undantag från skatteplikt föreligger också för omsättning av tjänst då kostnaden för denna är en bikostnad som ska ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML. Exempel på sådana bikostnader är bl.a. frakt-, försäkrings-, emballage-, provisions- och godshanteringskostnader (lastning, lossning, omhändertagande och liknande tjänster avseende gods). Se avsnitt 6.18, 10.4.4 och 12.7.

Skattskyldighet och redovisnings-skyldighet

Några särskilda regler finns inte för när skattskyldighet respektive redovisningsskyldighet inträder vid omsättning av tjänster mellan EG-länder. Härvid gäller de allmänna bestämmelserna i ML, som innebär att skattskyldighet normalt inträder när tjänst är tillhandahållen. Se vidare avsnitt 4.5. Av 13 kap. 6 och 16 §§ ML framgår att redovisningsskyldighet för utgående respektive ingående moms inträder när omsättningen respektive förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Redovisnings-metod

Detta innebär i normalfallet att den som tillämpar faktureringsmetoden ska redovisa skatt för den redovisningsperiod under vilken han avsänt eller mottagit faktura för tjänsten. Den som tillämpar bokslutsmetoden redovisar normalt utgående respektive ingående moms för den period då betalning erhållits respektive erlagts för tjänsten. Motsvarande gäller när köparen av en tjänst är betalningsskyldig för skatten. Se vidare avsnitt 18.

Förskott

Om det framgår klart att en beställd tjänst ska omsättas utomlands ska förskott och a conton inte beläggas med moms.

Ingen KVR

Omsättning av tjänster mellan EG-länder ska inte redovisas i någon KVR.

11.1.2 Filial samt dotterbolag

Filial
Huvudkontor

Filial och huvudkontor är två geografiskt skilda enheter för ett och samma företag, utan att de utgör juridiskt separata enheter. Filialen utgör således en integrerad del av det svenska huvudkontorets verksamhet, men huvudkontoret och filialen är verksamma i två skilda länder. Huruvida filialen kan anses som skattskyldig för moms i verksamhetslandet avgörs av det landets bestämmelser. EG-domstolen har i en rad avgöranden bedömt var beskattning ska ske, se avsnitt 6 samt även EG-domstolens dom nr: C-190/95 ARO Lease, C-260/95 DFDS A/S och C-168/84 Berkholz.

Dotterbolag

Vid tjänster mellan moderbolag och dotterbolag föreligger omsättning enligt ML.

11.1.3 Försäljning till EG:s institutioner och organ, internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. i andra EG-länder respektive i länder utanför EG

EU, NATO m.fl. 3 kap. 30 a § 3 st. ML

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls åt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Undantaget är generellt och gäller alla slags tjänster. Med annan internationell organisation förstås även NATO. En sammanfattning avseende på vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Se även avsnitt 6.17 och 39.

Intyg 14 c § MF

Enligt 14 c § MF ska en säljare till styrkande av skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 3 st. ML i sina räkenskaper ha ett av en behörig myndighet i köparens stationeringsland (sätesland) utfärdat intyg (RSV 5929a), se bilaga 15.

Endast till annat EG-land

Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land.

5 kap. ML

Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

EU:s utrikes-representation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representanter i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktiga städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Export

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster ska tillämpas. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem.

11.2 Inom landet eller utomlands

11.2.1 Allmänt

Inom landet Utomlands 5 kap. 1 § 1 och

I 5 kap. 1 § 1 st. ML anges att i de fall det inte anges att omsättningen ska anses som en omsättning inom landet i någon av reglerna i 5 kap. är omsättningen gjord utomlands. Se vidare

2 st. ML

avsnitt 11.2.2 samt 11.3. Även om omsättningen ska anses gjord inom landet ska omsättningen ändå anses gjord utomlands i vissa fall som anges i 5 kap. 11 § ML (5 kap. 1 § 2 st. ML). Se vidare avsnitt 11.4.

Utomlands Omsättning ombord 5 kap. 1 § 3 st. ML

Tjänst, t.ex. serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 3 st. ML. Regeln är generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om det sker i EG-trafik eller tredjelandstrafik. Regeln omfattar inte omsättning ombord på tåg i utrikes trafik.

11.2.2 Omsättningsland för tjänster

En tjänst är enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster enligt 5 kap. 4–7 a § jämfört med 11 § ML gäller dock inte denna regel. Huruvida tjänsten är omsatt i Sverige eller utomlands avgörs då i stället efter andra kriterier.

Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag i 1 kap. 2 § 1 st. 2, 3 och 4 b p. ML som innebär att redovisnings- och betalningsskyldigheten i vissa fall åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Nedan följer en tablå över de tjänster som omfattas av 5 kap. 4–8 §§ ML. Därefter kommenteras varje tjänstegrupp. I respektive avsnitt redogörs också för vem som är skattskyldig. Avsnitten avslutas med ett antal exempel för att åskådliggöra reglernas tillämplighet.

FASTIGHETSTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.1)

t.ex.

- byggnadsarbete
- anläggningsarbete
- byggledning
- ritning, projektering
- fastighetsskötsel
- upplåtelse av fastighet

TRANSPORT/STÖDTJÄNSTER

(avsnitt 11.3.2)

- persontransport

7 §–TJÄNSTER

(avsnitt 11.3.5)

t.ex.

- ekonomiska rättigheter
- reklam och annonsering
- konsulttjänster
- automatisk databehandling
- information
- finansiella tjänster, försäkrings och återförsäkringstjänster
- arbetskraft
- uthyrning exkl. transportmedel/transporthjälpmedel

- varutransport
- omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport

VÄRDERING AV/ARBETE PÅ VARA SOM ÄR LÖS EGENDOM
(avsnitt 11.3.3)
t.ex.
- reparation
- service
- värdering
- kontroll
- analys

KULTURELLA AKTIVITETER
(avsnitt 11.3.4)
t.ex.
- artistiska framträdanden
- idrott
- utbildning
- elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar

TJÄNSTER ENLIGT 8 §
(avsnitt 11.3.6)
t.ex.
- förpacknings- och kuverteringstjänst
- lagringstjänst
- personliga tjänster
- severingstjänster
- skiljedomsuppdrag
- veterinärtjänster

UTHYRNING AV TRANSPORTMEDEL/ TRANSPORTHJÄLPMEDEL
(avsnitt 11.3.7)
t.ex.
- personbil, släp, container

FÖRMEDLING
(avsnitt 11.3.8)
- av vara och av tjänst

11 §–TJÄNSTER
(avsnitt 11.4)
- fartyg/luftfartyg i utrikes trafik
- stödtjänster/varutransport
- tjänst avseende vara utom uthyrning
- tjänst på fastighet
- reparation av varor
- upplåtelse av bro eller tunnel

11.3 Omsättningsland enligt 5 kap. 4–8 §§

11.3.1 Fastighetstjänster

Allmänt
5 kap. 4 § ML

Omsättningsland för tjänst som avser fastighet är det land där fastigheten är belägen (5 kap. 4 § ML).

Som exempel på tjänster som avser fastighet kan nämnas

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster,
- mark- och bottenundersökningar (t.ex. seismiska undersökningar),
- skogsavverkning och skördning av växtlighet,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning (såväl teknisk som kameral),
- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförliga tjänster (t.ex. byggnadsbesiktning och mögelundersökning), och
- upplåtelse av fastighet (t.ex. hyresrätt, bostadsrätt samt rumsuthyrning i hotellrörelse).

Direkt anknytning

Tjänsterna ska ha direkt anknytning till en viss fastighet. Detta innebär att objektet för tjänsten ska vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten. Med fastighet förstås utöver mark och byggnad även t.ex. maskiner och utrustningar som tillförts byggnaden för dess allmänna funktion. Regeln omfattar även växande skog, odling och annan växtlighet.

Verksamhets- och byggnadstillbehör anses som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på fastighet. En fastighet betraktas visserligen som vara enligt ML, men utgör inte lös egendom.

Industritillbehör räknas inte som fastighet. Arbete på sådana tillbehör utgör tjänst på lös egendom och omsättningsland för tjänsten bedöms enligt 5 kap. 6 § 1 st. 4 p. jfr med 3 p. ML, se avsnitt 11.3.3.

Bestämmelserna om vad som är fastighet finns i 1 kap. 11 och 12 §§ ML.

Ej direkt anknytning

Följande tjänster anses inte som tjänst avseende fastighet:

- rådgivning eller information avseende ”fastighetsmarknaden” (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5), och
- konkursförvaltares eller boutredningsmans förvaltning av egendom även om denna omfattar fastighet (tjänsten ska bedömas enligt 7 §, se avsnitt 11.3.5).
- uthyrning av plats för varuautomat i en lokal. EG-domstolen fann i dom 2003-06-12 i mål nr C-275/01, Sinclair Collis, att artikel 13 B.b i sjätte direktivet ska tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal, av rätten att installera, driva och underhålla en cigarettautomat i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av lokalinnehavaren, inte utgör uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikeln.

Inom landet eller utomlands 5 kap. 4 § ML

Fastighetens belägenhet är den faktor som styr var en fastighetstjänst är omsatt. Är fastigheten belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet (5 kap. 4 § 1 st. ML). I annat fall är den omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Montering eller installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.6.4.13 och 11.3.3.

Exempel 36 (jfr exempel 17, 34 och 60)

DK i Danmark reparerar en fastighet som SE äger i Sverige. I samband med reparationsarbetet tillhandahåller han badkar och tvättställ som han fört med från Danmark..

Det är här fråga om ett tillhandahållande som i sin helhet utgör tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § 1 st. ML.

Tjänsten är omsatt i Sverige därför att fastigheten är belägen inom landet. DK, som saknar fast etableringsställe i Sverige och som inte heller stadigvarande vistas här, är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara med montering, blir aldrig aktuella då hela tillhandahållandet, dvs. inkl. varan, är att betrakta som en tjänst (reparation) avseende fastighet.

Omvänd skattskyldighet 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Alternativ 1. SE är momsregistrerad i Sverige

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträtt fr.o.m. den 1 juli 2002 är huvudregeln att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig om säljaren så som DK är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DK har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning hos SKV, Särskilda skattekontoret. Om DK är momsregistrerad i Sverige och lämnar deklaration för att redovisa värdet av överföring av varor till Sverige eller andra omsättningar som denne är skattskyldig för ska i stället avdrag göras i deklaration enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DK ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DK:s momsregistreringsnummer i Sverige om sådant finnes eller annars i Danmark. Vid detta beskattningssätt blir visserligen den överföring av varor till Sverige som DK gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DK vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DK med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Den valda skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DK gör.

DK ska då vara registrerad som skattskyldig i Sverige och redovisa moms på sin omsättning samt förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av material (badrumsutrustningen) till Sverige (se avsnitt 10.6.2.18). Eftersom DK:s verksamhet medför skattskyldighet i Sverige har denne avdragsrätt för förvärvsskatten. DK får också göra avdrag för ingående moms på inköp av varor och tjänster som han gör i Sverige för utförandet av arbetet.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DK debiterad skatt på rad 37.

DK:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 25, 35 och 37.

2) Omsättningen av reparationstjänsten på rad 11 och 32.

3) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

Alternativ 2. SE är inte momsregistrerad i Sverige.

Om köparen inte är moms-registrerad

Om SE inte är momsregistrerad i Sverige gäller alltid att DK själv blir skattskyldig för sin omsättning och ska redovisa den på närmast ovan angivna sätt i deklarationen.

Renovering av byggnadstillbehör

SRN har i ett förhandsbesked 1997-05-12 bedömt ett utländskt företags tillhandahållande av en renoveringstjänst på en kyrkorgel från en kyrka i Sverige. Tjänsten utfördes i huvudsak i utlandet. Tjänsten har ansetts utgöra en tjänst på byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § JB och därmed tjänst avseende fastighet, såsom begreppet fastighet ska förstås enligt 1 kap. 11 § ML.

Exempel 37

Arkitekttjänst 5 kap. 1 § ML

En arkitekt med verksamhet i Sverige ritar en byggnad som ska uppföras i utlandet. Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom byggnaden ska uppföras på fastighet i utlandet (5 kap. 1 § 1 st., jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 38

Byggtjänst – svensk byggare 5 kap. 4 § ML

En utländsk fastighetsägare får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett svenskt bolag.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Bolaget ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det saknar således bety-

delse huruvida fastighetsägaren är svensk eller utländsk.

Exempel 39

Byggtjänst – utländsk byggare 5 kap. 4 § ML

En fastighetsägare som är en privatperson får en reparationstjänst utförd på sin villa i Helsingborg. Tjänsten utförs av ett utländskt byggföretag (jfr avsnitt 40) i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet då fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Även byggmästare, som är en utländsk företagare, är skattskyldig för fastighetstjänst omsatt inom landet om köparen inte beskattas för förvärvet. (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

Byggmästarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32. Då köparen av tjänsten är en privatperson (som inte är momsregistrerad) kan omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, inte tillämpas. Jfr exempel 36.

Exempel 40

Byggnads-entreprenad Utländsk entreprenör 5 kap. 4 § ML

Ett tyskt företag, DE, har i uppdrag att leverera och installera hissar i en fastighet i Sverige. Uppdraget innebär att de i Tyskland tillverkade komponenterna fraktas hit och installeras av det utländska företagets tekniker. DE som är en juridisk person har inte sätet för sin verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige. DE är följaktligen en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML.

Hela uppdraget är att anse som en byggnadsentreprenad, dvs. en tjänst avseende fastighet. Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Omvänd skattskyldighet om förvärvaren är momsregistrerad i Sverige 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna skattskyldig när säljaren så som DE är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan ansöka om återbetalning från SKV, Särskilda skattekontoret. Om DE är momsregistrerad i Sverige t.ex. på grund av överföringar av varor och lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML. I fakturan från DE ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer. Om svenskt momsregistreringsnummer finns för DE anges detta annars anges utländskt momsregistreringsnummer. Vid beskattning av köparen för omsättningen blir den överföring av varor till Sverige som

DE gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av reparationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig 1 kap. 2 d § ML

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 kan DE hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

DE ska vid detta alternativ förvärvsbeskattas i Sverige för överföringen av hissarna till Sverige (se avsnitt 10.6.2.18). Eftersom DE:s verksamhet här medför skattskyldighet för denne föreligger avdragsrätt för förvärvsskatten. DE har också avdragsrätt för ingående moms på inköp av varor som han gör i Sverige för utförandet av arbetet. DE ska även beskattas för omsättningen av reparationstjänsten.

SE:s redovisning i deklarationen:

Avdrag för av DE debiterad skatt på rad 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Överföringen på rad 25, 35 och 37.

2) Omsättning av tjänsten Rad 11 och 32.

3) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

Så som framgår av exempel 36 måste DE vara skattskyldig om köparen SE inte är momsregistrerad i Sverige.

Exempel 41

Byggnads-entreprenad Under-entreprenörer 5 kap. 4 § ML

Den i Sverige momsregistrerade fastighetsägaren A har gett det utländska företaget BE i uppdrag att utföra en byggtjänst på en fastighet i Sverige. BE upphandlar i sin tur byggtjänster från såväl det utländska byggföretaget FI som från svenska företag. BE och FI saknar fast etableringsställe

i Sverige.

Byggtjänsterna är omsatta inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML).

Omvänd skattskyldighet om förvärvaren är momsregistrerad i Sverige

BE och FI är båda utländska företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder fr.o.m. den 1 juli 2002 blir därför en i Sverige momsregistrerad förvärvare av byggtjänster från någon av dem skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML.

BE och A förvärvar byggtjänster från FI respektive BE som är utländska företagare. Om BE och A är momsregistrerade och ska förvärvsbeskattas ska i fakturorna från FI till BE och från BE till A anges att förvärvaren blir skattskyldig och dennes samt säljarens momsregistreringsnummer. Om svenskt momsregistreringsnummer finns ska detta anges annars det utländska momsregistreringsnumret. Vid förvärvsbeskattning av köparen blir eventuella överföringar av varor till Sverige som BE och FI gör för arbetena undantagna från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1–4 §§ ML när förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och säljaren en utländsk företagare. BE och FI får, om de inte är momsregistrerade i Sverige, ansöka om återbetalning hos SKV, Särskilda skattekontoret. Om BE och FI är momsregistrerade i Sverige ska återbetalning yrkas i deklarationen i stället enligt 19 kap. 1 § 2 st. ML.

Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL måste BE och FI registreras till moms i Sverige vid överföring av varor, oavsett att överföringarna (som anses utgöra GIF) inte ska beskattas enligt 3 kap. 30 d § ML.

BE måste, oavsett detta vara momsregistrerad i Sverige för att kunna bli skattskyldig för sitt förvärv från FI och redovisa momsen på detta i en deklaration.

Förutsättning: A, BE och FI är momsregistrerade i Sverige

A:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av byggtjänsten från BE på rad 11, 32 och 37.

BE:s redovisning i deklarationen:

1) Förvärv av byggtjänst från FI på rad 11, 32 och 37).

2) Överföringar på rad 25, 35 och 37.

3) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

FI:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringar på rad 25.

2) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

Om FI inte är momsregistrerad (några överföringar görs ej och FI:s beställare BE är momsregistrerad och beskattas för sitt förvärv) får FI i stället söka återbetalning för ingående skatt på inköp i Sverige hos SKV Särskilda skattekontoret. Angående återbetalning till utländska företagare se avsnitt 40.8.

Om beställaren A eller BE inte är momsregistrerad i Sverige blir säljaren BE respektive FI alltid skattskyldig för omsättningen och måste av den anledningen vara momsregistrerad eftersom 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML då inte är tillämplig. Detta får också till följd att de varuöverföringar som säljaren gör inte blir undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML, varför utgående och ingående moms ska redovisas för dem. Kravet för att förvärvsbeskattning av köparen ska kunna tillämpas är att säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och att köparen är momsregistrerad i Sverige. BE kan således förvärvsbeskattas för FI:s omsättning till denne samtidigt som A kan förvärvsbeskatta sig för BE:s omsättning under förutsättning att de är momsregistrerade i Sverige. Det faktum att BE är momsregistrerad i Sverige, vilket är ett krav för förvärvsbeskattning av FI:s omsättning påverkar inte A:s möjlighet att förvärvsbeskattas för BE:s omsättning till denne. Om BE eller FI har fast etableringsställe i Sverige är de inte att anse som utländska företagare, vilket utesluter förvärvsbeskattning av köpare.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig 1 kap. 2 d § ML

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML där skattskyldigheten inträder från och med den 1 juli 2002 kan en utländsk företagare hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som den skattskyldige gör.

Exempel 42

Hotelltjänst 5 kap. 1 § ML

En svensk resebyrå tillhandahåller i eget namn svenska turister hotelltjänst (rumsuthyrning) i Spanien. I resebyråns tillhandahållande gentemot turisterna ingår inte något resemoment. Hotelltjänst är omsatt där rumsuthyrningen sker, dvs. där fastigheten är belägen. Eftersom fastigheten är belägen i Spanien är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Resetjänst

Är det så att resebyrån i egenskap av researrangör även tillhandahåller ett resemoment, dvs. flyg eller färjebiljetter, säljer resebyrån en resetjänst. Resetjänsten är omsatt inom landet eftersom resebyrån har fast etableringsställe i Sverige. Redogörelse över beskattning avseende resetjänster återfinns i avsnitt 33.

Redovisning i deklarationen:
Rad 22 (hotelltjänsten).

Rad 14, 15 och 32 (resetjänsten).

Exempel 43

Skogsavverkning
5 kap. 1 § ML

Ett svenskt företag åtar sig att medverka i ett projekt som avser skogsavverkning i Ryssland.

Tjänsten är omsatt utom landet då skogsavverkningen (tjänst på fastighet) görs i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 44

Uthyrning av fastighet
5 kap. 4 § ML

En verksamhetslokal hyrs ut i en fastighet belägen i Sverige.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § 1 st. ML). Omsättningen av tjänsten är dock undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § 1 st. ML). För att uthyraren ska redovisa skatt för uthyrningen erfordras att SKV efter ansökan beslutat om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelsen (3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap.1 § ML).

Hyresvärdens redovisning i deklarationen: Rad 11, 30 och 32. Även om hyresvärden är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML är denne alltid skattskyldig för uthyrningen. Den omvända skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML får inte tillämpas i sådana fall och inte heller på tjänster som avser personbefordran eller sådana omsättningar avseende kulturella aktiviteter m.m. som avses i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML.

11.3.2 Transporttjänster och stödtjänster

11.3.2.1 Bestämning av omsättningsland

Transporttjänster

5 kap. 5 § ML innehåller regler för i vilket land en transporttjänst ska anses omsatt om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML som

handlar om varutransporter mellan EG-länder. 5 kap. 5 § ML handlar således om alla slag av inrikestransporter, transporter till och från tredje land samt persontransporter till och från annat EG-land.

Inom landet
Utomlands
5 kap. 5 § ML

En transporttjänst är omsatt inom landet om den utförs här. Utförs den i Sverige och i något annat land är den i sin helhet omsatt utomlands om inget annat följer av 5 kap. 5 a § ML, som är tillämplig på varutransporter mellan EG-länder. Villkoret för att transportjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § ML är att transporten sker direkt till eller från utlandet.

Persontransport
5 kap. 5 § 1 st. ML

Persontransport mellan Sverige och annat EG-land eller mellan Sverige och tredje land är i sin helhet omsatt utomlands (5 kap. 5 § 1 st. ML). Förekomsten av transituppehåll ska inte påverka bedömningen av omsättningsland. Avgörande är i stället för en resa som påbörjas i Sverige om den slutliga destinationsorten till vilken resedokumentet (biljetten) är utfärdad är belägen i Sverige eller utomlands.

Befordran av brev
5 kap. 5 § 2 st. ML
och
5 kap. 5 a § 1 st. ML

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § 2 st. ML). SRN har i ett förhandsbesked 2000-10-04 funnit att befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land i likhet med vad som gäller för andra varutransporter mellan EG-länder ska anses omsatt i det andra EG-landet under förutsättning att förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i det andra EG-landet. Se avsnitt 11.3.2.3 och 11. 3.2.4.

Stödtjänster vid varutransport

Som stödtjänster räknas

- omhändertagande,
- lastning och lossning av gods och
- liknande tjänster,

som tillhandahålls som ett led i en varutransport.

Med omhändertagande avses att godset tas om hand under kortare perioder i samband med en transport, t.ex. att gods efter en lastbilstransport väntar på att ett lämpligt fartyg ska anlöpa hamn.

Inom landet
5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML

En stödtjänst vid en varutransport anses enligt huvudregeln omsatt där den faktiskt utförs. En stödtjänst anses således omsatt i Sverige om den fysiskt utförs här (5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML).

Förvaring och lagring av transporterad vara

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML), se avsnitt 11.3.6.

En lagringstjänst anses dock, i likhet med övriga tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när det är fråga om varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, jfr avsnitt 11.4).

Varutransporter inom EG
5 kap. 5 a § 1 st. ML

Särskilda regler avseende varutransporter mellan EG-länder finns i 5 kap. 5 a § 1 st. ML, se vidare avsnitt 11.3.2.3 och 11.3.2.4.

Reglerna omfattar förutom rena varutransporttjänster även

Förmedling inom EG
5 kap. 5 a § 2 st. ML

– förmedling av varutransporter inom EG (5 kap. 5 a § 2 st. ML), se avsnitt 11.3.8, och

Stödtjänster inom EG
Förmedling
5 kap. 6 a § ML

– omhändertagande, lastning, lossning och andra liknande tjänster som ingår som ett led i en EG-transport samt förmedling av sådana tjänster (5 kap. 6 a § ML), se vidare avsnitt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.

Inhemsk varutransport
Stödtjänster
Förmedling

En inhemsk varutransport kan i vissa fall jämställas med en gemenskapsintern varutransport. Förutsättning är att den inhemska varutransporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna. Motsvarande förenkling ska också gälla för stödtjänster, dvs. tjänster knutna till sådana interna transporttjänster, liksom för tjänster som utförs av förmedlare och avser någon av dessa tjänster. Se vidare avsnitt 11.3.2.4 samt 11.3.2.5. Förmedling, se avsnitt 11.3.8.

Skattskyldighet

En transporttjänst, som är omsatt inom landet, ska beskattas i Sverige. Det är normalt säljaren som är skattskyldig, dvs. ska redovisa och betala in momsen till staten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Det finns dock undantag som innebär att betalningsskyldigheten i stället åligger den som förvärvar tjänsten (köparen).

Säljaren skattskyldig

Huvudregeln är att det är den som omsätter (säljer) transporttjänsten som är skattskyldig. Momsen debiteras kunden i fakturan och redovisas av säljaren som utgående moms.

Köparen skattskyldig

I vissa fall kan dock den som förvärvar (köper) en varutransporttjänst mellan två EG-länder bli skattskyldig (se avsnitt 11.3.2.4 och 11.3.2.5). Förutsättningarna är

– att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och

– att den som förvärvar tjänsten är momsregistrerad i Sverige.

Skattskyldighet – utländskt företag

Reglerna medför att ett utländskt företag blir skattskyldigt om tjänsten är omsatt i Sverige och förvärvaren inte är momsregistrerad.

11.3.2.2 Begreppet varutransport

Vare sig ML eller dess förarbeten innehåller någon särskild definition av vad som avses med varutransport. I lagen definieras vara som materiellt ting. Med utgångspunkt från detta får med varutransport avses transport av materiellt ting som är lös egendom.

Färjetransport

Som varutransport räknas färjetransport av lastbilar samt bussar utan passagerare. Däremot räknas inte en färjetransport av transportmedel, som medförs som ett led i en personbefordran, som en varutransport. Både transporten av passageraren och av transportmedlet (cykeln, personbilen eller motorcykeln) anses således utgöra en persontransport. Även färjetransport av en buss med passagerare anses som persontransport.

Resgods

Som varutransport räknas inte transport av resgods i samband med en persontransport.

Bilbärgning

Bärgning av bil eller buss anses utgöra en varutransport enligt ML. Angående bärgning och reparation av utländska fordon som ska föras ut ur landet se avsnitt 11.3.3 exempel 65 och 24.4.

Bareboat

Bareboatbefraktning innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som tjänst avseende fartyg och inte varutransport (se 3 kap. 21 § ML).

Timecharter

Timecharter (tidsbefraktning) innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Timecharter anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning

Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Resebefraktning anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Slotcharter/Spacecharter

Slot- och spacecharter, som är specialformer av rese- eller tidsbefraktning, anses också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Linjefart/ Styckegodstrafik

Linjefart/styckegodstrafik innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses utgöra varutransport under förutsättning att fartyget används för godstransporter.

11.3.2.3 Varutransport inom EG

Med varutransport inom EG förstås enligt artikel 28b C.1 i sjätte direktivet en transporttjänst som avser en varutransport och som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land. Avgångs-

platsen och ankomstplatsen ska med andra ord ligga i olika EG-länder.

Avgångs- och ankomstplats

Avgångsplatsen är den plats där transporten av varorna verkligen påbörjas. Eventuell körning till en plats, där varor hämtas eller samlas upp, ska inte påverka avgångsplatsens belägenhet.

Ankomstplatsen är den plats där transporten av varorna avslutas.

Olika transportörer

Vid ett transportuppdrag där flera olika transportörer genomför delar av hela uppdraget måste avgångsplats och ankomstplats bestämmas för varje uppdrag.

Exempel 45

Varor ska transporteras från Hörby i Sverige till Ballerup i Danmark. Transporten utförs av en dansk åkare som är stationerad i Helsingör. Åkaren kör från Helsingör till Hörby utan varor. Han hämtar varor i Hörby och kör dem till Ballerup. Därefter kör han tillbaka till Helsingör.

Avgångsplatsen är Hörby där transporten av varorna verkligen påbörjas. Ankomstplatsen är Ballerup där varutransporten verkligen avslutas.

Exempel 46

Varor ska transporteras från London i England till Helsingfors i Finland. Kunden vänder sig till en speditör som åtar sig hela transportuppdraget. För hela uppdraget är avgångsplatsen London och ankomstplatsen Helsingfors.

Speditören vänder sig till en engelsk åkare för transport av varorna från London till Harwich (a). Vidare anlitar han ett svenskt rederi för sjötransporten Harwich-Esbjerg (b). En dansk åkare tar varorna från Esbjerg till Malmö (c). SJ fraktar varorna från Malmö till hamnen i Stockholm (d). Ett svenskt rederi tar slutligen varorna från Stockholm till Helsingfors (e).

	Avgångsplats	**Ankomstplats**
a)	London	Harwich
b)	Harwich	Esbjerg
c)	Esbjerg	Malmö
d)	Malmö	Stockholm
e)	Stockholm	Helsingfors.

Trots att transportuppdraget i sin helhet (London-Helsingfors) är att anse som en varutransport inom EG är endast några av deluppdragen, dvs. b), c) och e), att betrakta som sådana varutransporter. För resterande uppdrag (a och d) ligger

avgångsplats och ankomstplats i samma land och kan därmed inte anses som sådana transporter. Reglerna avseende inhemska anslutningstransporter kan dock bli tillämpligt på dessa transporter som innebär att de ska behandlas som en varutransport inom EG (se avsnitt 11.3.2.4).

11.3.2.4 Varutransport inom EG och inhemsk varutransport

Varutransport 5 kap. 5 a § 1 st. ML

En varutransport inom EG är enligt 5 kap. 5 a § 1 st. ML omsatt i Sverige om

1) transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2) köparen av tjänsten är registrerad till moms i Sverige och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av det svenska momsregistreringsnumret.

Inhemsk anslutningstransport

Punkterna 1 och 2 ovan gäller även för inhemska transporttjänster (påbörjas och avslutas i samma EG-land, t.ex. Sverige) om dessa har ett direkt samband med en varutransport inom EG.

Omsättning inom landet

Enligt punkt 1 ovan, (transporten påbörjas här) är en transporttjänst omsatt i Sverige bl.a. om

- förvärvaren är en svensk eller utländsk privatperson,
- förvärvaren är ett utländskt eller svenskt företag som inte är momsregistrerat, eller
- förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Enligt punkten 2 ovan, (transporten påbörjas i annat land än Sverige) är en transporttjänst omsatt i Sverige om förvärvaren är ett företag som åberopar sitt svenska VAT-nummer.

Omsättning utomlands 5 kap. 11 § 2 b p. ML

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet, se avsnitt 11.4.

VAT-nummer

Även när det gäller transporttjänster har VAT-numret en viktig funktion. I det fall en kund åberopar ett VAT-nummer, bestäms omsättningslandet utifrån i vilket land numret är utfärdat.

Uppgifter i fakturan

Lagen ställer omfattande krav på vilka uppgifter som ska finnas i faktura (11 kap. 8 § ML). När det gäller EG-transporter och liknande tjänster (5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§ ML) finns ytterligare ett krav vad gäller innehållet i fakturan. Denna ska även innehålla

uppgift om säljarens och köparens VAT-nummer.

Bestämning av omsättningsland Omsättning inom landet

Exempel 47

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Stockholm till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 48

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 49

Ett transportföretag utför en transport av en dator från Stockholm till Köpenhamn. Beställare av transporten är ett danskt försäkringsbolag. Förvärvaren har inte åberopat något VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML.

Exempel 50

Ett transportföretag utför en transport av trävaror från Hamburg till Helsingborg. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 51

Ett transportföretag utför en transport av en förpackningsmaskin från Amsterdam till Paris. Beställare är ett svenskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML.

Exempel 52

Omsättning utomlands 5 kap. 1 § 1 st. ML

Ett svenskt transportföretag utför en transport från Malmö till Hamburg. Beställare är ett svenskt företag. Det svenska företaget är momsregistrerat både i Sverige och i Danmark. Det svenska företaget har åberopat sitt danska VAT-nummer vid förvärvet av tjänsten.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML är inte tillämplig eftersom VAT-nummer i annat land åberopats. Detta innebär att omsättningen är gjord utomlands (5 kap. 1 § 1 st. ML).

Exempel 53

Utomlands 5 kap. 1 § 1 st. ML

Ett transportföretag utför en transport av en maskin från Lund till Helsingfors. Beställare är ett finskt momsregistrerat företag. Beställaren har åberopat sitt finska VAT-nummer.

Eftersom beställaren åberopat sitt finska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat ett svenskt VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige.

Exempel 54

Inhemsk varutransport 5 kap. 1 § 1 st. ML

En engelsk speditör har åtagit sig att frakta varor från London till Helsingfors åt en engelsk kund. Varorna anländer med båt till Göteborg och ska vidare med båt från Stockholm. För transporten mellan Göteborg och Stockholm anlitar speditören ett svenskt transportföretag. Speditionsföretaget åberopar sitt engelska VAT-nummer. Det framgår av fraktdokumenten att transporten i Sverige är ett led i en EG-transport.

Eftersom beställaren åberopat sitt engelska VAT-nummer är 5 kap. 5 a § 1 st. ML inte tillämplig. Transporttjänsten anses därmed enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML inte omsatt i Sverige. Visserligen påbörjas och avslutas transporten för det svenska transportföretagets del i Sverige men transporten har ett direkt samband med en EG-transport.

Skattskyldighet Debiterad moms

Enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML är vid omsättning inom landet av bl.a. sådana varutransporttjänster och stödtjänster som avses i 5 kap. 5 a och 6 a §§ ML förvärvaren av tjänsten skattskyldig om denne är registrerad till moms i Sverige och den som omsätter

tjänsten är en utländsk företagare. Bestämmelserna innebär att ett transportföretag ska debitera svensk moms på en varutransport mellan EG-länder i två fall.

1. Beställaren åberopar svenskt VAT-nummer och transportföretaget är inte en utländsk företagare i Sverige enligt 1 kap. 15 § ML.

Exempel

En varutransport utförs mellan Belgien och Tyskland. Om köparen åberopar VAT-nummer i Sverige och säljaren är ett danskt transportföretag som har ett fast etableringsställe i Sverige ska detta ta ut svensk moms för transporttjänsten. Om det danska transportföretaget saknar fast etableringsställe i Sverige ska köparen beskattas i Sverige för sitt förvärv av transporttjänsten.

2. Transporten påbörjas i Sverige och beställaren åberopar inte eller har inte något VAT-nummer i ett annat EG-land.

Exempel

När ett svenskt transportföretag utför en varutransport som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land åt ett norskt företag som inte har VAT-nummer i ett annat EG-land ska svensk moms tas ut.

Säljaren skattskyldig

Exempel 55

Ett transportföretag utför en transport av flyttgods från Malmö till Bryssel. Beställare av transporten är en svensk privatperson.

Privatperson

Transporttjänsten är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML därför att den påbörjas här och avslutas i ett annat EG-land samt att köparen inte åberopar något momsregistreringsnummer i ett annat EG-land. Transportören är skattskyldig och ska debitera moms i fakturan till kunden (1 kap. 2 § 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Företag utan VAT-nr eller med svenskt VAT-nr

Exempel 56

Ett svenskt transportföretag utför en transport av varor från Helsingborg till Milano. Beställare är ett svenskt momsregistretat företag som inte åberopat något VAT-nummer alls eller ett svenskt sådant.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportören är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 p. ML) och ska debitera moms i fakturan till kunden.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Förvärvaren skattskyldig Utländsk säljare, köpare med svenskt VAT-nr, transport till eller från Sverige

Exempel 57

Ett tyskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Rostock till Markaryd. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är på grund av åberopandet av svenskt VAT-nr gjord i Sverige enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående moms på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Utländsk säljare, köpare med svenskt VAT-nr, transport mellan två andra EG-länder

Exempel 58

Ett italienskt transportföretag som saknar fast etableringsställe i Sverige utför en transport från Milano till Madrid. Beställare är ett svenskt företag som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Omsättningen är gjord inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt (1 kap. 2 § 3 p. ML) och ska som förvärvare av tjänsten redovisa utgående moms på förvärvet och har i princip avdrag med motsvarande belopp.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

11.3.2.5 Stödtjänster vid varutransport inom EG och inhemsk varutransport som utgör led där i

Stödtjänster vid varutransport inom EG behandlas enligt samma principer som gäller för själva transporten.

Som stödtjänster räknas omhändertagande, lastning och lossning av gods och liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en EG-transport.

Inom landet 5 kap. 6 a § ML

Stödtjänsterna är omsatta inom landet om

1) tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2) tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten

under angivande av sitt VAT-nummer

Inhemsk varu-transport

Bestämmelser är tillämpliga även på stödtjänster som tillhanda-hålls vid en inhemsk transporttjänst som har ett direkt samband med en EG-transport.

VAT-nummer

I 5 kap. 6 a § ML finns regler om VAT-nummer som liknar dem som gäller för transporttjänster. Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska stödtjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad.

Skattskyldig

Vem som är skattskyldig då stödtjänsten är omsatt inom landet bestäms på samma sätt som för EG-transporter (jfr avsnitt 11.3.2.4).

Utomlands 5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utomlands, se avsnitt 11.4.

Stödtjänster som led i en EG-transport, bestämning av omsättningsland och fakturering

Exempel 59

En svensk speditör blir ombedd av en svensk kund att transportera varor från Eksjö till London (1).

Speditören anlitar en svensk åkare för att ta varorna från Eksjö till Göteborgs hamn (2).

I hamnen anlitas ett hamnserviceföretag för att lasta varorna ombord på ett fartyg tillhörande ett grekiskt rederi (3).

Rederiet skeppar för speditörens räkning varorna från Göteborg till Dover (4).

I Dover anlitar speditören ett engelskt hamnserviceföretag för lossning av varorna från fartyget och lastning på en lastbil tillhörande ett engelskt åkeri (5).

Åkeriet tar varorna från Dover till London (6).

Speditören förvärvar alla tjänsterna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. De olika tjänsterna behandlas på följande sätt.

1) Speditörens faktura till svensk kund.

Hela transporten Eksjö-London (inkl. stödtjänster) är omsatt inom landet. Speditören ska fakturera med svensk moms.

2) Den svenske åkarens faktura till speditören.

Transporten sker helt i Sverige, men är samtidigt en del i en varutransport inom EG. Köparen av transporttjänsten har dock inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land. Tjänsten

är då omsatt inom landet. Åkaren ska fakturera med svensk moms.

3) Det svenska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Tjänsten utförs i Sverige och är omsatt inom landet. Hamnserviceföretaget ska fakturera med svensk moms.

4) Det grekiska rederiets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige. Rederiet fakturerar utan moms. Speditören räknar fram utgående moms på fakturan och redovisar denna i sin skattedeklaration. Då han är fullt ut skattskyldig har han rätt till avdrag för ett belopp motsvarande den skatt som redovisats.

5) Det engelska hamnserviceföretagets faktura till speditören.

Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är omsatt i Sverige och redovisning sker enligt punkt 4 ovan.

6) Det engelska åkeriets faktura till speditören.

Denna del av transporten, som sker helt i England, är en del i en varutransport inom EG. Speditören har åberopat sitt svenska VAT-nummer. Tjänsten är därmed omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske speditören redovisar momsen enligt punkt 4 ovan.

11.3.3 Värdering av samt arbete på vara som är lös egendom

Allmänt

Omsättningsland för tjänst som avser värdering av samt arbete på vara som är lös egendom regleras i 5 kap. 6 § 1 st. 3 p. och 4 p. och 6 b § jämförd med 5 kap. 11 § ML.

Bestämmelsen omfattar exempelvis

- montering och installation,
- reparation, service och underhåll,
- bearbetning, förändring och målning,
- förädling och restauration,
- smältning och gjutning,
- tryckeritjänst,

– kontroll och analys,
– värdering, även i samband med försäkringsärende,
– träning, trimning och dressyr av djur, och
– språng- och betäckningstjänster.

Inom landet
5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML

Vid arbete på vara är det land där arbetet utförs omsättningsland. Utförs arbetet i Sverige är tjänsten omsatt här (5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML). Tjänst som avser kontroll och analys av vara kan även i vissa fall beroende på uppdragets karaktär och omfattning – den som utför tjänsten drar i vissa fall slutsatser av analysen – anses som en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § 2 st. ML (se vidare avsnitt 11.3.5 vid kantrubrik Konsulttjänst).

Inom EG
5 kap. 6 b § ML

Om tjänsten utförs till en köpare (beställare) som åberopar ett momsregistreringsnummer ska tjänsten anses omsatt (och moms betalas) i det land beställaren är momsregistrerad. Förutsättning är dock att varan transporteras ut ur det land där tjänsten utförts. Bestämmelsen är tillämplig på bl.a. arbetsbeting.

Vid arbete på vara är tjänsten inte omsatt inom landet om tjänsten utförts här och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet och förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land (5 kap. 6 b § 1 st. ML).

Vid arbete på vara är tjänsten omsatt inom landet även om den har utförts i ett annat EG-land, varifrån varorna transporterats ut, om köparen av tjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Bestämmelsen får även anses omfatta de fall när varan förstörs eller på annat sätt görs obrukbar genom t.ex. själva kontroll- eller analysprocessen. Detsamma får anses gälla destruktionstjänst när ingen restprodukt finns kvar efter utförd tjänst.

Om en vara lämnas till en reparatör i Sverige för viss åtgärd får tjänsten anses utförd i Sverige. Detta gäller även om reparatören av någon anledning väljer att anlita ett utländskt företag, som utför reparationstjänsten eller del av denna. (se vidare exempel 62).

Uppgifter i fakturan

Om omsättningen undantas från beskattning ska fakturan även innehålla uppgift om den utländske företagarens VAT-nummer och hänvisning till relevant lagrum (i detta fall 5 kap. 6 b § 2 st. ML).

Transportkrav

Säljaren måste vara förvissad om att varan verkligen transporteras ut ur landet. Vad som anges i avsnitt 10.6.1 beträffande krav på dokumentation hos säljaren gäller även i förevarande fall.

Utomlands

Om arbetet har utförts utomlands är tjänsten omsatt i utlandet. Det gäller inte om köparen åberopat svenskt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Även om arbetet utförts i Sverige kan tjänsten anses omsatt utomlands vid tjänst på fartyg och luftfartyg m.m. samt tjänst på vara i vissa fall, se avsnitt 11.4.

Skattskyldighet

Vid tjänst som avser arbete på vara (och som är omsatt här) är det normalt säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller när arbetet utförts här i landet även om säljaren är en utländsk företagare.

Inom EG

Har tjänsten faktiskt utförts i annat EG-land men köparen åberopat svenskt VAT-nummer är köparen skattskyldig för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Montering och installation

När ett företag, svenskt eller utländskt, inom landet monterar eller installerar en vara kan hela tillhandahållandet antingen ses som omsättning av vara eller som omsättning av tjänst, dvs. det ska inte göras någon uppdelning i en varu- och en tjänstedel. Även om det ingår monterings- eller installationsarbeten i samband med leverans av t.ex. en maskin kan därför tillhandahållandet visavi kunden i vissa fall anses som omsättning av vara (inklusive montering). Om monterings- eller installationsarbetena är mycket omfattande, dvs. om tillhandahållandet har karaktär av tjänst, bör däremot tillhandahållandet i sin helhet i stället anses utgöra omsättning av tjänst. Exempel på den senare situationen är reparationstjänster och byggtjänster (entreprenader) som innefattar maskindelar respektive byggmateriel. Faktorer som kan vara avgörande för bedömningen i detta sammanhang är exempelvis avtalet, priset, arbetstid och arbetskostnader. Se vidare avsnitt 10.6.4.13 och 11.3.3.

Exempel 60 (jfr Exempel 17, 34 och 36)

DE i Tyskland säljer till SE en transportanordning som DE ska installera i en maskin som SE använder i en tillverkningsprocess. Installationsarbetet är betydande. Ett svenskt företags motsvarande tillhandahållande skulle bedömts som tillhandahållande av enbart en tjänst, dvs. även varan innefattas i tjänstetillhandahållandet. DE och SE är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, som behandlar omsättning av vara, blir aldrig aktuella då tillhandahållandet, på grund av dess art och omfattning är att betrakta som en tjänst.

Omvänd skatt-skyldighet 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträtt fr.o.m. den 1 juli 2002 är huvudregeln att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig i stället för säljaren om denne så som DE är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. DE har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och har rätt till återbetalning av moms från SKV Särskilda skattekontoret. Om DE är momsregistrerad i Sverige och lämnar deklaration ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och DE:s momsregistreringsnummer. Om svenskt momsregisteringsnummer finns anger DE detta. Annars anges utländskt momsregistreringsnummer. Vid förvärvs-beskattning av köparen blir den överföring av varor till Sverige som DE gör undantagen från skatteplikt för GIF enligt 3 kap. 30 d § ML på grund av den återbetalningsrätt som föreligger enligt 10 kap. 1 –4 §§ ML. Enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. och 10 kap. 9 § 7 p. SBL måste dock DE vara registrerad till moms i Sverige och lämna deklaration oavsett att överföringen av varor inte ska beskattas här.

SE:s redovisning i deklarationen:

Förvärvet av installationstjänsten på rad 11, 32 och 37.

DE:s redovisning i deklarationen:

1) Värdet av överföringen på rad 25.

2) Ingående moms på ev. inköp i Sverige på rad 37.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

För omsättningar som omfattas av 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML kan DE med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade köparen SE. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som DE gör.

Arbetsbeting

Arbetsbeting ska i beskattningshänseende behandlas som tjänste-omsättning och inte som varuomsättning. Med omsättning av arbetsbeting förstås bl.a. att en vara på beställning tillverkas och överlåts mot ersättning och att förvärvaren tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen. Detta gäller även när den som tillverkar varan inte tillhandahåller annat än sin egen och anställdas arbetsinsats. Vid arbetsbeting avgörs i vilket land beskattning ska ske och vem som är skattskyldig utifrån de regler som gäller vid arbete på vara.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara). Tryckeriet får anses tillhandahålla en tjänst enligt 5 kap. 6 § ML i de fall uppdraget består av att trycka ett antal exemplar efter beställarens manus, diskett, CD-skiva eller liknande. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker efter elektronisk överförd data får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML (se avsnitt 11.3.5). Tryckeriet tillverkar däremot en vara i de fall det äger rättigheten till ett litterärt eller konstnärligt verk och utnyttjar denna rätt genom att producera ett antal exemplar. Försäljning av dessa varor utgör varuomsättning.

Analystjänst

Om det inte är möjligt att efter analysen transportera ut varan på grund av att den antingen förstörts eller förintats genom själva analysen, ska bestämmelserna i 5 kap. 6 b § 1 st. ML ändå vara tillämpliga. I vissa fall ska arbete på vara, t.ex. en analystjänst, bedömas enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Veterinärtjänst

Veterinärtjänst omfattas inte av bestämmelsen i 5 kap. 6 § ML, se avsnitt 11.3.6.

Betäcknings-tjänster

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, kan transporteras till ett stuteri i Sverige för att bli betäckta. Hästarna kan komma från ett EG-land. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästar får anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML. Detta innebär att bestämmelsen i 5 kap. 6 b § 1 st. ML kan bli tillämplig i de fall hästen kommer från ett EG-land. (Se även avsnitt 11.4.)

Tjänst som innebär att språngavgift erhålls kan också anses utgöra arbete på vara enligt 5 kap. 6 § ML.

Exempel 61

Värdering av silver
5 kap. 1 § 1 st. ML

En svensk företagare anlitas av en tysk privatperson för att värdera dennes silversamling. Värderingen utförs i uppdragsgivarens hem i Tyskland.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom värderingen utförs i Tyskland (5 kap. 1 § 1 st. jfr med 6 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 62

Reparation av kamera
5 kap. 6 § 4 p. ML

En privatperson lämnar sin videokamera för reparation i en fotoaffär i Malmö. Felet är så svårt att avhjälpa att affären sänder kameran till fabrikanten i Tyskland, för att där få reparationen utförd. När affären lämnar ut den reparerade kameran ska kunden debiteras moms. Tjänsten får anses

omsatt i Sverige (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 63

Service på tryckpress
5 kap. 6 § 4 p. ML

Ett utländskt företag anlitas för service på en tryckpress. En tekniker kommer till Sverige och utför arbetet här under två dagar.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom den utförs här (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämplig, eftersom den svenske köparen inte fått arbetet utfört i ett annat EG-land.

Omvänd skattskyldighet
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträder från och med den 1 juli 2002 är huvudregeln att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig då serviceföretaget är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Serviceföretaget har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML och kan begära återbetalning från SKV, Särskilda skattekontoret, om det inte är momsregistrerat i Sverige och lämnar deklaration. I så fall ska i stället avdrag göras i denna. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och säljarens momsregistreringsnummer. Om svenskt momsregisteringsnummer finns anges detta. Annars anges utländskt momsregistreringsnummer.

Säljaren kan begära att få vara skattskyldig

Serviceföretaget kan med stöd av 1 kap. 2 d § ML hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för den momsregistrerade förvärvaren. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som företaget gör.

Exempel 64

Salmonella-kontroll
5 kap. 6 § 4 p. ML

Vid införsel av kycklingar till Sverige kontrolleras om dessa är smittade av salmonella. Ett danskt företag har beställt tjänsten under åberopande av sitt danska VAT-nummer.

Arbetet utförs här varför tjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 6 § 4 p. ML). Bestämmelserna i 5 kap. 6 b § ML är inte tillämpliga eftersom kycklingarna inte lämnar landet efter det att kontrollen utförts.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 65

Reparation av lastbil
5 kap. 6 b § 1 st. ML

En svensk bilverkstad i Sverige reparerar en tyskregistrerad lastbil som är här för en godstransport.

Reparationstjänsten är utförd här. Då åkeriet emellertid åberopar sitt tyska VAT-nummer är reparationstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 6 b § 1 st. ML). Förutsättningen att varan ska lämna landet får normalt anses uppfyllt för fordon med utländskt registreringsnummer. Säljaren ska i fakturan ange köparens tyska VAT-nummer.

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 66

Värdering av silver
5 kap. 6 § 3 p. ML

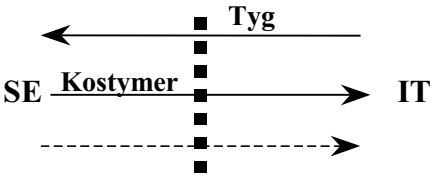
Ett svenskt företag vänder sig till ett tyskt företag för att få en silversamling värderad. Värderingen sker i Tyskland dit samlingen sänds. Det svenska företaget har åberopar sitt VAT-nummer i samband med beställningen av tjänsten.

Tjänsten är omsatt inom landet eftersom det svenska företaget åberopat sitt VAT-nummer (5 kap. 6 b § 2 st. ML). Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML)

Exempel 67

Arbetsbeting i Sverige

SE i Sverige tar emot tyg från IT i Italien för att tillverka kostymer som sedan sänds tillbaka till Italien. SE utför således ett arbetsbeting. SE och IT är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland.



Tjänsten, dvs. arbetet, på varan utförs i Sverige till kund som åberopar VAT-nr. Detta medför att tjänsten ska anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 6 b § 1 st. ML.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Överföringen av tyget från Italien till Sverige ska inte förvärvsbeskattas i Sverige (2 a kap. 7 § 2 st. 2 p. ML).

Skickas däremot kostymerna inte tillbaka till Italien utan IT i stället säljer en del i Sverige, en del till Danmark och en del till Ryssland är 5 kap. 6 b § 1 st. ML inte tillämpligt. I

ett sådant fall levereras kostymerna här i landet till IT. Detta får till följd att

- IT är skyldig att registrera sig till moms i Sverige,
- IT:s överföring av tyg till Sverige utgör ett GIF här (2 a kap. 7 § 1 st. ML),
- IT är skattskyldig här för sin försäljning av kostymer i Sverige och ska debitera svensk moms,
- IT:s försäljning till Danmark är skattefri i den mån köparen gör ett GIF i Danmark (jfr avsnitten 9.6.2.1 och 9.6.2.11–9.6.2.14),
- IT:s försäljning till Ryssland är en exportomsättning.

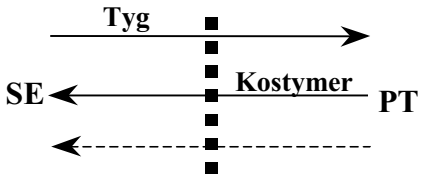
SE:s tillverkning av kostymerna är en tjänst omsatt inom landet. SE ska debitera IT svensk moms som blir en avdragsgill ingående moms hos IT.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 68

Arbetsbeting i utlandet

SE i Sverige sänder tyg till PT i Portugal. SE och PT är momsregistrerade näringsidkare i respektive hemland. PT ska tillverka kostymer av tyget. Kostymerna sänds till SE i Sverige. PT utför således ett arbetsbeting. SE har åberopat sitt VAT-nummer.



Det är här fråga om varuöverföring för utförande av arbetsbeting, dvs. en tjänst, i annat EG-land än Sverige, varför 2 a kap. 2 § 3 p. ML inte är tillämplig. Överföringen av tyget kan därmed inte beskattas här. Tjänsten att sy upp kostymerna är dock omsatt inom landet enligt 5 kap. 6 b § 2 st. ML. Det svenska företaget är skattskyldigt för den förvärvade tjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen:

”Överföringen” av tyget till Portugal ska inte redovisas. KVR ska inte heller lämnas.

Förvärvet av tillverkningstjänsten (arbetsbetinget) ska redovisas på raderna 11, 36 och 37.

11.3.4 Kulturella aktiviteter

Allmänt

Tjänster avseende kulturella aktiviteter m.m. är omsatta i det land där aktiviteterna äger rum (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Följande tjänster omfattas

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, konserter,
- idrottsutövning, deltagande i idrottsgalor,
- underhållning,
- utbildning, i motsats till information,
- vetenskapliga tjänster, och
- tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna tjänster eller stödtjänster till dessa.

Inom landet 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML

Tjänster anses omsatta inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML om de utförs i Sverige.

Stödtjänst

Om huvudtjänsten har utförts i Sverige och beskattning av denna ska ske i Sverige är även en stödtjänst, som utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras, omsatt inom landet. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-327/94, Dudda.

Utomlands

Om tjänsten utförs i ett annat land anses tjänsten omsatt utomlands. Om huvudtjänsten ska beskattas utomlands är även stödtjänst till denna omsatt utomlands.

Skattskyldighet

Den som inom landet omsätter tjänst, som omfattas av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, är skattskyldig och ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om säljaren är utländsk företagare. Den möjlighet att tillämpa förvärvsbeskattning av varor och vissa tjänster när köparen är momsregistrerad som infördes den 1 juli 2002 gäller inte tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML och inte heller tjänst som avser personbefordran eller uthyrning av fastighet enligt 3 kap. 3 § 2 och 3 st. ML med frivillig skattskyldighet.

Artistiska framträdanden/ underhållning

För att tillhandahållandet ska anses omfattas av artistiskt framträdande eller underhållning krävs inte att någon konstnärlig nivå på framträdandet/underhållningen föreligger. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-327/94, Dudda.

Ett flertal kulturella aktiviteter är dock undantagna från beskattning enligt 3 kap. ML, t.ex. artistiska framträdanden (3 kap. 11 § 1 p. ML).

Prispengar

Som ersättning för tjänst avseende idrott vid tillämpning av 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML avses även prispengar och startersättningar som

utbetalas i samband med sport- och idrottstävlingar (t.ex. golf, motortävling och travtävling).

Utbildning

Med utbildning avses

- sådan utbildningstjänst som uppfyller kraven för skattefrihet (3 kap. 8 § 1 st. ML) och
- även sådan utbildningstjänst som inte uppfyller kraven för skattefrihet. Se vidare avsnitt 27.3 om begreppet utbildning.

En utbildningstjänst som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster och som är en specifik tjänst avseende den speciella varan eller tjänsten anses underordnad tillhandahållandet av varan eller tjänsten.

Se även avsnitt 6.3 angående begreppet ”Utbildning”.

Mässa/Utställning

Tjänst avseende organisation respektive arrangemang av en mässa eller utställning, se avsnitt 11.3.5.

Vetenskapliga konferenser

Om syftet med konferensen är att lämna information till skillnad från att tillhandahålla vetenskapliga forskartjänster ska bedömning ske enligt 5 kap. 7 § ML, se avsnitt 11.3.5.

Stödtjänst

Med stödtjänster avses närmast tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningen oberoende av vem som utför den. En förutsättning är dock att stödtjänsten objektivt sett utgör ett nödvändigt villkor för att huvudtjänsten ska kunna utföras. Som exempel kan nämnas iordningställande av scen för artists framträdande, sminkörs tjänster till artisten och tillhandahållande av ljudteknik vid ett artistiskt framträdande. Jfr dom av EG- domstolen, mål C-327/94, Dudda.

Exempel 69

Konsert

En utländsk sångare kommer till Sverige för att ge en konsert.

Tjänsten är omsatt inom landet, eftersom konserten äger rum i Sverige (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Omsättningen är dock undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1p. ML.

Exempel 70

Utbildningstjänst

Ett utbildningsföretag i Sverige håller språkutbildning i svenska för deltagare från utlandet. Kursen, som pågår under två veckor, hålls i Kristianstad. I kursavgiften ingår även kost och logi.

Tjänsten är omsatt inom landet, då utbildningen (skattepliktig sådan) äger rum här (5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML).

Skulle det vara så att i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst (se avsnitt 33.2.2).

Se även exempel 74 och 75 angående informationstjänst.

11.3.5 Diverse tjänster (7 §-tjänster)

Allmänt

I 5 kap. 7 § 2 st. ML uppräknas olika tjänster som i vissa fall ska behandlas enligt 7 § 1 och 3 st. I de fall det inte är fråga om transaktioner mellan olika länder utan enbart inom Sverige ska beskattningsland avseende de aktuella tjänsterna bedömas enligt 5 kap. 8 § ML, se avsnitt 11.3.6.

De uppräknade tjänsterna är

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträtter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymme, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor än transportmedel eller transporthjälpmedel som är lös egendom,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som angetts ovan eller att utöva viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av

a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

b. programvara och uppdatering av denna,

c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e. distansundervisning

13. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn och förmedlingen avser sådana tjänster som angivits ovan, se avsnitt 11.3.8.

Omsättning inom landet, näringsidkares förvärv 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML

Tillhandahålls tjänsten från ett annat land, det gäller både EG-land och land utanför EG, är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren är en näringsidkare och under förutsättning att denne har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om sådant säte eller etableringsställe saknas, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Omsättning inom landet, förvärv från land utanför EG av annan än näringsidkare 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML

Tjänsten är också omsatt inom landet när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 (elektroniska tjänster) förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är näringsidkare. Detta gäller dock endast om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML).

Omsättningsland bestäms i dessa fall slutligt utifrån platsen där förvärvaren av tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller är bosatt eller stadigvarande vistas. Om tjänsten faktiskt är utförd i Sverige eller i utlandet saknar helt betydelse.

Telekommunikation, radio och TV – särskild bestämmelse

Tjänster enligt punkt 10 och 11 (telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar) är omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här. Innebörden härav är att tjänsterna ska tillhandahållas på en geografiskt bestämd plats genom t.ex. tråd eller en radiolänk.

Genom denna särskilda nya bestämmelse anses tillhandahållanden, av de avsedda tjänsterna från länder utanför EG vara omsatta inom landet när tjänsterna, t.ex. upplåtelse av telefonabonnemang, tillhandahålls åt personer som konsumerar dem här genom en fast anslutning t.ex. i en fritidsbostad, och är bosatta i ett annat land.

Från Sverige till annat EG-land, köparen ej näringsidkare

Då tjänst tillhandahålls från Sverige till en förvärvare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt inom landet enligt 5 kap. 8 § ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML. Se avsnitt 11.3.6.

Från Sverige till näringsidkare i annat EG-land

Tillhandahålls tjänsten av en näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Tillhandahållande utanför EG

Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG oavsett om förvärvaren är näringsidkare eller ej (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Näringsidkare

Beträffande definition av begreppet näringsidkare i ML och i sjätte direktivet se avsnitt 8.1.1.

Från annat EG-land till Sverige, köparen ej näringsidkare

Tillhandahålls tjänsten från annat EG-land till person i Sverige som inte är näringsidkare är tjänsten omsatt utomlands (5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML).

Liknande rättigheter
5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML

Med liknande rättigheter förstås t.ex. koncession, gruvrätt, handelsrätt och andra ekonomiska rättigheter. Även överlåtelse av spelare inom t.ex. fotboll och ishockey får anses omfattas av liknande rättigheter. Angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line, se avsnitt 30.3.2 och 30.3.4.

Reklamtjänst

Begreppet reklam innebär till sin natur spridande av meddelande som är avsett att informera konsumenter om förekomsten av och kvaliteten hos en vara eller tjänst i syfte att öka avsättningen. Reklammeddelanden sprids i allmänhet i press, radio och television, men kan också ske i andra former. Reklamtjänst innefattar därmed spridande av reklam genom ord och bild, anordnande av presskonferens och seminarium m.m. EG-domstolen har i dom 2003-06-05 i mål C-438/01 Design Concept funnit att artikel 9.2 e i sjätte direktivet vid omsättning i flera led ska tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna. Att en tjänst kan omsättas i flera led utan att förlora sin karaktär av t.ex. en reklamtjänst står i överensstämmelse med tillämpningen av ML och SKV:s uppfattning.

Sponsorer

Reklamtjänst innefattar även marknadsföring av sponsorers namn eller produkter.

Mässa/utställning

SRN har i ett förhandsbesked 1998-04-20 bedömt tjänster som ett företag tillhandahåller utställare på en av företaget anordnad mässa. Enligt nämndens bedömning ska tjänster som har till enda ändamål att bereda en utställare tillfälle att exponera och på annat sätt marknadsföra sina produkter till besökare av en mässa ska bedömas sammantagna som en helhet och anses utgöra en enda tjänst. Tjänster av nämnda slag kan inte hänföras till någon av de verksamheter som anges i 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. Aktuella tjänster är i stället att hänföra till sådan reklamtjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

Upplåtelse av reklamplats

SRN har i ovan nämnda förhandsbesked även bedömt upplåtelse av reklamplats i mässlokaler. Enligt nämndens bedömning utgör en sådan upplåtelse av reklamplats inte en tjänst som avser fastighet enligt 5 kap. 4 § ML, utan en tjänst som omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 2 p. ML.

Fastighets-upplåtelse

Innefattar en mäss- eller utställningstjänst endast platsupplåtelse utan några andra tillhandahållanden ska tjänsten bedömas som en fastighetsupplåtelse.

Konsulttjänst

Konsulttjänst och liknande tjänst innefattar även management-tjänster såsom företagsledning, administration och liknande. Begreppet konsulttjänster ska tolkas såsom anlitad rådgivande fackman. Dock ska omsättningslandet för en konsulttjänst avseende viss fastighet (t.ex. projektering) alltid avgöras av fastighetens belägenhet (5 kap. 4 § 1 st. ML). Såsom konsulttjänst anses inte reparation och service av vara. En sådan tjänst beskattas där arbetet utförs (5 kap. 6 § 4 p. ML).

Analystjänst/rådgivning

Som exempel på konsulttjänst kan även nämnas situationen att ett svenskt laboratorium utför en analystjänst i sitt laboratorium på uppdrag av ett företag i Danmark. Tjänsten innebär att analysera visst ämnes beståndsdelar. Är tjänsten begränsad till detta är tjänsten en sådan analystjänst som omfattas av 5 kap. 6 § 4 p. ML (beträffande analystjänster se avsnitt 11.3.3) och omsatt inom landet, då den utförs här. Innefattar däremot uppdraget även att lämna råd om hur vissa mindre hälsosamma ämnen kan bytas ut mot mer hälsosamma sådana är det fråga om en konsulttjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Den är då omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i annat EG-land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML).

Juristtjänst

Med juristtjänst avses t.ex. en advokat som biträder en klient vid en rättegång. En tjänst som utförs i egenskap av skiljedomare anses däremot inte utgöra en juristtjänst, se avsnitt 11.3.6.

Spårande av arvingar
Detektivarbete

Av riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté framgår att tjänst innebärande spårande av arvingar ska betraktas antingen som en ”liknande tjänst” enligt 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML eller som en tjänst avseende tillhandahållande information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 1997 punkten 7.

Enligt SKV:s uppfattning bör även andra tjänster som innefattar undersökningar, t.ex. detektivarbete behandlas på likartat sätt.

Tryckeritjänst

Tillhandahållandet från ett tryckeri kan utgöra tillhandahållande av vara eller av tjänst (arbete på vara), se avsnitt 11.3.3. I de fall tryckeriets tillhandahållande sker efter elektroniskt överförd data får tjänsten anses omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

ADB-tjänst

ADB-tjänst innefattar även framtagande av kundanpassat (skräddarsytt) system eller program för ADB. Förvärv av ADB-program, såväl skräddarsydda som standardbetonade, att laddas ned via Internet kan omfattas av denna punkt eller av 12 p. elektroniska tjänster. Angående elektronisk handel, se avsnitt 11.1.1.

Informationstjänst

Informationstjänst innefattar bl.a. turistinformation och guidning. Utbildning omfattas av 5 kap. 6 § ML (se avsnitt 11.3.4). En vetenskaplig konferens med syfte att lämna information utgör en informationstjänst. Förvärv via Internet, t.ex. av en tidning eller en bok, kan omfattas av denna punkt eller av ADB-tjänst.

I RÅ 1997 not. 82 har kurser av tillfällig och översiktlig karaktär ansetts utgöra information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Tillhandahållandet av sådana tjänster från ett fast driftställe i Sverige till förvärvare i Norge ska anses omsatta utomlands enligt 5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML. Tjänster som tillhandahålls förvärvare i Sverige anses däremot omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML. Beträffande förmedlade tjänster avseende transport, logi och serveringstjänster, som också var föremål för prövning, ska beskattning ske enligt allmänna regler.

I ett förhandsbesked 1997-02-24 har SRN bedömt kurser som syftade till att ge en god inblick i rehabiliteringsprocessens olika delar på en vårdinrättning. Kursen fick i allt väsentligt anses avse tillhandahållande av information enligt 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. I förhandsbeskedet bedömdes vidare omsättningslandet vid tillhandahållande från ett svenskt bolags fasta driftställe i ett land utanför EG till kunder med fast driftställe eller motsvarande i Sverige alternativt tillhandahållande från ett fast driftställe i Sverige till kunder i Sverige. I det sistnämnda fallet ansågs tjänsterna omsatta inom landet enligt 5 kap. 8 § ML. Beträffande det förstnämnda alternativet uttalade SRN att även om tjänsterna skulle anses vara tillhandahållna från det fasta driftstället i ett land utanför EG, så

skulle omsättningen anses gjord inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML (i dess lydelse t.o.m. 1997-06-30). Denna regel återfinns numera av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML. Förhandsbeskedet är inte överklagat.

Förhandsbesked: Kongress

SRN har i förhandsbesked 2002-11-19 ansett att tjänster som en kongressarrangör tillhandahåller utländska deltagare, i form av seminarier, diskussioner i s.k. workshops m.m., utgör sådana informationstjänster som omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. Se även exemplen 74 och 75 nedan.

Bank- och finansieringstjänst

Bank- och finansieringstjänster innefattar värdepappersförvaltning, inkasso- och factoringtjänster.

Försäkringstjänst

Med försäkringstjänst jämställs återförsäkringstjänst inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkring eller återförsäkring. Av RÅ 1997 ref. 42 framgår att med försäkringstjänster avses enligt vanligt språkbruk sådana tjänster som en försäkringsgivare tillhandahåller direkt till försäkringstagaren. Av EG-domstolens dom i målet C-349/96 Card Protection Plan framgår att en försäkringstransaktion till sin natur innefattar ett avtalsförhållande mellan den som tillhandahåller försäkringstjänsten och den person, nämligen den försäkrade, vars risk täcks av försäkringen.

Arbetskraft

Tillhandahållande av arbetskraft föreligger när kunden svarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna. Leverantören debiterar per tid och har inget garantiansvar för utfört arbete.

Telekommunikationstjänster

Med telekommunikationstjänst menas en tjänst som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel samt dessutom överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Begreppet omfattar tjänster som avser rätten att utnyttja kapacitet på nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter. Detta innebär att anslutningar till nätverk (såsom Internet) inkluderas. Även överlåtelser av kapacitet av annan än den som disponerar över ett nät eller nätverk samt tjänster för dirigering och terminering av internationella telefonsamtal omfattas av begreppet telekommunikationstjänst.

Begreppet telekommunikationstjänst omfattar även tjänster såsom telefoni – såväl fast som mobil- och faxmeddelanden. Även överföring av data, ljudradio och TV-program omfattas av begreppet. Det är emellertid endast själva transporten av meddelandet och

inte meddelandet i sig (innehållet) som avses. Detta innebär att själva data-, radio- eller TV-programmet m.m. som överförs inte omfattas av begreppet.

Tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor

Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara ett materiellt ting. Tillhandahålls böcker, tidningar, standardprogram för ADB och andra varor via nät eller nätverk, t.ex. Internet, förlorar dessa sin materialiserade form. Detta innebär att det inte längre är fråga om ett tillhandahållande av en vara utan av en tjänst. Ett tillhandahållande ”on-line” av sådana s.k. digitaliserade varor omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML, se avsnitt 11.1.1 och 10.7.

Betal-TV

Tillhandahållande av betal-TV-sändningar till abonnenter omfattas av 5 kap. 7 § 2 st. 11 p. ML, se avsnitt 11.3.6.

Koncerntjänster

Managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande omfattas av 5 kap. 7 § ML, se vidare avsnitt 11.3.6.

EG:s institutioner eller organ

Vid tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land föreligger undantag från skatteplikt i vissa fall. Se avsnitt 11.1.3.

Sammanfattning Omsättningsland

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § 2 st. ML enligt 5 kap. 7 § och 5 kap. 8 § ML när förvärvaren är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i utlandet	i Sverige	Sverige
i Sverige	i utlandet	utomlands

Omsättningsland för tjänst uppräknad i 5 kap. 7 § ML när förvärvaren inte är näringsidkare:

Säljare	**Förvärvare**	**Omsättningsland**
i Sverige	i Sverige	Sverige
i Sverige	i EG-land	Sverige
i Sverige	i tredje land	utomlands
i EG-land	i Sverige	utomlands
i tredje land	i Sverige*	Sverige

* För tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. 10 och 11 p. ML – telekommunikation samt radio och TV-sändningar – finns särskild bestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML i fall då tjänsten tillhandahålls genom fast anslutning till kommunikationsnät på en geografiskt bestämd plats.

Skattskyldighet Förvärvaren näringsidkare

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

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

* Det är förvärvaren av tjänsten som ska redovisa momsen när säljaren är en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML och förvärvaren är en näringsidkare (1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). Detta gäller oavsett belopp och även om vederbörande har full avdragsrätt för momsen. Förvärvaren erhåller således en faktura utan moms och ska efter omräkning till svenska kronor själv beräkna moms på fakturabeloppet.

Förvärvaren inte näringsidkare

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

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

* Det är säljaren som ska redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML jämfört med 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML). För tjänster finns inga tröskelvärden avseende omsättning eller förvärv varför säljaren här är skattskyldig oavsett belopp.

Exempel 71

Annons/reklam-tjänst

En tidning i Sverige tillhandahåller en näringsidkare i utlandet en annonsplats.

Annons/reklamtjänsten är omsatt utom landet, då kunden är en näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Tidningens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 72

Juristtjänst

En advokat i Sverige biträder en kund i utlandet vid rättegång i Sverige.

Privatperson inom EG

a) Kunden är en privatperson som är bosatt i annat EG-land.

Juristtjänsten är omsatt inom landet, eftersom advokaten bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § ML omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Privatperson utom EG

b) Kunden är en privatperson som inte är bosatt i ett EG-land.

Juristtjänsten är omsatt utom landet (5 kap. 7 § 3 st. 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Näringsidkare i utlandet

c) Kunden är en näringsidkare i utlandet.

Juristtjänsten är omsatt utom landet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 73

Programmeringstjänst

Ett bolag i Sverige anlitar en datakonsult i utlandet för en programmeringstjänst. Datakonsulten utför arbetet i Sverige under en veckas tid.

Konsulttjänsten är omsatt i Sverige, eftersom säljaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML). Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 74

Informationstjänst

En konsult i Sverige förlägger en kurs om skattenyheter i utlandet. Kursdeltagarna är uteslutande personer i Sverige. I kursavgiften ingår kost och logi.

Redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Kursen uppfyller inte kraven vare sig för att bedömas som en skattefri eller skattepliktig omsättning av utbildningstjänst och utgör därför en informationstjänst (5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML). Jfr avsnitt 10.3.5. De i avgiften ingående olika tillhandahållandena ska bedömas var för sig. Informationstjänsten är omsatt i Sverige, eftersom det är en närings-

idkare i Sverige som tillhandahåller tjänsten till kund i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Moms ska debiteras på informationstjänsten. Vidare ska moms debiteras på kosten, då säljaren (konsulten) driver verksamhet i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Hotelltjänsten är omsatt utom landet, eftersom rumsuthyrningen äger rum i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jfr 4 § 1 st. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 22 och 32.

Skulle det vara så att i kursavgiften även ingår ersättning för resa kan hela tillhandahållandet bedömas som en resetjänst. Eftersom säljaren har fast etableringsställe i Sverige är resetjänsten omsatt inom landet (se vidare avsnitt 33). Se även exempel 70.

Redovisning i deklarationen: Rad 14, 15 och 32.

Exempel 75

Informationstjänst

Ett konsultföretag i utlandet anordnar i Sverige ett endagsseminarium om skatter. Deltagare är näringsidkare i Sverige.

Tjänsten ska bedömas som en informationstjänst. Den är omsatt inom landet eftersom kunderna är näringsidkare med fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls dessa etableringsställen (5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och ev. 37.

Exempel 76

Värdepappers-förvaltning

En bank i Sverige förvaltar en aktieportfölj för en i Danmark bosatt privatpersons räkning.

Förvaltningstjänsten är omsatt inom landet, eftersom banken bedriver sin verksamhet från ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML jämfört med 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML). 5 kap. 7 § omfattar inte en tjänst som tillhandahålls privatperson i annat EG-land.

Bankens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 77

Inkassotjänst

Ett inkassoföretag i Sverige ska för en näringsidkare i utlandet driva in dennes fordran hos svensk gäldenär.

Tjänsten är omsatt utom landet, eftersom den tillhandahålls näringsidkare i utlandet. Det saknar betydelse om kunden driver verksamheten i ett EG-land eller tredje land (5 kap.

7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML).

Inkassoföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

11.3.6 8 §-tjänster

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § 1 st. ML gäller när en tjänst inte kan återfinnas i 4–6 b §§ eller 7 a § eller om 7 § ML inte är tillämplig.

Även om en tjänst är omsatt inom landet enligt 8 § kan den ändå anses omsatt utom landet enligt 5 kap. 11 § ML. Se avsnitt 11.4.

Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe
5 kap. 8 § ML

Enligt 5 kap. 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe varifrån tjänsten tillhandahålls. Utgångspunkten är att en tjänst är omsatt där säljaren har etablerat sin verksamhet. Fast etableringsställe får anses föreligga när en varaktig affärsetablering, som betjänas av människor, föreligger i ett annat land än det där säljaren har etablerat sin verksamhet (se avsnitt 40). Jfr domar av EG-domstolen, C-190/95, ARO Lease (se avsnitt 11.3.7) och C-260/95, DFDS (se avsnitt 33.6.1). En utländsk företagares momsregistrering med eller utan ombud (se avsnitt 40.5 och 40.7) innebär inte att företaget får fast etableringsställe här.

Inom landet

Tillhandahålls tjänsten från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige anses tjänsten omsatt inom landet. Saknas ett sådant säte eller fast etableringsställe såväl i Sverige som utomlands är tjänsten omsatt inom landet om säljaren har fast adress här eller normalt uppehåller sig här.

Regeln är tillämplig exempelvis på

- förpacknings- och kuverteringstjänst,
- lagringstjänst,
- personliga tjänster (t.ex. hårvård, skönhetsvård),
- serveringstjänst,
- skiljedomaruppdrag samt
- veterinärtjänster.

7 §-tjänster

Regeln 8 § 1 st. gäller när någon av de i 7 § uppräknade tjänsterna tillhandahålls av en näringsidkare i Sverige till

- kund i Sverige,
- kund i annat EG-land, som inte är näringsidkare, eller
- stater, kommunala myndigheter, organisationer, föreningar och

liknande personer i andra EG-länder (såvida dessa inte förvärvar tjänsten i egenskap av näringsidkare).

Lagring

Tjänst i form av förvaring och lagring av vara som är lös egendom är omsatt inom landet om tjänsten tillhandahålls från ett säte för ekonomisk verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML). Med hänsyn till tjänstens karaktär torde man normalt kunna utgå från att en lagerhållare har fast etableringsställe där lagringen sker, eftersom det måste finnas en plats där varorna förvaras eller lagras. I praktiken innebär detta att om lagringen sker i Sverige är lagringstjänsten omsatt här (5 kap. 8 § 1 st. ML).

En lagringstjänst anses dock, i likhet med andra tjänster inom transportområdet, omsatt utomlands när den avser varor till och från ett land utanför EG (5 kap. 11 § 2 a och 2 b p. ML, se avsnitt 11.4).

Angående bestämmelser om skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager, se avsnitt 38.

Omhändertagande

Omhändertagande av gods i samband med en transporttjänst anses som en stödtjänst, se avsnitt 11.3.2.

Resetjänst

Enligt 9 b kap. 4 § ML ska omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Se vidare avsnitt 33.6.

Skiljedomare

Tjänst i egenskap av skiljedomare ska inte anses utgöra en juristtjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Tjänsten omfattas därmed av 5 kap. 8 § ML. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-145/96, Hoffmann.

Veterinärtjänster

En veterinärs huvudsakliga funktion kan allmänt sägas bestå i att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård kan omfatta ett fysiskt ingrepp i djuret, kan ingreppet inte anses utgöra ”arbete” på materiell lös egendom. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-167/95, Linthorst m.fl.

Koncerntjänster 5 kap. 8 §/5 kap. 7 § ML

Tillhandahåller ett moderbolag i Sverige koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till dotterbolag i Sverige eller i utlandet, ska moms tas ut på ersättningen såvitt avser tillhandahållanden till dotterbolagen i Sverige. Däremot är dessa slag av tjänster till dotterbolagen i utlandet omsatta utom landet om förutsättningarna i 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. eller 2 p. ML är uppfyllda. Moms ska i sådana fall inte tas ut.

Ett dotterbolag i Sverige som tillhandahålls koncerngemensamma tjänster från ett moderbolag i utlandet beskattas för förvärven om kraven i 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda.

I det fallet ett moderbolag i Sverige inte tar ut någon ersättning för tjänsterna till dotterbolagen i utlandet och sådan ersättning inte heller tas ut i form av koncernbidrag föreligger i princip en uttagssituation vid det vederlagsfria tillhandahållandet till dotterbolagen i utlandet (se avsnitt 5). Eftersom det är fråga om en omsättning utom landet medför uttaget dock inte skattskyldighet.

Det svenska moderbolaget har därmed återbetalningsrätt för ingående moms som avser förvärv för de uttagna tjänsterna. Se avsnitt 16.

Begravningsuppdrag

RR har i dom 2003-12-10, mål nr 1985-2003, avseende ett överklagat förhandsbesked med ändring av förhandsbeskedet ansett att ett begravningsuppdrag innefattar en rad tjänster och varor av olika slag som kunden kan upphandla av andra än begravningsbyrån, varför skatteplikten och tillämplig skattesats ska bedömas enskilt för de olika tjänster som ingår i ett begravningsuppdrag. Domen bör även anses innebära att också omsättningsland ska bedömas för varje tjänst för sig som kan urskiljas vid bestämning av skatteplikt och skattesats.

Säljaren skattskyldig

För omsättning av tjänster som anses ha gjorts inom landet enligt 5 kap. 8 § 1 st. ML på grund av säljarens etablering eller bosättning/stadigvarande vistelse inom landet är säljaren skattskyldig. (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML).

11.3.7 Uthyrning av transportmedel och transporthjälpmedel

Allmänt 5 kap. 8 § 2 st. ML

Regeln omfattar uthyrning av bl.a. fartyg, flygplan, motorcyklar, bilar, bussar, släp- och påhängsvagnar, sjö- och landcontainrar, som används som transporthjälpmedel och lastpallar.

Nyttjas både i Sverige och annat EG-land

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i annat EG-land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

Nyttjas både i Sverige och tredje land

Utnyttjas uthyrningstjänsten såväl i Sverige som i tredje land gäller huvudregeln (5 kap. 8 § 1 st. ML). Detta innebär att tjänsten är omsatt i det land där uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe.

Nyttjas uteslutande i Sverige

Uthyrningstjänsten är omsatt inom landet om uthyraren bedriver verksamheten i Sverige.

Uthyrningstjänsten anses även omsatt inom landet om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i Sverige och den tillhandahållits av någon med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). En uthyrningstjänst som tillhandahållits från en

verksamhet som uthyraren bedriver i tredje land ska således anses omsatt här om den uteslutande tillgodogörs här.

Om däremot uthyrningstjänsten tillhandahålls från en verksamhet som uthyraren bedriver i ett annat EG-land ska tjänsten inte anses omsatt här även om den uteslutande tillgodogörs här.

Nyttjas uteslutande i tredje land

Uthyrningstjänsten anses omsatt utanför EG (och därmed även utanför Sverige) om den uteslutande tillgodogörs (utnyttjas) i tredje land. Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamhet i Sverige eller annat EG-land (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Sätet för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe

Säte för ekonomisk verksamhet eller fast etableringsställe anses föreligga inom landet om säljaren har etablerat sin verksamhet i Sverige och ingår avtal från ett kontor här och det inte finns något kontor eller lager i något annat land. Jfr dom av EG-domstolen, mål C-190/95, ARO Lease. Se vidare avsnitt 11.3.6 och avsnitt 40.

Fartyg/luftfartyg

Uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML (se avsnitt 6.10). Vidare är uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML (se avsnitt 11.4).

Sjöcontainrar

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

Uthyrning av sjöcontainrar bör anses omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML då användningen sker på fartyg i utrikes trafik (se avsnitt 11.4).

Skattskyldighet Uthyraren skattskyldig

Vid uthyrning av transportmedel (där tjänsten är omsatt i Sverige) är det alltid uthyraren som är skattskyldig (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML). Detta gäller även om uthyraren bedriver verksamheten från utlandet.

Exempel 78

Svensk biluthyrare 5 kap. 8 § 1 st. ML

En personbil hyrs ut av ett svenskt företag till en svensk kund som ska använda bilen för en semesterresa till Tyskland och Schweiz.

Bilen (utlämnad i Malmö) nyttjas såväl inom som utom EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 79

Dansk biluthyrare
5 kap. 8 § 2 st. ML

Ett danskt biluthyrningsföretag ställer en bil till förfogande i Sverige till en dansk kund. Bilen ska nyttjas uteslutande i Sverige.

Tjänsten är inte omsatt i Sverige eftersom den inte tillhandahållits av en uthyrare som har fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Huruvida det danska företaget ska ta ut dansk moms avgörs av de danska bestämmelserna.

Exempel 80

Rysk biluthyrare
5 kap. 8 § 2 st. ML

Ett ryskt biluthyrningsföretag R ställer en bil till förfogande i Sverige till en svensk kund.

Tjänsten är omsatt i Sverige eftersom den uteslutande ska nyttjas här och den har tillhandahållits av en uthyrare med fast etableringsställe utanför EG (5 kap. 8 § 2 st. ML). Om den svenske kunden inte är momsregistrerad här blir det ryska företaget skattskyldigt för uthyrningstjänsten (1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML) och ska registreras här.

Momsregistrerad köpare blir skattskyldig
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML

Det ryska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32. Vid omsättning för vilken skattskyldighet inträtt fr.o.m. den 1 juli 2002 är huvudregeln att en i Sverige momsregistrerad förvärvare av tjänsterna är skattskyldig i stället för R som saknar fast etableringsställe inom landet och är utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. R har då återbetalningsrätt för ingående moms enligt 10 kap. 1–4 §§ ML om denne inte är momsregistrerad i Sverige, och lämnar deklaration var i avdrag då ska göras i stället. I fakturan ska anges att förvärvaren är skattskyldig för omsättningen och dennes och R:s momsregistreringsnummer. Om R är registrerad i Sverige anges det svenska momsregistreringsnumret, annars anges R:s utländska momsregistreringsnummer.

1 kap. 2 b § ML

R kan dock hos SKV begära att få vara skattskyldig i stället för de momsregistrerade förvärvarna. Skattskyldigheten omfattar i så fall alla omsättningar enligt 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML som R gör.

Exempel 81

Containrar för landtransport inom EG

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska användas vid transporter såväl inom som utanför EG.

Överlämnas containrarna enligt avtalet till hyrestagarna på en plats inom EG anses tillgodogörandet inte ske uteslutande utanför EG. Uthyrningstjänsten är då omsatt inom landet eftersom uthyraren bedriver verksamheten i Sverige (5 kap. 8 § 1 st. jämförd med 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Exempel 82

Containrar för landtransport utanför EG

Ett svenskt företag hyr ut containrar till såväl svenska som utländska företagare. Containrarna ska uteslutande användas vid transporter utanför EG.

Containrarna överlämnas enligt avtalet till hyrestagarna på en plats utanför EG. Uthyrningstjänsten är därmed omsatt utomlands (5 kap. 8 § 2 st. ML).

Uthyrningsföretagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Sjöcontainrar

Se avsnitt 11.4.

11.3.8 Förmedling

11.3.8.1 Allmänt

Förmedling i annans namn för annans räkning

I 5 kap. ML regleras i flera bestämmelser var en förmedlingstjänst är omsatt. Med förmedling avses här såväl att man anvisar köpare/säljare som att man ikläder sig en agents eller mäklares funktion att bringa parterna samman och medverka till att affären kommer till stånd dem emellan. Om förmedlaren (ombudet) sluter avtal ska detta ske i uppdragsgivarens (huvudmannens) namn på grundval av fullmakt från denne. För det fall att likvid mottages för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Av det underlag som då upprättas ska framgå säljarens (huvudmannens) namn och momsregistreringsnummer såvida omsättningen är momspliktig. Den ersättning (provision) förmedlaren uppbär är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Skatteplikt

Förmedlingstjänst är momspliktig även om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från momsplikt. Dock är förmedlingstjänst inte momspliktig när den avser förmedling av värdepapper (3 kap. 9 § ML) och försäkringar (3 kap. 10 § ML).

Förmedling i eget namn för annans räkning
6 kap. 7 § ML

Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska liksom huvudmannen anses som säljare respektive förvärvare av varan eller tjänsten (6 kap. 7 § ML). Omsättningsland för varan eller tjänsten ska då bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och ombudet som det mellan

ombudet och den slutlige kunden enligt de allmänna reglerna. Detta gäller exempelvis vid försäljning i kommission. Se vidare avsnitt 9.7. Tjänster som avser anvisning av kund mot anvisningsprovision anses inte som förmedlingstjänster avseende vara eller tjänst och ska alltid beskattas där den som utför tjänsten har sitt fasta etableringsställe eller sin hemvist i enlighet med 5 kap. 8 § ML.

Resetjänst

Reseföretag (researrangör eller resebyrå) tillhandahåller resenären en resetjänst om han handlar i eget namn och som ett led i försäljningen till resenären antingen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna eller tjänsterna för deras räkning. En resetjänst ska anses ha omsatts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett säte för den ekonomiska verksamheten eller ett fast etableringsställe i Sverige. Se vidare avsnitt 33.6.

11.3.8.2 Förmedling av vara

Inom landet
5 kap. 7 a § ML

Vid förmedling av vara i annans namn är förmedlingstjänsten omsatt inom landet, om

- den avser en vara som omsätts i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML) eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Utomlands
5 kap. 1 § 1 st. ML

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands om

- den avser en vara som omsatts inom landet varvid uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller
- förmedlingstjänsten avser en vara som inte är omsatt i Sverige och köparen av tjänsten inte har åberopat svenskt VAT-nummer.

Varor som omsätts i annat EG-land

Om förmedlingstjänsten avser varor som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Varor som omsätts i Sverige

Om förmedlingstjänsten däremot avser vara som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

Utanför EG
5 kap. 11 § 4 p. ML

Är den förmedlade varan omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten alltid omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Auktion
Djurskinnsauktion

Se avsnitt 10.6.2.18 samt exempel 90.

11.3.8.3 Förmedling av tjänst

Fastighet
5 kap. 4 § ML

Avser förmedlingstjänsten fastighet (mäkleri) eller tjänst som avser viss fastighet bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 4 § 2 st. eller 11 § ML (se avsnitt 11.3.1).

Med förmedling av tjänst som avser viss fastighet förstås t.ex. förmedling av hotellrum, hyres- och bostadsrätt.

Transporttjänst
5 kap. 5 § 3 st. ML

Förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 kap. 5 a § 2 st. ML.

Varutransport inom EG
5 kap. 5 a § ML

Bestämmelserna avseende förmedling av varutransport inom EG är uppbyggda på samma sätt som de för själva varutransporten (se avsnitt 11.3.2). Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en varutransport inom EG är omsatt inom landet i följande fall

Påbörjas i Sverige

– transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten har inte gjorts under åberopande av ett VAT-nummer för köparen i ett annat EG-land,

Påbörjas i annat EG-land

– transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är momsregistrerad här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Inhemsk varutransport

Motsvarande regler gäller vid förmedling av en inhemsk transporttjänst, som har ett direkt samband med en EG-transport.

Exempel 83

En kund vänder sig till en svensk speditör för att köpa en lastbilstransport från Eslöv till Hamburg och omvänt från Hamburg till Eslöv. Speditören har inga egna bilar utan anlitar utomstående transportföretag.

a) Speditören köper transporten Eslöv-Hamburg av ett svenskt transportföretag under åberopande av sitt svenska VAT-nummer. Speditören säljer tjänsten vidare i eget namn till den svenska kunden som också åberopar ett svenskt VAT-nummer.

Samtliga omsättningar är gjorda inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till speditören. Speditören ska debitera moms i fakturan till den svenska kunden.

b) Speditören samarbetar med ett svenskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Eslöv-Hamburg i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden.

Både transporttjänst (5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML) och förmedlingstjänst (5 kap. 5 a § 2 st. 1 p. ML) är omsättningar inom landet. Transportföretaget ska debitera moms i fakturan till kunden. Speditören ska debitera moms avseende provisionen i fakturan till transportföretaget.

c) Speditören samarbetar med ett tyskt transportföretag. Speditören förmedlar transporten Hamburg-Eslöv i transportföretagets namn och erhåller en provision för detta. Transportföretaget har angett sitt tyska VAT-nummer. Transporten faktureras direkt från transportföretaget till den svenske kunden som åberopat sitt svenska VAT-nummer.

Transporttjänsten är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 a § 1 st. 2 p. ML. Den svenske kunden ska beräkna utgående moms på den faktura han erhåller från transportföretaget.

Förmedlingstjänsten är däremot omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML. Bestämmelserna i 5 kap. 5 a § 2 st. ML är inte tillämpliga, eftersom transportföretaget åberopat sitt tyska VAT-nummer. (Bestämmelsen förutsätter nämligen att beställaren antingen åberopat svensk VAT-nummer eller inget VAT-nummer alls.) Då förmedlingstjänsten anses omsatt utomlands ska speditören fakturera utan svensk moms.

Värdering/arbete på vara
Kulturella aktiviteter

Vid förmedling av värdering respektive arbete på vara som är lös egendom (avsnitt 11.3.3) och förmedling av kulturella aktiviteter (avsnitt 11.3.4) ska omsättningsland för förmedlingstjänsten bedömas enligt 5 kap. 7 a § ML.

Värdering/arbete på vara

Omsättningsland för en förmedlingstjänst avseende dessa tjänster bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML.

5 kap. 11 § 4 p. ML

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet om den förmedlade tjänsten anses som en omsättning utanför EG (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Stödtjänster
5 kap. 6 a § ML

Förmedling av stödtjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport mellan EG-länder behandlas i princip på samma sätt som förmedling av varutransporttjänster inom EG (5 kap. 6 a § 1 och 2 st. 2 p. ML). Skillnaden är endast att man utgår från var tjänsten utförs i stället för var transporten påbörjas. Omsättningsland för förmedling av stödtjänster vid andra varutransporter bestäms enligt 5 kap. 7 a § ML. För stödtjänster i samband med

import och export av varor finns särskilda regler i 5 kap. 11 § ML.

Diverse tjänster
5 kap. 7 § ML

Avser förmedlingstjänsten i 5 kap. 7 § 2 st. ML angivna tjänster bedöms omsättningsland för förmedlingstjänsten enligt samma paragraf (se avsnitt 11.3.5).

Övriga tjänster
5 kap. 7 a § ML

Vid andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§, t.ex. vid förmedling av tjänster som bedöms enligt 5 kap. 6 och 8 § ML och förmedling av uthyrning av transportmedel, är förmedlingstjänsten omsatt inom landet om

- den avser en tjänst som omsätts Sverige och uppdragsgivaren inte åberopat VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 1 p. ML), eller
- förmedlingstjänsten avser en tjänst som omsätts i ett annat EG-land men uppdragsgivaren åberopar svenskt momsregistreringsnummer (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Genom lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2003 omfattas numera även förmedling av tjänster som anges i 5 kap. 6 § ML av bestämmelserna i 5 kap. 7 a § ML.

5 kap. 1 § 1 st. ML

Om förmedlingstjänsten inte är omsatt inom landet därför att uppdragsgivaren åberopat ett VAT-nummer i annat EG-land eller tjänsten inte anses företagen i Sverige är tjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML.

Tjänster som omsätts i annat EG-land
5 kap. 1 § 1 st. ML

Om förmedlingstjänsten avser tjänster som omsätts i ett annat EG-land är förmedlingstjänsten omsatt utomlands såvida uppdragsgivaren inte åberopar svenskt VAT-nummer (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 2 p. ML).

Tjänster som omsätts i Sverige
5 kap. 7 a § 2 p. ML

Om förmedlingstjänsten däremot avser tjänst som är omsatt i Sverige är förmedlingstjänsten omsatt inom landet såvida uppdragsgivaren inte åberopar VAT-nummer i annat EG-land (5 kap. 7 a § 2 p. jämförd med 1 p. ML).

5 kap. 11 § 4 p. ML

Är den förmedlade tjänsten omsatt utanför EG anses förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Exempel 84

Förmedling av fastighet
5 kap. 4 § 2 st. ML

En svensk mäklare förmedlar en försäljning av en fastighet i utlandet. Såväl köpare som säljare är bosatta i Sverige. Förmedlingen äger rum i Sverige.

Förmedlingstjänsten är omsatt utom landet eftersom fastigheten är belägen i utlandet (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 4 § 2 st. ML).

Mäklarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 85

Förmedling av arbete på vara
5 kap. 7 a § 2 p. ML

Ett danskt företag som inte har något fast etableringsställe i Sverige förmedlar ett uppdrag åt ett svenskt företag. Det svenska företaget ska reparera maskiner. Arbetena utförs i Danmark.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet om den förmedlade tjänsten så som är fallet här är omsatt utomlands och köparen av förmedlingstjänsten förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 36.

Exempel 86

Förmedling av idrottsman
5 kap. 6 § ML
5 kap. 7 a § 2 p. ML

En svensk promotor förmedlar ett deltagande av en svensk idrottsman (proffs) i en tävling i Tyskland.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands. Om den förmedlade tjänsten är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten har förvärvat denna under åberopande av sitt svenska VAT-nummer är den omsatt i Sverige. Förmedlarens redovisning i deklarationen i så fall: Rad 11 och 32.

Hade tävlingen ägt rum på plats utanför EG hade förmedlingstjänsten varit omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7a § ML. Vid omsättning utomlands blir förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 87

Artistförmedling
5 kap. 6 § ML

En svensk agent förmedlar en svensk rockgrupps framträdande i USA.

Förmedlingstjänsten är omsatt utomlands eftersom framträdandet sker i ett land utanför EG och är omsatt utanför EG enligt 5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § ML.

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 88

Förmedling av arbetskraft
5 kap. 7 § ML

Ett företag i Norge åtar sig att förmedla arbetskraft till ett bolag i Sverige. Företaget i Norge förmedlar såväl svensk som utländsk arbetskraft.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige, då förmedlaren är en näringsidkare i utlandet och kunden har etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta etableringsställe

(5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och ev. 37.

Exempel 89

Förmedling av transport-hjälpmedel
5 kap. 7 a § 1 p. ML
5 kap. 1§ 1st ML

Ett svenskt företag förmedlar uthyrning av containrar åt ett tyskt företag. Det tyska företaget åberopar sitt VAT-nummer, när det ska faktureras för förmedlingstjänsten.

Eftersom det tyska företaget åberopat sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt utomlands (5 kap. 1 § 1 st jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML).

Det svenska bolagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Exempel 90

Auktion
5 kap. 7 a § 1 p. ML
5 kap. 11 § 4 p. ML

Ett företag håller auktioner i Sverige och förmedlar i annans namn med av olika personer inlämnade begagnade varor. Bland de som lämnat in varor finns även utländska personer (såväl näringsidkare som privatpersoner).

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet (5 kap. 7 a § 1 p. ML) om inte

- uppdragsgivaren åberopar VAT-nr i annat EG-land (5 kap. 1 § 1 st. jämförd med 5 kap. 7 a § 1 p. ML) eller
- den förmedlade varan levereras till plats utanför EG (5 kap. 11 § 4 p. ML).

Förmedlarens redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Angående auktion samt djurskinnsauktion i Danmark och Finland, se även avsnitt 10.6.2.18.

Exempel 91

Varuförmedling
5 kap. 7 a § 2 p. ML

En dansk agent förmedlar åt svensk uppdragsgivare en klädkollektion. Den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer.

Eftersom den svenske uppdragsgivaren åberopar sitt VAT-nummer är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a § 2 p. ML). Den svenske uppdragsgivaren ska därför redovisa momsen (1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML).

Redovisning i deklarationen: Rad 11, 36 och 37.

Exempel 92

Förmedling av betal-TV-kanals

Ett svenskt företag har i uppdrag att få hushåll i Sverige att ansluta sig till betal-TV. Uppdragsgivare är ett norskt

Abonnemang 5 kap. 11 § 4–5 p. ML

företag och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät här. Det svenska företaget förmedlar avtalen i det norska företagets namn.

Förmedlingstjänsten är omsatt inom landet eftersom den förmedlade tjänsten (betal-TV-kanalsabonnemang, jfr avsnitt 11.3.5) är omsatt inom landet (5 kap. 7 § 1 st. 2 och 3 p. och 2 st. 13 p.. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11.

11.4 Omsättningsland enligt 5 kap. 11 § ML

Tjänst på fartyg eller luftfartyg 5 kap. 11 § 1 p. ML

Uthyrning av fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML.

Arbete som har utförts i Sverige på vara som utgör fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik samt tjänst som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses omsatt utomlands (5 kap. 11 § 1 p. ML).

Med uttrycket ”fartyg... i utrikes trafik” avses fartyg, dock ej sådana för privat bruk, som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EG. Yrkesmässigt fiske som äger rum på internationellt vatten jämställs med utrikes trafik. Se vidare avsnitt 10.3.3.

I många fall är dock tjänsterna undantagna från beskattning enligt 3 kap. 21 § 4, 5 och 6 p. ML. Se avsnitt 6.10 och 11.3.2.2.

Uthyrning av sjöcontainrar 5 kap. 11 § 1 p. ML

Sjöcontainrar, dvs. containrar som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, anses inte utgöra sådana tillbehör till fartyg som avses i 3 kap. 21 § 5 p. ML.

I de fall uthyrda sjöcontainrar används ombord på fartyg i utrikes trafik bör uthyrningstjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 11 § 1 p. ML. Detta innebär att uthyrningstjänsten ska anses omsatt utomlands och moms ska därmed inte tas ut på omsättningen (RSV:s skrivelse 1996-01-16, dnr 8729-95/901).

Stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet 5 kap. 11 § 2 a p. ML

Det ska observeras att omsättning av stödtjänster kan utgöra omsättning utanför Sverige om de tillhandahålls från den som bedriver godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet. Kravet är att tjänsterna ska avse varor från eller till ett land utanför EG. Hamnverksamhet anses endast kunna bedrivas i en handelshamn. Som handelshamn anses sådan hamn eller del av hamn där man tar emot fartyg som går i yrkesmässig trafik. Till handelshamn räknas inte vad som utgör s.k. småbåtshamn och som är avsedd för fritidsfartyg eller fritidsbåtar.

Varutransport-tjänst
5 kap. 11 § 2 b p. ML

En transport som, enligt de regler som beskrivits ovan i avsnitt 11.3.2, är omsatt inom landet kan emellertid under vissa förutsättningar ändå anses som omsatt utanför landet. Så är fallet om

- transporttjänsten tillhandahålls en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG och
- transporttjänsten tillhandahålls i samband med import eller export av varan till eller från tredje land. Exempel på detta är färjetransport till Finland av en norsk åkares lastbil i samband med import av varor från Norge.

Stödtjänst
5 kap. 11 § 2 b p. ML

Stödtjänster anses omsatta utom landet om de tillhandahålls åt en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varor 5 kap. 11 § 2 b p. ML.

Tjänst/reparation på vara
5 kap. 11 § 3 p. ML

Även om arbetet utförts i Sverige på vara som utgör lös egendom anses tjänsten omsatt utomlands om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts transporteras ut EG av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Reparation av bil från land utom EG

5 kap. 11 § 3 p. ML har sin motsvarighet i artikel 15.3 i sjätte direktivet**.** RSV har i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100 lämnat sin syn på i vilka fall reparationstjänster på bilar från land utanför EG kan betraktas som en omsättning utomlands i enlighet med bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 p. ML. Av skrivelsen framgår bl.a. följande: För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 p. ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa (tull-) förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk moms på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den moms som kunden betalat.

Exempel 93

Betäckningstjänst

Hästar, som utgör vara som är lös egendom, transporteras till Sverige för att bli betäckta. Hästarna kommer från Norge. Efter betäckning ska de transporteras tillbaka.

Betäckningstjänsten avseende hästarna, som utgör tjänst som avser vara, är omsatt utom landet, då hästarna är införda till Sverige endast för tjänsten på varan och därefter förs ut ur landet till en plats utanför EG (5 kap. 11 § 3 p. ML).

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 22.

Se även avsnitt 11.3.3.

Exempel 94

Garantireparation

Ett svenskt bolag utför en garantireparation på en tvättmaskin (byggnadstillbehör) i en villa i Sverige. En tysk försäljare har beställt tjänsten och ska betala fakturan.

Då arbetet sker på fastighet i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Det svenska bolaget ska ta ut moms på reparationen som det tyska företaget, om det inte är momsregistrerat i Sverige, får begära återbetalning av från SKV, Särskilda skattekontoret. Den särskilda bestämmelsen i 5 kap. 11 § 4 p. ML om garantireparation åt en utländsk företagare som inte är skattskyldig för omsättningen har upphört att gälla från och med den 1 januari 2003.

Det svenska företagets redovisning i deklarationen: Rad 11 och 32.

Upplåtelse av trafik för bro eller tunnel

En tjänst i form av upplåtelse av trafik för bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land anses som en omsättning inom landet (prop. 1999/2000:58).

12 Beskattningsunderlag

12.1 Allmänt

Beskattnings-underlag 7 kap. ML

Beskattningsunderlag är det värde på vilket moms ska beräknas. Momsen utgör ett pålägg och beräknas med f.n. 25, 12 eller 6 % av beskattningsunderlaget.

I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom moms. Skatter och avgifter, som ska ingå i beskattningsunderlaget kan vara punktskatter, tull och skrotningsavgift. Bikostnader som provisions-, emballage-, transport-, försäkringskostnader, rese- och traktamentsersättningar som säljaren tar ut av köparen ska ingå i beskattningsunderlaget. Även sådan avgift, som tas ut av kund då denne väljer att betala med kredit- eller betalkort, ska ingå i beskattningsunderlaget. Ränta ska inte ingå i beskattnings-underlaget (se avsnitt 12.2).

Exempel

Reparation av traktor	5 000 kr
Reservdelar	1 000 kr
Rese- och traktamentesersättning	1 000 kr
Moms 25 % av 7 000 kr	1 750 kr
Att betala	8 750 kr

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

- försäljning, se avsnitt 12.2,
- uttag, se avsnitt 12.3,
- förvärv av vissa tjänster från utländsk företagare, se avsnitt 12.8,
- omsättning i sista ledet i trepartshandel, se avsnitt 12.8,
- gemenskapsinterna förvärv och import, se avsnitt 12.8.

Fram till 1 januari 2003 har i lagtext uttryckligen angivits att det värde – ersättning, tillverkningskostnad (numera självkostnadspris) eller inköpskostnad – som ligger till grund för beräkning av

beskattningsunderlag ska reduceras med momsen. För att undvika tolkningsproblem och för att anpassa till motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet har detta, i lagtexten, uttryckliga beräkningsförfarande tagits bort. Detta innebär ingen ändring i sak. I de fall värdet som ligger till grund för beräkningen innehåller moms ska denna naturligtvis ändå frånräknas. Beroende på vilken skattesats som gäller för den aktuella omsättningen, bestäms beskattningsunderlaget genom att ovan nämnda värde minskas med

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

Exempel

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

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

Uppdelning av beskattningsunderlag ska ske om ett tillhandahållande innefattar avskiljbara prestationer.

Gällande skattesatser framgår av avsnitt 14. Bestämmelser om beskattningsunderlag finns i 7 kap. ML. Bestämmelser om beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning (VMB) finns i de särskilda kapitel som innehåller bestämmelser om VMB. För begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns bestämmelser om beskattningsunderlag i 9 a kap. 9–12 §§ ML. För resetjänster finns motsvarande bestämmelser i 9 b kap. 2 § ML. Marginalbeskattning behandlas i avsnitten 33 (resetjänster) respektive 34 (begagnade varor). Bestämmelser om skatteberäkning vid uttag av varor från skatteupplag, tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager finns i 9 c kap 6 § ML och behandlas i avsnitt 38.6.

EG-rätt

Regler om beskattningsunderlag finns i artikel 11 i sjätte direktivet.

12.2 Beskattningsunderlag vid försäljning

7 kap 3 § 1 p. ML

Vid försäljning av vara eller tjänst utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen. Moms ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Ersättning
7 kap. 3 a § ML

Med ersättning förstås allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inklusive sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan

eller tjänsten. I ersättningen ingår således även kostnadsersättningar som säljaren ska ha kompensation för (se ovan under - avsnitt 12.1).

I ersättning ingår även bytesvara (se avsnitt 12.9.1).

Under vissa förutsättningar ska moms tas ut på bidrag. Så ska ske dels när bidraget utgör själva vederlaget för tillhandahållen vara eller tjänst dels när bidraget utan att kunna anses utgöra ett sådant direkt vederlag har en sådan inverkan på priset för ett tillhandahållande av en vara eller tjänst att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset på detta tillhandahållande. I sistnämnda fallet avses situationer där tre parter är inblandade (den som beviljar bidraget, den som kommer i åtnjutande av bidraget och köparen av de varor och tjänster som levereras av bidragsmottagaren).

Bidrag direkt kopplat till priset

Bidrag som utbetalas av bidragsgivare till en person som omsätter en vara eller en tjänst som tillhandahålls en tredje person, ska om bidraget kan anses direkt kopplat till priset för varan/ tjänsten dvs. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren, anses ingå i ersättningen enligt 7 kap 3 a § ML, för tillhandahållen vara eller tjänst.

Vem som utbetalar bidraget saknar betydelse. Detta innebär att även EU-bidrag och bidrag från privatpersoner kan omfattas av de nya bestämmelserna om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Ordet bidrag anses ha samma innebörd som ordet subvention vid bedömning om ett bidrag kan anses direkt kopplat till priset.

Syftet med att beskatta sådana bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrenssnedvridningar.

För att avgöra om ett bidrag ska anses direkt kopplat till priset på en leverans måste en analys göras dels utifrån motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet, artikel 11 A.1 a, dels utifrån vad som framgår av den praxis som etablerats.

Två domar i EG-domstolen C-184/00 ASBL Office de produits Wallons och C-353/00 Keeping Newcastle Warm kan tjäna som vägledning vid tolkning av begreppet ”bidrag direkt kopplat till priset”.

Av EG-domen C-184/00 Office des produits Wallons framgår att uttrycket subventioner som är direkt kopplade till priset ska tolkas på så sätt att det endast innefattar subventioner som utgör hela eller del av vederlag för ett tillhandahållande, dvs. subventioner som kan ha en inverkan på priset. För att subventionen ska vara direkt kopplad till priset krävs dessutom att bidraget utbetalas av en tredje part till säljaren.

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

- Bidraget ska utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att denne ska leverera en bestämd vara eller tjänst.
- Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och det ska konstateras att ett åtagande att utbetala bidraget som gjorts av bidragsgivaren medför en rätt för stödmottagaren att motta bidraget när denne har genomfört en skattepliktig transaktion.
- För att fastställa en direkt koppling mellan bidraget och den ifrågavarande varan eller tjänsten är det nödvändigt att kontrollera att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats bidragsmottagaren. Det är nödvändigt att det pris som ska betalas av köparen eller tjänstemottagaren fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsteleverantören. Bidraget utgör därmed en omständighet som kan ligga till grund för att fastställa det pris som säljaren begär.

I målet C-353/00 Keeping Newcastle Warm framkom dessutom att om ”bidraget” i själva verket skulle ses som ett pris som erläggs av utbetalaren i sin egenskap av förvärvare av vara eller tjänst för eget bruk eller i sin egenskap av tredje person som erlägger hela eller del av betalningen för varan eller tjänsten ska bidraget ingå i beskattningsunderlaget som ett vanligt vederlag.

Stöd till interregional persontrafik

RSV har i skrivelse 2003-10-24, dnr 4831-03/120, ansett att de medel som Rikstrafiken utbetalar till trafikoperatörer efter en s.k. upphandling av Rikstrafiken varken utgör bidrag direkt kopplat till biljettpriset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlägga moms med anledning av de utbetalningar som erhålls från Rikstrafiken.

Droit de suite

Från och med den 1 januari 1996 har i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk införts en rätt till ersättning (s.k. droit de suite) för konstnär vid vidareförsäljning av exemplar av konstverk i vissa fall. Upphovsmannen har även rätt till ersättning när försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Ändringen i upphovsrättslagen återfinns i SFS 1995:1273.

Av prop. 1996/97:10 s. 32 framgår att det belopp säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlägga ersättningen, måste – enligt allmänna principer – ingå i beskatt-

ningsunderlaget för försäljningen av konstverket.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-12-22 prövat frågan om ersättning för droit de suite ska ingå i säljarens eller förmedlarens beskattningsunderlag i de fall försäljningen av konstverket sker genom en förmedlare (t.ex. ett auktionsföretag). SRN ansåg att ersättning avseende droit de suite ska ingå i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för en tillhandahållen förmedlingstjänst. Detta medförde att ett auktionsbolag inte ansågs skattskyldigt till moms för ersättning avseende droit de suite. Auktionsföretaget förmedlade inte i eget namn.

Den ersättning som utbetalas till upphovsmännen, via den organisation som företräder upphovsmännen för detta ändamål, anses inte som ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte skattskyldig för ersättningen (prop. 1996/97:10 s. 32).

EG-dom: Serveringsavgift

Enligt artiklarna 2.1 och 11 A.1 a i sjätte direktiv ska obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kund får betala för serveringstjänst ingå i beskattningsunderlaget för tjänsten (C-404/99 Kommissionen mot Frankrike).

EG-dom: Leveranskostnad

Som ersättning för förmedling av nya medlemmar till en bok- och skivklubb erhöll en redan existerande medlem en premie i form av exempelvis en bok eller en skiva. Premien inköptes av företag som drev klubben och levererades till medlemmen på företagets bekostnad. Premien utgjorde en transaktion som jämfördes med byte. Leveransen av premien utgjorde följaktligen en försäljning mot ersättning. Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget vid tillämpning av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet innehålla såväl inköpspriset för premien som leveranskostnaderna för denna (C-380/99, Bertelsmann).

EG-dom: Räntefri kredit

Vid möbelhandlares försäljning av vara erbjöds kund att köpa en vara mot en räntefri kredit. Erbjudandet innebar att kunden erhöll ett räntefritt lån av ett finansiellt bolag. Det finansiella bolaget ersatte därefter möbelhandlaren. Den ersättning som möbelhandlaren erhöll var lägre än priset för den sålda varan. Beskattningsunderlaget för den sålda varan ska vid tolkning av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet utgöras av hela det belopp som köparen ska betala. Den provision som detaljhandlaren på så sätt betalar till det finansiella bolaget utgör en kostnad i detaljhandlarens verksamhet (C-34/99 Primback Ltd).

Självrisk-elimineringsavgift

Vid uthyrning av bl.a. fordon svarar kunden normalt för den självrisk som uppkommer vid nyttjande av trafik- och vagnskadeförsäkring. Denna självrisk kan kunden avtala bort genom att erlägga en avgift till uthyraren. Ersättning för sådan självrisk-elimineringsavgift ska ingå i beskattningsunderlaget för den till-

handahållna uthyrningstjänsten (RSV/FB Im 1982:10).

Förhandsbesked: Försäljningslikvid bortskänkes

SRN har i ett förhandsbesked meddelat 1999-10-23 prövat vad som utgör beskattningsunderlag för ett bolag vid arrangemang där del av försäljningslikviden för sålda varor tillföll stiftelser som bedrev ideell verksamhet. Kunderna upplystes vid dessa arrangemang om den verksamhet som aktuella stiftelser bedrev och om att en del av försäljningen oavkortat tillföll dessa. Varorna såldes till ordinarie pris. SRN uttalade att till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad kunden faktiskt har att erlägga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbär. Det förhållandet att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelserna är inte en omständighet som ska påverka bestämmandet av ersättningen storlek (jfr RÅ 1975 Aa 639). Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget efter hela den ersättning som kunden erlägger. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-12-20 (RÅ 2002 ref. 112).

Förhandsbesked: Samarbetsavtal avseende rese-service

En resebyrå, som förmedlar diverse resetjänster åt researrangörer m.fl. erhåller ersättning för sina tjänster i form av provisioner. Resebyrån har träffat ett samarbetsavtal med företaget X enligt vilket resebyrån ska tillhandahålla X olika tjänster avseende reseservice. Såvitt framgår av handlingarna i ansökan är dessa tjänster skattepliktiga och omsätts inom landet. Alla provisioner enligt X:s IATA-nummer, liksom övriga provisioner som resebyrån erhåller från researrangörer m.fl., ska i sin helhet tillfalla X. Som full ersättning för resebyråns tjänster – tjänster avseende reseplanering undantagna – ska X betala viss procent av den totala omsättningen som X:s uppdrag till resebyrån genererar.

SRN besvarade 1997-06-19 frågan i förhandsbesked om hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i den mån ersättning kom att utgå enligt samarbetsavtalet. Det beskrivna förfarandet innebär enligt nämnden att två skilda omsättningar föreligger för resebyrån, vilka i momshänseende ska behandlas var för sig, nämligen dels resebyråns förmedling av resetjänster åt researrangörer m.fl., dels resebyråns tjänster avseende reseservice åt X enligt samarbetsavtalet. Innebörden av avtalets ersättningsbestämmelse är att resebyråns ersättning ska utgöra viss procent av den totala omsättningen av resebyråns uppdrag åt X, reducerad med de provisioner från researrangörer m.fl. som resebyrån erhåller men som enligt avtalet ska tillfalla X. Skillnaden mellan vad resebyrån erhåller i ersättning från X och de aktuella provisionerna utgör därför det avtalade pris som enligt 7 kap. 3 a § 1 st. ML utgör ersättningen för tjänsterna.

SRN uttalade vidare bl.a. att det i föregående stycke redovisade synsättet innebär att i den mån de ifrågavarande beloppen överensstämmer med varandra, vilket enligt ansökan var avsikten, uppkommer inte någon skattskyldighet för resebyråns tillhandahållande av tjänster till X.

Resebyråns verksamhet finansierades – till aktuell del – i princip genom s.k. försäljningsprovisioner från researrangörer m.fl. Dessa provisioner utgjorde skattepliktig omsättning för vilken skattskyldighet förelåg.

Inkassoavgift

RSV har i en skrivelse 1991-09-30, dnr 23105-91/D37, uttalat sig om inkassoavgifter. Innebörden härav är bl.a. följande.

Inkassoavgifter som gäldenären på grund av betalningsförsummelse ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalning bör inte ingå i ersättningen för den ursprungliga varan eller tjänsten. Sådan ersättning utgör inte omsättning i ML:s mening, då den närmast är av skadestånds- eller sanktionskaraktär gentemot gäldenären. Samma betraktelsesätt bör gälla hela kedjan av åtgärder från betalningspåminnelse till rättegångskostnader. Detta gäller oavsett om borgenären själv verkställer åtgärder för att få betalning eller om han anlitar ombud. Ett anlitat inkassoföretag ska dock redovisa moms gentemot sin uppdragsgivare på ersättning som erhålls för uppdraget även till den del denna helt eller delvis uppbärs direkt från gäldenären.

Ränta

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

Kredittillägg

RÅ 1991 ref. 105 avsåg frågan om ett s.k. kredittillägg skulle anses utgöra ett pristillägg eller ränta. RR konstaterade att räntan (5,26 %) väsentligt understeg ränta på förlagskredit under normala förhållanden för aktuell tid. RR fann att en uppskattning skulle göras av vad som av kredittillägget borde anses som ränta. Den del som avsåg ränta skulle då inte inräknas i vederlaget.

Kalkylränta

Det är inte tillåtet för säljaren att bryta ut sin egen kalkylränta och undanta denna från den skattepliktiga ersättningen. Som exempel kan anges ett byggnadsföretags ränta på eget byggnadskreditiv. Ett annat exempel är om ett leasingföretag vid s.k. finansiell leasing anskaffar maskiner för uthyrning och betalar förskott till maskinleverantören och därefter debiterar hyrestagaren ränta på förskottsbeloppet från tidpunkten för förskottsbetalningen fram till den

tidpunkt då uthyrningsavtalet börjar gälla. I båda dessa fall ska räntan räknas in i ersättningen, även om den debiteras öppet i faktura (RSV/FB Im 1982:5).

Ränta vid hyresköp

Likaså ska ränta som betalas under hyrestiden vid hyresköp ingå i ersättningen. Räntan är nämligen inte baserad på en skuld till uthyraren. Räntan är här en direkt ersättning för uthyrningstjänsten.

Dröjsmålsränta Avbetalningsränta

Dröjsmålsränta och ränta vid avbetalningsförsäljning är räntor som inte ska inräknas i ersättningen.

12.3 Beskattningsunderlag vid uttag

12.3.1 Allmänt

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

Vid uttag av vara respektive tjänst beräknas beskattningsunderlaget enligt huvudregeln – då inte annat anges i ML – med ledning av inköpsvärdet respektive kostnaden för att utföra tjänsten. På inkomstskatteområdet utgör marknadsvärdet underlag vid uttagsbeskattning.

Vad som avses med uttag se avsnitt 7. Bestämmelserna om när uttag ska anses föreligga finns i 2 kap. 2 och 3 §§ ML, när det gäller varor, och i 2 kap. 5, 7 och 8 §§ ML, när det gäller tjänster.

12.3.2 Uttag av varor

7 kap. 3 § 2 a p. ML

Vid uttag av varor beräknas beskattningsunderlaget i första hand med utgångspunkt från inköpsvärdet för varorna och i andra hand med utgångspunkt från självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget. Moms ska inte ingå i beskattningsunderlaget.

Om en vara som tas ut från verksamheten har minskat i värde under innehavstiden, uppkommer frågan om vad som utgör inköpsvärdet i ML:s mening. SKV:s uppfattning är att det historiska inköpsvärdet ska ligga till grund för uttagsbeskattning såvida marknadsvärdet inte understiger detta värde. Jfr EG-domstolens domar C-63/96 Skripalle och förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein.

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

Exempel 1

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive moms 3 000 kr.

Moms 750 kr. Avdrag för ingående moms görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

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

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

Exempel 2

Tillgång förvärvas till näringsverksamhet.

Inköpspris exklusive moms 3 000 kr.

Moms 750 kr. Avdrag för ingående moms görs med 750 kr.

Tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

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

Beskattningsunderlaget för uttaget utgör 2 000 kr. Utgående moms redovisas med 400 kr.

12.3.3 Uttag av tjänster

7 kap. 3 § 2 b p. ML

Vid uttag av tjänst beräknas beskattningsunderlaget med ledning av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten. Moms ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Här avses den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten. I dessa kostnader ska även lönekostnader till anställda inräknas, trots att sådana inte är belagda med moms. Det innebär att om någon tar ut en tjänst ur ett eget företag, uttagsbeskattas även den egna lönen om företaget är ett aktiebolag. Detta gäller dock inte om tjänsten utförs av en enskild näringsidkare eller av delägaren i ett enkelt bolag eller handelsbolag.

Exempel

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

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

Förhandsbesked: Uttag av serveringstjänst

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-10 ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmat till bolagets anställda utgör serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. Maten levererades till en personalmatsal i kantiner. Personalen försåg sig själv med mat, hämtade porslin, bestick m.m. och plockade också in använt porslin i utställda diskkorgar. Personalen hämtade och lämnade porslin och bestick m.m. Någon serveringsinsats skedde inte från arbetsgivarens sida. SRN fann vidare att bolagets tillhandahållande av serveringstjänst till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten medför uttag av tjänst. För beräkning av beskattningsunderlaget konstaterade nämnden att samtliga fasta och löpande kostnader som är hänförliga till tjänsten ska beaktas och fann att med dessa kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader oavsett om de belagts med moms eller inte. Förhandsbeskedet har överklagats och RR har 2003-09-17, mål nr 4485-2002, beslutat att hos EG-domstolen inhämta förhandsavgörande beträffande tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet för att utröna om dessa bestämmelser utgör hinder mot att i enlighet med nationell rätt, som uttag, beskatta tillhandahållanden till underpris och därmed medför att beskattningsunderlaget ska bestämmas enligt artikel 11 A.1 a till det faktiska värdet.

EG-dom: Användning av rörelsetillgång

Beskattningsunderlaget för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.2 b i sjätte direktivet, bl.a. skattskyldigs eller anställds användning av rörelsetillgång för privat bruk ska enligt punkt 38 i Renate Enkler-målet (C-230/94) anses omfatta kostnader som uppstått under den tid då tillgången står till den skattskyldiges förfogande. Kostnaderna ska fördelas proportionellt till förhållandet mellan den sammanlagda tid under vilken tillgången faktiskt nyttjats och den tid under vilken tillgången nyttjats för annat ändamål än för rörelsen.

12.3.4 Uttag, privat användning av personbil

7 kap. 4 § ML

Privat användning av personbil uttagsbeskattas i de fall som anges i 2 kap. 5 § 3 p. ML. Samma värde som används vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt 9 kap. 2 § SBL för anställds bilförmån**,** ska ligga till grund för bestämning av beskattningsunderlaget enligt ML. Ifrågavarande värde enligt SBL inkluderar moms. Värdet minskat med 20 % utgör därför beskattningsunderlag. Det är således underlaget för arbetsgivaravgifter minskat med moms som utgör beskattningsunderlag.

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

Hänvisningen till SBL i ML medför att vid jämkning av arbetsgivaravgifterna för anställds bilförmån enligt 9 kap. 2 § SBL, ska det jämkade värdet minskat med 20 % utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen.

12.3.5 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

7 kap. 5 § ML

I 7 kap. 5 § ML finns bestämmelserna om hur beskattningsunderlaget ska beräknas vid uttag av tjänster enligt 2 kap. 7 eller 8 § ML.

I 2 kap. 7 § ML anges att uttag ska ske om byggnads- och anläggningsarbeten tillförs egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Förutsättning för uttagsbeskattning är att den skattskyldige yrkesmässigt tillhandahåller byggtjänster åt andra.

Uttagsbeskattning ska enligt 2 kap. 8 § ML ske när fastighetsägare utför egenregiarbeten på egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet, som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Bestämmelsen är tillämplig även på byggföretag som inte bedriver utåtriktad verksamhet utan endast bygger på egen fastighet för att sedan avyttra denna. Förutsättning för uttagsbeskattning är att fastighetsägaren har anställda och att lönekostnaderna (inkl. avgifter som grundas på lönekostnaderna) för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur beskattningsunderlaget ska beräknas samt vilka avgifter som ska ingå, se närmare i avsnitt 19.8.

12.4 Uppdelning av beskattningsunderlaget

Avskiljbara prestationer
7 kap. 7 § ML

Ett tillhandahållande kan ibland innefatta flera från varandra klart avskiljbara prestationer. Är omsättning av någon eller några av dessa skattepliktig, medan omsättning av andra är skattefri, ska beskattningsunderlaget för tillhandahållandet delas upp enligt 7 kap. 7 § ML. Detsamma gäller om olika skattesatser ska tillämpas för omsättning av de avskiljbara prestationerna.

Delningsprincipen är den princip som ska tillämpas enligt ML vid bestämmande av beskattningsunderlag. I de fall gemensam ersättning utgår för avskiljbara prestationer, ska beskattningsunderlaget därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

När delningsprincipen inte går att tillämpa får en huvudsakligheтsbedömning göras. Den innebär att skatteplikt och skattesats för en omsättning bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär när

prestationen utgör en helhet. När en skattefri prestation utgör ett underordnat led i ett i övrigt skattepliktigt tillhandahållande, ska den skattefria delen inte brytas ut från den skattepliktiga ersättningen. Omvänt kan en skattepliktig prestation utgöra ett underordnat led i ett skattefritt tillhandahållande. För att principen ska kunna bli tillämplig gäller således att prestationen i fråga ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i det huvudsakliga tillhandahållandet.

Fraktkostnad hänförlig till avskiljbara prestationer

Bikostnad ska, som ovan sagts ingå i beskattningsunderlaget. I de fall exempelvis fraktkostnad ska debiteras i samband med tillhandahållande av olika varor som omfattas av olika skattesatser ska beskattningsunderlaget för fraktkostnaden fördelas på beskattningsunderlaget för respektive vara (se RSV:s skrivelse 2002-09-13, dnr 1979-02/120).

EG-dom: En eller flera tjänster?

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), redogjort för vilka omständigheter som kan medföra att en transaktion i momshänseende ska anses bestå av en enda sammansatt tjänst eller av två eller flera fristående tjänster. I förhandsavgörandet anges riktlinjer för när delningsprincipen respektive en huvudsaklighetsbedömning ska tillämpas.

EG-domstolen har i förhandsavgörandet angivit att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att momssystemets funktion försämras. Det är därför, enligt domstolen, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst ska, enligt domstolen, anses som underordnad en huvudsaklig tjänst, när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

Elcertifikat

Ersättning som elleverantör tar ut av elanvändare i samband med tillhandahållande av el – på grund av kvotplikt som ålagts denne genom införandet av ett system för elcertifikat enligt lag (2003:113) om elcertikfikat – ska ingå i beskattningsunderlaget för elleveransen. Hanteringen av kvotplikten anses underordnad elleveransen. Se RSV:s skrivelse 2003-05-26, dnr 4285-03/100.

Förhandsbesked: Självriskförsäkring

SRN har i ett förhandsbesked 2003-06-25 ansett att självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror utgör ett underordnat led i försäljningen av varan då försäkringen kunde antas vara av obetydligt värde i förhållande till värdet av den vara som förvärvades och då det också var omöjligt att förvärva varan till ett

reducerat pris om något avtal om försäkring inte ingås. Varan var det som faktiskt efterfrågades av köparen och utgjorde det egentliga tillhandahållandet. Förhandsbeskedet har överklagats.

RR-dom: Begravnings-tjänster

RR har 2003-12-10, mål nr 1985-2003, med ändring av SRN:s förhandsbesked 2003-03-07 ansett att sökandebolagets tillhandahållande av varor och tjänster i samband med begravningar inte är omsättning av en enda tjänst utan ska betraktas som separata omsättningar.

RSV har i skrivelser 2001-10-29, dnr 8930 01/120 och 2002-01-11, dnr 12413 01/120 lämnat sin syn på olika beskattningsfrågor gällande begravningsentreprenörers tillhandahållanden. Skrivelserna är, med hänsyn till ovanstående RR-dom, i de delar som gäller frågan om ett eller flera tillhandahållanden inte längre aktuell.

Om begravningsbyrån endast gör ett utlägg i ML:s mening ska moms inte påföras. Beträffande utlägg i ML:s mening se avsnitt 13. Till utlägg för en begravningsbyrå hänförs bl.a. utgifter till församling för gravplats, upplåtelse av bårhus m.m.

Exempel på delningsprincipen resp. huvudsaklighetsprincipen

Bankgirocentralen (BGC) tillhandahåller bl.a. uppdragsfakturering, vilket innebär att BGC framställer bankens fakturor till dess bankgirokunder för deras nyttjande av giroprodukterna. Denna tjänst har ansetts som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation, som inte kan anses vara ett underordnat led i den från skatteplikt undantagna betalningsförmedlingen (RÅ 1999 not. 46). Som exempel på det motsatta är de refraktionstjänster, dvs. optikertjänster, som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon. Dessa tjänster är inte prestationer som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen och hela tillhandahållandet ska därför ses som en skattepliktig omsättning av vara (RSV skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120).

Paketförsäljningar

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

Nedan följer några exempel, där uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell.

Byggnads-entreprenad

Det förekommer att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande mark-anskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildnings-kostnad, lagfarts- och inteckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Sådana direkta utlägg får brytas ut och nollbeskattas under förut-sättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna och nollbeskattade beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning och nollbeskattning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma. Se vidare avsnitt 19.6.1.

Butiker, varuhus

Uppdelning av beskattningsunderlaget kan bli aktuell i butiker, kiosker och varuhus, som säljer livsmedel (skattesats 12 %), dagstidningar (skattesats 6 %), andra varor (skattesats 25 %) och lotter (skattefritt).

Hotell, restaurang

Samma sak gäller för hotell- och restaurangföretag, som förutom kost (skattesats 25 %) och logi (skattesats 12 %) tillhandahåller tobaksvaror, souvenirer och andra skattepliktiga varor.

Banker

I bank-, finans- och värdepappersverksamhet kan gemensam ersättning tänkas utgå för skattepliktig omsättning av tjänster och skattefri omsättning av bank-, finansierings- och värdepappers-tjänster. Uppdelning kan bli aktuell om fråga är om avskiljbara prestationer. Dock har SRN i ett flertal fall ansett att uppdelning inte ska ske. Se vidare avsnitt 35.2.2

Uthyrning m.m.

Gemensam ersättning kan utgå i samband med skattefri upplåtelse av mark eller lokal i förening med inventarieuthyrning eller annan skattepliktig tjänst. Uppdelning av beskattningsunderlaget ska ske om fråga är om avskiljbara prestationer. Utarrendering av rörelse kan därför innefatta avskiljbara prestationer.

I ett förhandsbesked år 1994 hävdade ett oljebolag att den s.k. huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas för bolagets upplåtelse av servicestationer. Bolaget menade att den ersättning som bolaget erhöll från den enskilde återförsäljaren inte utgjorde någon egent-lig hyra för skattefri upplåtelse av lokal. SRN ansåg dock att den ersättning som återförsäljaren lämnar för rätten att få disponera en bensinstationsanläggning (cisterner, pumpar, skärmtak, skyltar, vissa rättigheter m.m. samt butikslokal med inventarier och hallar

för biltvätt) skulle delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. Nämnden ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation. Sökandebolaget ansågs därför inte vara skattskyldigt för den del av ersättningen som var att hänföra till fastighetsupplåtelse.

Franchising

Motsvarande uppdelning av beskattningsunderlaget gäller t.ex. ”franchising” där i avgiften ingår olika tillhandahållanden. Se beträffande franchising vidare i avsnitt 22.2.

12.5 Rabatter m.m.

Villkorliga rabatter
7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML

Villkorliga rabatter, dvs. rabatter som erhålls vid betalning före förfallodagen, exempelvis kassarabatter ska minska beskattningsunderlaget. Sjätte direktivet föreskriver i fråga om villkorliga rabatter att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar som är beroende av betalning inom viss tid (artikel 11 A.3 a).

Bonus, andra rabatter 7 kap. 6 § 1 st. 2–3 p. ML

Även bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som lämnas i efterhand eller som ges vid tillhandahållandet ska minska beskattningsunderlaget. Se dock nedan.

Avtal om beskattningsunderlag
7 kap. 6 § 2 st. ML

Prisnedsättning ska ingå i beskattningsunderlaget i de fall prisnedsättning sker efter tillhandahållandet, och den skattskyldige och hans kund avtalat om att prisnedsättningen inte ska minska beskattningsunderlaget.

Kreditnota
11 kap. 10 § ML

Lämnas prisnedsättningar vid betalning före förfallodagen eller efter tillhandahållandet ska kreditnota utfärdas. Detta gäller även för prisnedsättningar och rabatter som ges vid tidpunkten för tillhandahållandet om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura. Kreditnotan är en förutsättning för säljarens rätt till minskning av utgående moms. Den ska medföra motsvarande minskning av ingående moms för köparen. Kreditnota behöver dock inte utfärdas i de fall då skattskyldig och hans kund avtalat om att beloppet som svarar mot prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget (prop. 2002/03:5 s. 73).

13 kap. 24 § ML

När en kreditnota utfärdas ska samma skattesats användas som på den ursprungliga fakturan. Detsamma gäller för annan kundkreditering.

Kreditränta

Kreditränta har i ett fall hänförts till sådan rabatt som fick dras av enligt dåvarande bestämmelserna i 15 § 3 st. GML (RSV/FB Im 1977:3). Det var fråga om ett bolag som sålde varor till radiohandlare och därvid tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunden krediterades ränta (tillgodoränta) om betalning skedde före förfallodagen samt debiterades ränta (straffränta) vid senare

betalning. Räntedebitering respektive -kreditering skedde vid nästkommande faktureringstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen.

Medlemsavgift, rabattkort

Det förekommer att konsumenter genom att betala en s.k. medlemsavgift eller liknande med ett fast belopp får rätt att köpa varor eller tjänster med rabatt på ordinarie priser. I sådana fall gäller att även den s.k. medlemsavgiften ska inräknas i det skattepliktiga vederlaget (RSV/FB Im 1977:4 och 1984:4). Säljs rabattkort separat utgör detta en skattepliktig omsättning. Se vidare avsnitt 7.3.

Försäljning av kuponghäften, rabattkuponger

Ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger är inte någon från skatteplikt undantagen omsättning. Se vidare avsnitt 7.3.

Inlösen av rabattkuponger, presentkort

Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget. Samma gäller inlösen av s.k. tvättkuponger.

Reklambidrag

Reklambidrag från en leverantör har inte ansetts utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst, utan setts som stöd för täckande av kostnader för mottagarens annonsering eller liknande. Bidraget kan även benämnas aktivitets-, annons- eller marknadsföringsbidrag. Svårigheten vad gäller bidragen är ofta att avgöra om omsättning föreligger, dvs. om bidraget är förknippat med sådana villkor att det kan anses utgöra vederlag för exempelvis skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. I förhandsbesked 1996-06-13 (se nedan under rabattkuponger) sägs att den ersättning detaljist uppbär från leverantör för exponering av varor på ett säljfrämmande sätt (marknadsföringsbidrag) anses utgöra vederlag för skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst.

Samaktivitetsbidrag

I ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:14) har fråga besvarats om bestämmelserna om återbäring var tillämpliga på s.k. samaktivitetsbidrag, som ett bolag lämnade till de detaljister som sålde bolagets varor. Samaktivitetsbidraget ansågs inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML, varför någon minskning av tidigare redovisad utgående moms inte var tillåten. Frågan om samaktivitetsbidrag har även år 1992 varit föremål för prövning av SRN i ett förhandsbesked. Även här ansågs samaktivitetsbidraget inte utgöra återbäring eller annan rabatt enligt ML. Se vidare nedan avseende rabattkuponger.

Förhandsbesked: Rabattkuponger

SRN har lämnat tre förhandsbesked 1996-06-13 beträffande hanteringen av s.k. rabattkuponger i dagligvaruhandeln.

Förhandsbeskeden får dock anses överspelade till de delar dessa avser fastställande av beskattningsunderlag vid inlösen av rabattkuponger. Se nedan EG-dom Elida Gibbs (C-317/94).

I ett av förhandsbeskeden gällde frågan förutom utgivande av rabatt även detaljists exponering av leverantörs varor. Detta förhandsbesked återges därför.

Sökandena var leverantör respektive detaljist i dagligvaruhandeln. Leverantören hade för avsikt att träffa avtal med detaljisten varigenom denna förpliktade sig att under viss tidsperiod lämna viss rabatt till kunderna och exponera varorna på ett sätt som skulle främja ökad försäljning av just denna leverantörs varor. Betalning skulle ske genom ett marknadsföringsbidrag som motsvarade den rabatt som detaljisten lämnade samt ersättning för merkostnader till följd av rabatteringen.

SRN fann att detaljisten var skattskyldig endast för omsättning av den aktuella tjänsten avseende exponering av varor på ett säljfrämjande sätt och att leverantören hade avdragsrätt för den ingående moms som hänförde sig till den del av ersättningen som avsåg denna tjänst, och att detta gällde oavsett om leverantörens försäljning av varor till detaljisten skedde via ett grossistföretag eller ej.

En ledamot i SRN var skiljaktig och ansåg att någon moms inte skulle utgå på någon del av ersättningen.

EG-domar: Rabattkuponger

Frågan om beskattningsunderlaget vid utgivande av s.k. rabattkuponger har av EG-domstolen behandlats i dom meddelad 1996-10-24 (mål C-317/94, Elida Gibbs). Enligt domstolen ska beskattningsunderlaget för en skattskyldig tillverkare utgöras av ett belopp som motsvarar det pris för vilket han sålt varorna till grossister eller till detaljhandlare minskat med av honom inlösta rabattkupongers värde. Domstolen uttalade vidare att det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner. Se vidare RSV:s skrivelse 1998-09-09, dnr 7746-98/900.

Fråga om justering av beskattningsunderlag för skattskyldig som utgivit återbetalning i samband med inlösen av rabattkuponger har också prövats av EG-domstolen i mål C-427/98 kommissionen mot Tyskland.

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

EG-dom: Rabatt vid/efter tillhandahållandet

Fråga om beskattningsunderlag vid utgivande av rabatt som krediteras kunds konto och tolkningen av artiklarna 11 A.3 b och 11 C.1 i sjätte direktivet har behandlats av EG-domstolen i mål C-86/99 Freemans plc.

Beskattningsunderlaget för varor som utifrån en katalog har tillhandahållits en kund via postorder för att användas av denne för eget bruk utgörs av

– när leverantör ger kunden en rabatt på priset i katalogen, och

– ett särskilt konto krediteras till förmån för denna med ett belopp som motsvaras av rabatten vid den tidpunkt då leverantören erhåller månatliga avbetalningar av kunden, en rabatt som då kan tas ut direkt eller användas på annat sätt av kunden,

det totala katalogpriset för de varor som sålts till kunden med avdrag för det belopp som motsvaras av denna rabatt när denna rabatt tas ut eller på annat sätt används av kunden.

Förhandsbesked: Bonus

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2001-04-27 ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt står kostnaden för bonusen. Inom en kedja av butiker, som säljer sportartiklar, finns ett bonussystem som kund får bli medlem i mot en viss avgift. Medlemsskapet innebär i princip att kund som under en viss tid gör inköp för visst belopp erhåller en bonus. Denna bonus kan nyttjas i alla butiker som ingår i kedjan. Genom att ett särskilt utarbetat datorsystem har utformats kan kostnaden för bonusen belasta resultatet i den butik där det bonusgrundande inköpet har gjorts.

Presentkort på bensin

Det förekommer att bilhandlare vid olika säljkampanjer erbjuder sina kunder bensin i samband med bilköp. Bensinen kan tillhandahållas på olika sätt och frågan är i vilka fall bilhandlaren kan tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på bensinen.

Om kunden får ett presentkort att använda för bensinköp vid något bensinbolag, har bilhandlaren inte gjort avdragsberättigat förvärv till sin verksamhet.

Om kunden i stället får en kreditcheck, som resulterar i att bilhandelsföretaget faktureras i samband med att kunden tankar, har bilhandelsföretaget rätt till avdrag för den moms som belöper på bensininköpet.

Detsamma gäller om kunden får tanka från bilhandlarens egen bensinpump. I denna situation är den ingående momsen redan avdragen i redovisningen.

Beskattningsunderlaget för den sålda bilen påverkas inte i något av fallen. Köpeskillingen för bilen är oförändrad. Bilhandlaren har i stället tagit på sig andra kostnader för att göra bilköpet attraktivt.

Oljebolagens kontokortsrabatter

Kunder träffar avtal med oljebolag om användning av kontokort (betalkort eller kreditkort). I regel faktureras kunden en gång per månad. I samband med faktureringen avräknas överenskomna rabatter och bonus. Fråga har uppkommit om oljebolaget har rätt att avräkna den på bonus och rabatter belöpande momsen mot den utgående momsen, dvs. om lämnad rabatt/bonus får minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

I de fall inköpen sker direkt från en av oljebolaget ägd och driven bensinstation får enligt SKV:s uppfattning den lämnade rabatten minska oljebolagets skattepliktiga omsättning.

SRN har i ett förhandsbesked prövat frågan om omsättning i mervärdesskattehänseende skedde av drivmedel, om sökandebolaget köpte drivmedlet från återförsäljare och sedan sålde det till kontokortskund med omedelbar leverans direkt från återförsäljaren till kunden. SRN ansåg att drivmedlet fick anses övergå med äganderätt först från återförsäljaren till sökandebolaget och därefter från sökandebolaget till kontokortskunden. RR har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 1997 not. 180).

Beroende på rabattsystemets utformning kan ovanstående EG-dom, C-317/94, Elida Gibbs bli tillämplig.

Pant

Den ersättning (pant) som dagligvaruhandeln lämnar till sina kunder, när dessa återlämnar backar och tomglas bör enligt SKV behandlas som en kundkreditering och inte som en särskild omsättning. Köpmannen bör därför tillämpa samma skattesats vid återtagandet som vid försäljningen. När det gäller returburkar, se avsnitt 14.2.

Förhandsbesked: Returenheter

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2001-12-14 ansett att upplåtelse av returenheter (plastlådor och plastpallar) mot en fyllnings- och logistikavgift utgör en omsättning av en skattepliktig tjänst medan däremot ett tillhandahållande enbart mot pant inte ska anses utgöra någon omsättning av vara eller tjänst.

12.6 Kundförlust

7 kap. 6 § 4 st. ML
13 kap. 24 och 26 §§ ML

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får denna reduceras med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten. Det belopp som den utgående momsen ska reduceras med beräknas efter samma skattesats som på den ursprungliga fakturan. Reduktionen görs i deklara-

tionen för den period under vilken förlusten har konstaterats.

Det kan förekomma att betalning inte inflyter för själva momsbeloppet i en faktura. Hela utgående momsen kan i sådana fall inte reduceras eftersom den ersättning som erhållits får anses inkludera moms. Nedsättning av tidigare redovisad utgående moms får därför endast ske med ett belopp som motsvarar beräknad moms på förlusten.

Beträffande kundförluster i byggbranschen, se avsnitt 19.6.2 och avsnitt 41.3.7.

När föreligger kundförlust?

Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas. Med en konstaterad kundförlust bör jämställas en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlustrisken ska bedömas för varje fordran för sig. Schablonmässig reducering av utgående moms på osäkra fordringar eller generell reducering av utgående moms på avbetalningsfordringar är inte tillåten. Man måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalningen.

Om ett företag har exporterat en vara som omfattas av återföringsreglerna i 10 kap. 12 § ML (se avsnitt 16.7) och företaget sedan åsamkas en kundförlust, påverkar detta inte återföringsskyldigheten.

Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska moms redovisas på nytt för den influtna likviden.

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigering av kundförlust ska grundas på kreditnota.

I samband med konkurs kan det förekomma att en fordringsägare också kan ha en skuld till konkursboet. För att bestämma storleken av fordringsägarens förlust i konkursen kan det därför bli angeläget att bedöma huruvida kvittning är möjlig i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 15 § KonkL. För bolag i samma koncern som försätts i konkurs samtidigt är det inte ovanligt att den beskrivna situationen förekommer med ömsesidiga fordringar och skulder.

KR-dom

KR i Göteborg har i dom 1999-06-23 (mål nr 8162-1998) ansett att ett bolag som avyttrat fordringar för en krona inte vidtagit tillräckliga indrivningsåtgärder för att konstaterade förluster skulle anses föreligga. KR ansåg härvid att utredningen i målet inte gav stöd för att avyttringen av fordringarna för en krona berott på att dessa i praktiken var värdelösa. Domen har inte överklagats.

RR-dom: Kundförlust

I ett förhandsbesked, som fastställts av regeringsrätten (RÅ 2000 ref. 63), överlät ett bolag sina varufordringar till ett annat bolag inom samma koncern. Det förstnämnda bolaget var sedan med viss begränsning skyldigt att återköpa fordringarna om det uppkom en förlust på dessa. Fråga var då om det förstnämnda bolaget hade rätt att reducera den moms som belöpte på de aktuella kundförlusterna. SRN ansåg att det förhållandet att fordringarna först hade överlåtits till ett annat bolag och därefter återköpts inte utgjorde hinder mot att betrakta förlusterna som sådana kundförluster för vilka bestämmelserna i 7 kap. 6 § 3 st. ML om minskning av beskattningsunderlaget var tillämpliga.

Förhandsbesked: Överlåtelse av nedskriven kundfordran

I ett annat förhandsbesked, som fastställts av regeringsrätten i dom 2002-06-25 (RÅ 2002 ref. 41), överlät ett bolag kundfordringar för vilka kundförlust tidigare konstaterats – och moms till följd härav justerats – till bolag inom och utanför koncernen. Priset för en sådan fordran låg långt under det nominella värdet med hänsyn till den risk som förvärvaren tar. Ersättningen var definitiv. Någon ytterligare ersättning beroende på om köparen lyckas driva in fordringen helt eller delvis skulle inte erhållas. Fråga vara om överlåtelsen av fordringen mot ersättning medför att förlusten endast ska anses konstaterad till den del ersättning inte erhålls vid överlåtelsen av fordringen och att bolaget därmed i mervärdesskattehänseende på nytt måste ta upp ersättningen enligt bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML. SRN ansåg att bolaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning.

Ackord

Vid offentligt ackord har borgenären rätt att reducera den utgående momsen på kundförlust som uppkommer genom ackordet utan att kreditfaktura, dvs. justering av gäldenärens ingående moms, eller annan utredning krävs. Om vad som benämns ackord omfattar endast en eller ett fåtal borgenärer kan kreditfaktura utfärdas, varvid båda sidor ska justera sin moms. I annat fall, dvs. vid underhandsackord, krävs att det klarläggs att ackordet är affärsmässigt betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, för att justering ska kunna ske av borgenärens utgående moms för kundförlust utan att motsvarande justering sker hos gäldenären. Jfr RSV/FB Im 1985:3 och RÅ 1988 ref. 102 samt 13 kap. 26 § ML.

Virkesleverantör

RSV har i en skrivelse 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörers rätt att korrigera den utgående momsen på kundförluster. Virkesleverantörerna hade fordringar i en konkurs och erbjöds under vissa förutsättningar full kompensation av en tredje part. Villkoren för att den tredje parten, en intresseorganisation, skulle garantera full kompensation till virkes-

leverantörerna var att dessa sökte medlemskap i intresseorganisationen samt att de till denna överlät sin fordran på konkursgäldenären för en krona. RSV angav i skrivelsen att eftersom virkesleverantörens fordran på konkursgäldenären bortfaller samtidigt som han får betalt från intresseorganisationen och att leverantören således blir fullt kompenserad är det inte fråga om en konstaterad kundförlust. Någon rätt för virkesleverantören att korrigera tidigare redovisad utgående moms ansågs därför inte föreligga.

Auktionsföretag

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

Försäkring

Det förekommer att företag försäkrar sig mot kundförluster. Den omständigheten att företaget från egen försäkringsgivare erhåller försäkringsersättning på grund av kundförlust, påverkar dock inte företagets rätt att korrigera den utgående momsen som tidigare redovisats. Se även avsnitt 7.2.

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

12.7 Varureturer

12.7.1 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

7 kap. 6 § 3 st. ML

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning enligt ML. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara, som är levererad den 1 mars 1984 eller senare, återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen motsvarande momsen på det belopp som han gottskriver köparen, om han kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML för ingående moms för den inköpta varan. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning ingående moms berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen.

En förutsättning för att dessa regler ska bli tillämpliga är emellertid att det verkligen är fråga om ett återtagande. Om säljaren förmår köparen till en frivillig uppgörelse och avräkningen görs i form av ett köp ska transaktionen behandlas som ett köp (RÅ 1986 ref. 86).

Avräkning

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

Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstateras att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt att reducera den utgående momsen som belöper på det förlorade beloppet. Se avsnitt 12.6 om när en förlust anses konstaterad.

Exempel

Ett bilföretag säljer en lastbil till ett åkeri på avbetalning enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare. Säljaren redovisar utgående moms på hela beloppet vid försäljningen och köparen drar av motsvarande belopp som ingående moms Efter ett antal år går åkeriet i konkurs. Restskulden till bilföretaget är då 200 000 kr (inkl. moms). Bilföretaget återtar lastbilen och värderar den till 50 000 kr (exkl. moms). Säljaren har då rätt att reducera den utgående momsen som belöper på det förlorade beloppet. Momsen beräknas till 30 000 kr = 20 % × 150 000 kr. Jfr avsnitt 34.4 i Handel med begagnade varor m.m.

Försäljning

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

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

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

Om transaktionen görs i samband med att en hel rörelse eller en del av en rörelse överlåts blir bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML tillämpliga. Hela överlåtelsen blir därmed momsfri.

12.7.2 Varuretur

Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-18 prövat frågan om ett säljande bolag har rätt att reducera beskattningsunderlaget vid varureturer då ett finansieringsföretag inom samma koncern som säljarbolaget förvärvar, förvaltar och uppbär betalning för kundfordringar och där det säljande bolaget förpliktigar sig att återköpa kundfordringar som visar sig vara osäkra och där det köprättsliga ansvaret gentemot kunden ligger kvar hos det säljande bolaget. SRN ansåg, under förutsättning att kreditnota utfärdades, att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget.

12.8 Beskattningsunderlag vid EG-förvärv och import

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

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

7 kap. 2 § ML

För vissa uppräknade tjänster i 1 kap. 2 § 2 och 3 p. ML som är omsatta inom landet av utländska företagare är den som förvärvar tjänsten skattskyldig. För den som förvärvar tjänsten utgör således ersättningen till den utländske företagaren beskattningsunderlag.

Den som förvärvar en vara i det sista ledet i en trepartshandel är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 4 p. ML för omsättningen. Även i detta fall utgör ersättningen beskattningsunderlag.

7 kap. 3 § 3, 4 p. ML

När det gäller gemenskapsinterna förvärv i tvåpartshandel utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för varan och eventuell punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land. I fråga om varuöverföringar enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML från ett annat EG-land till Sverige utgörs beskattningsunderlaget av varans in-

köpsvärde eller, om sådant saknas, självkostnadspriset för varan.

Import 7 kap. 8 § ML

Vid import, dvs. varuleveranser från tredje land, tas moms ut av Tullverket. I beskattningsunderlaget ska även bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer till första bestämmelseorten här i landet, ingå. Om det är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller i ett annat EG-land, ska även bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

13 b § MF

Med bestämmelseort förstås i detta sammanhang den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige. Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde om en sådan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen (SFS 1997:709). Exempel på omkostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML är frakt-, försäkrings- och emballagekostnader.

Återimport 7 kap. 9 § ML

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats på annat sätt än genom reparation i tredje land kan, under vissa förutsättningar, beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare importen. Det innebär att en vara som bearbetats i tredje land endast beskattas för förädlingsvärdet. Motsvarande beskattningsunderlag gäller vid reparation, se nedan.

Återimport vid reparation 7 kap. 11 § ML

När gemenskapsvaror (EG-varor) återimporteras efter reparation utanför EG, utgörs beskattningsunderlaget av reparationskostnaden samt tull och statliga skatter (utom importmomsen) eller avgifter vid importen.

12.9 Speciella transaktioner

12.9.1 Byten

”Inbyten”/köp och försäljning

Vid byte av en vara eller tjänst mot en annan vara eller tjänst ska inbytet räknas som ett inköp och avyttringen som en försäljning. Utgående moms ska, redovisas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Vid inbyte från någon som är skattskyldig föreligger avdragsrätt för ingående moms på inbytet om förutsättningar i 8 kap ML i övrigt är uppfyllda. Vid inbyte från någon som inte är skattskyldig föreligger ingen avdragsrätt, i stället kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter bli aktuella. Se avsnitt 34.

Byte/återgång av köp

I de fall en vara återlämnas eller byts till annan vara inom den tid som anges av säljaren enligt villkor för öppet köp får den

ursprungliga försäljningen anses ha återgått.

Om en vara återlämnas eller byts på grund av gällande garantivillkor anses den ursprungliga försäljningen ha återgått.

Återgång av köp ska krediteras. Samma förhållanden ska gälla vid krediteringen som vid den ursprungliga försäljningen dvs. den skattesats som gällde vid försäljningstillfället ska användas vid krediteringen. Det nya köpet betraktas som en ny omsättning varvid moms ska debiteras enligt gällande skattesats.

Julklappsbyten, garantibyten och liknande

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

Bokbyten årsskiftet 2001/2002

RSV har i skrivelse 2001-12-11, dnr 11533-01/120, klargjort vissa frågeställningar som inkommit till verket i samband med sänkningen av skattesatsen på böcker varvid bl.a. följande som anknyter till byten, har belysts.

Vid köp med villkor för öppet köp anses den ursprungliga försäljningen ha återgått. Enligt SKV:s mening är ovan beskrivna förfarande under ”Återtagande av vara” inte tillämpligt om en bok byts mot en ny bok med samma titel. De förenklingsregler vid julklappsbyten som beskrivs ovan är tillämpliga och innebär att momsen på den ursprungliga försäljningen kvarstår medan skattesatsen för eventuell tilläggslikvid vid bytet ska vara 25 %.

Kedjeköp av diamantringar

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

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

I dessa fall kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34 bli tillämpliga.

Bytesmotorer och liknande

Det förekommer att en ny eller renoverad bilmotor säljs till ett pris som förutsätter att en renoveringsbar motor lämnas i byte. Motsvarande bytessystem förekommer för t.ex. växellådor och andra varor. Den sålda varans hela värde utgör beskattningsunderlag. I fråga om de inbytta varorna som ska renoveras kan bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) enligt avsnitt 34.2 bli tillämpliga.

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som en omsättning i momssammanhang. Se vidare avsnitt 12.7.

12.9.2 Växlingsvinster

Kursvinst eller kursförlust, som uppkommer på grund av en differens mellan den valutakurs som ska tillämpas då omräkning av moms ska ske och den valutakurs som gäller då växling sker, är att betrakta som en finansiell post som inte ska beaktas i momshänseende. Det framgår bl.a. av ett förhandsbesked år 1994.

Det kan dock förekomma att växlingsvinster närmast utgör ett led i prissättningen av framför allt varor. Särskilt för gränsbutiker uppkommer problem med växlingsvinster. Köpmännen tar emot betalning för sina varor i en utländsk valuta och räknar om den till en kurs som ofta ligger betydligt under bankernas köpkurs. Den växlingsvinst som då uppkommer är att anse som en del av ersättningen för de sålda varorna och ska därför inräknas i beskattningsunderlaget (RÅ 1986 ref. 45).

RR-dom: Finansiell intäkt

Enligt RR:s dom 2003-12-19, mål nr 470-471-2002, utgör växlingsvinst, som ett bolag erhållit som en skillnad mellan den säljkurs som ska användas vid bestämmande av beskattningsunderlaget för tillhandahållna varor och den gentemot banken framförhandlade kursen, en finansiell intäkt som inte ska inräknas i beskattningsunderlaget. Bestämmelser om vilken säljkurs som ska användas vid bestämmande av beskattningsunderlaget saknas i ML. Ledning får därför hämtas i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten i fråga. I Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses vara representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar.

Det förekommer att köpmännen inte omgående löser in den utländska valutan i bank utan avvaktar någon tid med detta och kan då göra ytterligare kursvinster. Skillnaden mellan den köpkurs som gällde på den svenska valutamarknaden den dag som valutan erhölls och den köpkurs, som gällde den dag då inlösen på bank skedde, utgör en finansiell kursvinst och ska därför inte ingå i den skattepliktiga ersättningen.

Beträffande fakturering i utländsk valuta, se avsnitt 17.6.

13 Utlägg och vidare-fakturering av kostnader

13.1 Allmänt

Med utlägg i ML:s mening torde i allmänhet avses sådana utgifter som en säljare bestrider för köparens räkning i dennes namn och som ligger utanför säljarens egna kostnadselement för tillhandahållandet i fråga. Ofta är dock förhållandena sådana att affärshändelsen i stället utgör inköp och vidareförsäljning, varvid moms ska tas ut i varje led. Detta brukar benämnas vidare-fakturering eller kostnadsfördelning. På vilket sätt det hela bokförs är i sig inte direkt avgörande för bedömningen av frågan.

13.2 Utlägg

Ett utlägg för någon annans räkning är inte att anse som ett förvärv i den egna verksamheten. För att avgöra om ett förvärv föreligger kan de civilrättsliga reglerna vara vägledande, dvs. vem som slutligen bör ses som betalningsskyldig gentemot tredje man för utgiften i fråga.

Om kunden är betalningsskyldig gentemot tredje man vid kredit-affärer torde det vara fråga om ett utlägg. I motsatt fall, dvs. om säljaren är betalningsskyldig gentemot tredje man, torde man kunna hävda att fråga är om en kostnad för säljaren.

En förutsättning för att man ska kunna betrakta en debitering som säljaren gör som ett utlägg är vidare att debiteringen motsvarar säljarens självkostnad utan vinstpålägg. Ytterligare en förut-sättning för att ett belopp ska behandlas som ett utlägg i ML:s mening är att detta står i överensstämmelse med god redovisnings-sed. Utlägget ska i bokföringen behandlas som utlägg för köpare och inte som säljarens egen kostnad. Bokföring ska rätteligen göras på ett avräkningskonto eller ett liknande ej resultat-påverkande konto.

För en utgift, som för säljaren är att anse som ett utlägg i denna mening, innebär detta att avdrag för ingående moms ej kan till-godoräknas säljaren då utlägget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för moms på utlägg tillfaller således köparen men ej

säljaren. Fakturakopia avseende utlägget bifogas säljarens faktura för att verifiera köparens avdrag för ingående moms.

Ovan beskrivna situationer ska skiljas från de fall när det i fakturan har angivits ett felaktigt namn på mottagaren på grund av ett rent förbiseende eller på att fakturamottagaren har bytt namn. I skrivelse 1999-12-08, dnr 11530-99/100, har RSV uttalat att avdragsrätt föreligger om företaget kan visa att namnet på fakturan är felaktigt. Se vidare avsnitt 15.5.

13.3 Vidarefakturering och kostnadsfördelning

När fråga inte anses vara om utlägg för kunds räkning är förvärvet ett kostnadselement i säljarens verksamhet. Ofta förekommer att bolag som ingår i någon form av intressegemenskap gör förvärv som inte är direkt eller enbart avsedda för den egna verksamheten. Bolaget samordnar inköpen och ingår avtalen med leverantörer. En anledning kan vara att bolaget har rabatter eller andra förmåner som på detta sätt även kommer de andra bolagen till godo. Kostnaden överförs sedan till de bolag som ska belastas för inköpen. Förfarandet brukar benämnas vidarefakturering eller kostnadsfördelning.

RSV har i skrivelse 2002-01-11, dnr 3655-01/120, uttalat att ett inköpande bolag normalt bör hantera sådana här affärshändelser som inköp och vidareförsäljning, varvid moms ska tas ut i varje omsättningsled. Om det inköpande bolaget endast vidarefördelar kostnaden inklusive av leverantören debiterad moms bör avdragsrätt inte anses föreligga för momsen hos de slutliga förvärvarna.

I skrivelse 2002-11-08, dnr 5373-02/120 ger RSV sin syn på frågan om vilka konsekvenser den redovisningsmässiga behandlingen kan få för avdragsrätten hos ett bolag som samordnar inköp inom en koncern. Principiellt anses inte bokföringen vara avgörande för om avdragsrätt föreligger. När syftet med förvärvet är att det ska användas för att fullgöra avtal om försäljning av skattepliktiga varor eller tjänster bör detta dock normalt avspeglas i bokföringen, dvs. förvärvet bokföras som en kostnad i verksamheten.

Förhandsbesked: Samordnade inköp i koncern

I ett förhandsbesked 1995–10–16 har SRN ansett att den ersättning ett bolag erhöll för samordnade inköp i en koncern utgjorde ersättning för av bolaget omsatta tjänster. Bolaget utförde centralt vissa tjänster i koncernen och bestred samtliga kostnader härför. Kostnaderna fördelades därefter ut till de andra bolagen utan något vinstpåslag. Enligt sökandebolagets mening var bestridandet av de fördelade kostnaderna att anse som utlägg för de andra

koncernbolagens räkning och inte utförande av tjänster mot ersättning. SRN ansåg att vad sökandebolaget erlagt betalning för utgjorde kostnadselement i dess verksamhet.

Förhandsbesked: Samverkansavtal för kanslitjänster

RR har i dom 2001-06-18 (RÅ 2001 ref. 34) fastställt SRN:s förhandsbesked när det gäller frågan om ett samverkansavtal för kanslitjänster. Tjänster utfördes av anställd personal i ett förbund till andra förbund med vilka man delade kansli. Förbundet köpte också in olika tjänster genom att ingå avtal med leverantörer och var som beställare mottagare av fakturorna. RR ansåg att förbundet tillhandahöll tjänster till de övriga förbunden och var skattskyldig för dessa.

13.4 Exempel på utlägg respektive kostnadselement

Ett antal exempel på vad som inom olika områden kan anses som utlägg respektive kostnadselement i säljarens verksamhet lämnas nedan.

Advokater

En advokat bestrider regelmässigt utgifter för verksamheten, antingen ur rörelsens kassa eller ur klientmedel. Här kan vara fråga om advokatens egna resekostnader och andra utgifter han har för uppdraget eller kostnader som egentligen åvilar klienten. Rent allmänt kan sägas att ersättningen för de kostnader advokaten har för att kunna fullgöra sitt uppdrag ska ingå i hans skattepliktiga omsättning. Till advokatens egna utgifter för uppdraget räknas exempelvis telefonkostnader, rese- och traktamentskostnader, utgifter för inköp av litteratur och liknande. Rätt till avdrag föreligger för den ingående moms som belastar dessa förvärv. Till utlägg för klientens räkning bör hänföras sådant som i själva verket är klientens kostnad och som därför inte kan ses som utgift för något av advokaten gjort förvärv. Som utlägg kan i vissa fall räknas ansökningsavgifter eller avgifter för kopior och dylikt vid domstolar och andra myndigheter allt i den mån dessa utgifter avser kopior och dylikt på det aktuella målet. Om däremot en advokat beställer en dom och betalar en avgift härför är detta inte att anse som utlägg utan får anses ingå som ett naturligt kostnadselement i en advokatverksamhet. Även arvoden och ersättningar till läkare, vittnen och tolkar bör kunna betraktas som utlägg allt under förutsättning att betalningarna grundas på avtal som dessa ingått med klienten. Har t.ex. en tolk däremot anlitats av advokaten för att denne ska kunna utföra sitt uppdrag blir utgiften att anse som en kostnad i advokatens verksamhet. (RSV:s skrivelse den 1992-09-29, dnr 36309-92/212).

Inkassoverksamhet

Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt.

Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Patentbyrå

Ett exempel på en utläggssituation kan vara när en patentbyrå åtar sig att bevaka att årsavgiften (för patent) till PRV betalas in i tid. Den avgift som byrån betalar till PRV för klientens räkning kan anses utgöra ett utlägg för klientens räkning varför detta bör undantas från byråns beskattningsunderlag. Byråns betalning av avgiften kan då inte avse ett förvärv för dess verksamhet. Det är endast patenthavaren som kan förvärva eller bibehålla patentet

Lokaluthyrning

För hyresvärd som inte är skattskyldig för lokaluthyrningen får momsen behandlas som en kostnad vilken måste täckas av hyresintäkterna.

Det har ifrågasatts om inte den ej skattskyldige fastighetsägaren i själva verket gör ett utlägg för hyresgästens räkning avseende el- och VA–avgifter. Med stöd av t.ex. elverkets räkning skulle han ”rulla skatten vidare” till hyresgästen för att denne skulle få avdragsrätten. I ordet ”utlägg” måste emellertid ligga att någon för annans räkning betalar ett belopp som den andre har att utge enligt lag eller avtal. I detta fall är det fastighetsägaren som har abonnemanget och det är mellan honom och leverantören som rättsförhållandet föreligger. Se även avsnitt 20 om överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet.

Byggnads-entreprenörer

Det förekommer ofta att entreprenören i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader gör utlägg för beställarens räkning. Dessa utlägg är ofta av skattefri natur, såsom beträffande mark-anskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildnings-kostnad, lagfarts- och inteckningskostnader samt räntor och övriga kostnader för beställarens byggnadskreditiv.

Sådana direkta utlägg får brytas ut och nollbeskattas under förutsättning att fråga är om faktiska utlägg för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrations-kostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det måste med andra ord föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan utlägget och det utbrutna och nollbeskattade beloppet. När det gäller räntor och kreditivkostnader får utbrytning och nollbe-skattning göras endast om beställaren står som låntagare. För räntor som belöper på lån som entreprenören själv har tagit för att finansiera entreprenaden får utbrytning inte förekomma.

Begravnings-entreprenörer

Vad som ska utgöra byråns utlägg för dödsboets räkning är de varor och tjänster som församling m.fl. genom särskild lagstiftning är skyldig att hålla. Genom denna lagstiftning kan ett rätts-förhållande sägas råda mellan huvudman för begravningsplats m.m. och dödsboet. Till utlägg bör för en begravningsbyrå hän-

föras utgifter till församling för förvärv av gravplats, förlängning av gravrätt, upplåtelse av bårhus, kremation, bisättning, gravöppning, gravsättning samt återställande av grav därefter. Som utlägg bör även anses erlagda avgifter till allmän domstol i samband med boupptecknigen. RSV har i skrivelse 2001-10-29, dnr 8930-01/120, med förtydligande 2002-01-11, dnr 12413-01/120, uttalat sig om moms vid begravningsuppdrag. RR har i dom 2003-12-10 uttalat att de olika varor och tjänster en begravningsbyrå tillhandahåller dödsboet inte utgör tillhandahållande av en enda tjänst utan av separata tjänster och varor. RSV:s uttalande i denna fråga i skrivelserna är därför inte längre aktuellt. Se vidare om begravningsuppdrag i avsnitt 12.4.

Skeppsklarerare

Betalning av hamnavgift, lotspengar, reparationer, proviant etc. som erläggs för redares eller befraktares räkning kan under förutsättning att vidarefakturering sker utan vinstpålägg betraktas som utlägg.

Speditörer

Efter det bemyndigandena om frivillig skattskyldighet för speditörer upphört fr.o.m. den 1 januari 1991 utgör den importmoms en speditör tar upp i sin faktura enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande för importören (köparen). Se vidare avsnitt 15.2.3 och 18.4.6.

8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML

Om en utländsk leverantör är tullskyldig och den svenske köparen har betalt importmomsen för leverantörens räkning gäller att köparen har avdragsrätt som om han själv hade varit tullskyldig för importen.

Samfälligheter

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får enligt 8 kap. 4 § 2 p. ML göra avdrag för den del av samfällighetens förvärv som svarar mot delägarens andel. Någon vidarefakturering ska inte ske i detta fall eftersom fråga är om ”samma person”. Se vidare avsnitt 15.2.2.

Anställds utlägg

Beträffande sådana utlägg för hotellkostnader, bensin m.m. som en anställd gör i tjänsten för arbetsgivaren hänvisas till avsnitten 15.5 och 24.2.3.

14 Skattesatser

14.1 Allmänt

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som en påläggsprocent, dvs. procentsatsen används för att räkna ut ett pålägg på beskattningsunderlaget före moms. Detta innebär i kronor detsamma som att momsen utgör 20 % av priset inklusive moms när skattesatsen är 25 %.

Följande tre skattesatser finns:

- 25 %
  normalskattesats,
- 12 %
  hotellrumsuthyrning samt upplåtelse av campingplats och dylikt,
  transport i skidliftar,
  konstnärs försäljning av egna konstverk,
  import av konstverk, samlarföremål och antikviteter och omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel,
- 6 %
  böcker, tidningar m.m.,
  tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar eller andra liknande föreställningar,
  viss biblioteksverksamhet,
  viss museiverksamhet,
  upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, upplåtelse och överlåtelse av rätt till ljud och bildupptagning samt tjänster på idrottsområdet,
  personbefordran,
  tillträde till och förevisning av djurpark.

Tidigare gällande skattesatser

I en tabell i bilaga 1 redovisas de olika skattesatser, påläggsprocent och omräkningstal som gällt sedan momsen infördes den 1 januari 1969.

Normalskattesats 25 %

Momsen är 25 % på merparten av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv och import av varor. De omsättningar som beläggs med de lägre skattesatserna

behandlas i följande avsnitt. Samma skattesatser som i det följande anges för omsättningar ska tillämpas beträffande gemenskapsinterna förvärv och import om inte annat anges.

En förutsättning för skatteuttag är att omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Omsättning av varor eller tjänster som är undantagen från skatteplikt eller som inte sker yrkesmässigt eller som sker utom landet ska således inte skattebeläggas. Se närmare om skattskyldighet i avsnitt 4.

EG-rätt

Artikel 12 i sjätte direktivet behandlar skattesatser. Av punkt 3 a–c framgår vilka nivåer som gäller. Här anges att grundskattesatsen inte får vara lägre än 15 % och att medlemsstaterna får ha en eller två reducerade skattesatser, som inte får vara lägre än 5 %. På vilka omsättningar av varor och tjänster som reducerade skattesatser får tillämpas framgår av bilaga H till sjätte direktivet.

EG-domstolen har i domen C-109/02, kommissionen mot Tyskland, fastställt att en reducerad skattesats måste tillämpas lika för liknande tillhandahållanden. Domstolen konstaterade att Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för moms tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör.

14.2 Skattesats 12 %

14.2.1 Hotell- och campingverksamhet

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet omfattas av skatteplikt enligt särskilt stadgande i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. För sådana uthyrningstjänster gäller skattesatsen 12 %.

Förhandsbesked: Hotellcheckar

I ett förhandsbesked har SRN 1999-06-18 tagit ställning till vilken skattesats som ska tillämpas vid försäljning av s.k. hotellcheckar som berättigar innehavaren till rabatt på priset för hotellrum. Frågan gällde ett bolag som sålde sådana hotellcheckar till kunder vilka själva valde och kontaktade hotell som var anslutet till systemet med sådana checkar. Kunden bokade och betalade hotellrummet själv. Det bolag som sålde hotellcheckarna erhöll provision från den organisation som gav ut checkarna. SRN fann att det bolag som mot provision sålde hotellcheckarna inte kunde anses bedriva rumsuthyrning i hotellrörelse. Bolagets tillhandahållande

avsåg i stället en rättighet för vilken skattesatsen 25 % skulle gälla.

Till upplåtelse av campingplats och motsvarande hänförs, förutom tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar, även upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Ett krav för skattskyldigheten är att tillhandahållandet sker i en yrkesmässigt bedriven campingverksamhet.

Gästhamn

RSV har i en skrivelse 1993-08-06, dnr 21856-93/901, uttalat att gästhamnsverksamhet inte kan jämställas med campingverksamhet. Gästhamnsverksamheten är i stället skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Moms på gästhamnsavgiften ska därför tas ut med 25 %.

Se närmare om hotellrumsuthyrning och servering i samband med sådan uthyrning samt upplåtelse av campingplats i avsnitt 20.3.4 och beträffande upplåtelse av hamn avsnitt 20.3.6.

14.2.2 Transport i skidliftar

För transport i skidliftar gäller skattesatsen 12 %. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt (prop. 1991/92:50 s. 15).

14.2.3 Konstverk

Definitionen av konstverk återfinns i 9 a kap. 5 § ML.

Försäljning av konstverk kan vara skattefri eller beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden, se avsnitt 34. För en konstnärs eller dennes dödsbos försäljning av egna verk gäller särskilda regler, medan t.ex. en konsthandel eller ett konstgalleri beskattas för varuomsättning enligt ML:s allmänna regler eller enligt vinstmarginalmetoden och för förmedlingsprovision med 25 % moms. Beträffande s.k. droit de suite se avsnitt 12, beskattningsunderlag.

Konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML

Moms tas ut med 12 % för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk som medför skattskyldighet enligt ML.

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo medför skattskyldighet enligt ML endast om beskattningsunderlagen för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet till frivillig skattskyldighet vid omsättning som inte uppgår till nämnda gränsvärde finns enligt 1 kap. 2 b § ML.

I ett förhandsbesked har SRN förklarat att ett aktiebolag som förvärvat upphovsrätt till ett konstverk inte var att anse som upphovsman till verket. Moms skulle därför tas ut med 25 % vid bolagets

försäljning av konstverket (se även avsnitt 34.5.1 och 30.3.2.2).

Se avsnitt 34 beträffande vinstmarginalbeskattningen av bl.a. konstverk och avsnitt 4.4 beträffande den frivilliga skattskyldigheten.

Import av konstverk
7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML

Moms tas ut med 12 % vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Definitioner av konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Se avsnitt 34.

Förmedling

Förhandsbesked angående ett galleris förmedling i eget namn av konstverk refereras i avsnitt 30.1.

14.2.4 Livsmedel

Enligt ML utgår skatt med 12 % av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl samt

c) tobaksvaror.

Definition

Enligt livsmedelslagen förstås med livsmedel matvaror, dryckesvaror (inklusive dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattas av läkemedelslagen (1992:859) räknas dock inte som livsmedel. Tillsynen enligt livsmedelslagen utövas av Livsmedelsverket.

Avgränsningen innebär att praktiskt taget alla produkter utom läkemedel enligt läkemedelslagen, som på något sätt förtärs (sväljs, sugs eller tuggas) av människor, behandlas som livsmedel. Härav följer att exempelvis tuggummi, men inte tandkräm eller produkter avsedda att inandas, räknas som livsmedel.

Även livsmedelstillsatser enligt livsmedelslagen omfattas av den lägre skattesatsen. Hit räknas ämnen som tillförs eller förekommer i eller på livsmedel utan att vara livsmedelsråvaror.

Gränsdragning mot läkemedel

RSV har i en skrivelse till SKM 1994-05-30, dnr 3810-94/900, behandlat gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel. Genom läkemedelslagen har vissa nya begrepp införts. Begreppet ”naturmedel” används inte längre. I stället finns frilistade naturmedel och naturläkemedel. Naturläkemedel, som ska vara märkta ”naturläkemedel”, har genom prövning godkänts som sådana preparat av Läkemedelsverket. Frilistade naturmedel är under prövning om de uppfyller kraven på naturläkemedel. Båda preparaten kan säljas såväl i hälsokostbutiker eller livsmedelsbutiker

som på apotek. Frilistade naturmedel och naturläkemedel omfattas av läkemedelslagen och anses därför inte som livsmedel vid tillämpningen av ML. Detsamma gäller homeopatiska preparat som enligt EG-direktiv om humanläkemedel, Europaparlamentets och Rådets direktiv 2001/83/EG, anses som läkemedel. Omsättningen ska beläggas med 25 % moms. Försäljning av läkemedel enligt recept är däremot en momsfri omsättning enligt 3 kap. 23 § 2 p. ML. Recept får endast expedieras av apotek. Andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 % moms.

Gränsdragning mot råvara

Vissa svårigheter kan uppstå när det gäller att avgöra när en råvara övergår till att vara livsmedel dvs. avsedd att förtäras av människor. Departementschefen uttalar följande på s. 12 i prop. 1991/92:50:

> Beträffande råvarorna kan sammanfattningsvis sägas att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastats veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjölk blir livsmedel då den ankommer till mejeriet.

Det är först hos kvarnen eller slakteriet som varorna är livsmedel och ska hanteras som sådana. Försäljning från kvarnen eller slakteriet avser livsmedel medan försäljning till kvarn eller slakteri ska beskattas med 25 %. Detta gäller oavsett vilka provtagningar och kvalitetsbedömningar som föregått försäljningen. Jfr RSV:s skrivelse 1996-02-28, dnr 1354-96/900.

Djur, mjölk och spannmål bör anses utgöra råvaror vid försäljning från exempelvis jordbrukare till uppköpare, och beskattas enligt den högre skattesats som gäller för andra varor än livsmedel.

Fisk och skaldjur, avsedda som människoföda, bör anses som livsmedel redan i ledet fiskare – uppköpare.

Vegetabilier som exempelvis frukt, bär och grönsaker, avsedda som människoföda, bör genomgående beskattas efter den skattesats som gäller för livsmedel.

Även i de fall försäljning eller överlämnande sker direkt till konsument bör beskattning ske efter den skattesats som gäller för livsmedel. På motsvarande sätt bör egna uttag ur exempelvis jordbruk beskattas.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Även här bör reglerna tillämpas så att om försäljningen sker till konsument ska beskattning ske efter 12 % och om den sker till uppköpare ska beskattning ske efter 25 %. Här kan påpekas att ersättning för jakträtt, fallavgifter, fiskekortsavgifter etc. inte anses som betalning för livsmedel utan ska beskattas med 25 %.

Fiskodlares försäljning av fisk till sportfiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar och vattendrag anses inte som försäljning av livsmedel och beskattas därför med 25 %.

Det är försäljningen av livsmedel som beskattas med 12 %. För tjänster som avser livsmedel är skattesatsen 25 %. Vid varje omsättning får bedömas om det är livsmedel som säljs. En vara som tidigare klassats som livsmedel och t.ex. säljs som djurfoder är vid denna försäljning inte att anses som livsmedel. Djurfodret ska således beskattas med 25 %.

Vid bedömning av om livsmedelsförsäljning föreligger bör livsmedelsaffär och restaurang jämställas med uppköpare.

Gränsdragning mot servering

Skattesatsen för servering är 25 %. Gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och servering behandlas i avsnitt 32.

Sprit och tobak

Enligt livsmedelslagens definitioner räknas även alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak som livsmedel. Dessa produkter är närmare definierade i annan lagstiftning, nämligen i Alkohollagen (1994:1738) och lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Spritdrycker, vin, starköl och tobaksvaror omfattas inte av den lägre skattesatsen för livsmedel.

SKV:s uppfattning är att s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin omfattas av skattesatsen 12 %.

Vatten från vattenverk

Dricksvatten är enligt den valda definitionen att anse som livsmedel. Enbart en ringa del av det vatten som tillhandahålls från vattenverk används emellertid som livsmedel, dvs. som dryck eller till matlagning. I prop. 1991/92:50, s. 12, görs följande uttalande:

Framför allt praktiska skäl talar för att det vatten som tillhandahålls från vattenverk bör beskattas enligt den generella skattesatsen som gäller för andra varor än livsmedel. För hushållen är detta ställningstagande av synnerligen ringa ekonomisk betydelse. Med vattenverk avses vattenanläggning som drivs av kommun för framställning av dricksvatten eller sådan anläggning som förklarats för allmän av länsstyrelsen. Till vattenverk hänförs också andra anläggningar från vilka vatten tillhandahålls genom vattenledning till flera hushåll eller eljest i större omfattning till sjukhus, camping- eller semesteranläggningar, stugbyar eller liknande. Annat vatten som säljs t.ex. buteljerat i butiker eller som

tillhandahålls på restauranger bör dock även i mervärdeskattesammanhang räknas som livsmedel på vanligt sätt.

Returemballage

Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

Det innebär att skattesatsen är 12 % om det är sådant livsmedel som beskattas efter 12 % i förpackningen, annars 25 %.

Se vidare avsnitt 12.5 beträffande ersättning vid återlämnande av returemballage.

14.3 Skattesats 6 %

14.3.1 Böcker, tidningar, program, kataloger, talböcker m.m.

14.3.1.1 Allmänt

Från och med den 1 januari 2002 gäller 6 % skattesats för omsättning m.m. av böcker, tidningar, vissa program och kataloger m.m. Den svenska lagstiftningen har i denna del utformats utifrån det faktum att den yttersta gränsen för vad som får omfattas av reducerad skattesats framgår av bilaga H till sjätte direktivet. Av den anledningen omfattas inte produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam av 6 % skattesats. När det gäller att avgöra om en vara helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt reklam torde ledning ofta kunna sökas i den rättspraxis som utbildats i reklamskattesammanhang.

Tulltaxan

I många fall kan den s.k. kombinerade tull- och statistiknomenklaturen (EG:s tulltaxa, rådets förordning EEG nr 2658/87) vara till ledning när det gäller att bestämma vad som ska omfattas av 6 % moms. Även tullrättslig praxis kan vara av intresse i sammanhanget. Av proposition 2001/02:45 framgår dock att vad som gäller i tullhänseende i vissa fall inte är lämpligt att tillämpa beträffande momsen. I normalfallet torde dock de avgränsningar som finns gjorda i tullsammanhang kunna användas vid den moms-

rättsliga bedömningen. Se vidare tullverkets hemsida, www.tullverket.se, för information om vilka slag av produkter som omfattas av de olika s.k. KN-numren i tulltaxan.

Förhandsbesked: Trycksak innehållande annonser

SRN har i två förhandsbesked 2003-01-28 (överklagade av SKV) ansett att moms ska tas ut med 6 % vid försäljning av trycksaker som till största delen består av annonser. Ärendena avsåg produkter som till formaten liknade tidningar och som till största delen innehöll annonser. De tre publikationerna innehöll annonser från näringsidkare med 20–30 %, 50 % respektive 33 % medan privatpersoner stod för resterande annonser. SRN ansåg inte att tidningarna helt eller huvudsakligen var ägnade åt reklam eftersom privatpersonernas annonser inte utgjorde reklam. Bedömningen av vad som utgör reklam baserades på vad som gäller reklamskatt. Enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam förstås med reklam, meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst.

Digitaliserade produkter

Den reducerade skattesatsen har med något undantag (radio-tidningar) avseende enbart på varor och således inte på tjänster. Tillhandahållanden som sker elektroniskt (on-line) utgör tjänster. Sådana s.k. digitaliserade eller virtuella produkter kan därför inte beläggas med 6 % moms, även om den information m.m. som en sådan produkt förmedlar också kan erhållas genom en vara som beskattas med 6 % moms. Det förhållandet att en vara, exempelvis en bok eller en tidskrift, beställs via Internet innebär dock inte att leveransen av den beställda varan inte kan beläggas med 6 % moms. Tillhandahållandet avser då inte en tjänst utan en vara även om beställningen gjorts on-line.

Kombinerade tillhandahållanden

Det förekommer att varor för vilka 6 % skattesats gäller, säljs tillsammans med varor som i princip ska omfattas av normal-skattesatsen, 25 %. Det kan t.ex. gälla en datatidskrift vars för-packning även innehåller en CD-skiva. Fråga kan då uppkomma vilken skattesats som ska användas. Se förhandsbesked nedan.

I princip ska varje tillhandahållande bedömas för sig när det gäller att avgöra vilken skattesats som ska användas vid kombinerade tillhandahållanden. En bedömning måste således göras om fråga är om ett enda tillhandahållande eller två eller flera separata tillhandahållanden. Bedömningen måste göras från fall till fall. I vissa situationer kan den s.k. delningsprincipen var den mest lämpliga, medan i andra fall den s.k. huvudsaklighetsprincipen bör gälla. För en redogörelse beträffande innebörden av dessa begrepp se avsnitt 12.4.

Förhandsbesked: Tidskrift med CD-skivor

SRN har i ett förhandsbesked 2002-05-03 ansett att moms ska tas ut med 6 % på försäljning av en tidskrift och medföljande CD-skivor. Ärendet avsåg tidskrifter som säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i CD-skivorna bestod till 90–95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. SRN gjorde den bedömningen att fråga var om en enda omsättning och att CD-skivorna utgjorde en närmast försumbar del av tillhandahållandet. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med den låga kostnaden för CD-skivorna (c:a 2 kr) i förhållande till tidskriftens pris (c:a 50–59 kr), att inga garantier lämnades för att programmen fungerade och att CD-skivorna antingen utgjorde demonstrationsmaterial eller var äldre versioner av programvaran. Förhandsbeskedet överensstämmer med SKV:s uppfattning.

RSV-skrivelse: Tidning med medföljande vara

Skrivelse 2002-06-14, dnr 1982-02/120, innehåller RSV:s svar på inkommen förfrågan avseende tillämplig skattesats för tidningar vars förpackning även innehåller varor, s.k. bipackade produkter. Av skrivelsen framgår att vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % bör normalt uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat. Under vissa omständigheter bör det dock enligt RSV:s mening kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att moms ska kunna tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan ska dock följande förutsättningar vara uppfyllda.

1. Den medföljande varan ska i allt väsentligt medfölja endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.

2. Den medföljande varan får inte medföra att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.

3. Kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen ska vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kr (exklusive moms).

Bokbyten årsskiftet 2001/2002

I en skrivelse 2001-12-11, dnr 11533-01/120, har RSV lämnat sin syn på vad som bör gälla i momshänseende vid julklappsbyten m.m. Se avsnitt 12.9.1 för en närmare redogörelse för vad som

gäller i momshänseende vid byten

14.3.1.2 Böcker, tidningar m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML

Den reducerade skattesatsen, 6 %, gäller vid omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och om undantag från skatteplikt inte föreligger enligt 3 kap. 13 eller 14 §§ ML.

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
- tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde),
- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
- musiknoter,
- kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

De tulltaxenummer som är aktuella vid tolkningen av vad som ska omfattas av den reducerade skattesatsen i denna del är KN-numren 4901-4905.

Denna reducerade skattesats ska tillämpas i alla led och alltså inte enbart i konsumentledet

Normal-skattesatsen

I proposition 2001/02:45 anges följande som exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 % moms.

- tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort),
- almanackor,
- ”leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning),
- anteckningsböcker, skrivböcker,
- flygfotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet,
- textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte),
- kartor i relief,
- glober.

Tryckeritjänster

Inte heller tryckeritjänster omfattas av den reducerade skattesatsen.

Förhandsbesked: Almanackor

RR har i RÅ 2002 ref. 51, ändrat SRN:s förhandsbesked avseende en väggalmanacka med hälsoråd och ansett att den inte kan hänföras till sådana trycksaker som omfattas av skattesatsen 6 %. Av skälen framgår att trycksaken inte kan hänföras till de tulltaxenummer som enligt förarbetena (prop. 2001/02:45 s. 76) skulle omfattas av skattesänkningen.

I ett annat förhandsbesked har SRN 2002-03-05 ansett att en flerårsalmanacka med aforismer och illustrationer inte omfattas av den lägre skattesatsen.

Kort med aforismer

I samma förhandsbesked som flerårsalmanackan ovan har SRN även prövat om förpackningar med kort med aforismer omfattas av den lägre skattesatsen. SRN lämnade förhandsbesked att trycksakerna inte omfattas av 6 % moms.

RSV-skrivelse: Trycksaker för barn

I en skrivelse 2003-01-24, dnr 2907-02/120, har RSV lämnat sin syn på vilken skattesats som är tillämplig vid försäljning av vissa trycksaker för barn. För följande trycksaker ska enligt SKV:s bedömning moms tas ut med 25 %.

- olika typer av trycksaker om barnets första år s.k. babyalbum,
- olika typer av s.k. kompisböcker,
- skolkalendrar och liknande trycksaker,
- anteckningsböcker med förtryckt text.

14.3.1.3 Program och kataloger

7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML

Omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av program och kataloger ska beskattas med 6 % om de ges ut i syfte att informera om sådan verksamhet som i sig beskattas med 6 %. Sådana verksamheter är

- konsert, cirkus, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar,
- biblioteks- och museiverksamhet om inte omsättningarna i denna är undantagna från skatteplikt,
- tillträde till eller förevisning av djurpark,
- idrottstjänst, om inte omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Vidare ska 6 % skattesats i vissa fall tillämpas beträffande program eller kataloger för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML (verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML). I dessa fall är skattesatsen 6 % vid annan omsättning än för den egna verksamheten samt vid gemenskapsinterna förvärv och import. Det innebär t.ex. att omsättning av kataloger i en av det

allmänna bedriven museiverksamhet är undantagen från skatteplikt medan omsättning i annat sammanhang av en sådan vara, eller import av en sådan produkt, omfattas av 6 % moms.

För program eller kataloger som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam gäller inte reducerad skattesats. Med reklam avses i detta sammanhang inte information om den aktuella verksamheten. Programblad för t.ex. teater- eller idrottsverksamhet kan – förutom information om den aktuella aktiviteten – innehålla viss reklam för annat utan att möjligheten att tillämpa 6 % moms går förlorad. Om programbladet helt eller till huvudsaklig del är ägnad åt kommersiell reklam får den reducerade skattesatsen inte tillämpas. Vid momsbedömningen kan i tveksamma fall – som anges ovan – ledning få sökas i den rättspraxis som finns på reklamskatteområdet.

Program och kataloger tillhör i tullsammanhang KN-nummer 4911.

14.3.1.4 Radio- och kassettidningar, talböcker

7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML

Liksom tidigare gäller att omsättningar av radiotidningar ska beläggas med 6 % moms. Gemenskapsinterna förvärv och import kan inte komma ifråga för radiotidning eftersom sådan utgör tjänst och inte vara i momshänseende. Även för kassettidningar gäller liksom tidigare 6 % moms. Det gäller vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådan tidning.

I de fall undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap. 17 § ML för radio- och kassettidningar ska givetvis inte 6 % moms tas ut vid omsättning m.m.

Radiotidning

Med radiotidning förstås för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning. Det avgörande är att förlagan är allmän nyhetstidning. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställningar av flera sådana tidningar som nyss angivits. Innebörden av uttrycket radiotidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Kassettidning

Med kassettidning förstås en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är allmän nyhetstidning och som sprids i form av kassettband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel. Även här är det avgörande att förlagan är allmän nyhetstidning. Skattesatsen omfattar även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämställa med allmän nyhets-

tidning. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i förordningen (1988:582) om statligt stöd till radio- och kassettidningar.

Talböcker m.m.

Den reducerade skattesatsen 6 % gäller även vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av vara som – utan att utgöra t.ex. kassettidning – exakt återger innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker och kassettböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker gäller i denna del 6 % moms. Däremot gäller inte denna lägre skattesats för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m. Av proposition 2001/02:45 framgår att en restriktiv tolkning ska gälla i detta avseende.

14.3.1.5 Punktskrift, teckenspråk m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML

För omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av varor som framställts särskilt för läshandikappades behov gäller den 6 %-iga skattesatsen. Det kan gälla t.ex. varor försedda med punktskrift eller teckenspråk liksom E-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Av proposition 2001/02:45 framgår att vad gäller här ifrågavarande slag av produkter bör inte en restriktiv tolkning uppställas. Dock ska inte reducerad skattesats tillämpas för t.ex. en CD-skiva som innehåller text och som är avsedd att säljas till personer utan läshandikapp.

En förutsättning för att beskattning av punktskriftböcker m.m. ska ske med 6 % är att varan ifråga inte faller in under ett sådant tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

Förhandsbesked: CD-skiva med text som kan fås uppläst

SRN har i ett förhandsbesked 2003-01-22 (ej överklagat) ansett att moms ska tas ut med 25 % på försäljning av en CD-skiva som innehåller text, som kan visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Ärendet avsåg en CD-skiva som producerats med stöd från Hjälpmedelsinstitutet och där innehållet skulle göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade. Skivan var också avsedd att användas av personer utan läshandikapp i samband med utbildning och information. SRN gjorde den bedömningen att CD-skivans text och övrig information inte särskilt gjorts tillgänglig för läshandikappade. Nämnden motiverade sitt ställningstagande med att produkten var avsedd för många olika kundkategorier att användas i utbildning och information även av andra än läshandikappade.

14.3.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar

Från och med den 1 juli 1996 är tillträde till biografföreställningar skattepliktigt. Från och med den 1 januari 1997 är tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga tillställningar skattepliktigt. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.3 Biblioteksverksamhet

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet undantas från skatteplikt om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än *ringa omfattning* understöds av det allmänna. För tillhandahållande i biblioteksverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen 6 %. Skattesatsen gäller för utlåning i en sådan verksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt för tillhandahållande av bibliografiska upplysningar. För andra tillhandahållanden i en sådan biblioteksverksamhet, t.ex. försäljning av böcker eller serveringsverksamhet, gäller skattesatsen 6 % respektive 25 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.4 Museiverksamhet

Museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än *ringa omfattning* understöds av det allmänna är undantagen från skatteplikt. För museiverksamhet, som inte är undantagen från skatteplikt, är skattesatsen 6 %. Skattesatsen gäller för anordnande i en sådan verksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar. För andra tillhandahållanden i en sådan museiverksamhet, t.ex. försäljning av vykort, planscher, posters m.m. eller servering, gäller skattesatsen 25 %. Beträffande försäljning av program och kataloger se avsnitt 14.3.1.3

Se vidare avsnitt 30.

14.3.5 Upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) är skattepliktig fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %. Skattesatsen gäller inte om det är fråga om upplåtelse eller överlåtelse av fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Skattesatsen

6 % gäller således för sådana upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter enligt URL, som var undantagna från skatteplikt före den 1 januari 1997.

I en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, har RSV berört frågor om skattesats vid utbetalning av royalty till formgivare. Därvid har RSV bl.a. uttalat att en bedömning måste ske i det enskilda fallet huruvida överlåtelsen avser rätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk för vilken 6 % är tillämplig skattesats. I det fall överlåten rätt främst avser hur ett visst alster framställs (tekniskt framställningssätt) gäller i stället 25 % skattesats.

Musik on-line

I en skrivelse 1999-12-16, dnr 10940-99/120, har RSV besvarat en fråga angående momskonsekvenser vid tillhandahållande av musik on-line. RSV fann att i det aktuella fallet skattesatsen 25 % skulle gälla.

Se vidare avsnitt 30.3.2.

14.3.6 Rätt till ljud- och bildupptagning

Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk är skattepliktig omsättning fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 30.

14.3.7 Idrottsområdet

Tjänster inom idrottsområdet, som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML, är skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 1997. Skattesatsen är 6 %.

Se vidare avsnitt 28.

14.3.8 Persontransporter

Skattesatsen 6 % gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 för inrikes persontransport, dvs. för exempelvis taxi-, tåg- och bussresor. Skattesatsen 6 % ska tillämpas även på ersättning för färdbevis som säljs den 12 december 2000 eller senare om färdbeviset endast gäller personbefordran som tillhandahålls den 1 januari 2001 eller senare. Färdbevis som kan utnyttjas såväl före som efter årsskiftet 2000/2001 omfattas således inte av 6 % skattesats.

Innan skattesatsen 6 % infördes för persontransporter gällde 12 % skattesats.

RSV har i en skrivelse 2001-01-16, dnr 454-01/100, angett att som personbefordran ska förstås transport av passagerare och det

bagage som dessa medför. Även motorfordon som passagerare medför ingår i persontransporten. Vidare ingår hyttplats eller sittplats i personbefordran.

Syftet med transporten är avgörande för om transport av ett motorfordon ska beskattas som persontransport eller som varutransport. I de fall transporten av motorfordonet fyller ett eget syfte räknas transporten som en varutransport.

I skrivelsen har RSV lämnat exempel på fall som ska ses som person- respektive varutransport.

Transport i skidliftar

För transport i skidliftar gäller en skattesats om 12 %. Se avsnitt 14.2.2.

Resemoment av underordnad betydelse

För sådan personbefordran där resemomentet är av underordnad betydelse, t.ex. för karusellåkning, gäller dock normalskattesatsen.

I prop. 1991/92:50 (s. 14) görs följande uttalande avseende personbefordran:

> Med personbefordran avses inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilka transportmedel som används. Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment. Inte heller bör andra tillhandahållanden där transporten är av underordnad betydelse. t.ex. hissar i utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran eftersom den ersättning som erläggs i sådana fall närmast har karaktär av sedvanlig entréavgift och inte ersättning för en resa i vanlig bemärkelse.

Uthyrning av bussar och andra fordon utan förare är inte att anse som personbefordran och beskattas följaktligen efter den högre skattesatsen.

Förhandsbesked: Hundspannsåkning, skoter- och forsfärder

Frågan om hundspannsåkning samt skoter- och forsfärder ska anses som persontransporter har bedömts i ett förhandsbesked av SRN 1995-06-08. Ansökan gällde även buss- och flygtransporter av deltagarna till och från utgångspunkt respektive avslutningspunkt för forsfärderna. Skatterättsnämnden ansåg beträffande skoterfärderna att dessa inte kunde betraktas som persontransporter eftersom fordonen framförs av deltagarna själva. Beträffande hundspannsåkning och forsfärder ansåg nämnden att resemomentet var av underordnad betydelse och därför inte kunde

anses som personbefordran för vilken moms skulle tas ut med reducerad skattesats. Transporterna av deltagarna till och från forsfärderna ansågs inte vara underordnade led till forsfärden och var därför att anse som personbefordran, varför en uppdelning av beskattningsunderlaget skulle göras i det aktuella fallet.

KR-dom: Luftballong

KR i Stockholm har i en dom 1999-02-02 (mål nr 2818--2819-1998) ansett att flygning med luftballong i sightseeingsyfte är att anse som personbefordran i ML:s mening, varvid skattesatsen 6 % ska gälla. Domen har inte överklagats.

Förhandsbesked: Bergbana

SRN har i ett förhandsbesked 2001-04-26 ansett att transporter med en bergbana är att betrakta som tjänst avseende person-befordran, varvid fr.o.m. år 2001 skattesatsen 6 % ska tillämpas. Omständigheterna i ärendet var sammanfattningsvis följande.

Ett bolag äger en bergbana som leder till ett friluftsmuseum vilket är beläget på en platå. Bergbanan har anlagts för att erbjuda en bekväm uppfart till friluftsmuseet och därigenom öka museets besöksfrekvens. Bergbanans längd är 300 meter och trafikeras med en vagn som rymmer 47 personer.

SRN motiverade sitt ställningstagande med att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökande 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd, och att därvid i momshänseende fråga får anses vara om personbefordran.

KR-dom: Vildmarksritter

KR i Sundsvall har i en dom 1999-09-02, mål nr 1476-1998, fastställt LR:s dom att vildmarksritterna inte är att anse som personbefordran i momshänseende och därför ska beskattas med 25 % moms. Av domskälen framgår bl.a. att vildmarksritterna pågår under två till fem dagar. I priset ingår övernattning i hyrda fäbodstugor, deltagarna lagar själva mat som forslats till stugorna och de rider själva hästarna. Vidare anses att ritterna innehålls-mässigt till stor del får anses bestå av upplevelse av spänning och äventyr, att transportmomentet är av underordnad betydelse och att ritterna därför inte är att anse som personbefordran. Beskattningen ska ske efter skattesatsen 25 % med uppdelning för mat och boende, som inte ansågs utgöra underordnade led till ridningen.

Bårtransporter

Transport av avlidna är att anse som personbefordran, varför beskattning ska ske enligt den lägre skattesatsen.

Ambulanstransporter och andra sjuktransporter är undantagna från skatteplikt, se avsnitt 26.2.

Slussning

I samband med slussning av båtar förekommer att en särskild avgift, s.k. slussningsavgift, tas ut. Slussning kan inte anses utgöra personbefordran. Tjänsten ska därför beskattas enligt den generella

skattesatsen.

Guidning

I fråga om sightseeing och liknande rundturer med buss, båt eller annat färdmedel bör vederlaget i sin helhet beskattas efter den skattesats som gäller för personbefordran även om ersättning för guidning ingår i priset.

Vad gäller guidning, utan samband med persontransport, är sådant tillhandahållande antingen skattefritt, t.ex. som ett led i skattefri museiverksamhet, eller skattepliktigt. Som exempel på skattepliktigt tillhandahållande kan nämnas guidad rundtur i Gamla Stan, naturreservat m.m. (skattesats 25 %) och guidning i en skattepliktig museiverksamhet (skattesats 6 %). Om guidens tillhandahållande sker i av denne bedriven näringsverksamhet eller dylikt, på uppdrag av t.ex. ett museum, sker dock alltid beskattning med 25 % när guiden fakturerar sin uppdragsgivare.

14.3.9 Djurparker

Från och med den 1 januari 2001 gäller att moms ska tas ut med 6 % för tillträde till och förevisning av djurpark. Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler. Olika åkattraktioner, servering på restaurang inom området, ridning mot särskild avgift m.m. ska därför beskattas efter den för dessa tjänster gällande skattesatsen. Vad gäller ersättning för förevisning av djurpark ska den reducerade skattesatsen tillämpas både när ersättningen ingår i inträdesbiljetten och när ersättning betalas separat för tjänsten.

Med förevisning av en djurpark avses sådan tjänst vars huvudsakliga syfte är att informera om djurparken och dess olika djurarter. De saknar därvid betydelse om informationen ges direkt av en guide eller genom en i förväg inspelad bandupptagning.

Se vidare avsnitt 30.3.6.

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 gemenskapsinterna förvärv (GIF), på efterföljande omsättning vid trepartshandel,

på förvärv i vissa fall av investeringsguld samt på från utländska företagare förvärvade tjänster. Som ingående moms definieras också skatt som hänför sig till import.

Varor i särskilda lager

I 3 kap. 1 a § och 9 c kap. ML återfinns bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager. Skatt ska emellertid tas ut när en vara upphör att vara placerad i lagret. Ingående moms utgörs av beloppet av den på detta sätt uppkomna skatten.

Övertagna investeringsvaror

När en förvärvare enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–14 §§ ML (se avsnitt 23.8) övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning utgörs förvärvarens ingående moms för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående moms för varorna.

Uttagsbeskattade byggtjänster

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.

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.

Retroaktivt avdrag

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 fastighetsupplåtelser utgör ingående moms för fastighetsägaren (se vidare avsnitt 21.10.2).

Intygsmoms

Skatt som säljare av fastighet återfört och betalat in i enlighet med de äldre regler om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML som gällde fram t.o.m. den 31 december 2000 utgör ingående moms hos förvärvaren.

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 personalstiftelses 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 överlåts 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, Armbrecht) 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 enligtSKV: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 utgivande 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 utgivande 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 men nyemission av aktier är sådant som framgår av RÅ 2001 not. 69 och not.70 (se ovan).

Bolags ägande-funktion

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 erlägga 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.

Personalvårds-kostnader

RSV har i skrivelse 1999-02-03, dnr 851-99/100, uttalat att någon begränsning av avdragsrätten på grund av privat konsumtion inte behöver ske för ingående 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 enligtSKV:s uppfattning inte avdragsrätt för momsen 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 rekvireras 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 fastighetsförsäljning

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

mäklararvodet belöpande momsen föreligger då i den mån fastigheten ingått i en verksamhet för vilken skattskyldighet förelegat. 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).

Verksamhetsöverlåtelser

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.

Arbetsgivarorganisation

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.

Parkeringsverksamhet

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.

Rättegångskostnader

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 momsen enligt tullräkning från Tullverket trots att bolaget vid ett tidigare tillfälle gjort avdrag för motsvarande ingående moms enligt uppgift i faktura från anlitad 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 överföras till något annat skattskyldigt eller återbetalningsberättigat svenskt företag inom koncernen.

Tillhandahåller ett svenskt moderbolag koncerngemensamma tjänster (managementtjänster såsom företagsledning, administration och liknande) till såväl svenska som utländska dotterbolag, ska 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 jämkningsreglerna.

15.2.7 Avdragsrätt i samband med kost åt personal

4 kap. 2 § ML

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).

15.2.8 Finansieringsföretag

8 kap. 11 § ML

Om ett finansieringsföretag i egenskap av långivare utnyttjar sin från säljaren övertagna rätt enligt köpeavtal att återta en vara som har sålts på avbetalning, har finansieringsföretaget rätt till avdrag för ingående 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.

15.2.9 Avdragsrätt vid skada

8 kap. 3 § 2 st. ML
Båda skattskyldiga

I det fall en skadelidande är skattskyldig och skadan avser den verksamhet som medför skattskyldighet och han själv avhjälper

skadan eller anlitar någon annan, får den skadelidande göra avdrag för momsen 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 anlitade uppdragstagaren. Den skadelidandes skada uppgår på grund av att han har avdragsrätt för momsen 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 avhjälper skadan, får han göra avdrag för momsen 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 avhjälper 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 momsen.

Skadelidande skattskyldig

I det fall endast den skadelidande är skattskyldig och han själv eller genom annan avhjälper skadan, har han avdragsrätt för momsen 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 momsen, 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 momsen 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 momsen, 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 momsen 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 Gruppbostäder

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

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 äldreboende

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

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 matlagningsmöjligheter som sanitär utrustning och hade således en lägre standard än vad bostäder på den öppna bostadsmarknaden har. KR yttrade i domskälen att när det gäller boende på elevhem får standarden anses underordnad användningssättet vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad eller ej. Eftersom eleverna stadigvarande bodde på elevhemmet fann domstolen att boendet var att hänföra till begreppet stadigvarande bostad och medgav således inte avdrag för den på elevhemmet belöpande ingående momsen.

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 mervärdesskattehänseende”. Vidare ansåg nämnden när det gällde långtidsuthyrning att enbart det förhållandet att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten inte bör medföra att stugans mervärdesskatterättsliga karaktär bör vara en annan än i det fall bolaget självt hyr ut stugan för korttidsboende.

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

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 hotelliknande verksamhet. Den verksamhet sökanden skulle bedriva avsåg korttidsupplåtelser 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 momsen göras. Avdragsrätt föreligger endast till den del den ingående momsen 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-bidragsfinansierade 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 momsen, detta trots att hälften av den utgående momsen 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 Korrigering

15.3.1 Bonus, rabatt eller återbäring

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

15.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

Hur 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

8 kap. 13–14 §§ ML

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 jämställs 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.

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

8 kap. 13 och 14 §§ ML

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

Fullt avdrag

– 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).

Inget avdrag

– Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående moms på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Gemensamma förvärv

– För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna och som inte låtit sig fördelas med utgångspunkt från 8 kap. 3 § ML, ska den ingående 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).

Blandade förvärv

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.

Fördelningsgrunder

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

I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma företag, exempelvis en fördelningsgrund för 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 Stadshotellet 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 skälig omfattning föra räkenskaper, göra anteckningar eller på annat

lämpligt sätt se till att underlag finns för att han ska kunna fullgöra deklarationsskyldigheten och för att 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 faktureringsskyldigheten 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 anställde 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 anställde betalar bensinen kontant eller med kontokort och lämnar kvittot (och eventuell s.k. slip) till arbetsgivaren som betalar ut motsvarande belopp. Det kan också vara så att den anställde betalar bensinen med arbetsgivarens kontokort eller att bensinbolaget sänder räkningen direkt till arbetsgivaren. I dessa fall utgör bilen inte ett inventarium i arbetsgivarens verksamhet. Avdragsrätten måste då bedömas enligt ML:s allmänna regler.

Arbetstagarens utlägg

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

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

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.

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

EG-domstolen har i målet C-230/94 Enkler angivit några av de kriterier på en ekonomisk aktivitet som kan anläggas vid bedömning av om en verksamhet som går ut på att hyra ut en tillgång som även är lämpad för privat användning, t.ex. en husbil, utgör en sådan ekonomisk verksamhet som avses i 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 Gabalfrisa 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 Grundstückgemeinde 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 organisationstidskrifter 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 hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning

att

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

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).

17 Fakturering

17.1 Allmänt

Bestämmelser om skyldighet att utfärda faktura, vad fakturan ska innehålla och när en kreditnota ska utfärdas m.m. finns i 11 kap. ML.

Faktureringsdirektivet

Genom rådets direktiv 2001/115/EG, det s.k. faktureringsdirektivet, har bestämmelserna om fakturering ändrats i artikel 22.3 i det sjätte direktivet. Medlemsländerna ska ha infört de nya bestämmelserna i sin nationella lagstiftning senast den 1 januari 2004.

De ändringar som gjorts i Sverige med anledning av faktureringsdirektivet rör i första hand ML, men även SBL och BFL och i viss mån även MF. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2004. De ska tillämpas på fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet.

Ett av syftena med faktureringsdirektivet är att åstadkomma gemensamma bestämmelser som ska bidra till en väl fungerande inre marknad. Ett annat syfte är att reglerna för fakturering ska anpassas till den tekniska utvecklingen.

Nytt 11 kap. ML

Det gamla 11 kap. ML har upphört att gälla och ersatts med ett nytt 11 kap. som närmare knyter an till formuleringen i faktureringsdirektivet. I vissa avseenden innebär den nya lagstiftningen endast förtydliganden av vad som enligt praxis gällde tidigare. Lagtexten innehåller t.ex. bestämmelser om att den som är faktureringsskyldig kan låta kunden utfärda fakturan (självfakturering) eller låta tredje man göra det. En faktura får även överföras på elektronisk väg om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna är riktade till säljaren, men har stor betydelse även för köparen. Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger nämligen rätt till avdrag för ingående moms endast om den kan styrkas genom faktura.

Skrivelser från SKV

De nya faktureringsreglerna har föranlett en hel del förfrågningar till SKV. Med anledning härav har SKV i tre olika skrivelser redogjort för sina ställningstaganden. De skrivelser som avses är 2004-01-28 dnr 151294-04-113, 2004-02-23 dnr 205830-04/113 samt 2004-04-02 dnr 255556-04/113. Redogörelsen nedan inne-

fattar vissa delar av nämnda skrivelser.

Faktura, definition 1 kap. 17 § ML

Med faktura avses dokument eller meddelande i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor. Enligt 11 kap. 7 § 1 st. ML får en samlingsfaktura utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

”Jämförlig handling”

Begreppet jämförlig handling i definitionen av ”faktura eller annan jämförlig handling” har tagits bort i ML. Enligt artikel 22.3 a första stycket i sjätte direktivet innebär faktureringsskyldigheten en skyldighet att utfärda faktura. Det har därför inte ansetts lämpligt att behålla begreppet jämförlig handling.

”Handling”

Begreppet handling finns däremot i ML men en handling är inte en faktura i egentlig bemärkelse utan utgör närmast en sammanställning av ingående moms m.m. Se avsnitt 17.8.

17.2 Faktureringsskyldighet

Huvudregel 11 kap. 1 § ML

Varje näringsidkare ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Med näringsidkare avses enligt SKV:s uppfattning en sådan person som bedriver ekonomisk verksamhet med karaktär av näringsverksamhet.

Ansvaret för att en faktura utfärdas ligger således på säljaren (den som utfört omsättningen) även om han väljer att låta köparen eller någon annan utfärda fakturan. I nämnda ansvar ligger även enligt SKV:s uppfattning en skyldighet för säljaren att vid fel i den ursprungligen utfärdade fakturan korrigera detta genom att utfärda en ny sådan.

Ovannämnda faktureringsskyldighet föreligger enligt SKV:s uppfattning endast för omsättningar inom Sverige. Detta innebär exempelvis att ett utländskt företags filial i Sverige är skyldigt att tillämpa de svenska faktureringsreglerna avseende dess försäljningar här i landet. På motsvarande sätt torde ett svenskt företags filial utomlands bli skyldigt att tillämpa de regler som gäller i det land i vilket försäljning sker.

Undantag, privatpersoner

Faktureringsskyldigheten är begränsad till omsättning som sker till en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det innebär att ML inte har något krav på att faktura ska utfärdas vid försäljning till privatpersoner. För två särskilt angivna slag av omsättningar ska dock enligt ML faktura utfärdas även vid försäljning till privatpersoner. Det gäller vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § 2 st. ML till ett annat EG-land, eller
- av vara vid distansförsäljning enligt 5 kap. 2 a § ML till en köpare i ett annat EG-land om säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet.

Undantag, momsfri omsättning 11 kap. 2 § ML

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § 1 st. 1 p., 20 §, 23 § 2 p., 3 p. eller 5 p. eller 23 a § ML. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § 1 st. ML.

Som huvudregel gäller att faktureringsskyldighet ska föreligga vid omsättning mellan näringsidkare. Lagstiftaren har ändå valt att utnyttja möjligheten att från faktureringskravet undanta merparten av de momsfria omsättningar som artikel 22.3 a i sjätte direktivet medger.

Momsfri omsättning som kräver faktura

Det innebär att uppräkningen ovan av undantagen enligt ML inte inkluderar samtliga momsfria tjänster. Vid omsättning av följande varor och tjänster krävs det därför att faktura utfärdas.

- investeringsguld (3 kap. 10 a–c §§ ML),
- massmedieområdet (3 kap. 12–18 §§ ML),
- vissa framställningstjänster (3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML),
- tjänster avseende fartyg och luftfartyg (3 kap. 21–22 §§ ML),
- sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (3 kap. 23 § 1 st. 1 p. ML),
- flygbensin eller flygfotogen (3 kap. 23 § 1 st. 4 p. ML),
- gravskötsel (3 kap. 23 § 1 st. 6 p. ML),
- guld som levereras till Sveriges Riksbank (3 kap. 23 § 1 st. 7 p. ML),
- överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML),
- verksamhetsöverlåtelse (3 kap. 25 § ML),
- överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a–c §§ ML),
- vissa uttag (3 kap. 27 och 29 §§ ML),
- viss import (3 kap. 30 och 32 §§ ML),
- viss omsättning till och förvärv från andra EG-länder (3 kap. 30 a–g §§ ML).

Annat krav på verifikation

Det bör noteras att i de fall det inte föreligger någon faktureringsskyldighet enligt ML måste, för de som är bokföringsskyldiga, det

verifikationskrav som BFL innehåller ändå uppfyllas. Det innebär att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. I vissa fall får en gemensam verifikation användas för flera affärshändelser.

A conto, 11 kap. 3 § ML

Efter samma förutsättningar som gäller enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § ML, ska faktura även utfärdas för förskott och a conto-betalningar. Även här gäller att säljaren har ansvaret för att faktura utfärdas.

Det undantag från skyldighet att fakturera som gäller de momsfria omsättningarna enligt 11 kap. 2 § ML gäller även a conto-betalningar som avser dessa momsfria omsättningar. Undantag gäller även för förskotts- eller a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader, för vilka entreprenören får avvakta med redovisningen av moms enligt bestämmelserna i 13 kap. 14 § 1 st. ML. ML kräver således inte att dessa a conto-betalningar utan moms ska faktureras.

Självfakturering, 11 kap. 4 § ML

Självfakturering innebär att det är köparen som ställer ut en faktura. Detta är tillåtet vid omsättningar både inom och utom landet under förutsättning att

1. det finns ett i förväg träffat avtal om detta mellan säljaren och köparen och
2. det finns ett förfarande för säljarens godkännande av varje faktura.

Något krav på att avtalet enligt punkt 1 ska vara skriftligt finns inte. I prop. 2003/04:26, s. 57 sägs att det bör kunna överlämnas till parterna att avgöra denna fråga i enlighet med parternas handelsbruk eller särskilda förhållanden.

Ett förfarande för godkännande enligt punkt 2 kan tänkas fungera så att säljaren helt enkelt inte agerar med anledning av den faktura som köparen ställt ut. Även för detta finns ett uttalat stöd i prop. 2003/04:26, s. 57.

Vid omsättningar inom landet finns dessutom ett ytterligare krav nämligen att det ska framgå av uppgift på fakturan att det är köparen som utfärdat den. Enligt SKV:s uppfattning måste inte själva ordet självfakturering alltid framgå av underlaget. Däremot måste det framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den. Detta kan exempelvis ske genom att köparen på fakturan tydligt, t.ex. genom avvikande text, anger att fakturan är upprättad av köparen.

Det ligger i parternas intresse att villkoren för avtal och godkännande enligt ovan klargörs. Säljaren har ansvaret för faktureringen

även om han överlåter uppgiften på köparen. Om köparen utfärdar en felaktig faktura, har säljaren ansvaret för att en korrekt faktura utfärdas. För köparen är det av intresse att ha ett fullgott underlag för avdragsrätt för ingående moms.

Mervärdesskatte-grupp
11 kap. 5 § ML

När ett företag som tillhör en mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML har en omsättning till företag utanför gruppen, ska fakturering ske i eget namn. Däremot ska företaget ange grupphuvudmannens registreringsnummer för moms i fakturan.

Kommissionärs-företag

En mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML kan även bildas av kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. 3 § IL och som redogörs för i avsnitt 9.7. Även i detta fall gäller att grupphuvudmannens registreringsnummer ska användas vid fakturering. Se även avsnitt 9.10.

17.3 Elektronisk fakturering

Definition
1 kap. 17 a § ML

Med överföring av fakturor eller andra handlingar på elektronisk väg avses att handlingarna överförs eller ställs till mottagarens förfogande med hjälp av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering).

Av 1 kap. 17 § ML framgår bland annat att faktura även kan utgöras av dokument eller meddelanden i elektronisk form om de uppfyller de fakturakrav som anges i 11 kap. ML

Bestämmelsen som är ny har sin motsvarighet i artikel 22.3 e första stycket i sjätte direktivet. I artikeln definieras vad som avses med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg. Med överföring och lagring av fakturor på elektronisk väg avses överföring eller ett ställande till mottagarens förfogande och lagring som sker med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och lagring av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

Köparens godkännande
11 kap. 6 § ML

Överföring av en faktura på elektronisk väg till köparen, får ske endast om mottagaren godkänner det.

Bestämmelserna i SBL och BFL reglerar bl.a. hanteringen av fakturor som ställs ut och tas emot. Det ska vara möjligt att med hjälp av en systemdokumentation få överblick över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad hos ett företag. Det ska också vara möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling. Det finns även krav på oföränderlighet av räkenskapsinformation. När det gäller kontroll av att en faktura är korrekt ställs samma krav för en elektronisk faktura

som för en pappersfaktura.

Lagring

För det företag som har tagit emot en elektronisk faktura gäller att denna även ska lagras elektroniskt. Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § BFL ska räkenskapsinformation bevaras i sin ursprungsform. Det är visserligen tillåtet för företaget att anpassa (konvertera) mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. Informationen får dock inte förändras.

Samlad överföring 11 kap. 7 § 2 st. ML

En säljare kanske överför flera fakturor samlat på elektronisk väg till en köpare. Det är då tillräckligt att gemensamma uppgifter i fakturorna anges endast en gång, under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

17.4 Fakturans innehåll

Fakturans innehåll 11 kap. 8 § ML

Följande redogörelse om vilka uppgifter som en faktura ska innehålla inleds med en uppräkning som överensstämmer med lagtexten. Uppgifterna har sin motsvarighet i artikel 22.3 b första stycket i sjätte direktivet.

I 11 kap. 8 § ML anges vilka uppgifter som krävs för att en handling ska kunna betecknas som en faktura. Detta innebär att det avgörande inte är själva namnet på underlaget utan i stället själva innehållet. SKV anser således att det saknar betydelse om underlaget exempelvis kallas kvitto, räkning eller inköpsnota. Det avgörande är i stället att detta underlag innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt ML. Vidare kan uppgifter i flera handlingar tillsammans konstituera en enligt ML godkänd faktura. Exempelvis kan i en faktura alltid hänvisning ske till andra handlingar såsom följesedlar, avtal och dylikt. Det väsentliga är att både säljaren och köparen har tillgång till samtliga de handlingar som i momssammanhang bildar en faktura.

En faktura ska innehålla följande uppgifter.

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till moms under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till moms under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b § ML,

5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad skattesats,
10. det momsbelopp som ska betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,
11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b eller 5 är skyldig att betala moms, en hänvisning till
    a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,
    b) den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet, eller
    c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala moms,
12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § ML som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,
13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap. ML, en hänvisning till
    a) dessa bestämmelser,
    b) artikel 26 respektive 26 a i sjätte direktivet, eller
    c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

17.4.1 Kommentarer till fakturans innehåll

Här lämnas närmare förklaringar till flertalet av punkterna i 11 kap. 8 § ML, dvs. till punkterna i föregående avsnitt.

Punkt 2
Löpnummerserie

En faktura ska vara försedd med ett löpnummer. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste var unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på

löpnummer är att minska risken för bedrägerier.

Som framgår ovan får det finnas flera serier med löpnummer. Vid åsättande av löpnummer är det, enligt SKV:s uppfattning, viktigt att man med hjälp av en systematisk serie kan konstatera om en faktura eventuellt saknas. Detta innebär exempelvis att fakturor som utfärdas samma år inte får ha samma löpnummer. Vidare behöver numret inte endast bestå av siffror utan bokstavskombinationer är även tillåtna. Vid självfakturering kan löpnumret vara ett nummer som säljaren tillhandahåller eller så kan köparen använda säljarespecifika serier.

Punkt 3
Säljarens registreringsnummer

Registreringsnumret för moms är konstruerat utifrån person- eller organisationsnumret som här antas vara 556123-1234. Registreringsnumret inleds med SE, som är den svenska landskoden, och avslutas med 01. Eftersom varken bindestreck eller mellanrum ska finnas skrivs registreringsnumret för moms i detta fall SE556123123401. Numret skrivs ofta i faktura som person/organisationsnummer, vilket är godtagbart om det framgår att det angivna numret avser registrering till moms. I samband med gemenskapsintern handel måste dock det fullständiga registreringsnumret för moms användas. Av bilaga 9 framgår hur det s.k. VAT-numret är utformat i övriga medlemsländer.

ABL:s krav

Enligt ABL ska ett aktiebolags brev, fakturor och orderblanketter innehålla vissa uppgifter, bl.a. bolagets organisationsnummer. PRV har i en skrivelse 1995-01-20, dnr BAD 85-23/95, redogjort för vilka uppgifter som ska anges. Beträffande kravet att organisationsnummer ska anges har man i skrivelsen uttalat följande:

Det kan vara svårigheter att se vilket som är organisationsnumret. PRV menar dock att om ett aktiebolag i sina fakturor etc. väljer att endast ange registreringsnumret för moms så ska detta anses vara till fyllest med hänsyn till de nya reglerna i 16 kap. 4 § ABL.

Punkt 4
Köparens registreringsnummer

Köparens registreringsnummer till moms ska anges i fakturan när det gäller omsättning med omvänd skattskyldighet, vid gemenskapsintern varuförsäljning och vid undantaget gemenskapsinternt förvärv som en utländsk mellanman gör i Sverige vid s.k. trepartshandel. Det är således fråga om en utvidgad skyldighet att alltid ange köparens registreringsnummer vid omvänd skattskyldighet vid internationell handel. Vid omsättning av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML fanns tidigare inte krav på uppgift om köparens registreringsnummer i fakturan.

Punkt 5
Namn och adress

Det ska finnas fullständig uppgift om namn och adress för både säljaren och köparen i fakturan. Enligt SKV:s uppfattning kan förkortningar inte godtas generellt utan det ska gå att utläsa av namnet vilket företag som avses. Om det däremot är fråga om i

affärslivet vedertagna förkortningar som SJ och SAS godtas givetvis dessa i fakturan.

Fel adressat i faktura

SKV har i skrivelse 2004-03-16, dnr 256490-04/113, redovisat sin syn när det gäller rätt till avdrag för ingående moms då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Enligt SKV:s uppfattning föreligger det i vissa fall rätt till avdrag för ingående moms då felaktigheten i fakturan enbart avser namnet på mottagaren. Avdragsrätt föreligger i den redovisningsperiod då fakturan mottogs/förvärvet skedde. En förutsättning för avdragsrätten är dock att den som har gjort förvärvet av varan eller tjänsten kan visa att denne är den rätte köparen.

Punkt 6 Mängd/omfattning och art

Enligt SKV:s uppfattning individualiseras varorna genom den kommersiella beskrivningen eller varans namn. Då det gäller tjänsterna sker individualiseringen med anteckningen om tjänstens typ. Beskrivning kan även ske med koder förutsatt att säljaren och köparen har tillgång till kodförklaringen. Beskrivning kan även ske genom en hänvisning till avtal, beställning eller den produktkatalog som sänts till köparen. Beträffande beskrivning av varornas mängd eller tjänsternas omfattning torde enligt SKV:s uppfattning ledning kunna hämtas från den praxis som förekommer inom respektive bransch.

Punkt 7 Datum för leverans

Utöver fakturadatum ska fakturan således innehålla datum för när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts. Om tidpunkten för ett erlagt a conto skiljer sig från a conto-fakturans datum ska även datum för a conto-betalningen uppges om detta datum kan fastställas. Ofta sker betalning av en a conto-faktura efter den tidpunkt då den utfärdats. Av naturliga skäl är det i dessa fall inte möjligt att uppge a conto-betalningens datum i a conto-fakturan.

För det fall det inte går att exakt konstatera datumet för när tjänster utförs, är det enligt SKV:s uppfattning tillräckligt att nämna den månad de utförs. Kontinuerliga (successiva) varuleveranser och tjänster anses ha skett kontinuerligt under den period som faktureringen avser.

Samlingsfaktura

Vad gäller samlingsfaktura anser SKV att det inte räcker med ett datum för sista leveransen. Enligt kraven i BFL måste alltid vid successiva leveranser anges de respektive affärshändelserna. Av prop. 2003/04:26, s. 72–73, framgår att det inte finns skäl att ställa andra eller lägre krav i momshänseende. Syftet med bestämmelsen om samlingsfaktura är inte att befria den faktureringsskyldige från att lämna vissa uppgifter i fakturan. Således ska leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura.

Punkt 8
Beskattnings-
underlaget

Enligt denna punkt ska förutom priset även eventuell prisnedsättning eller rabatt anges i fakturan, om rabatten inte inkluderas i priset. Utifrån detta krav har frågan uppkommit vad som gäller om en vara som kostar 1 000 kr säljs med 10 % rabatt. Är det tillräckligt att båda beloppen 1 000 kr och 900 kr anges i fakturan, men rabatten endast anges som 10 %, eller måste även rabatten uttryckas i belopp? SKV anser att det är tillräckligt att ange rabatten endast i procent. Det bör dock noteras att momsen inte enbart kan anges i procent utan ska alltid även uttryckas i belopp vilket framgår av punkt 9 och 10.

Punkt 10
Momsbeloppet

Det framgår av lagtexten att momsbeloppet ska framgå av fakturan, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift. Den särskilda ordning som åsyftas är främst bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (VMB) vid handel med begagnade varor m.m. Enligt 9 a kap. 16 § ML gäller ett förbud mot att både ange momsbelopp och underlaget för beräkning av beloppet när en vinstmarginalbeskattad vara faktureras. När det gäller vinstmarginalbeskattning av resetjänster får resebyrån enligt 9 b kap. 5 § 1 st. ML underlåta att ange momsbeloppet eller underlaget för beräkning av beloppet i fakturan. I det senare fallet råder således valfrihet för den som utfärdar fakturan.

Om en och samma faktura avser omsättningar för vilka olika skattesatser gäller, uppkommer frågan om momsbeloppet måste uppges separat för varje skattesats. SKV anser att det är nödvändigt att momsbeloppen redovisas separat i fakturorna, eftersom de ska redovisas per skattesats i skattedeklarationen.

Punkt 11
Hänvisning

För vissa omsättningar finns det krav på att en särskild notering görs i fakturan som förklaring till att moms inte har debiterats. Detta krav gäller dels vid befrielse från moms, dels vid omvänd skattskyldighet, dvs. när köparen ska betala momsen till staten. På fakturan ska en hänvisning göras till

a) tillämplig bestämmelse i ML,

b) tillämplig bestämmelse i sjätte direktivet, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är momsbefriad eller att omvänd skattskyldighet gäller.

Om den som utfärdar fakturan väljer att hänvisa till en annan uppgift enligt punkten c), är det enligt SKV:s mening inte tillräckligt att det bara anges att omsättningen är momsfri eller att omvänd skattskyldighet gäller. Det bör enligt SKV:s uppfattning framgå att omsättningen är momsfri t.ex. på grund av att det är fråga om en tjänst på fartyg eller att omvänd skattskyldighet gäller

för t.ex. en konsulttjänst eftersom köparen är en näringsidkare i ett annat land. Det bör således finnas en tydlig uppgift på fakturan varför undantag från momsplikt eller omvänd skattskyldighet gäller.

Kravet på hänvisning i fakturan gäller under förutsättning att det föreligger ett faktureringskrav enligt ML för omsättningen. De momsfria omsättningar för vilka ML kräver att faktura ska utfärdas finns uppräknade i avsnitt 17.2 vid kantrubriken ”Momsfri omsättning som kräver faktura”.

17.4.2 Förenklad faktura

11 kap. 9 § ML

Lagstiftaren har ansett att det inte är ändamålsenligt att kräva att en faktura på ett mindre belopp ska innehålla alla de uppgifter som generellt ställs på en fakturas innehåll. Enligt artikel 22.9 d i sjätte direktivet finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att när det gäller fakturor som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som har ägt rum på medlemsstatens territorium bevilja befrielse från vissa uppgiftskrav i fakturan. Lagstiftaren har valt att utnyttja denna möjlighet.

Förutsättningar

Förutsättningen för att få frångå det generella kravet för vad en faktura ska innehålla och i stället utfärda en förenklad faktura är att

1. fakturan är på ett mindre belopp, eller
2. handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 11 kap. 8 § ML.

Mindre belopp

När det gäller beloppsgränsen finns inte någon sådan angiven i lagtexten. SKV har för avsikt att genom ett allmänt råd ange vad som ska förstås med mindre belopp, och som riktlinje för mindre belopp föreslås 2 000 kr.

Handelsbruk

De leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som typiskt sett kräver förenklingsåtgärder vid fakturering är, förutom den redan tidigare förekommande betalningen vid passering av Öresundsbron, t.ex. omsättning från automater som vid köp av bensin, betalning i parkeringsautomat eller vid betalning av viss personbefordran som tågresor. SKV har för avsikt att närmare föreskriva när handelsbruk, administrativ praxis eller tekniska förutsättningar nödvändiggör användandet av förenklade fakturor.

Förenklad fakturas innehåll

Förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter.

1. datum för utfärdandet,

2. identifiering av säljaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
4. den moms som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

Begränsningar 11 kap. 9 § 1 st. ML

Förenklad faktura får utfärdas endast för transaktioner inom landet. Vid gränsöverskridande handel är det inte tillåtet att använda förenklad faktura. Det innebär att det inte är möjligt att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna försäljningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML, dvs. när varor transporteras till ett annat EG-land. Det är inte heller tillåtet att tillämpa förenklad fakturering vid gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. ML. Det samma gäller vid monteringsleverans enligt 5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

17.5 Kreditnota

11 kap. 10 § ML

Om säljaren lämnar en sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML (kassarabatter) eller 7 kap. 6 § 1 st. 3 p. ML (andra prisnedsättningar) och förutsättningarna i 7 kap. 6 § 2 st. ML inte föreligger, ska han utfärda en kreditnota.

För säljaren innebär en kreditnota att han kan frigöra sig från redovisningssskyldighet av utgående moms och för köparen innebär den att avdragsrätt för ingående moms fråntas honom.

Kassarabatt

Den ena situationen då en kreditnota ska utfärdas är när prisnedsättning sker på grund av betalning före förfallodagen, dvs. när köparen utnyttjar en kassarabatt. Bestämmelsen har tillkommit som en anpassning till sjätte direktivet.

Andra prisnedsättningar i efterhand

Även andra prisnedsättningar i efterhand medför krav på att kreditnota ska utfärdas. Skillnaden jämfört med kassarabatter är att den skattskyldige och hans kund kan avtala om att prisnedsättningen ska ingå i beskattningsunderlaget. De kan således avtala om att prisnedsättningen eller rabatten inte ska ändra (minska) momsbeloppet. Dessa bestämmelser gäller för prisnedsättningar som t.ex. bonus, återbäring, kvantitetsrabatter och andra rabatter som ges i efterhand.

Kreditnotan beskrivs i ML som en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan. En kreditnota ska likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. momsen enligt fakturan och ändringen av momsen, och

2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala moms vid s.k. omvänd skattskyldighet.

Annat krav på verifikation

För det fall att faktureringsskyldighet inte förelegat avseende den ursprungliga transaktionen anser SKV att reglerna om kreditnota i ML inte behöver följas. För de som är bokföringsskyldiga får i stället uppgiftskraven på en kreditnota hämtas från bestämmelserna i BFL.

Utfärdas av annan

Formuleringen i lagtexten att en kreditnota ska likställas med en faktura, medför att kreditnotan liksom fakturan även kan utfärdas av köparen eller en tredje person. En överföring till kunden av uppgiften att utfärda en kreditnota, på motsvarande sätt som vid självfakturering, innebär inte att ansvaret har övergått från säljaren till köparen. Säljaren torde alltid kunna välja att själv utfärda faktura eller kreditnota för de omsättningar som han är faktureringsskyldig för.

17.6 Utländsk valuta

SKR eller EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 1 st. ML

Om ett företag, som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta, ställer ut en faktura i annan valuta än företagets redovisningsvaluta, ska momsbeloppet anges i båda valutorna i fakturan. Dessutom ska den kurs som använts vid omräkning av valutan anges i fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas. Om fakturering sker i nära anslutning till leveransen, får av praktiska skäl omräkningskursen på fakturadagen tillämpas i stället. Säljare och köpare kommer således att redovisa samma momsbelopp. Bestämmelsen i 11 kap. 11 § 1 st. ML omfattar även utländska företag som har svenska kronor eller euro som redovisningsvaluta.

EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 3 st. ML

För svenska företag är det endast euro som är tillåten valuta i redovisningen utöver svenska kronor. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta och som fakturerar i euro, behöver bara ange momsen i euro. Någon omräkning är därmed inte aktuell.

Ej SKR eller EUR som redovisningsvaluta
11 kap. 11 § 2 st. ML

Ett företag som varken har kronor eller euro som redovisningsvaluta, och som fakturerar i annan valuta än svenska kronor, ska ange momsbeloppet även i svenska kronor. Momsbeloppet ska beräknas efter den senaste säljkurs som registrerats vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen kan gälla för en utländsk företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet.

Omräkning vid mottagande av faktura i euro

En köpare som har svenska kronor som redovisningsvaluta och som får en faktura som endast är utfärdad i euro måste själv räkna om valutan till svenska kronor för att kunna bokföra fakturan. Det är i princip omräkningskursen på leveransdagen som ska tillämpas, men i undantagsfall får omräkningskursen på faktura-

dagen användas i stället. Fakturadagen kan t.ex. tillämpas vid successiva tillhandahållanden, då det i dessa fall inte finns någon specifik leveransdag.

Omräkningskurs/ senaste registrerade säljkurs

I ML har inte särskilt reglerats vilken omräkningskurs som ska användas vid ovannämnda omräkningar. Enligt SKV:s uppfattning torde företagen kunna använda sig av de valutakurser som dagligen publiceras av banker m.fl. Detta stämmer också överens med vad som anges i artikel 11 C.2 andra stycket i sjätte direktivet. Enligt den bestämmelsen ska tillämplig valutakurs vara den senaste säljkurs som vid den tidpunkt då skatten ska tas ut har registrerats på den eller de mest representativa valutamarknaderna i medlemsstaten ifråga. I Sverige finns endast en valutamarknad som kan anses representativ, nämligen den på vilken kurserna bestäms genom affärsbankerna och Stockholmsbörsen AB och som ligger till grund för bl.a. Riksbankens och massmedias valutanoteringar. Se även RR-dom 2003-12-19, mål nr 470-471-2002.

Svenska kronor i deklaration 1 kap. 7 § SBL

De uppgifter som lämnas för beskattningsändamål (t.ex. skattedeklaration och KVR) ska vara uttryckta i svenska kronor. Den som har euro som redovisningsvaluta ska därför räkna om momsen till svenska kronor för att få fram uppgifterna för deklarationen. Han ska då använda den genomsnittliga växelkursen för redovisningsperioden för de fakturor som är utfärdade i euro. Det framgår av 15 § lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. Det innebär att köpare och säljare kan komma att redovisa olika momsbelopp.

Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 36.3 Utländsk valuta.

17.7 Öresavrundning

Avrundning i faktura

Enligt lagen (1970:1029) om avrundning av vissa öresbelopp ska öretal avrundas till närmaste femtiotal ören (SFS 1991:1191).

SKV anser att då fakturering sker med öppen debitering av momsen behöver av praktiska skäl ingen ändring göras av det påförda momsbeloppet i kronor och ören, även om slutsumman på fakturan avrundas uppåt eller nedåt enligt lagen om öresavrundning.

Om avrundning till hela krontal tillämpas vid fakturering får sådan avrundning göras på momsbeloppet under förutsättning att öretal lika med femtio eller däröver höjs till närmast högre krontal och öretal under femtio sänks till närmast lägre krontal.

Avrundning i deklaration

När utgående och ingående moms deklareras ska avrundning ske nedåt så att öretalen faller bort, 23 kap. 1 § SBL. Inbetalning av moms till statsverket görs således i hela krontal.

17.8 Handling som inte utgör faktura

17.8.1 Allmänt

Bestämmelserna i sjätte direktivet lämnar inte utrymme för att hänföra andra handlingar till faktura än sådana som uppfyller kraven i artikel 22.3. I följande tre delavsnitt redogörs för handlingar som i ML tidigare har jämställts med fakturor. Då de numera inte uppfyller kraven för detta, definieras de i ML som ”handling i pappersform eller i elektronisk form”.

17.8.2 Handling vid byggnadsföretags försäljning av fastighet

8 kap. 19 § ML

Vid förvärv av en fastighet ska den ingående momsen enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Lagrummet avser en fastighet (byggd i egen regi), som ej har tagits i bruk av säljaren. Av handlingen ska framgå den utgående moms som säljaren har redovisat eller ska redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten enligt 2 kap. 7 § ML.

Bestämmelsen har tillkommit för att tillförsäkra en skattskyldig köpare avdragsrätt för ingående moms. Det förutsätts att köparen ska använda fastigheten i en verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML.

17.8.3 Handling för retroaktiv avdragsrätt för fastighetsköpare

8 kap. 19 § ML

Om säljaren av en fastighet inte har dragit av ingående moms som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad, kan köparen i samband med frivillig skattskyldighet vara berättigad till retroaktivt avdrag för ifrågavarande moms enligt 9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML. Om köparen begär det, är säljaren skyldig att utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form som styrker den ingående momsen. För att köparen ska få avdrag för ingående moms enligt handlingen förutsätts

- att han inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML,
- att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet, och

– varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

17.8.4 Handling vid överlåten jämkning

8 a kap. 15–17 §§ ML

Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, ska överlåtaren utfärda en handling i pappersform eller i elektronisk form. Vidare ska överlåtaren om han innehar en sådan handling som har utfärdats av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens skyldighet att jämka, lämna en kopia av denna handling till förvärvaren.

Vilka uppgifter som handlingen ska innehålla framgår av avsnitt 21.7.

17.9 Fakturering av byggnadsarbeten i samband med konkurs

Om en entreprenad på grund av kundens/byggherrens konkurs eller av annan anledning inte fullföljs, kommer inte alltid en slutbesiktning till stånd. I sådana fall bör en faktura med moms utfärdas i samband med att arbetena upphör. Se vidare avsnitt 41.3.7.

17.10 Auktionsförsäljning

Förmedling i annans namn

Auktionsförrättares förmedling av varuförsäljning på auktion sker i allmänhet inte i eget namn. Auktionsförrättaren utför en förmedlingstjänst åt säljaren och ska utfärda en faktura avseende förmedlingsprovisionen. I sådana fall kan i stället säljaren vara skattskyldig för omsättningen av varan. Säljaren är då skyldig att utfärda en faktura avseende försäljningen. SKV anser att avräkningsbesked eller auktionsprotokoll som auktionsföretaget lämnar till säljaren kan användas som underlag för säljarens fakturering. Om säljaren överlåtit faktureringen till auktionsföretaget ska fakturan innehålla samma uppgifter som den skulle ha gjort om den upprättats av säljaren själv. SKV anser vidare att säljarens namn kan utelämnas av anonymitetsskäl på den handling som överlämnas till köparen om auktionsförrättaren på handlingen uppger t.ex. kodnummer eller utropsnummer med vars hjälp säljaren kan identifieras. För att styrka avdrags- eller åter betalningsrätt för köparen krävs emellertid att en sådan handling kompletteras med uppgifter från auktionsföretaget.

Förmedling i eget namn

Om förmedlingen sker i eget namn är såväl auktionsförrättaren som säljaren skattskyldiga för sin respektive omsättning, jfr 6 kap.

7 § ML, och båda är skyldiga att utfärda faktura. I dylika fall kan reglerna om beskattning av begagnade varor bli tillämpliga, se avsnitt 34.

Varuförsäljning

I samband med auktionsförsäljningar kan auktionsförrättaren sälja varor som t.ex. inköpts från konkursbon. För sådana omsättningar är auktionsföretaget skattskyldigt och faktureringsskyldigt enligt allmänna regler.

Exekutiv auktion

Vid en exekutiv försäljning av lös egendom ska det protokoll som upprättas innehålla de uppgifter som behövs för att säljaren ska kunna fullgöra sin redovisning av moms. För KFM föreligger varken skattskyldighet eller faktureringsskyldighet.

Pant

Vid panthavares försäljning av pant som ägs av en skattskyldig pantsättare, är den avräkningsnota panthavaren upprättar underlag för pantsättarens redovisning av moms. Momsen utgör då normalt 20 % av den ersättning som erhålls vid försäljningen av den skattepliktiga panten. Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som krävs för fakturor.

17.11 Anteckningar vid handel med begagnade varor

Enligt 9 § förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor ska anteckningar göras när handlaren tar emot vissa begagnade varor. Anteckningarna ska göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpslistor och ska avse följande uppgifter

- datum när varorna togs emot,
- varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt,
- varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännetecken,
- det överenskomna priset för varorna eller, om det inte är fråga om inköp, villkoren för att varorna ska få överlämnas
- namn och postadress för den som har överlämnat varorna samt, om denne inte är känd för handlaren, även personnummer och typ av identitetshandling.

Polismyndigheten får meddela närmare föreskrifter rörande anteckningsskyldigheten för mottagande av skrot och begagnade varor.

17.12 Kontokort

BFN har behandlat frågan om köpnotor i samband med försäljning utgör räkenskapsinformation hos säljföretaget respektive kontokortsföretaget. Den sammanställning som säljföretaget upprättar uppges motsvara dess faktura till kontokortsföretaget, varvid köpnotorna får en ställning som liknar följesedeln. Av BFN:s allmänna råd (BFNAR 2000:5) framgår att en följesedel utgör räkenskapsinformation endast om den innehåller obligatoriska uppgifter för en verifikation och dessa inte ersätts av en fullständig sammanställning – t.ex. en faktura – som innehåller dessa uppgifter.

17.13 Följesedlar

Enligt bestämmelserna om faktureringsskyldighet och om rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, 8 kap. 17 och 19 §§ respektive 10 kap. 14 § ML, krävs att en faktura ska innehålla uppgift om bl.a. varuslag eller typ av utförd tjänst. I konsekvens därmed ska fakturor som saknar dessa uppgifter kompletteras med följesedlar i bokföringsunderlaget för såväl säljare som köpare. Följesedlarna är därmed att betrakta som räkenskapsinformation.

BFN har behandlat följesedlar i BFNAR 2000:5.

17.14 Lokalhyror i verksamhetsfastighet

En frivilligt skattskyldig fastighetsägares hyreskrav utgörs i bland av fakturor i vanlig mening och i bland av postgiro- eller bankgiroavier. SKV anser att en hyresavi utgör en faktura om avin innehåller de uppgifter som framgår av 11 kap. 8 § ML.

18 Tidpunkt för inträde av redovisningsskyldighet och avdragsrätt

18.1 Allmänt

Den som är skattskyldig enligt ML ska redovisa skatten i en skattedeklaration eller i självdeklarationen. Detta framgår av 10 kap. 9 och 31 §§ SBL. I 13 kap. ML regleras när redovisningsskyldigheten inträder, dvs. i vilken redovisningsperiod den utgående respektive ingående momsen ska redovisas. Denna tidpunkt är knuten till när bokföringen ska ske enligt god redovisningssed. Skatteredovisningen ska således ske efter bokföringsmässiga grunder i enlighet med Bokföringslagens (1999:1078), BFL, regler.

Bokföringsskyldiga

Enligt BFL kan bokföring av andra affärshändelser än kontantbetalningar ske antingen löpande eller vid räkenskapsårets utgång. Enligt 5 kap. 2 § BFL ska bokföringen ske löpande för bokslutsföretag medan andra företag, liksom bokslutsföretag med ett mindre antal fakturor, får bokföra när betalning sker, dock senast vid räkenskapsårets slut. Som en följd av detta ska en bokföringsmässig redovisning av moms fullgöras enligt endera av två redovisningsmetoder, faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden.

Ej bokförings-skyldiga

En skattskyldig som inte är bokföringsskyldig enligt BFL ska redovisa den utgående respektive ingående momsen i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits. Detta framgår av 13 kap. 7 och 17 §§ ML.

Bokslutsföretag

I 1 kap. 2 § BFL delas de bokföringsskyldiga företagen in i bokslutsföretag och andra företag. Bokslutsföretag är företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

a) aktiebolag,

b) ekonomiska föreningar,

c) handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,

f) företag som är moderföretag i en koncern,

g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

Årsbokslut eller årsredovisnings-brytdag

I vissa företag påbörjas bokslutsarbetet en kort tid efter räkenskapsårets utgång. Huvudbokföringen för föregående räkenskapsår behöver avstämmas inför den redovisning av mervärdesskatt som ska lämnas efter räkenskapsårets utgång. Många företag tillämpar av dessa skäl en s.k. brytdag för sin fakturaregistrering. Brytdagen brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret. Kundfordringar och leverantörsskulder – som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag.

Fordringar på kunder respektive skulder till leverantörer – som hör till det gamla räkenskapsåret men där faktura inte föreligger på brytdagen – tillförs huvudbokföringen efter något annat underlag, såsom leveranssedlar, offerter eller ett eget upprättat bokföringsunderlag. Dessa ofakturerade kundfordringar och leverantörsskulder behandlas i huvudboken normalt som interimsposter.

Löpande år resp. bokslut

RSV har i en PM 1995-03-02, dnr 283-95/212, redogjort för sin uppfattning angående redovisning av moms under löpande år och i samband med årsbokslut. Sammanfattningsvis sägs följande.

> Enligt BFL ska bokföringsskyldighetens inträde löpande under året göras beroende av när faktura eller motsvarande handling som tillkännager anspråk på vederlag föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.
>
> I 4 § tredje punkten BFL finns bestämmelser som avser årsbokslut. Här anges att bokföringen inför bokslut, utöver tidigare bokförda poster, skall tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret.
>
> Enligt ML skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller motsvarande handling.
>
> I samband med årsbokslut skall den på kundfordringar och leverantörsskulder belöpande mervärdesskatten beaktas. Hit bör då även räknas sådana kundfordringar och leverantörs-

skulder där faktura föreligger senast på brytdagen under förutsättning att den underliggande affärshändelsen inträffat under det gamla räkenskapsåret. En förutsättning är vidare att bokföring sker i bokslutet med faktura som underlag. För sådana kundfordringar och leverantörsskulder där faktura inte föreligger senast på brytdagen men affärshändelse inträffat på det gamla året skall bokföring göras med annat underlag än faktura. I sådana fall bör den härpå belöpande mervärdesskatten inte beaktas förrän in på det nya året.

Detta innebär att sådana tillhandahållanden där faktura saknas på brytdagen varken ska redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen för det gamla beskattningsåret. Detta gäller oavsett om faktura mottagits eller inte före den sista redovisningsdagen för det gamla årets sista redovisningsperiod. Denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV:s skrivelse 1999-05-06, dnr 4838-99/100, Mervärdesskatt bokslutsmetoden. Som exempel kan nämnas att om en leverans sker under augusti och säljaren har bokslut per den 31 augusti med brytdag den 15 september och faktura utfärdas i slutet av september, så ska denna leverans inte tas upp i bokslutet som en utestående fordran med moms. Utgående moms redovisas då inte i deklarationen för augusti utan för september. För bokslutsmetoden gäller att redovisning i stället ska ske när betalning erhålls.

God redovisningssed

Enligt 13 kap. 6 respektive 16 §§ ML ska redovisning ske i den redovisningsperiod då omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Enligt 4 kap. 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Av författningskommentaren till BFL framgår att vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen. I sista hand bestäms dock vad som utgör god redovisningssed av domstol med utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

Elektroniskt inkomna fakturor

I skrivelse 2003-10-23, dnr 9053-03/120, har RSV besvarat frågor om rätt tidpunkt för avdrag för ingående moms som debiterats i elektroniskt inkomna fakturor. Frågorna har ställts mot bakgrund av exempel 5 i BFN:s vägledning om löpande bokföring. I exemplet beskrivs processen av elektroniska fakturor i tre olika steg. I steg ett registreras fakturorna i ett datakommunikationssystem. I steg två inläses fakturorna i ett fakturahanteringssystem där kontering och attestering sker. I steg tre sker överföring av

informationen till redovisningssystemet för att presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. För att det ska finnas tid för en normal attestrunda förekommer det att företag dröjer med överföringen till redovisningssystemet enligt steg tre. En sådan fördröjning torde normalt vara förenlig med god redovisningssed.

I skrivelsen anges att det är RSV:s uppfattning att avdrag för ingående moms kan medges först då fakturorna överförts till det tredje steget, dvs. blivit bokförda i redovisningssystemet.

RR-domar: Omperiodisering

Frågan om god redovisningssed medför att fakturor under löpande år kan omperiodiseras till den månad en leverans utförts eller en tjänst tillhandahållits har varit föremål för process i RR. RR har i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående moms tidigast får ske (mål nr 1035, 3572, 3618-1997, RÅ 1999 ref. 16). RSV har i en skrivelse 1999-04-15, dnr 4105-99/110, ”Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt” kommenterat domarna.

RSV har gjort följande kommentar till domen när det gäller skattskyldiga som tillämpar enmånadsredovisning. Kommentaren avser redovisning i perioder under löpande beskattningsår.

> ”Domen gäller frågan när en affärshändelse tidigast får redovisas enligt god redovisningssed och vad som följer därav beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Huvudprincipen efter domen är fortfarande att redovisningen av både utgående och ingående skatt ska ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Denna ordning är inte ifrågasatt. Regeringsrättens prövning gäller om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt.
>
> Regeringsrätten godtar att en skattskyldig hänför fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Domen innebär inte något tvång för företagen att under löpande år hänföra fakturor till den månad då leveransen/tillhandahållandet skedde. Detta innebär att utöver den gängse metoden att bokföra efter huvudprincipen finns ytterligare en andra metod. Ingående skatt avseende leverans/tillhandahållande under en viss månad får följaktligen enligt den andra metoden hänföras till den månad under vilken en leverans skett av en vara eller en tjänst har tillhandahållits. Detta gäller trots att fakturorna för inköpet inte inkommit till den skattskyldige förrän i den påföljande månaden.

RSV tolkar domen så att fakturor som avser leveranser/ tillhandahållanden en viss redovisningsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan för leveransen/tillhandahållandet inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen ska avges. Om deklarationen lämnas tidigare ska faktura föreligga vid den tidpunkten.

Regeringsrätten uppställer som särskild förutsättning för att fakturor ska få hänföras till en tidigare månad än då de mottas att systemet tillämpas konsekvent. Detta gäller under förutsättning att fakturan tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett.

RSV anser att en konsekvent tillämpning, såvitt nu är i fråga, innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Den konsekventa tillämpningen bör avse redovisningen av affärshändelserna enligt god redovisningssed. Det är således inte godtagbart att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten, som avser leveranser i föregående månad, hänföras till den.

Om en skattskyldig redovisar utgående skatt i månaden efter den då leverans/tillhandahållande skett med motiveringen att faktureringen beträffande dessa affärshändelser skett då men hänfört ingående skatt till månaden för mottagna leveranser/tillhandahållanden föreligger enligt RSV:s mening inte en konsekvent tillämpning. Eftersom det är god redovisningssed att redovisa den utgående skatten i takt med faktureringen bör den tillämpningen av redovisningen godtas. Avdraget för ingående skatt bör emellertid i ifrågavarande fall inte medges i den tidigare redovisningsperioden utan i den följande.

I den goda redovisningsseden får också anses ingå ett väsentlighetskriterium. Det får tillämpas då det bestäms vad som är en konsekvent tillämpning. Avsteg beträffande den konsekventa tillämpningen kan enligt RSV:s mening godtas beträffande mindre belopp m h t väsentlighetskriteriet.

Som framgår ovan godtar Regeringsrätten att fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad hänförs till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i den påföljande månaden. Enligt RSV:s uppfattning finns i detta avseende således inte något krav på att

exempelvis s.k. periodbokslut eller liknande har upprättats.

RSV anser att kravet på en konsekvent tillämpning också innebär att en vald redovisningsprincip ska tillämpas på samma sätt över längre tid. Byte av redovisningsprincip utan särskilda skäl torde därför inte böra godtas vid redovisningen av mervärdesskatt.

Domen innebär beträffande en affärshändelse mellan oberoende parter att tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt kan komma att ske i olika redovisningsperioder. RSV finner att en följd av domen är att det således inte möter något hinder att köparen drar av ingående skatt i den första redovisningsperioden och säljaren redovisar den utgående skatten först i den följande redovisningsperioden eftersom det är tillåtet för parterna att tillämpa olika redovisningsprinciper. Som nämnts måste dock tillämpningen hos den skattskyldige var konsekvent.

RSV finner anledning att erinra om att i mervärdesskattelagen finns ett flertal specialregler, vilkas tillämpning inte påverkas av domen. Exempel på sådana specialregler är de som avser redovisning av tullräkningar samt inom byggbranschen förekommande a conton och förskott".

Redovisningsmetoder

I samband med registreringen av skattskyldiga som ska redovisa skatten i skattedeklaration tilldelar SKV den redovisningsmetod som ska användas för moms. Vilken metod som ska tillämpas är beroende av hur bokföring i företaget ska ske enligt BFL. Sammanfattningsvis gäller följande:

Faktureringsmetoden tilldelas

– Bokslutsföretag enligt BFL och andra som löpande bokför fordringar och skulder. Bokslutsföretag med begränsad verksamhet kan dock tilldelas bokslutsmetoden (se nedan).

Bokslutsmetoden tilldelas

– Andra företag än bokslutsföretag, dvs. främst fysiska personer som har en nettoårsomsättning som normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp.
– Bokslutsföretag, som har rätt till kontantbokföring, dvs. om det endast förekommer ett mindre antal fakturor i verksamheten och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Enligt RSV:s ställningstagande i informationsbladet "Aktuell Redovisningsinformation" nr 78/01 kan presumeras att så är fallet för företag med begränsad verksamhet, dvs. i normalfallet vid omsättning upp till en miljon kronor.

– De som bokför fakturor i förteckningar och för vilka SKV beslutat enligt 13 kap. 8 § ML.

Redovisningsmetoden styr när skyldigheten att redovisa moms respektive rätten till avdrag eller återbetalning av moms inträder.

Faktureringsmetoden

Vid redovisning enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående momsen när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § ML). Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms inträder när förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. (13 kap. 16 § och 19 kap. 12 § ML).

Bokslutsmetoden

Vid redovisning enligt bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående momsen när betalning inflyter eller när en fordran diskonteras eller överlåts. Avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående momsen inträder då kontant betalning erläggs. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska moms tas med även på fordringar och skulder som bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed.

Samma metod för ut- och ingående moms

Av SKV tilldelad redovisningsmetod måste tillämpas för såväl utgående som ingående moms. Det är således inte tillåtet att redovisa utgående moms enligt bokslutsmetoden och ingående moms enligt faktureringsmetoden.

Kreditnotor

Kreditnotor ska vid redovisningen av moms behandlas som vanliga fakturor, dvs. beroende på tillämpad redovisningsmetod ska nedsättningen av den tidigare redovisade utgående momsen göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförts efter utfärdandet eller återbetalning skett. På samma sätt ska en kreditnota behandlas hos mottagaren, dvs. beroende på redovisningsmetod ska kreditering av tidigare redovisad ingående moms göras i den redovisningsperiod då kreditnotan bokförs efter mottagandet eller betalningen erhålls.

Gemensamt för metoderna

Gemensamt för de båda redovisningsmetoderna är att redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid kontantaffärer alltid inträder i samband med betalningen. Redovisningsskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt vid förskotts- eller a contobetalning inträder, oavsett redovisningsmetod när betalning tas emot respektive erläggs. Gemensamt för redovisningsmetoderna är också att moms som belöper på värdet av uttag ska redovisas i deklarationen för den period då uttaget sker. Vidare att redovisningsskyldighet för presentkort inträder först i samband med omsättningen av den vara eller tjänst som presentkortet avser.

Hyror

Vid uthyrning av lokaler eller varor är förskottsbetalning det normala. Vid bedömning av om fråga är om förskottsbetalning bör innehållet i avtalet vara vägledande. Betalning som sker före den avtalade hyresperiodens utgång bör således anses som förskottsbetalning och förskottsreglerna tillämpas vid redovisningen. Det innebär att moms på betalning som sker före eller under avtalad hyresperiod redovisas vid betalningstidpunkten, 13 kap. 6 § 3 p. och 16 § 2 p. ML. Om betalning inte erlagts under avtalad hyresperiod anses hyrestjänsten tillhandahållen och redovisningsskyldighet respektive avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då hyresperioden gått ut, 13 kap. 6 § 1 p. och 16 § 1 p. ML. Skatten ska då för den som redovisar moms enligt faktureringsmetoden redovisas respektive dras av i den redovisningsperiod då den aktuella avtalsperioden slutar.

Refinansiering av fordringar

Det är vanligt att en säljare vid en kreditförsäljning refinansierar sina fordringar hos ett finansieringsföretag. Det sker vanligen genom försäljning (överlåtelse), diskontering eller belåning av kontrakt, fakturor eller växlar.

Diskontering och försäljning av t.ex. ett kontrakt innebär att säljaren har avhänt sig fordringen och inte har den kvar i sin bokföring. De betalningar som flyter in från kunden tillfaller oavkortat finansieringsföretaget och inte säljaren. Redovisningsskyldighet inträder vid tillämpning av faktureringsmetoden när affärshändelsen bokförts eller borde ha bokförts och vid tillämpning av bokslutsmetoden när diskonteringen eller försäljningen sker. Kundfordringens nominella belopp utgör därvid summan av beskattningsunderlaget och momsen. Avdrag för diskonto får ej göras. Det är således säljarens kreditförsäljning som ska redovisas senast när fordran överlåts. Överlåtelsen av fordran är däremot undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02.

En belåning av ett avbetalningskontrakt eller en faktura som endast innebär att kontraktet eller fakturan har lagts som säkerhet för ett lån utlöser inte redovisningsskyldighet. Detta gäller även om finansieringsföretaget för säljarens räkning åtar sig inkassering av kundfordringen. Säljaren får i stället vid redovisning enligt bokslutsmetoden grunda redovisningen under det löpande beskattningsåret på de avräkningsbesked som finansieringsföretaget tillhandahåller. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

I följande fall gäller speciella regler

Speciella regler

I följande fall gäller speciella regler

- vid överlåtelse av en verksamhet (avsnitt 18.4.1),
- vid konkurs (avsnitt 18.4.2),
- vid byggnads- eller anläggningsverksamhet som avser fastighet (avsnitt 18.4.3),
- vid vissa avbetalningsköp med äganderättsförbehåll (avsnitt 18.4.4),
- vid kundförlust (avsnitt 18.4.5),
- vid upplåtelse eller förvärv av avverkningsrätt till skog (avsnitt 18.4.6),
- vid import (avsnitt 18.4.7),
- vid återbäring (avsnitt 18.4.8),
- för utländska företagare (avsnitt 18.4.9),
- vid nyttjande av personbil (avsnitt 24),
- vid EG-handel (avsnitt 10 och 11).

18.2 Faktureringsmetoden

Bokföringens uppläggning

Faktureringsmetoden ska enligt huvudregeln tillämpas av den som löpande bokför fakturor direkt i grundbok och huvudbok med eller utan sidoordnad redovisning (reskontra) eller som löpande bokför fakturor i förteckning som även utgör grundbokföring.

Redovisning av utgående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantaffärer under perioden,
- moms på under perioden erhållna förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),
- moms på fakturor som löpande har bokförts i grundbokföring eller i förteckningar under perioden (förteckningarna utgör en del av grundbokföringen),
- moms på fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden,
- moms på gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande redovisning i samband med årsbokslut eller årsredovisning, se föregående avsnitt 18.1.

Om en faktura, ett kontrakt eller en växel diskonteras, belånas eller säljs, påverkas inte redovisningen av moms. Om en belånad faktura återlöses, får tidigare redovisad utgående moms inte minskas. Först när det föreligger en konstaterad kundförlust får den utgående momsen minskas (se avsnitt 12.6 och 18.4.5).

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten för säljaren när avräkningsbesked, auktionsprotokoll eller annan för redovisningen lämplig handling enligt god redovisningssed har bokförts eller bort bokföras, om inte kontantbetalning har mottagits dessförinnan.

För auktionsförrättaren inträder redovisningsskyldigheten då auktionsprotokoll eller dylikt har sänts eller hade bort sändas till uppdragsgivaren, om inte kontant betalning har mottagits dessförinnan.

Redovisning av ingående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantinköp under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- moms på obetalda fakturor för avdragsberättigade förvärv som har bokförts under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Beträffande avdrags- eller återbetalningsrätt i samband med bokslut se avsnitt 18.1.

18.3 Bokslutsmetoden

Bokföringens uppläggning

Bokslutsmetoden är avsedd för den som i sin bokföring under löpande beskattningsår endast bokför kontanta in- och utbetalningar och som först vid beskattningsårets utgång bokför obetalda fakturor.

Efter ansökan

SKV kan i vissa fall efter ansökan medge att bokslutsmetoden får tillämpas vid redovisning av moms, trots att kontantmetoden inte får tillämpas vid bokföringen, 13 kap. 8 § ML.

Redovisning av utgående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under löpande beskattningsår ska ingå

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar under perioden i form av varor eller tjänster eller på annat sätt,
- moms på under perioden betalda förskott eller a conton för

beställda varor eller tjänster (utom i vissa fall inom byggbranschen),

- moms hänförlig till en under perioden diskonterad eller överlåten fordran,
- moms på värdet av gjorda uttag under perioden,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Auktion

Vid försäljning av varor på auktion inträder redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om säljaren då har bokfört eller bort bokföra auktionsprotokoll eller dylikt.

För auktionsförrättaren inträder på samma sätt redovisningsskyldigheten senast vid beskattningsårets utgång om auktionsprotokoll eller liknande då har sänts eller bort vara sänt till uppdragsgivaren.

Redovisning av ingående moms

I deklarationen för en viss redovisningsperiod under ett löpande beskattningsår får avdrag göras för

- moms på kontantbetalningar under perioden,
- moms på betalningar på annat sätt under perioden,
- moms på förskott eller a conton för beställda varor eller tjänster, under förutsättning att de har betalts under perioden,
- moms hänförlig till en inlöst eller omsatt växel,
- moms på särskilda transaktioner enligt avsnitt 18.4.

Redovisning vid årets utgång

I deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret ska även ingå utgående moms hänförlig till fordringar samt ingående moms på skulder, se avsnitt 18.1.

De verifikationer som ligger till grund för redovisningen av moms på obetalda fakturor vid beskattningsårets utgång bör märkas eller förvaras särskilt. Det finns annars risk för att de vid betalningen blir beskattade eller avdragna dubbelt.

18.4 Specialregler

18.4.1 Överlåtelse av verksamhet

Varulager, inventarier m.m.

Enligt 3 kap. 25 § ML gäller att omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas från skatteplikt när de överlåts till skattskyldig eller återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML i samband med överlåtelse av en verksamhet eller del av denna (se avsnitt 37). Vid överlåtelsen bör det göras åtskillnad mellan överlåtelse av varulager, inventarier m.m. och i rörelsen utestående fordringar och skulder.

Fordringar och skulder

Enligt 13 kap. 11 § ML ska den som överlåter verksamheten redovisa skatten för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet inträtt tidigare. Detsamma gäller oredovisad ingående moms. Detta kan inte utläsas av ML, men av EG-domen C-408/98, Abbey National framgår att ett företag ska ha möjlighet till avdrag så att den ingående momsen inte blir en kostnad i en verksamhet som medför skattskyldighet.

I samband med överlåtelse av verksamheten, som är den sista affärshändelsen, upprättar säljaren bokslut. Enligt BFL:s bestämmelser ska då fakturor avseende obetalda fordringar och skulder senast bokföras. Moms på sådana obetalda och ej tidigare redovisade fakturor ska redovisas av säljaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan förekomma att fakturor avseende utgifter före överlåtelsen ankommer efter det att ett sådant bokslut upprättats. Även då föreligger avdragsrätt för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Om deklarationen för denna period avlämnats när fakturan ankommer kan avdrag yrkas genom rättelse.

Den som övertar verksamheten övertar också redovisningsskyldighet och avdragsrätt som inte har inträtt för överlåtaren, jfr 13 kap. 24 § 2 st. ML. Detta kan inträffa i följande fall:

- Vid utgivande av bonus och liknande på grund av överlåtarens utfästelser får den som övertagit verksamheten minska sin utgående moms med den moms som löper på krediteringen.
- Vid erhållen kreditering för bonus m.m. blir den som har övertagit en verksamhet skyldig att minska sin ingående moms även för förvärv som överlåtaren har gjort. Vid kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar får den utgående momsen minskas hos den som har övertagit verksamheten.
- En ny innehavare av en verksamhet som övertar en nedskriven fordran, blir skyldig att redovisa utgående moms om likvid flyter in.

18.4.2 Konkurs

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla affärshändelser som har medfört skattskyldighet, jfr 13 kap. 10 och 21 §§ ML.

När betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet blir boet inte redovisningsskyldigt. Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får bevakas i konkursen.

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder också i samband med konkursbeslutet för all ingående moms som hänför sig till förvärv som har gjorts före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående moms på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska även ändringar av tidigare redovisad utgående eller ingående moms på grund av prisnedsättningar, återtag av varor eller kundförluster, som uppkommer efter konkursbeslutet, redovisas av konkursgäldenären i den sista perioden före konkursen.

Konkurs-förvaltararvode

Konkursförvaltare måste redovisa utgående moms på sitt arvode i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken arvodet ska bokföras enligt god redovisningssed, vilket anses vara när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. Förvaltaren äger dock inte rätt att lyfta arvodet ur konkursboet förrän tingsrättens beslut vunnit laga kraft. I många fall kan det förflyta lång tid mellan inlämnandet av arvodesframställningen och ett lagakraftvunnet beslut. För att undvika den likviditetspåfrestning som kan bli följden har det fr. o. m. 1 januari 2004 införts en bestämmelse i konkurslagen som innebär att förvaltaren får lyfta den del av det begärda arvodet som motsvarar den beräknade momsen redan när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten (14 kap. 11 § KonkL).

Konkursbo är inte bokföringsskyldigt enligt BFL. Enligt bestämmelsen i 13 kap. 17 § ML har boet därmed rätt att dra av ingående moms i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken en tjänst har tillhandahållits. En konkursförvaltares tjänst får anses vara tillhandahållen när arvodesframställningen lämnas in till tingsrätten. I den mån boet har avdragsrätt för momsen på arvodet får avdraget således göras i deklarationen för den period under vilken förvaltaren lämnar in arvodesframställningen.

Se närmare om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.3 Byggnadsföretag

För byggnadsföretag gäller delvis särskilda regler för redovisning av moms. Bestämmelserna finns i 13 kap. 12, 13, 14 och 20 §§ ML.

För den som bedriver byggnadsrörelse i egen regi uppkommer skattskyldighet successivt för uttagna tjänster. Om de uttagna tjänsterna till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldighet senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad och har erhållit betalning i förskott eller a conto blir redovisningsskyldig för den utgående momsen belöpande därpå senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Detta gäller under förutsättning att någon a conto-faktura med moms inte har utfärdats. Om så skett ska skatten redovisas i den period då betalning erhållits. Avdragsrätten för beställaren inträder tidigast när betalning av a contofakturan med moms skett.

Av RÅ 1999 ref. 31 framgår tidpunkten för redovisning av moms på bygg a conton då beställaren gått i konkurs, se avsnitt 19.6.2. samt 41.

Se närmare om reglerna för byggnadsföretag i avsnitt 19.

18.4.4 Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll

Vid försäljning på kredit med återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. inträder redovisningsskyldighet enligt 13 kap. 9 § ML när faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Avdrags- eller återbetalningsrätten för köparen inträder enligt 13 kap. 19 § ML under den redovisningsperiod då faktura har mottagits. Detta gäller oavsett redovisningsmetod.

För köp som regleras av konsumentkreditlagen (1992:830) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde.

Hur moms ska redovisas vid återtag av en vara som sålts på avbetalning framgår av avsnitt 12.7.

18.4.5 Kundförlust

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare har redovisat utgående moms, får den utgående momsen minskas med ett belopp som motsvarar momsen på förlusten.

Enligt 13 kap. 25 § ML ska ändringen göras för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att avdraget ska göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten har konstaterats.

Av 13 kap. 25 § ML framgår vidare att en ändring som avser en kundförlust som uppkommer efter att den skattskyldige försatts i konkurs ska göras av konkursgäldenären och alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Se närmare om reglerna för kundförluster i avsnitt 12.6 och om reglerna för konkurs i avsnitt 41.

18.4.6 Avverkningsrätt till skog

Vid en upplåtelse av en avverkningsrätt till skog där betalning enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, inträder skattskyldighet enligt 1 kap. 4 § ML och därmed även redovisningsskyldighet allt eftersom betalning tas emot (jfr 21 kap. 2 § IL). Inbetalning till skogskonto medför däremot inte någon rätt att skjuta upp mervärdesbeskattningen.

Vid förvärv av en avverkningsrätt får i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML avdrag för ingående moms enligt 13 kap. 22 § ML göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.

18.4.7 Import

Enligt 13 kap. 16 § 1 p. ML ska ingående moms dras av för den redovisningsperiod under vilken den som för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört importen. Rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms som tas ut vid import inträder enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när en av Tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av importören. Det innebär att oavsett importtidpunkt eller förskottsbetalning får avdraget göras tidigast i den period då tullräkningen mottagits. Vid bokslutsmetoden får avdraget göras i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller bokslutsperioden när en före bokslutstidpunkten mottagen tullräkning tagits med som skuld i bokslutet.

RR har i RÅ 1993 ref. 95 (tre olika mål), vid bedömningen av skattetillägg vid felperiodisering av tullräkningar inte ansett att ursäktlighet förelegat och därmed inte heller grund för eftergift av påfört skattetillägg. Rättsfallen visar också att den särskilda regleringen i ML avseende tidpunkten för rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms tar över de vanliga reglerna för avdragsrättens inträde även i samband med bokslut.

Kontantimportör
Kredithavare

Vid import är huvudregeln att man inte får förfoga över godset innan det har förtullats. Detta innebär att tull, skatt (t.ex. moms) och avgift som kan belöpa på varan ska betalas innan den utlämnas. Det finns emellertid en möjlighet att efter registrering hos Tullverket få förfoga över godset redan innan betalning skett. Den som är registrerad får således kredit under en viss tid och kallas därför kredithavare (innefattar även den som är registrerad som s.k. hemtagare). Den som inte är registrerad som kredithavare kallas kontantimportör. En kontantimportör som betalar i

anslutning till att varan anmäls till förtullning erhåller ett tullkvitto som bevis på betalningen (dvs. i princip ett kassakvitto). Kontantimportören som inte betalar i anslutning till att varan anmäls till förtullning får i stället en tullräkning utfärdad av Tullverket. En kredithavare erhåller däremot alltid en tullräkning utfärdad av Tullverket.

Avdragsrätten för importmoms upptagen i tullkvitto inträder enligt ML:s allmänna regler när betalning sker (s.k. kontantaffär).

Speditörsfaktura

Den importmoms en speditör tar upp i sin faktura utgör enbart ett utlägg för kundens räkning. Speditörens faktura är till den del den avser utlägg för importmoms därmed inte heller direkt avdragsgrundande. Avgörande för avdragsrättens inträde för importören (köparen) vad gäller importmomsen är när speditören mottagit tullräkningen. För den av speditören debiterade momsen för administrationskostnader m.m. inträder avdragsrätten i enlighet med ML:s allmänna bestämmelser.

Normalt fakturerar speditören arvode, frakter och utlägg innan tullräkningen kommit. På begäran av Sveriges Transportindustriförbund (tidigare Speditörsförbundet) godkänner SKV tills vidare att speditören som alternativ till att bifoga en kopia av tullräkningen i stället i speditionsfakturan får ange det datum från vilket rätt till avdrag inträder för i fakturan upptagen importmoms. I fakturan anges då: ”Rätt till avdrag för i denna faktura upptagen importmoms inträder tidigast 200X-00-00”. Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av tidpunkten för avdragsrättens inträde för importmomsen. I tabellerna tas hänsyn till att avdragsrätt inträder först när tullräkningen mottagits av importören.

Avdragsrätt vid importörs konkurs

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 21 § ML senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms som hänför sig till import.

Som framhållits ovan inträder avdragsrätten enligt 13 kap. 23 § ML tidigast när tullräkningen mottagits.

Konkurrens kan uppstå mellan dessa två bestämmelser om importen skett före konkursutbrottet och tullräkningen mottas efter konkursutbrottet. Problematiken kan belysas med följande exempel:

Exempel

Ett bolag importerar en maskin, som levereras till bolaget den 25 april. Bolaget försätts i konkurs den 10 maj. Tullräkningen mottas den 4 juni. Tullräkningen finns hos bolaget

när skattedeklarationen för perioden 1–10 maj upprättas.

SKV anser att redovisning ska ske hos importören (gäldenären) i enlighet med 13 kap. 21 § ML, men att avdragsrätt i enlighet med 13 kap. 23 § ML inträder först när tullräkning mottagits. Affärshändelsen har inträffat före konkursen. Tullverkets fordran är på gäldenären och inte på konkursboet. När tullräkningen mottagits får således en justering göras av den redovisningsperiod i vilken importören försattes i konkurs (dvs. 1–10 maj).

18.4.8 Återbäring

Förhandsbesked

I ett förhandsbesked (RSV Im 1974:33) har frågan om tidpunkten för avdrag för återbäring avgjorts. Återbäring kan inte anses ha utgivits förrän den faktiskt har utbetalats eller i räkenskaperna tillgodoförts en viss mottagare. Även med tillämpning av nuvarande bestämmelser föreligger inte – oavsett redovisningsmetod – rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms före den tidpunkt då återbäring har utgivits.

18.4.9 Utländska företagare

Enligt 23 kap. 4 § SBL kan utländska företagare, i vissa fall, ombudsregistreras till moms. Denna registrering sker hos SKV i Stockholm. Se närmare om reglerna för utländska företagare i avsnitt 40.

Utländska företagare är inte bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, vilket medför att reglerna i 13 kap. 7 och 17 §§ ML ska tillämpas. Detta innebär att utländska företagare ska redovisa utgående respektive ingående moms i den redovisningsperiod under vilken en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits.

19 Byggnadsverksamhet – Fastighetsförvaltning

19.1 Allmänt

Med byggnadsverksamhet förstås i princip att i en yrkesmässig verksamhet tjänst utförs på något som enligt ML utgör fastighet. Sådan verksamhet kan bedrivas utåtriktat, för egen räkning (egen regi) eller i en kombination av dessa. Den utåtriktade verksamheten (entreprenadtjänsterna) beskattas som tillhandahållande av byggtjänster. Byggande i egen regi blir i vissa fall föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Sådan uttagsbeskattning omfattar då både egenproducerade byggtjänster och förvärvade sådana när de avser egen fastighet som utgör tillgång i byggnadsrörelse. Samtidigt föreligger avdragsrätt enligt allmänna regler både för ingående moms på material och för ingående moms avseende förvärvade byggtjänster.

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt ovan kan i stället sådan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML såsom vid t.ex. fastighetsförvaltning. Med fastighetsförvaltning förstås bl.a. att byggnadsarbeten, underhåll, städning och annan fastighetsskötsel utförs på fastighet. Även den som i egen regi utan att bedriva utåtriktad byggnadsverksamhet låter uppföra byggnad för försäljning kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt reglerna för fastighetsförvaltning. Uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning m.m. omfattar endast egna utförda tjänster och medför följaktligen inte avdragsrätt för förvärvade byggtjänster. Förutsättning för uttagsbeskattning enligt nämnda lagrum är att tjänsterna utförs på en egen fastighet som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet och att nedlagda lönekostnader inkl. sociala kostnader under beskattningsåret överstiger 150 000 kr. Den kategori som främst blir föremål för beskattning enligt reglerna om fastighetsförvaltning är bostadsuthyrningsföretag, banker, försäkringsbolag och andra som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

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

- verksamhetens art, dvs. om den kan karaktäriseras som byggnadsverksamhet eller är att anse som fastighetsförvaltning.
- vad som förstås med fastighet,
- omfattningen av begreppet byggtjänst,
- skatteplikt för förskott och a conton,
- tidpunkt för slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd,
- om betalningar kan betraktas som utlägg för beställaren och därmed vara undantagna från skatteplikt,
- skatteplikt för skadestånd och viten,
- redovisning vid konkurs,
- skatteplikt för erlagda räntor,
- uttagsbeskattning vid byggnadsverksamhet,
- uttagsbeskattning vid fastighetsförvaltning.

Inom byggnadsbranschen finns även anledning att uppmärksamma frågan om en verksamhet ska anses som anställning eller som näringsverksamhet. De aktuella bestämmelserna rörande denna fråga behandlas i avsnitt 8.

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

När en utländsk företagare omsätter byggtjänster till en i Sverige momsregistrerad köpare blir köparen i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna.

Se vidare avsnitt 11.3.1.

19.2 Fastighetsbegreppet

Det fastighetsbegrepp som tillämpas i ML ansluter sig i princip till vad som enligt jordabalken (JB) räknas som fast egendom. Vissa avvikelser förekommer dock. I det följande presenteras först JB:s regler och därefter ML:s regler.

Tredimensionell fastighetsindelning

Den 1 januari 2004 infördes nya regler om så kallad tredimensionell fastighetsindelning. Detta innebär att fastigheter i vissa fall ska kunna avgränsas också i vertikalplanet, dvs. i höjd- och djupled. Syftet är att skapa bättre förutsättningar för sådant fastighetsutnyttjande där olika verksamhetsutövare utnyttjar skilda plan inom en fastighet (s.k. tredimensionellt fastighetsutnyttjande). En fas-

tighet ska alltså i fortsättningen inte behöva omfatta någon mark.

19.2.1 Jordabalken

Fast egendom är jord

Enligt 1 kap. 1 § JB är fast egendom jord. Jorden är indelad i fastigheter. En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastighet hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten. Vad som har tillförts en byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av byggnaden där det finns. Bestämmelserna om vad som är tillbehör till fastigheten återfinns i 2 kap. JB. Sådana tillbehör indelas i följande tre grupper

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

19.2.2 Fastighetstillbehör

Byggnad/Stängsel

Av 2 kap. 1 § JB framgår följande:

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

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

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

Stadigvarande bruk

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

EG-dom: Provisoriskt uppförda byggnader

EG-domstolen har i målet C-315/00 Maierhofer uttalat att tolkningen av begreppet uthyrning av fastighet, och därmed indirekt vad som utgör fastighet, ska göras utifrån gemenskapsrättsliga begrepp. En upplåtelse av nedmonterbara prefabricerade byggnader,

som inte med lätthet kan flyttas, utgör enligt domstolen uthyrning av fastighet. Domstolen framhåller även att det saknar betydelse om byggnaderna ska avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark och om tillhandahållandet omfattar både mark och byggnad eller endast byggnaden. Begreppet tillfällig byggnad får därmed från momssynpunkt en delvis ändrad innebörd. Med tillfällig byggnad bör avses annan flyttbar byggnad som med någorlunda grad av säkerhet kan bedömas stå på fastigheten mindre än fem år. Byggnad som är mer än fem år bör inte betraktas som tillfällig annat än undantagsvis. Detta kan vara fallet om det är uppenbart att byggnaden kommer att tas bort inom de närmaste åren. Exempel på sådana tillfälliga byggnader är flyttbara baracker, manskapsbodar och tillfälligt uppförda skjul och kojor. Som framgår av ovanstående avgörande i EG-domstolen är dock konstruktionen det som i första hand är avgörande för om fråga ska anses vara om tillfällig byggnad (”inte med lätthet kan flyttas”) och inte tidsaspekten. En sammanvägning av faktorerna får därför göras i det enskilda fallet.

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

Ledning

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

Annan anläggning

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

19.2.3 Byggnadstillbehör

Stadigvarande bruk

Av 2 kap. 2 § JB framgår följande:

> Till byggnad hör sådan fast inredning och annat varmed byggnaden blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.
>
> I enlighet med vad som sägs i första stycket hör därjämte i regel till byggnad, såvitt angår

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

Skilda fastigheter men en byggnad

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

Reservdel/ dubblett

Reservdel och dubblett till föremål som avses i 2 kap. 2 § 1 st. eller 2 st. JB hör ej till byggnaden.

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

Typisk inredningsdetalj

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

Ändamålsgemenskap

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

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

Tillfällig bortmontering pga. reparation

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

19.2.4 Industritillbehör

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

> utöver vad som följer av 1 och 2 §§ (fastighets- respektive byggnadstillbehör), maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Sådan egendom hör dock inte till

> fastigheten, om ägaren har avgett förklaring härom och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten.

2 kap. 3 § JB är underordnad i förhållande till 2 kap. 1 och 2 §§ JB. Anknytningsobjektet är fastigheten som sådan. Som industritillbehör räknas även redskap av skilda slag som både används och mestadels förvaras i det fria, exempelvis lyftkranar.

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

19.3 ML:s fastighetsbegrepp

Definition

Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML bl.a. fastighet. Vad som förstås med fastighet enligt ML framgår av 1 kap. 11 § ML. Av praktiska skäl har i ML gjorts en del avvikelser från JB:s fastighetsbegrepp. Dessa avvikelser innebär både utvidgningar och inskränkningar i förhållande till JB.

Verksamhetstillbehör

Verksamhetstillbehör omfattas också numera av fastighetsbegreppet på samma sätt som andra byggnadstillbehör. Genom undantagsreglerna i 3 kap. 3 § ML är dock beskattningskonsekvenserna vid upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör desamma som tidigare.

Med verksamhetstillbehör förstås enligt 1 kap. 12 § ML:

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

Utvidgning

I 1 kap. 11 § ML görs en utvidgning. Som fastighet anses även byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggning som för stadigvarande bruk har anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Detta gäller även för byggnadstillbehör. Även byggnadstillbehör som ägs av annan än byggnadens ägare anses således som fastighet i ML i motsats till JB. Jfr avsnitt 19.2.2.

Inskränkning

Industritillbehör utgör annan vara än fastighet enligt ML. Detta är således en inskränkning av JB:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § 1 p. ML).

Sammanfattning fastighets-begreppet

Enligt SKV:s uppfattning kan följande sammanfattning göras av vad som omfattas av fastighetsbegreppet enligt ML

a) jord,

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

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

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

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

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

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

I bilaga 18 anger SKV exempel på vad som utgör byggnads- och verksamhetstillbehör (dvs. fastighet även enligt ML).

19.4 Översikt över fastighetsbegreppet enl. JB, IL och ML

Översikten återfinns i slutet av detta avsnitt.

19.5 Definition av vissa begrepp

Byggtjänst

Numera är endast tjänster vars omsättning undantas från skatteplikt uppräknade i ML. Detta medför att det inte längre finns någon definition i ML av begreppet byggtjänster. Med s.k. byggtjänst bör i princip förstås arbeten som utförs på vad som är att anse som fastighet enligt ML. Som byggtjänst anses därmed tjänst som avser t.ex.

1. projektering, ritning och konstruktion av fastighet,
2. mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,
3. byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt ML, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring.

Tjänster såsom lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel faller däremot inte in under definitionen.

Till skattskyldiga som utför byggtjänster bör således räknas såväl byggnadsföretag, anläggningsföretag som bygghantverksföretag.

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

Egen regi och utåtriktad verksamhet

Uttagsbeskattning vid egenregiarbeten inom byggsektorn kan bli aktuellt antingen i byggnadsrörelse (2 kap. 7 § ML) eller i fastighetsförvaltning (2 kap. 8 § ML). En förutsättning för att det ska ske enligt reglerna för byggnadsrörelse är att det i verksamheten både tillhandahålls byggtjänster åt andra (entreprenader) och tjänster på egna fastigheter (egenregi). Bedrivs inte någon utåtriktad verksamhet, t.ex. när byggnadsrörelsen endast består av innehav av fastigheter, sker inte någon uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Uttagsbeskattning kan dock i detta fall aktualiseras enligt reglerna i 2 kap. 8 § ML avseende fastighetsförvaltning även om tjänsterna är hänförliga till uppförande av fastighet för avyttring.

Byggnadsrörelse

I nuvarande ML finns inte någon definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet. Yrkesmässig byggnadsverksamhet knyter an till begreppet byggnadsrörelse. Bedömningen ska göras

utifrån IL:s regler och med en EG-konform tolkning. Se om begreppet byggnadsrörelse ”Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering – del 3”. Någon ändring mot tidigare av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet har dock inte varit avsikten (se prop. 1993/94:99 s. 145).

Före ikraftträdandet av den nuvarande ML krävdes att mer än 5 % av företagets byggnadstjänster skulle vara utåtriktade, dvs. riktade mot utomstående beställare, för att verksamheten överhuvudtaget skulle anses som yrkesmässig byggnadsverksamhet. SKV anser att även ML uppställer krav på att den utåtriktade verksamheten inte får vara av alltför obetydlig omfattning för att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML ska ske.

Byggföretag som har en ringa utåtriktad byggverksamhet bör följaktligen fortfarande anses bedriva såväl verksamhet som medför skattskyldighet (entreprenad) och sådan fastighetsförvaltning som eventuellt medför skattskyldighet enligt 2 kap. 8 § ML. Vad gäller avdragsrätt för ingående moms medför detta att sådan föreligger för den utåtriktade verksamheten (entreprenad) medan däremot att för förvärv till fastighetsförvaltningen föreligger i princip inte avdragsrätt. Företaget bedriver s.k. blandad verksamhet. Beträffande avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet (se avsnitt 15.4).

19.6 Byggnads- och anläggningsentreprenad

Byggnads- och anläggnings-entreprenad

Med byggnads- och anläggningsentreprenad menas utförandet av byggtjänster etc. på annans fastighet, dvs. åt någon utomstående. Detta innebär att en entreprenad ses som ett skattepliktigt tillhandahållande av en tjänst. En byggnads- eller anläggningsentreprenad regleras vanligtvis parterna emellan genom ett kontrakt som upprättats med de allmänna standardvillkoren inom byggbranschen (AB 92) som bas.

Utomstående

Med utomstående menas att ett reellt tvåpartsförhållande föreligger. Även då avtalet är mellan koncernbolag, intresseföretag etc. föreligger ett tvåpartsförhållande.

Tjänsterna åt utomstående kan utföras med egna anställda eller med helt eller delvis anlitande av underentreprenörer. Det måste dock vara fråga om ett verkligt entreprenadåtagande med eget ansvar för entreprenaden. Om uppdraget (avtalet) mera har karaktär av förmedling av tjänster, kan det inte anses vara fråga om yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Skattskyldigheten omfattar även varor i form av byggnadsmaterial och liknande som tillhandahålls i samband med tjänsten.

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

19.6.1 Beskattningsunderlaget vid byggnads- och anläggningsentreprenad samt för åt annan utförd byggtjänst

Enligt grundregeln i 7 kap. 2 § ML utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen exkl. moms. Ersättningen bestäms i princip på grundval av avtalet mellan säljare och köpare.

Tillhandahålls byggtjänst till s.k. underpris ska uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 5 § 1 p. ML. Detsamma gäller beträffande entreprenader.

Nettovärdet

Vid uttag av en byggtjänst ska beskattningsvärdet utgöras av nettovärdet. I normalfallet är nettovärdet lika med kostnaden för varan och/eller tjänsten (7 kap. 3 § ML).

Vid uttagsbeskattning av en entreprenad som utförts till s.k. underpris kan beskattningsunderlaget bestämmas till belopp motsvarande vad som skulle varit fallet om det varit egenregiproduktion (jfr avsnitt 19.7).

Fördelning av ersättning

KR i Göteborg har i dom 2003-01-08 (mål nr 2811-2000) bedömt följande omständigheter. Ett byggbolag träffade entreprenadavtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad. I samband härmed överlät bolaget marken till föreningen. Det pris bolaget erhöll för mark översteg vida det pris bolaget samma dag erlagt för marken. Samtidigt understeg entreprenadpriset den kostnad bolaget hade för entreprenaden. SKM godtog inte att marken stigit i värde från ca 5 miljoner kr till ca 28 miljoner kr samtidigt som en betydande förlust uppkom på entreprenaden. KR fann att endast den del av ersättningen som belöpte på marken kunde undantas vid bestämmande av underlaget för utgående moms på entreprenaden.

Utlägg

Vissa utlägg åt beställaren, dvs. kostnader som ligger vid sidan av entreprenadåtagandet, ska brytas ut och inte räknas med i entreprenörens beskattningsunderlag.

Det ska vara fråga om faktiska utlägg i ML:s mening för beställarens räkning. Något pålägg för entreprenörens egna administrationskostnader eller annat byggmästarpålägg godtas inte. Det

måste således föreligga en beloppsmässig överensstämmelse mellan det faktiska utlägget och det från beskattningsunderlaget utbrutna beloppet. Själva betalningsförpliktelsen ska vara riktad mot beställaren, dvs. faktura eller motsvarande ska vara utställd på beställaren. Kopia av fakturor ska bifogas den faktura entreprenören utställer.

Som exempel på sådana utlägg som utgör faktiska utlägg och därmed inte behöver tas med i entreprenörens beskattningsunderlag kan nämnas

- markanskaffningskostnad,
- ersättning för gatumark,
- evakueringskostnader,
- fastighetsbildningskostnader,
- lagfartskostnader,
- inteckningskostnader,
- tomträttsavgäld,
- premier för byggherreförsäkring.

Härutöver kan följande exempel nämnas.

Kommuns uttagande av gatukostnadsersättning bör inte anses utgöra ersättning för något skattepliktigt tillhandahållande av tjänst (jfr RSV:s skrivelser 1991-06-17 dnr D29-1644-90 och 1991-06-19 dnr 6604-91/D29).

Kommunen debiterar moms på anslutningsavgifter. I det fall en entreprenör gör ett utlägg för beställaren avseende anslutningsavgift ingår momsen som del i utlägget och entreprenören har då inte avdragsrätt för ingående moms avseende utlägget.

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

19.6.1.1 Skadestånd och vite

Om en entreprenör erhåller ersättning för helt eller delvis inte fullgjord prestation eller för uteblivet arbete, dvs. ersättning av skadeståndskaraktär, medför sådan ersättning normalt inte skattskyldighet. En förutsättning härför är dock att en sådan ersättning debiteras särskilt. Detta torde gälla oavsett om sådant skadestånd är avtalat eller ej.

I fråga om andra skadestånd och viten inom byggnadsindustrin kan man skilja på å ena sidan sådana som går från säljare/entreprenör till köpare/beställare och å andra sidan sådana som går från köpare/beställare till säljare/entreprenör. Skadestånd och viten från entreprenör/säljare utgår ofta genom prisnedsättningar, medan skadestånd och viten från köpare/beställare ofta sker i form av pristillägg.

Från entreprenör till beställare

Enligt 5 kap. 1 § AB 92 ska entreprenören om han överskrider kontraktstiden utge vite enligt kontraktet. Ett sådant vite brukar räknas av från entreprenadsumman.

Rättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked (RSV Im 1973:28) att kontraktsbestämmelsen enligt 5 kap. 1 § AB 72, som då gällde, fick anses utgöra en metod för prisangivelse, där det slutliga priset fastställdes i förhållande till tidpunkten för den kontrakterade entreprenadens färdigställande. På grund härav förklarade nämnden att prisnedsättningen skulle – oavsett om den benämndes vite (skadestånd) – beaktas vid bestämmande av det beskattningsunderlag för vilket moms skulle utgå. Moms skulle därför inte utgå å vitesbeloppet, varför vitet skulle avräknas från beskattningsunderlaget.

Från beställare till entreprenör

Enligt 5 kap. 3 § AB 92 har entreprenören rätt till s.k. förlängningsersättning för skada som han åsamkas till följd av vissa angivna hinder. Förlängningsersättning torde utgöra en skattepliktig omsättning och bör därför inräknas i beskattningsunderlaget.

Vite vid leveransförsening

I ett förhandsbesked (RSV Im 1973:30) prövade rättsnämnden frågan om vite som utgått vid leveransförsening fick avräknas från beskattningsunderlaget. I detta fall, som avsåg köp av komplett tillverkning, leverans och montage av travers, skulle vite utgå enligt orderbekräftelse med viss procent per påbörjad vecka. Nämnden fann att underlaget skulle beräknas utan avdrag för vad som erlagts i form av vite vid försenad leverans.

Fel eller brist

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

19.6.2 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Erhålls dessförinnan ett förskott för en beställd vara eller tjänst inträder skatt skyldigheten när förskottet inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion.

KR i Göteborg har i dom 2003-04-07 (mål nr 1743-2002) ansett att en entreprenad ska ses som ett tillhandahållande av en tjänst i sin helhet. Detta innebar att beställaren medgavs avdragsrätt för leverans av material för arbetets utförande först i och med att faktura mottagits och betalning erlagts (13 kap. 20 § ML). Parterna hade avtalat om att entreprenören skulle fakturera materialleverans och byggtjänster var för sig.

Slutbesiktning eller motsvarande

För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ske vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Med slutbesiktning menas begreppet slutbesiktning enligt AB 92. Normalt utförs en slutbesiktning som vid godkännande innebär att entreprenaden överlämnas till beställaren. Slutbesiktningen, dvs. godkännandet av entreprenaden medför bl.a. följande rättsverkningar: entreprenaden avlämnas till beställaren, garantitiden börjar löpa, entreprenören äger rätt till slutlikvid.

Skattskyldigheten vid entreprenadarbeten inträder således dels vid tidpunkten för mottagandet av en förskotts- eller a contobetalning, dels vid slutbesiktning eller motsvarande.

Detta gäller oavsett om parterna avtalat om att arbetet ska utföras till fast pris eller på löpande räkning. Avtal om fast pris eller löpande räkning är enbart två olika sätt att komma överens om pris och betalningsplan vid entreprenad.I vissa situationer, t.ex. vid intressegemenskap mellan beställaren och entreprenören kan slutbesiktning dock ha underlåtits. En med slutbesiktning liknande besiktning eller inflyttning kan i sådana fall jämställas med slutbesiktning.

Enligt SKV:s uppfattning gäller:

För tjänst som avser fastighet, t.ex. byggnadsentreprenad, träffas ofta avtal om särskild slutbesiktning. I sådant fall får tillhandahållandet normalt anses ha skett vid tidpunkten för slutbesiktningen. Om sådan besiktning inte har avtalats får tillhandahållandet anses ha ägt rum när beställaren godkänt den utförda tjänsten.

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

Redovisnings-skyldighetens inträde för förskott och a conton

Enligt 13 kap. 14 § ML särbehandlas byggnads- och anläggningsentreprenad så att redovisningen av moms på förskott och a conton får anstå enligt följande:

Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått

betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter det att slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för leverans av vara som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om slutfaktura utfärdas innan de två månaderna gått till ända gäller inte dessa regler. Redovisningen ska då omfatta även den moms som belöper på förskotten.

När byggtjänsterna omsätts av en utländsk företagare blir en i Sverige momsregistrerad förvärvare i normalfallet skattskyldig, dvs. ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna. Någon möjlighet föreligger då inte för förvärvaren med att vänta med redovisning av momsen enligt 13 kap. 14 § ML.

I det fall den skattskyldige väljer att på förskotts- eller a conto-faktura debitera utgående moms ska denna redovisas enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 6 § ML, dvs. den period då a conto-betalningen tagits emot. A contofakturan är en begäran om betalning innan tillhandahållandet skett. Skattskyldighet inträder först när betalning tagits emot. Då redovisningsskyldighet inte kan föreligga innan skattskyldighet uppkommit medför utfärdandet av den momsbärande a contofakturan inte redovisningsskyldighet.

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

Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd

KR i Göteborg har i dom 1998-07-02 (mål nr 2525-2526-1995) bedömt följande omständigheter. En byggnation, som avsåg uppförande av ca 105 lägenheter och en gruppbostad, uppfördes etappvis med 25–30 lägenheter per år. Beställaren av entreprenaden tog byggnaderna i anspråk för uthyrning efter varje färdigställd etapp. Slutbesiktning ägde rum först när samtliga etapper var avslutade. KR fann att det förhållandet att beställaren tagit byggnaderna i anspråk var en med slutbesiktning jämförlig åtgärd och att redovisningsskyldighet därmed inträtt successivt för respektive färdigställd byggnadsetapp.

KR i Göteborg har i dom 2001-06-07 (mål nr 2356-1999) bedömt följande omständigheter. Ett byggföretag hade på uppdrag av ett dotterbolag uppfört en byggnad bestående av två plan. Etapp 1, som bestod av nedre plan och ett kontorsrum på övre plan, färdigställdes under 1993 och fakturerades med momsdebitering. Det fortsatta arbetet med etapp 2 avstannade eftersom hyresgäst till lokalerna saknades och hyresgästanpassning därför inte var möjlig. Beställaren av entreprenaden hade inte tagit lokalerna som ingick i etapp 2 i anspråk. LR i Göteborg ansåg att

redovisningsskyldighet för utgående moms på erhållna förskott inträtt i och med att arbetet på etapp 2 av byggnaden hade avstannat. KR instämde i LR:s bedömning.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighetens inträde

I RÅ 1999 ref. 31 har prövats när redovisningsskyldighet för skatt på a contofakturor inträder för ett byggföretag vid beställarens konkurs och arbetena därmed avbryts. RR fann att bestämmelsen i dåvarande 5 a § 4 st. GML (motsvarande 13 kap. 10 § 1 st. ML) inte var tillämplig eftersom det var beställaren som försatts i konkurs och inte entreprenören. Redovisningsskyldigheten behövde därmed inte fullgöras förrän inom två månader från det att arbetena avbrutits, dvs. den med slutbesiktning jämförliga händelsen.

Beställare i konkurs – redovisningsskyldighet

Om entreprenören inte löpande debiterat moms på förskotts- och a contofakturorna och beställaren går i konkurs blir entreprenören likväl redovisningsskyldig för den moms som belöper på faktiskt erhållna betalningar. Förskotten och a contona anses i sådana fall innehålla moms. Se vidare avsnitt 41.

Konkurs och överlåtelse

Om en skattskyldig försätts i konkurs eller överlåter sin verksamhet inträder redovisningsskyldighet vid konkursen respektive vid överlåtelsen. Bestämmelserna om konkurs behandlas i avsnitt 41 och reglerna avseende överlåtelse av entreprenad nedan.

Byte av beställare

Vid byte av beställare har enligt 8 kap. i AB 92 entreprenören under vissa förutsättningar rätt att häva kontraktet såvitt avser återstående arbeten. Häver entreprenören kontraktet sker normalt en värdering av vad som utförts och vad som ska gottskrivas entreprenören. Entreprenören kan även ha rätt till skadestånd för den skada han lidit på grund av hävningen.

Om entreprenaden hävs får redovisningsskyldigheten för förskott och a conton anses inträda senast två månader från det entreprenaden hävts.

Överlåtelse av entreprenad genom överlåtelse av verksamhet resp. enstaka entreprenad

RSV har i en skrivelse 1992-09-30, dnr 14404-92/212, angående överlåtelse av entreprenadverksamhet bl.a. uttalat följande:

> En skattskyldig som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad är … redovisningsskyldig för betalning i förskott eller a conto senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.
>
> 2.2 Överlåtelse av verksamhet
>
> Vid verksamhetsöverlåtelse gäller således … att överlåtelse av verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten varför säljaren i samband med överlåtelsen ska upprätta bokslut. Vidare anges att skatt på vid tidpunkten för

överlåtelsen obetalda fakturor för vilka redovisningsskyldighet tidigare inte inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

Att säljaren ska upprätta bokslut i samband med överlåtelsen innebär att avräkning dessförinnan måste göras på samtliga pågående ej slutfakturerade entreprenader. Då entreprenaderna således avslutas för entreprenörens vidkommande bör denne upprätta slutavräkning lämpligen i form av slutfaktura på respektive beställare. En sådan faktura bör då innehålla sammanlagda värdet på nedlagda arbeten på vilket belopp mervärdeskatt ska beräknas. Entreprenören får genom överlåtelsen till annan entreprenör, efter godkännande av beställaren, anses ha fullföljt sitt åtagande gentemot beställaren. Någon ytterligare leverans kommer inte att ske. Entreprenören får även anses ha en redovisningsskyldighet gentemot beställaren som visar hur mycket som är upparbetat utav erhållna förskott. Att eventuella krav som framkommer i en sådan slutavräkning kan komma att regleras mellan entreprenörerna föranleder inte någon annan bedömning. För erhållna a contobetalningar och förskott ska momsen beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldigheten för dessa inträdde. På eventuella tillkommande krav beräknas skatten efter den skattesats som gäller vid faktureringstillfället.

Redovisningsskyldigheten inträder i samband med entreprenörens slutfakturering. I normalfallet blir detta aktuellt för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker.

2.3 Överlåtelse av enstaka entreprenad

Tillvägagångssättet blir i allmänhet detsamma vid överlåtelse av en enstaka entreprenad. Något bokslut behöver naturligtvis inte upprättas i samband härmed, men en vinstavräkning ska i normalfallet göras av den avyttrade entreprenaden. Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten blir i dessa fall inte annorlunda än vad som redovisats i föregående avsnitt.

Antag att förutsättningarna är följande.

Entreprenör B inträder i entreprenör A:s ställe och godkänns av beställaren som därmed medger att B fortsätter As resterande del av entreprenaden på i övrigt lika villkor som A. Ett nytt entreprenadavtal kan i och med detta anses ha ingåtts mellan B och beställaren. A har levererat vad denne

ska och är löst från kontraktet i och med att B träder in och godkänns av beställaren.

Av RSV:s rekommendationer gällande värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnadsrörelse m.m. (RSV Dt 1991:25) framgår bl.a. följande under avsnitt 6.

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtagande föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra, utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående.

A är redovisningsskyldig för den skatt som belöper på vad som är upparbetat vid överlåtelsetillfället. A ska då i enlighet med 16 § GML [numera 11 kap. 1 § ML] lämpligen ställa ut en momsbärande faktura på beställaren, då åtagandet är avslutat för As vidkommande.

B blir redovisningsskyldig för sin del av entreprenaden enligt de regler som gäller för byggföretag i allmänhet.

I vissa fall kan förekomma att ersättning utgår för övertagande av en pågående entreprenad. Till den del Bs eventuella ersättning till A avser övertagande av fordran gentemot beställaren föreligger ingen momspliktig omsättning. Någon moms ska då inte tas ut med anledning härav. Om B däremot av A övertar annan vara eller tjänst som är skattepliktig blir denna del av överlåtelsen skattepliktig enligt vanliga regler. Fråga kan dock vara om sådan överlåtelse för vilken undantag från skatteplikt föreligger i enlighet med 8 § 18 GML [numera 3 kap. 25 § ML].

Slutredovisning av en entreprenad

När det gäller slutredovisning av en entreprenad (andra belopp än förskott och a conton) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § ML.

God redovisningssed

Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Det innebär, vad avser byggbranschen, i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 92 en regel som säger att dylika arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska

skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering. Vidare hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2004 års taxering, del 3 vad avser resultatavräkning och god redovisningssed.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978 men bokfördes först i nästföljande månad. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

Huvuddel eller etapp

Om en entreprenad omfattar flera avskiljbara etapper eller huvuddelar bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Beträffande definition av termen huvuddel gäller begreppsbestämningen i AB 92. Begreppet etapp är mer formlöst än termen huvuddel. Typiskt för etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

KR i Jönköping har i dom 2002-01-14 (mål nr 3744–3745-1999) i mål om skattetillägg funnit, att en entreprenad, som avsåg uppförande av tre broar, utgjorde ett sådant projekt som kunnat färdigställas i självständiga delar. För de a conto-betalningar som var hänförliga till de två broar som kunde tas i bruk efter slutbesiktningen inföll redovisningsskyldigheten senast två månader från slutbesiktningen.

LR i Mariestad har 2001-09-26 (mål nr 1879-1880-00) avgjort två mål avseende markarbeten. I det ena målet hade företaget i fråga åtagit sig att dels färdigställa en markyta för byggnation, dels efter det att byggnaden uppförts av en annan entreprenör, anlägga parkeringsplatser samt planteringar. I det andra målet hade företaget åtagit sig att anlägga vatten- och avloppsledningar åt en kommun. Efter det att ledningarna hade tagits i bruk av kommunen i september 1998 återstod arbeten med anläggning av gräsmatta samt asfaltering. På grund av väderförhållanden utfördes dessa arbeten inte förrän våren 1999. LR bedömde att båda projekten fick anses bestå av två avskiljbara etapper.

Se även ovan refererade domar från KR i Göteborg avseende slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd.

Indexreglering

Vid vissa ersättningsformer utgår indexreglering grundad på kostnadsutvecklingen. Ibland faktureras en sådan indexjustering efter det att slutfaktura skickats. Sådana indexrelaterade ersättningar

utgör en del av entreprenaden och ska således ingå i beskattningsunderlaget. Ibland utgår index som a contobelopp, men vanligtvis som en del i slutfakturan. Indexets karaktär styr om det ska beskattas enligt a contoreglerna eller enligt reglerna för slutfaktura.

Ändrings- och tilläggsarbeten samt bonus

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

Ändrings- och tilläggsarbeten regleras i 2 kap. 2–6 §§ AB 92.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis gäller att förskott och a conto beskattas senast två månader efter godkänd slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om moms inte debiterats löpande. Om beställaren går i konkurs ska moms ändå redovisas på faktiskt uppburna betalningar. I de fall moms debiterats i förskotts- och a contofakturorna redovisas den enligt de allmänna bestämmelserna i ML. För resterande oreglerad del av entreprenader/byggtjänster gäller de allmänna bestämmelserna i ML. Skattskyldigheten inträder för denna del i allmänhet när prestationen är avslutad och godkänd. Slutfakturering och därmed redovisningsskyldighet ska ske enligt god redovisningssed. God redovisningssed i byggbranschen är att i nära anslutning till slutbesiktning utsända slutfakturan. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i AB 92 en preskriptionstid om att fakturering måste göras inom sex månader från slutbesiktning. Av praktiska skäl har denna sexmånadersgräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

19.7 Byggnadsverksamhet i egen regi

Med egen regi avses i princip att byggnader uppförs i yrkesmässig byggnadsverksamhet av den som äger marken eller disponerar den med nyttjanderätt eller tomträtt. Till egen regi räknas både uppförande av bostadshus och hus med kommersiella lokaler för egen förvaltning eller försäljning. Egenregiarbeten omfattar även exempelvis underhålls-, reparations- eller förbättringsarbeten som utförs på drift- och förvaltningsfastigheter, dvs. uttag av byggtjänster och byggnadsvaror. Vid egenregiarbeten finns inte något entreprenadavtal eftersom det inte föreligger något tvåpartsförhållande. Det är således inte fråga om något tvåpartsförhållande när en verksamhetsgren utför byggnadsarbeten åt en annan verksamhetsgren inom ett och samma företag. Däremot föreligger ett tvåpartsförhållande om ett bolag i en koncern utför byggnadsarbeten åt ett annat företag inom samma koncern.

Egen regi eller entreprenad?

Det förekommer att en byggnation startar upp som egenregiproduktion för att före färdigställandet övergå till att bli entreprenad. Detta förfaringssätt är vanligt bl.a. i samband med överlåtelse av fastighet till en nybildad bostadsrättsförening. Ett entreprenadavtal träffas då i regel mellan byggföretaget och föreningen.

Följande tidsaxel kan illustrera en sådan problemställning.

Start byggnation	Överlåtelse fastighet	Byggnation klar-
---------->		
Egen regi	Entreprenad	

Detta förhållande regleras inte i lagtexten. Enligt SKV:s uppfattning gäller:

Det är vanligt att ett byggnadsföretag som bedriver nyproduktion för avsalu försäljer en fastighet innan den är färdigbyggd. Fastigheten får då vanligen inte tillträdas av köparen förrän byggnadsarbetena är avslutade. Ofta sker färdigställandet genom ett vid försäljningen upprättat entreprenadavtal.

Formellt sett innebär förfarandet skattskyldighet för uttag av skattepliktiga tjänster fram till försäljningsdagen. Det som därefter utförs utgör tillhandahållande av utåtriktade tjänster för vilka beskattningsvärdet ska bestämmas med ledning av vederlaget enligt entreprenadavtalet. Det är därför förenat med praktiska svårigheter att skatta av varje del för sig. SKV anser därför att man i dessa fall får betrakta hela produktionen som ett arbete utfört i egenregi under förutsättning att byggnationen i allt väsentligt framstått som egenregiproduktion. Det innebär att hela produktionen under dessa förhållanden får beskattas enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML. Reglerna om beskattningsunderlagets bestämmande och redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten blir därmed tillämpliga.

Helhetsbedömning

En helhetsbedömning får således ske för att avgöra om byggnationen i allt väsentligt framstått som en egenregiproduktion dvs. hur stor del av den som skett före respektive efter överlåtelsen av fastigheten.

Byggnadsföretaget får dock avskatta varje del för sig enligt de olika beskattningsreglerna. Det måste i sådana fall finnas ett fullgott underlag för hur momsen beräknats och hur den redovisats för de båda delarna.

KR i Stockholm har 2002-03-05 (mål nr 4885-2000) bedömt att arbete som påbörjas i egen regi men avslutas som entreprenad ska beskattas enligt reglerna för entreprenadverksamhet då endast en

liten del av arbetet utförts i egen regi. Av projektets totala kostnader var endast en mindre del hänförliga till tiden före entreprenadkontraktens upprättande och de arbeten som hade utförts vid den tidpunkten var av begränsad omfattning. För att avgöra om en byggnation skett i egen regi eller på entreprenad måste en helhetsbedömning göras av omständigheterna i det aktuella fallet. Relevanta omständigheter är såväl tidsaspekten som kostnadsaspekten samt även vilka arbeten som faktiskt utförts före respektive efter det att entreprenadavtalen slöts. Det förhållandet att byggföretaget innehaft fastigheten en lång tid innan entreprenadavtal slutits saknade relevans.

19.7.1 Uttag av byggtjänster och byggnadsvaror

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning vid egen regi enligt 2 kap. 7 § ML kommer i fråga när den som tillhandahåller byggtjänster åt andra i sin verksamhet utför sådana tjänster på egna fastigheter. Reglerna är olika för fastigheter som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten. I båda fallen gäller dock att uttagsbeskattning endast ska ske till den del en fastighet inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

De tjänster som omfattas av uttagsbeskattning är av följande slag

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

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

Fastighet som utgör lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 1 st. ML

Fastigheter i byggnadsrörelse utgör i regel lagertillgångar, eftersom presumtionen är att den som bedriver byggnadsrörelse förvärvar fastigheter som ett led i rörelsen. Detta gäller oavsett i vilken företagsform rörelsen bedrivs. Undantagna är fastigheter som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En privatbostadsfastighet utgör inte tillgång i en byggnadsrörelse. Se vidare 27 kap. 4–5 §§ IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML avser såväl egna som upphandlade tjänster. Till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Avdragsrätt föreligger för den ingående moms som erlagts för upphandlade tjänster.

Exempel

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

Fastighet som inte är lagertillgång i verksamheten 2 kap. 7 § 3 st. ML

Fastighet som inte utgör lagertillgång är fastighet som uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning eller som saknar samband med byggnadsrörelsen. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen är exempel på fastighet som inte utgör lagerfastighet. Se vidare 27 kap. 5 § IL.

Uttagsbeskattningen enligt 2 kap. 7 § 3 st. ML omfattar endast de egna tjänster som byggföretaget tillför fastighet som är en tillgång i verksamheten. Även i detta fall gäller att till den del fastigheten används i verksamhet som medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning. Köpta tjänster uttagsbeskattas inte. Tillförs sådana tjänster fastigheten bedöms avdragsrätten för den ingående momsen för dessa enligt allmänna bestämmelser.

Exempel

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

Se även exempel i avsnitt 19.9.

Visningshus

I marknadsföringssyfte förekommer att byggbolag låter uppföra s.k. visningshus. Så sker i samband med bomässor eller i eljest bebyggda områden. Byggnaderna uppförs många gånger med byggnadslov för permanent boende men där avsikten är att nyttja fastigheten för visningsändamål under kortare eller längre tid. Om byggnad är uppförd med byggnadslov för boende bör uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 7 § 1 st. ML. Anledningen är att även om fastigheten används för visningsändamål är byggnaden inrättad för boende och att anse som stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening. Jämförelse kan göras med det fall att ett företag, som bedriver förmedling av småhus för bostadsända-

mål låter uppföra visningshus. KR i Jönköping har i en dom 1995-02-24 (mål nr 6600-1994 och 6631-1994) ansett att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms på sådant förvärv på grund av avdragsförbudet för moms hänförlig till stadigvarande bostad (8 kap. 9 § 1 p. ML). RR beslutade 1997-11-25 (mål nr 2517-2518/1995) att inte meddela prövningstillstånd. KRs avgörande står därmed fast.

Däremot bör uttagsbeskattning inte ske om byggbolag uppför visningshus för sådant tillfälligt bruk att byggnadslov för boende inte beviljas. Under motsvarande förhållanden bör avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte bli tillämpligt för det företag som låter uppföra visningshus.

Fastighetsförvaltning med egen personal

Det är vanligt att en yrkesmässig byggnadsverksamhet och egenregiarbeten kombineras med egen fastighetsförvaltning. Detta medför att uttagsbeskattning i princip även kan bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML.

2 kap. 7 och 8 §§ ML kan med avseende på byggnads- och anläggningsarbeten konkurrera med varandra då fastighetsägaren är ett byggföretag. I sådana fall har uttagsregeln i 2 kap. 7 § ML företräde. I övrigt gäller att arbetets karaktär styr om 2 kap. 7 eller 8 §§ ML ska tillämpas. Sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning etc. kan endast bli föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap 8 § ML. Beträffande uttagsbeskattning för fastighetsförvaltning, se avsnitt 19.8.

19.7.2 Beskattningsunderlag vid egenregiproduktion

Allmänt

Vid uttag gäller i allmänhet att underlaget för beskattning utgörs av inköps- eller självkostnadspriset.

Vid uttag av tjänst som avser fastighet utgörs beskattningsunderlaget av beloppet avseende nedanstående komponenter enligt särregeln i 7 kap. 5 § ML

- nedlagda direkta och indirekta kostnader,
- beräknad ränta på eget kapital som lagts ner i produktionsapparaten som använts för tjänsterna,
- värdet av den skattskyldiges personliga arbete.

På detta underlag ska utgående moms redovisas med 25 %. Den ingående momsen på köp av material, underentreprenader etc. är avdragsgill.

19.7.2.1 Nedlagda kostnader

Definition

Nedlagda kostnader avser såväl direkta som indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådana kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på ett särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till en viss typ av verksamhet, t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av en viss fastighet. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till vissa objekt, utan som måste fördelas efter en viss schablon på olika förekommande projekt.

Direkta kostnader

Enligt SKV:s uppfattning utgör bl.a. följande kostnader direkta kostnader

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

Indirekta kostnader

Enligt SKV:s uppfattning är följande exempel på indirekta kostnader

- löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,
- byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
- kostnader för egna transporter,
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,

– verktygskostnader,
– räntekostnader,
– försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

Kostnader som inte ska inräknas

Vissa kostnader ska inte räknas in i uttagsvärdet. Detta gäller t.ex. kostnader för

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

Projektorienterad redovisning

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

Beträffande god redovisningssed och särredovisning av projekt hänvisas till Handledning för beskattning och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering – del 3.

Fördelning av direkta kostnader

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

Fördelning av indirekta kostnader

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

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

Erfarenhetsmässigt brukar påslaget för indirekta kostnader inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten ligga i intervallet 5–7 %. Detta grundas på uppgifter från byggentreprenörerna samt erfarenheter gjorda vid utarbetandet av RSV:s anvisningar, RSV Dt 1983:2. De indirekta kostnadernas storlek kan dock variera

kraftigt beroende på företagets struktur och arbetssätt.

19.7.2.2 Räntor

Ränta på lånat kapital beskattas normalt inte

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a contobetalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning.

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

Ränta på eget kapital uttagsbeskattas

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

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

Enligt SKV:s uppfattning gäller följande beträffande ränteberäkning:

I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital ej kan beräknas utan större svårigheter bör – med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten – räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

19.7.2.3 Eget arbete och fördelning av indirekta kostnader

Eget arbete

I beskattningsunderlaget ska också ingå värdet av eget personligt arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader ska räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna.

Beräkning av värdet av eget arbete blir endast aktuellt för den som driver verksamhet som enskild firma eller för delägare i enkelt bolag och handelsbolag. Värdet av eget arbete är ingen kostnad i företaget men utgör en tillkommande post till beskattningsunderlaget. Det utgör således varken en direkt eller indirekt kostnad och ska därför inte ingå i ränteberäkningen.

Fördelning av indirekta kostnader

Utredning bör göras hur stor del av de nedlagda kostnaderna som belöper på kostnader som inte ska medräknas i beskattningsunderlaget (jfr utgifter enligt grupp 1 nedan vilka normalt är att hänföra till utlägg vid entreprenadarbeten) och sådana kostnader som ska uttagsbeskattas. De indirekta kostnaderna är ofta i sin helhet hänförliga till grupp 2.

Sammanställningen nedan utgör exempel på kostnadsfördelning i byggnadsverksamhet som utförs i egen regi.

Kostnadsslag
Grupp 1
Markanskaffning
Fastighetsbildning
Tomträttsavgäld
Inteckning
Ränta på byggnadskreditiv och motsv.
Evakuering
Gatukostnadsbidrag
Anslutningsavgifter
Grupp 2
Projektering
Yttre markarbeten
Yttre ledningar för va, el och tele
Andel i indirekta kostnader
Husschakt

Husbyggnad
Installationer i byggnader
Målning
Sådd och plantering av tomtmark

Grupp 3

Utrustning, inredning o.dyl. som enligt ML inte räknas som fastighetstillbehör

19.7.3 Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid byggnation i egen regi

Skattskyldighetens inträde

För alla uttagna byggnadsarbeten inträder i princip skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut. Detta betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i, när målarfärgen appliceras på väggen osv. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion (1 kap. 3 § ML).

Redovisningsskyldighetens inträde

Om de uttagna tjänsterna till större delen (minst 50 %) avser ny-, till- eller ombyggnad inträder redovisningsskyldigheten senast två månader efter det att den fastighet eller del därav som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 6 och 13 §§ ML).

SKV anser att vid bedömningen av om tjänst till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör hänsyn tas endast till sådana nedlagda kostnader som ingår i beskattningsvärdet för de uttagna tjänsterna.

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

Ny- till- eller ombyggnad

Begreppet ny-, till- eller ombyggnad i ML bör ges samma innebörd som i IL. Momsredovisningen ska grundas på en i förväg företagen prövning av förutsättningarna för reparationsavdrag enligt inkomsttaxeringsreglerna. Dominerar reparationsandelen ska således redovisning av moms ske för respektive redovisningsperiod under vilken tjänsten nedlagts.

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

Kunna tas i bruk

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

Om ett småhus eller en annan byggnad ska färdigställas enligt en

kommande köpares önskemål kan redovisningsskyldigheten anstå till dess färdigställandet har skett, under förutsättning att de återstående kostnaderna inte är obetydliga.

Om ändamålet med uppförandet är att sälja ett ”skalfärdigt hus” där köparen sedan färdigställer detta får inte redovisningsskyldigheten skjutas upp i avvaktan på färdigställandet.

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

Som tumregel för uttrycket ”kunnat tas i bruk” kan en färdigställande- respektive inflyttningsgrad om 75–80 % användas.

Etapp

Vad gäller uttagsbeskattning av byggnation i etapper har departementschefen i prop. 1978/79:33 s. 139 uttalat följande:

> Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställts i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten ska inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för uppburna förskott och a contolikvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper.

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

Konkurs

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldigheten i samband med konkursutbrottet för alla arbeten för vilka skattskyldighet tidigare hade inträtt. Se vidare avsnitt 18.

Angående försäljning av fastighet med oavslutade egenarbeten, se avsnitt 19.7.

19.7.4 Avdragsrätt vid förvärv av fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi

Särskild handling över gjorda uttag

För att möjliggöra avdragsrätt för ingående moms för en köpare av en fastighet som har uppförts i egen regi, kan köparen begära att få en handling av säljaren. Enligt 8 kap. 19 § 1 st. ML ska ett byggföretag som säljer en fastighet, som utgör en lagertillgång i byggnadsverksamheten och som inte har tagits i bruk av säljaren, utfärda en handling vid försäljningen. Handlingen ska utfärdas endast om köparen begär det.. Av handlingen ska framgå den ut-

gående moms som säljaren har redovisat eller har att redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster för fastigheten (8 kap. 19 § 2 st. ML).

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

19.7.5 Byggnadsföretags ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi

När en fastighet som ingått i byggnadsrörelsen föranlett uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML får enligt 8 kap. 4 § 6 p. ML avdrag göras hos byggnadsföretaget om fastigheten senare kommer att användas i verksamhet som medför skattskyldighet. På detta sätt möjliggörs även för en fastighetsägare som uttagsbeskattats för byggkostnad att få tillbaka denna skatt om fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i t.ex. skattepliktig uthyrning.

19.7.6 Byggnadsföretags utbetalning av ersättning för ackordskontroll

Ackordskontroll

Fackförbundens ackordskontroll är normalt tjänster tillhandahållna förbundens medlemmar. Arbetsgivaren utbetalar ersättning (mätnings- och granskningsavgifter) för den anställdes räkning och gör sedan ett avdrag på lönen. Det förhållandet att arbetsgivaren åtar sig att betala avgifterna medför inte att tjänsterna utgör en anskaffning i verksamheten. Arbetsgivaren har därför normalt inte avdragsrätt för den moms som belöper på avgifterna, då det är den anställdes kostnad och inte arbetsgivarens.

19.8 Fastighetsförvaltning

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

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

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

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

Konkurrensneutralitet

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

Komplementärs fastighetsförvaltningstjänster

SRN har i förhandsbesked 2003-09-29 funnit att en komplementärs kamerala förvaltning och fastighetsförvaltning, för kommanditbolags räkning, inte medför att några tjänster i momshänseende har omsatts och att skattskyldighet till moms inte heller uppstår för verksamheten. Enligt bolagsavtalet ska komplementären ensamt svara för förvaltningen av kommanditbolagens fastigheter samt sköta deras administrativa göromål. Den kamerala förvaltningen och fastighetsskötseln ansågs omfattade av komplementärens förvaltning av kommanditbolagens angelägenheter i egenskap av bolagsman. Därför var de belopp som uppbars att anse som del i bolagens resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolagen för några tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet. Utöver förvaltningen av ”egna” fastigheter skulle komplementären tillhandahålla fastighetsförvaltningstjänster till utomstående. SKV har överklagat förhandsbeskedet. Se även i avsnitt 9.3 om vinstandelar från kommanditbolag.

Uttagsbeskattning

Följande arbeten ska uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML när de utförs i egen regi, dvs. med egna anställda, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst,

– lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel.

För byggföretag, utan utåtriktad byggnadsverksamhet, kan därför denna bestämmelse bli tillämplig t.ex. när byggnad renoveras/ uppförs för försäljning.

Arbeten som avser den ekonomiska förvaltningen, dvs. hyresredovisning och liknande kameralt och administrativt arbete, omfattas inte av reglerna om uttagsbeskattning (RSV:s skrivelse 1991-09-30, dnr 22949-91/D37).

Redovisningsskyldighetens inträde

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

KR i Göteborg har i dom 2000-12-04 (mål nr 4064-4066-1998) bedömt att lönekostnad för arbete avseende projektering, anbudsförfarande och projektledning i samband med att utomstående utför arbete på entreprenad, ska ingå i beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML. Enligt KR:s bedömning ska även lönekostnader för planering, arbetsledning och besiktning vid underhåll och reparationer ingå i underlaget. Vid bedömningen i LR konstaterade domstolen att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML inte är beroende av att tjänsterna kan upphandlas på den öppna marknaden eller att fråga är om ”fysisk och handfast arbetsledning direkt på arbetsplatsen”. KR instämde i LR:s bedömning mot bakgrund av att den bäst fick anses överensstämma med reglernas syfte att uppnå konkurrensneutralitet mellan de fastighetsägare som upphandlar tjänsterna och de som utför dem i egen regi. Domen har överklagats till RR och prövningstillstånd har meddelats.

KR i Jönköping har i dom 2002-12-30 (mål nr 426–429-1999) ansett att bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML inte innehåller någon närmare definition av vad som innefattas i begreppet fastighetsskötsel. De exempel som nämns i förarbetena, lokalstädning, fönsterputsning och renhållning, antyder enligt KR på att med fastighetsskötsel avses i princip arbeten som enbart syftar till att hålla en fastighet i normalt brukbart skick. Bestämmelserna om uttagsbeskattning av reparations- och underhållsarbeten antas ha samma innebörd. KR anser till skillnad mot LR att tjänster som består av förberedelser inför extern upphandling av ritning, projektledning och konstruktion m.m., besiktningar, telefonjour, återrapportering av felanmälan samt kontakter med entreprenörer inte utgör sådant arbete som avses i bestämmelserna om uttagsbeskattning. Ifrågavarande arbetsuppgifter bedömde KR vara

sådana administrativa åtgärder, som inte omfattas av uttagsbeskattning enligt 2 kap 8 § ML. Domen har överklagats till RR och prövningstillstånd har meddelats.

Kammarrätterna har gjort olika bedömningar när det gäller frågan om lönekostnader för arbete i samband med förberedelser inför extern upphandling och kontakter med entreprenörer. I målen har dock inte ifrågasatts att fastighetsskötare utför arbete, som oftast avser den tekniska förvaltningen, och ska därför ingå i underlaget för uttagsbeskattningen. Utdelning av hyresavier, avläsning av vatten och el är däremot exempel på sådant som bör hänföras till arbete som inte ska ingå. För att kunna fastställa beskattningsunderlaget är det av vikt att uppgifter finns som visar vilka tjänster som faktiskt har utförts och de därmed förenade kostnaderna. I sammanhanget ska nämnas att även kostnadselement för eventuella arbetsledare och s.k. overheadkostnader avseende den tekniska förvaltningen bör ingå i beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen. Beskattningen är begränsad till arbeten som den skattskyldige utför i sin egenskap av fastighetsägare. En fastighetsägande banks städning av banklokalerna uttagsbeskattas exempelvis inte.

Lönekostnad 150 000 kr

Uttagsbeskattning kan endast ske om nedlagda lönekostnader, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna för arbetena, överstiger 150 000 kr för beskattningsåret. KR i Sundsvall har i dom 2000-03-22 (mål nr 1410- och 1417-1997) ansett att hela lönekostnaden ska medräknas i underlaget, även om ersättning utgått i form av lönebidrag. Statlig lönegaranti ska inte inräknas i beloppet. RR beslutade 2002-11-15 att inte meddela prövningstillstånd. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 1995 ref. 60, ansett att sjuklön, enligt lagen (1981:691) om sjuklön, ska ingå i beskattningsunderlaget. Vad gäller beräkningen av 150 000 kronorsgränsen har RSV i skrivelse 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, uttalat följande:

De avgifter som avses är inte endast arbetsgivaravgifter enligt lagen (1968:691) om socialavgifter utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således även t.ex. avgifter av sådant slag som anges i lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift.

I specialmotiveringen i prop. 1989/90:111 s. 214 uttalas följande:

> ”Beloppsgränsen avser givetvis sammanlagda lönekostnaden vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader”.

Fråga uppkommer hur underlaget ska beräknas i det fall en fysisk person, A, äger en hyresfastighet till 100 % där det aktuella beloppet uppgår till 130 000 kr. Samtidigt är A delägare (1/4) i en annan hyresfastighet där det sammanlagda beloppet uppgår till 160 000 kr varav A:s andel härav utgör 40 000 kr. Eftersom A:s totala belopp uppgår till 170 000 kr (130 000 + 40 000), dvs. överstiger 150 000 kr bör uttagsbeskattning ske för A:s vidkommande. En förutsättning vid beräkningen av underlaget bör således enligt SKV:s mening vara att de olika fastigheternas sammanlagda belopp beaktas.

Ej uttagsbeskattning i vissa fall

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet som är tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms eller medför rätt till återbetalning av moms. Uttagsbeskattning kan således bli aktuell hos i princip alla fastighetsägare som i egen regi låter utföra arbeten på en fastighet som är näringsfastighet.

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

Uttagsbeskattning träffar således främst arbeten på bostadsfastigheter och på lokaler som inte omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet. Det noteras att del av fastighet kan omfattas av s.k. frivillig skattskyldighet. Endast den del som inte omfattas av sådan frivillig skattskyldighet blir då föremål för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattningen omfattar t.ex. också en kommuns arbeten i egen regi om arbetena avser stadigvarande bostad med undantag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen om stöd till vissa funktionshindrade (1993:387) (jfr 3 kap. 29 § 2 st. ML).

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2003-11-27 prövat om uttagsbeskattning enligt 2 kap 8 § ML ska ske för tjänster som utförs på fastighet som till en del omfattas av frivillig skattskyldighet. Enligt nämnden föreligger förutsättning för uttagsbeskattning till den del fastighet används för uthyrning som inte medför skattskyldighet. Det förhållandet att andra delar av fastigheten omfattas av frivillig skattskyldighet hindrar alltså inte att uttagsbeskattning ska ske. Förhandsbeskedet, som överens-

stämmer med RSV:s uppfattning, har överklagats av sökanden.

Uttagsbeskattningen kan ske enligt två metoder.

Metod I

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

Den s.k. SABO rekommendationen

RSV har i skrivelse 1999-10-04, dnr 9442-99/901, uttalat att ML inte ger utrymme för några schablonavdrag vid beräkningen av värdet av de uttagna tjänsterna. Vidare uttalas att RSV inte till någon del sanktionerat den s.k. SABO-rekommendationen.

Beskattningsunderlag enligt Metod I

Beskattningsunderlaget bestäms som summan av följande komponenter enligt 7 kap. 5 § 1 st. ML

1. nedlagda kostnader,
2. beräknad ränta på eget kapital, annat än lånat, som är nedlagt i varulager och andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Med nedlagda kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader hänförliga till arbetet, såsom materialkostnader, lön etc. till den personal som utfört arbetet. Köpta fastighetstjänster ska inte ingå i beskattningsunderlaget. Andra köpta tjänster såsom reparation av maskin eller dylikt är kostnadselement som däremot ska räknas med. Avdrag medges för den ingående momsen på dessa kostnadselement.

Med beräknad ränta avses värdet av uteblivna ränteintäkter på det kapital som är bundet i produktionsapparaten såsom varulager, maskiner m.m. En schablonmässigt beräknad ränta om 0,5 % av de direkta och indirekta kostnaderna kan enligt SKV:s mening i flertalet fall anses vara rimlig. Ränta på byggnadskreditiv eller motsvarande produktionsräntor ska däremot inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Värdet av eget arbete avser det fallet då fastighetsägaren är en fysisk person som själv utför arbeten på fastigheten. Motsvarande gäller när delägare i enkelt bolag eller HB utför arbete på bolagets fastighet. Värdet av den egna arbetsinsatsen ska då medräknas i

beskattningsunderlaget.

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

Metod II

Den andra metoden, metod II, för uttagsbeskattningen är en förenklad modell. Denna alternativmetod framgår av 7 kap. 5 § 2 st. ML.

Beskattnings-underlag enligt Metod II

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

Används metod II får avdrag inte, till skillnad för vad som gäller vid tillämpningen av metod I, göras för ingående moms på material, maskiner etc. Detta framgår av 8 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML.

19.9 Exempel

Exempel 1

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Egen fastighet, som utgör tillgång i rörelsen och i sin helhet används i den skattepliktiga verksamheten, tillförs byggtjänster genom såväl bolagets egna anställda som genom upphandlade byggtjänster.

Eftersom fastigheten är en tillgång, som i sin helhet nyttjas i den skattepliktiga verksamheten, sker inte någon uttagsbeskattning av egenproducerade tjänster. Förvärvade byggtjänster till en fastighet, som utgör sådan tillgång, uttagsbeskattas inte i ett sådant här fall. Bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade tjänster.

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

Exempel 2

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

Eftersom fastigheterna är att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen ska bolaget uttagsbeskattas för såväl egenproducerade som förvärvade byggtjänster. Detta medför att bolaget har avdragsrätt för ingående moms på förvärvade byggtjänster.

Exempel 3

Bygg AB bedriver utåtriktad byggnadsverksamhet. Bolaget har låtit uppföra några villabyggnader som i byggnadsrörelsen utgör lagertillgångar enligt inkomstskattelagen. I avvaktan på försäljning är fastigheterna föremål för sedvanlig fastighetsskötsel. Lönekostnad för egen anställd personal för den tekniska fastighetsförvaltningen överstiger under beskattningsåret 150 000 kr.

När respektive byggnad är färdigställd och bolaget uttagsbeskattats för byggtjänsterna ingår fastigheten inte längre i verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget ska då uttagsbeskattas för fastighetsförvaltning eftersom sådana tjänster tillförts fastighet som inte används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Exempel 4

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

Bolaget bedriver inte verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget har inte avdragsrätt för upphandlade byggtjänster. Bolaget ska endast uttagsbeskattas för eventuell fastighetsförvaltning om lönekostnad för egen personal för sådan förvaltning under beskattningsåret överstiger 150 000 kr.

Exempel 5

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

Bolaget ska uttagsbeskattas för uppförandet av byggnaden om lönekostnad under beskattningsåret för egen anställd personal för detta arbete tillsammans med eventuell övrig fastighetsförvaltning avseende bolagets fastigheter, som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet, överstiger 150 000 kr.

Fastighetsbegreppet – översikt

En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. Till fastigheten hör vissa föremål eller anordningar som är anbragta inom fastigheten av fastighetsägaren. Om olika delar av en byggnad hör till skilda fastigheter hör tillbehöret till den del av en byggnad där det finns.

Egendomsslag	**JB**	**IL**	**ML**
1. Marken	Fastighet	= JB	= JB
2. Byggnader, ledningar, stängsel o.d.			
- på egen mark	Fastighet	= JB	= JB
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighets indelning	Fastighet	= JB Byggnader: fastighet	= JB
- på annans mark i annat fall (1)	Ej fastighet		Fastighet
3. Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör i byggnad			
- på egen mark	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindeldelning	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet
- på annans mark	Ej fastighet	Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet
4. Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad			
- på egen mark	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet*
- på annans mark eller byggnad efter tredimensionell fastighetsindelindelning	Fastighet, om samma ägare	= JB	Fastighet*
- på annans mark	Ej fastighet	Fastighet, om ägd av byggnadens ägare	Fastighet*
5. Industritillbehör	Fastighet i vissa fall (2)	Samma som byggnadstillbehör	Ej fastighet
6. Växtlighet	Fastighet	= JB	= JB*
Naturlig gödsel	Fastighet	= JB	= JB*

* Dock sker beskattning som annan vara än fastighet vid avyttring utan samband med mark och vid tillämpning av 8 a kap. ML.

Anm: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning o.d. (2 kap. 1 § 2 st. JB) är fastighet enligt JB, IL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare.

Anm: 2. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek.

20 Undantag på fastighets-området

20.1 Allmänt

Överlåtelse och upplåtelse av fastighet undantas enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt i momshänseende. Detta innebär att det inte ska tas ut någon moms vid uthyrning av fastighet eller vid försäljning av fastighet.

Från detta undantag i fråga om skatteplikt finns dock en mängd avsteg, vilka innebär att fastighetsöverlåtelsen eller upplåtelsen ska beläggas med moms. Dessa situationer avseende skattepliktiga fastighetsupplåtelser och överlåtelser finns uppräknade i 3 kap. 3 § ML.

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

När det gäller skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler, så kallad frivillig skattskyldighet, hänvisas till avsnitt 21. Nedan beskrivs i korthet endast de grundläggande principerna för detta system.

Bedömning av omsättningsland när det gäller fastighetstjänster sker enligt 5 kap. 4 § ML. Därav framgår att om fastigheten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Allt under förutsättning att tjänsten har en direkt anknytning till en viss fastighet. Se vidare avsnitt 11.3.1.

20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

3 kap. 2 § 1 st. ML

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatteplikt. Av avsnitt 20.3 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

EG-rätt

Bestämmelserna om skattefrihet för transaktioner avseende fastighetsupplåtelser finns i artikel 13 B.b i sjätte direktivet. Av rättspraxis framgår att undantagsbestämmelsen ska tolkas restriktivt (jfr EG-domstolens domar C-326/99 Stichting Goed Wonen och C-359/97 Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland). När det gäller uthyrningsbegreppet framgår också av dessa domar att civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse och att det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Av domarna kan alltså utläsas att ifrågavarande begrepp är ett gemenskaprättsligt begrepp. Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 5.2 och 19.2.

3 kap. 2 § 2 st. ML

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och TV-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Detta innebär att en fastighetsägare inte genom särdebitering kan momsbelägga ersättning för energi m.m.

Frikraft

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

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

20.2.1 Upplåtelse av fastighet

Vanligen är en upplåtelse av fastighet hänförlig till någon av de rättigheter som anges i 3 kap. 2 § 1 st. ML. För att avgöra vilken form av rättighet det är fråga om i visst fall får vägledning sökas i annan lagstiftning, t.ex. 11 och 12 kap. JB, den s.k. hyreslagen, beträffande arrende respektive hyra.

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

Klart åtskilda prestationer

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

Huvudsakligt tillhandahållande

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

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

> Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå.

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

Vid sådana upplåtelser där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande hänvisas till avsnitt 20.2.4.

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

Förhandsbesked: Lease-leaseback av fastighet

I ett förhandsbesked 1999-01-19 har SRN ansett att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal inte kan anses som upplåtelse av fastighet och inte heller som omsättning av någon annan tjänst. RR har i RÅ 2000 not. 172 (mål nr 899-1999) funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. Se vidare avsnitt 7.3.

Förhandsbesked: Bostäder på fartyg

SRN har i ett förhandsbesked 2003-04-25 ansett att uthyrning av bostäder ombord på fartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. Uthyrningen ansågs inte hänförlig till upplåtelse av hyresrätt till fastighet.

EG-dom: Ersättning för att ingå hyresavtal

EG-domstolen har i dom i målet C-409/98 Mirror Group plc. uttalat att en hyresgäst som mot ersättning ingår avtal med fastighetsägaren om att bli hyresgäst inte tillhandahåller fastighetsägaren någon från skatteplikt undantagen fastighetstjänst. I stället kan ersättningen anses avse tillhandahållande av annan tjänst, t.ex. reklam.

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

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

Av domen kan utläsas att det inte är alla tjänster som medför att nyttjanderätt till fastighet uppkommer, ändras, överlåts eller upphör, som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt i sjätte direktivet. Det krävs att ett uthyrningförhållande redan föreligger vid den tidpunkt som ersättningen utges.

EG-dom: Ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet

EG-domstolen har i dom i målet C-63/92 Lubbock Fine konstaterat att den tjänst en hyresgäst tillhandahåller en fastighetsägare, genom att avstå från ett existerande hyresavtal mot ekonomisk ersättning, inte utgör en skattepliktig omsättning. Uthyrningen av den aktuella fastigheten var undantagen från skatteplikt och enligt EG-domstolen ska i sådant fall ett avstående från hyresavtalet behandlas på samma sätt.

EG-dom: Handel med hyresrätter

I målet C-108/99 Cantor Fitzgerald International betalade en befintlig hyresgäst, Wako, en ersättning till Cantor Fitzgerald International för att det senare företaget skulle överta det hyresavtal som Wako hade ingått med hyresvärden. EG-domstolen uttalade att ersättning som en hyresgäst betalar ut till en person, som inte tidigare har någon rätt att disponera fastigheten, för att denne ska överta en hyresrätt inte omfattas av undantaget från skatteplikt rörande fastighetsupplåtelser.

EG-dom: Uppställning av automat

Målet C-275/01 Sinclair Collis gällde frågan om en lokalinnehavare som upplåter en rätt att installera och driva cigarettautomater i en lokal därmed kan anses hyra ut fast egendom enligt artikel 13 B.b i sjätte direktivet. Avtalet mellan parterna fastställde inte någon bestämd yta eller plats i lokalen på vilken automaterna skulle installeras. Automaterna kunde flyttas alltefter lokalinnehavarens önskan så länge som placeringen gjorde det möjligt att säkerställa största möjliga försäljning. Avtalet gav inte ägaren av automaterna en rätt att kontrollera eller begränsa tillträdet till platsen på vilken automaterna fanns. Den rätt som automatägaren hade till tillträde till automaterna begränsades till affärslokalernas öppettider och kunde inte utnyttjas utan lokalinnehvarens samtycke. Samma förhållande gällde tredjemans tillträde till automaterna. EG-domstolen ansåg inte att det var fråga om uthyrning av fast egendom. Avtalet fick i stället anses avse en tjänst som innebar en rätt att med ensamrätt sälja cigaretter i lokalen.

EG-dom: Privat nyttjande

EG-domstolen har i C-269/00 Seeling ansett att privat bruk av en byggnad som tillhör den skattskyldiges rörelse inte omfattas av undantaget i artikel 13 B.b i sjätte direktivet. EG-domstolen motiverade sitt ställningstagande med att uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B.b i huvudsak består av att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den. Ett privat nyttjande av en byggnad uppfyller inte dessa villkor. Privat bruk utmärks nämligen av att det saknas avtal om hyrestiden och den skattskyldiges rätt att ta bostaden i besittning och att utesluta andra från den.

Bakgrund till frågeställningen i EG-domstolen var en tvist mellan Wolfgang Seeling och den tyska skattemyndigheten. Seeling hade uppfört en byggnad som delvis användes i momspliktig verksamhet, delvis som privatbostad. Seeling hade gjort avdrag för all ingående moms belöpande på byggnaden och uttagsbeskattade i gengäld det privata nyttjandet. Den tyska skattemyndigheten ansåg att det privata nyttjandet var att jämställa med från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. Skattemyndigheten ansåg av den anledningen att avdragsrätt inte skulle föreligga för ingående moms belöpande på den del av byggnaden som användes som privatbostad. Som framgår ovan instämde EG-domstolen inte i denna bedömning. Det bör i detta sammanhang framhållas att Sverige har ett avdragsförbud för ingående moms hänförlig till en stadigvarande bostad (8 kap. 9 § ML). EG-domen kan dock bli tillämplig i fall då det privata nyttjandet inte avser en stadigvarande bostad.

20.2.2 Upplåtelsen utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

Nedan redovisas exempel på sådana upplåtelser där fastigheten får anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

Sammanträdesrum m.m.

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

Korttidsuthyrning av gymnastiksal kan dock omfattas av skatteplikt, se vidare avsnitt 20.3.11.

Konferenslokal m.m.

Upplåtelse av enbart lokaler för teater, konferenser, festvåningar och konserthus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelser. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet omfattas dock av skatteplikt. Så är också fallet om serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning. Lokalen får i sådant fall anses som underordnad serveringstjänsten.

Uthyrning av konferenslokaler, där det saknas övernattningsmöjligheter, omfattas normalt inte av skatteplikten även om det kan tillhandahållas serveringstjänster i samband med konferensen. Ersättningen ska delas upp på en skattefri upplåtelse av lokal respektive ett skattepliktigt tillhandahållande av en serveringstjänst.

Kontorshotell

I ett förhandsbesked 2002-01-08 har SRN uttalat att ett företags tillhandahållande av möblerade kontorsrum samt ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. De aktuella tjänsterna tillhandahölls mot en grundavgift som inkluderade tillgång till möblerade kontorsrum, telefonist, gemensam reception med receptionist, värme, luftkonditionering, belysning och el, städning, reparation och tillsyn av kontorsutrustning samt tillträde till kök, badrum samt kopieringsrum. SRN ansåg att de kontorstjänster som tillhandahölls mot en grundavgift inte efterfrågades i sig av förhyraren utan fick anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstod som underordnade denna.

Båtar, husvagnar

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båtar, uppställning av husvagnar eller liknande bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet. Det förekommer att upplåtaren åtar sig att utföra skattepliktiga tjänster såsom t.ex. upptagning, iläggning, tillhandahållande av vagga och täckning. Tillhandahållande av dessa tjänster mot särskild ersättning bör inte medföra att också markupplåtelsen blir skattepliktig. I de fall gemensamt vederlag utgår för markupplåtelsen och de skattepliktiga tjänsterna bör

beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Upplåtelse av hamn för fartyg, t.ex. i marina, utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Se vidare avsnitt 20.3.6.

Trottoar, gatumark, tomtmark m.m.

Upplåtelser av trottoar, gatumark, tomtmark m.m. avser vanligtvis hyra av mark för uppställning av containers, byggnadsställningar m.m.

Sådana upplåtelser för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefria.

20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med annan eller separata prestationer

Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, m.m. Ett avtal om rörelsearrende torde i första hand få anses utgöra ett hyresavtal och kan därför vara undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Om det i ett rörelsearrende ingår uthyrning av inventarier eller andra skattepliktiga tillhandahållanden såsom t.ex. upplåtelse av rättigheter, ska ersättningen normalt delas upp i en skattefri respektive en skattepliktig del. Se vidare avsnitt 22.1.

Bensinbolags upplåtelse av stationsbyggnad

SRN meddelade 1994-11-17 ett förhandsbesked beträffande ett bensinbolags tillhandahållande av såväl stationsbyggnader som pumpar, cisterner och butiksinredningar m.m. SRN ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnat led i tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget skulle därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m.

Även vid företags upplåtelse av såväl arena, rink eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift, ljus, ljud och inredning vid t.ex. idrotts-, konsert-, mäss- och konferensarrangemang anses lokalupplåtelsen och de övriga tjänsterna vara självständiga prestationer för vilka skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Torg- och marknadsplatser

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Av skrivelsen framgår att RSV ansåg att en uppdelning av beskattningsunderlaget mellan markupplåtelse och andra tjänster

bör ske i de fall marken varken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller utgör ett underordnat led i tillhandahållande av annan tjänst. För att skatteplikt ska föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster. Se även vad som sägs om festivaler i avsnitt 30.3.3.1.

Franchising

I ett förhandsbesked 1992-07-10 om franchising ansåg SRN att franchiseavgiften skulle delas upp i en del avseende beräknad hyra för lokaler och en del avseende ersättning för övriga tjänster. Den del av avgiften som avsåg beräknad lokalhyra skulle inte beläggas med moms. Se vidare avsnitt 22.

20.2.4 Upplåtelsen utgör ett underordnat led

Fastigheten underordnat led

I avsnitt 20.2.2 lämnas vissa exempel på när upplåtelse av fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat tillhandahållande. Därvid måste flera faktorer beaktas:

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst och inte en skattefri fastighetsupplåtelse. Se även EG-dom C-275/01 Sinclair Collis, avsnitt 20.2.1.

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

Tvätt- och servicehallar

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

Festivaler

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Ett exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang som festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste ske i det enskilda

fallet. Jfr avsnitt 20.2.2.

20.3 Ej undantaget från skatteplikt

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

20.3.1 Verksamhetstillbehör

3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör.

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

* Fastighetsbegreppet behandlas i avsnitt 5.2, 19.2, 19.3 samt i bilaga 18 där fler exempel på verksamhetstillbehör kan återfinnas samt en definition av industritillbehör.

20.3.2 Växande skog m.m.

3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML

Omsättning är skattepliktig när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller p. 3 (avsnitt 20.3.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

20.3.3 Jordbruksarrende m.m.

3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete.

Vad som utgör jordbruksarrende regleras i 9 kap. JB. Enligt 9 kap. 1 § JB avses med jordbruksarrende sådant arrende varigenom jord upplåtes till brukande. Det bör påpekas att även om bostadsfastighet ingår i arrendet omfattas även denna av skatteplikten.

Å andra sidan har arrendatorn avdragsrätt för hela den ingående momsen på arrendet enligt 8 kap. 10 § 1 st. ML. Här föreligger således en skillnad jämfört med hur utgiften för ärendet behandlas i inkomstskattehänseende, där avdragsrätt ej föreligger till den del arrendet är hänförligt till bostadsdelen.

Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning vid till- eller frånträde av arrende. Sådan betalning anses inte ha avseende på omsättning i ML:s mening. Varken skattskyldighet eller avdragsrätt uppkommer därför.

Jakt, fiske eller bete

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

Avverkningsrätt till skog

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnitt 4.5.4 och 18.4.6.

20.3.4 Rumsuthyrning

3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML

Skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skattesatsen är 12 procent, se avsnitt 14.2.1.

Förhandsbesked: Möblerade lägenheter

I ett förhandsbesked 1998-06-15 har SRN ansett att uthyrning av möblerade lägenheter är skattepliktig rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. Sökandebolaget hyrde ut möblerade lägenheter till företag och organisationer och verksamheten omfattade cirka 90 lägenheter, utrustade för självhushåll. Telefon, sänglinne, handdukar och städning m.m. kunde tillhandahållas mot särskild avgift. Hyrestiden varierade mellan ett dygn och sex månader. I motiveringen uttalar SRN att avgörande för bedömningen av om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är inte om lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. I förhandsbeskedet åberopades EG-domen C-346/95, Elisabeth Blasi. Förhandsbeskedet överensstämmer med SKV:s ståndpunkt.

Förhandsbesked: Lång- och korttidsuthyrning

SRN har i förhandsbesked 2000-10-04 besvarat ett antal frågor rörande skatteplikt för omsättningen beträffande ett bolags uthyrning av ett fritidshus.

Bolaget som bedrev en momspliktig försäljningsverksamhet uppförde en byggnad på egen fastighet för uthyrning. Såväl långtids- (ett år eller längre) som korttidsuthyrning till olika hyresgäster var

aktuell. Sänglinne, handdukar och städning skulle kunna tillhandahållas mot särskild avgift vid korttidsuthyrning.

SRN ansåg med stöd av 3 kap. 3 § 2 st. ML att bolagets långtidsuthyrning direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning var skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till moms. För att skattskyldighet ska föreligga krävs dock att fastighetsägaren ansöker om och beviljas så kallad frivillig skattskyldighet för uthyrningen (se avsnitt 21).

På frågan om bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet uttalade SRN, bl.a. med hänvisning till RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, att det avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är innehållet i och syftet med verksamheten. Eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är den enligt SRN:s mening att hänföra till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i momshänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten endast omfattade en fritidsbostad. SRN menade att detta ställningstagande var i överensstämmelse med sjätte direktivets bestämmelser i artikel 13 B.b och b 1 och det principiella synsätt som uttrycks i EG-domstolens dom den 12 februari 1998 i förhandsavgörandet C-346/95 Blasi.

SRN anser alltså att en uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör stadigvarande bostad och att uthyrningen i det fall som ovan beskrivs omfattas av skatteplikt.

Ett annat förhandsbesked 2001-11-21, avser ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag. Lägenheterna skulle användas som komplement till hyresgästens (hotellföretagets) sedvanliga rumsuthyrning i hotellverksamhet. SRN ansåg att uthyrningen utgjorde skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till moms. RSV överklagade inte förhandsbeskedet i denna del.

Hotellagen

Enligt lag (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse, den s.k. hotellagen, avses med hotell- och pensionatsrörelse en yrkesmässig verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad. Lagen gäller inte

– bostad som tillhandahålls som ett led i verksamhet för vård, tillsyn, utbildning eller uppfostran,

– ensligt belägen, obemannad stuga som står till allmänhetens förfogande för tillfällig övernattning,

– på campingplats belägen, enkelt utrustad stuga utan vatten och avlopp som uthyres till allmänheten som tillfällig bostad.

Vad som sägs om enkelt utrustad stuga på campingplats saknar dock betydelse i momshänseende då skatteplikt numera föreligger för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet.

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

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

SKV anser att med rumsuthyrning i hotellrörelse avses inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t.ex. uppackningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulett och andra spel.

Samtidiga tillhandahållanden

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

Förhandsbesked: Hotellfrukost

I RSV:s rekommendationer avseende serveringstjänster (RSV S 1995:20 avsnitt 4.2) framgår att om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) ska en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-10 ansett att en sådan uppdelning ska ske.

RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2001-07-05 (RÅ 2001 ref. 69).

Av RSV:s rekommendationer framgår vidare att försäljning av varor från s.k. minibar bör anses som varuförsäljning.

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

Tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter vilka, ingår som ett naturligt led i upplåtelse av campingplats eller motsvarande bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 procent. Gästhamnsavgifter kan däremot inte anses utgöra ett led i campingverksamhet utan beskattas med 25 procent, jfr RSV:s skrivelse, 1998-11-09, dnr 8567-98/901. Se även avsnitt 14.2.1.

Uthyrning av garage- och parkeringsplatser ska beskattas med 25 procent då sådan verksamhet är att hänföra till parkeringsverksamhet (se avsnitt 20.3.5).

Bed & breakfast

Uthyrning av möblerade rum inkl. frukost s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rumsuthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet. Beträffande yrkesmässighet se avsnitt 8.

Ungkarlshotell, studentrum m.m.

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

Kursgård

Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).

Flykting-förläggning

Uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande m.fl. har betraktats som hotellverksamhet vilket således medför skattskyldighet (RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82).

Vårdanstalter, internatskola

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

Hälsohem

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

Feriekurser

Konfirmationsundervisning, feriekurser m.m. bedrivs ofta i mindre fast organiserade former och i enskild regi. Förutom utbildning tillhandahålls även kost och logi.

På grund av de ändrade reglerna på utbildningsområdet fr.o.m. den 1 januari 1997 kan inte kurser av sådant slag hänföras till skattefri utbildning. Skattefrihet gäller tillhandahållande som sker som ett led i skattefri utbildning, jfr 3 kap. 8 § 2 st. ML. För tillhandahållanden som sker som ett led i annan utbildning gäller de allmänna reglerna i ML vid gemensamt tillhandahållande, dvs. en uppdelning ska ske enligt 7 kap. 7 § ML.

Ridläger

Genom de fr.o.m. den 1 januari 1997 införda bestämmelserna inom idrottsområdet anses ridutbildning som idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (se prop. 1996/97:10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.

20.3.5 Parkeringsverksamhet

3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML

Skatteplikten för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet omfattar såväl parkering på gatumark, tomtmark samt såväl på mark som i garage.

Angående verksamhet i kommunal och statlig regi, se avsnitt 8.2.4.

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1989/90:111 s. 197) framgår att uthyrning av parkeringsplats till boende i fastigheten inte i sig är att anse som parkeringsverksamhet. En förutsättning härför är att avtal ingåtts med samma parter. På motsvarande grunder är uthyrning av parkeringsplatser åt anställda normalt inte att anse som parkeringsverksamhet.

Har däremot en hyresvärd upplåtit åt ett parkeringsbolag att handha uthyrningen av parkeringsplatser på så sätt att bolaget ingår som avtalspart gentemot hyresgästen blir upplåtelsen däremot skattepliktig. Parkeringsbolaget bedriver parkeringsverksamhet och är i sin helhet skattskyldig för denna.

RR-dom: Upplåtelse till andra än boende

En bostadsrättsförening hyrde till övervägande del (60 %) ut garageplatser till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. SRN fann i förhandsbesked 2001-12-19 att uthyrningen till den del den avser upplåtelse av parkeringsplatser till andra än bostadsrättsinnehavare i föreningen, bl.a. med hänvisning till omfattningen, utgjorde yrkesmässig parkeringsverksamhet och att omsättningen i denna verksamhet var skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML.

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

Förhandsbeskedet överklagades och i dom 2003-10-24, mål nr 349-2002, gjorde RR samma bedömning som SRN och ansåg att upplåtelsen av parkeringsplatser till utomstående utgjorde sådan parkeringsverksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML. Enligt RR var verksamheten yrkesmässig enligt 4 kap. ML, eftersom upplåtelsen avsåg en näringsfastighet.

Förhandsbeskedet är även tillämpligt på upplåtelse av parkeringsplatser till anställda hos hyresgäst.

P-böter

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

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1995-12-11, som fastställdes av RR 1996-12-06 (RÅ 1996 not. 281), att ett parkeringsföretags avdragsrätt för ingående moms inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. SRN ansåg att sökandebolagets verksamhet avseende bevakning och kontrollavgifter hade en sådan naturlig anknytning till den övriga verksamheten att fråga var om en enda verksamhet, parkeringsverksamhet. RR anmärkte i målet att frågan om kontrollavgifternas behandling i skattepliktshänseende ej var föremål för prövning.

Förvaltning

Det förekommer att företag åtar sig att för fastighetsägarens räkning sköta och förvalta parkerings- och garageområden. Som enda ersättning härför får företaget behålla uppburna kontrollavgifter, s.k. nollavtal. Företaget tillhandahåller skattepliktiga förvalt-

ningstjänster åt fastighetsägaren och ska beskattas härför oavsett att hela ersättningen utgörs av uppburna kontrollavgifter.

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

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

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

20.3.6 Hamn och flygplats

3 kap. 3 § 1 st 6 p. ML

Från skattefriheten enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML undantas även upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats. Bestämmelsen har ersatt 1 § förordningen (1968:616) om skattskyldighet till moms för hamn- och flygplatsverksamhet såvitt avser upplåtelse för fartyg och luftfartyg. Skatteplikten har utsträckts till att gälla inte bara verksamhet som bedrivs i handelshamn utan även annan hamnrörelse. Tidigare omfattade skatteplikten endast trafikplats som drevs av Luftfartsverket eller kommun. Denna begränsning har numera upphört. Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avsåg redan tidigare upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av plan.

Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse av flygplats när fråga inte är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21–22 §§ ML gäller (avser i huvudsak hamn- och flygplatsavgifter för fartyg och flygplan i yrkesmässig trafik), se avsnitt 25.

Av prop. 1989/90:111 s. 198 framgår att den dåvarande gränsdragningen mot upplåtelsen av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. ska bestå (RSV/FB Im 1980:2 angående flygplatsavgift m.m.). Enligt förhandsbeskedet föreligger inte skattskyldighet vid uthyrning mot hyresavtal av ”permanenta lokalutrymmen i hangarerna” då en sådan uthyrning utgör en skattefri lokalupplåtelse enligt huvudregeln.

Hamnutrustning

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

Jämför vad som sägs om upplåtelse av uppläggningsplats för båtar m.m. i avsnitt 20.2.2.

Båtplatser i marina som upplåts för fritidsbåtar utgör enligt aktuell bestämmelse i 3 kap. 3 § ML skattepliktig omsättning.

Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod. I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria transaktionen – upplåtelse av sjöboden.

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

Upplåtelse av båtplats i gästhamn är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 25 %, se avsnitt 14.2.1.

I sammanhanget erinras om att enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML anses som en omsättning utomlands upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Detta innebär att sådana upplåtelser inte medför skattskyldighet till moms trots att omsättningen i sig är skattepliktig.

20.3.7 Förvaringsbox

3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML

Undantaget omfattar förutom förvaringsbox, även uthyrning av bankfack. I allmänhet torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom. I sådant fall blir 3 kap. 2 § 1 st. ML inte tillämpligt.

Uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt genom uteslutning från undantaget avseende bank- och finansieringsverksamhet i 3 kap. 9 § 2 st. ML.

20.3.8 Reklam på fastighet

3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML

Skatteplikten gäller här för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering. Tidigare krävdes att upplåtaren hade vidtagit särskilda anordningar eller åtgärder för att möjliggöra reklamen som exempelvis särskilda fästanordningar. Detta krav gäller således inte länge.

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

20.3.9 Byggnad m.m. för djur

3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML

Upplåtelsen är skattepliktig om djur ska hållas i byggnaden. Det är den faktiska användningen av byggnaden som är avgörande. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led. Det avgörande är att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning.

20.3.10 Väg, bro m.m.

3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML

Skatteplikt föreligger för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (se prop. 1992/93:190 s. 13).

EG-domar: Vägtull

EG-domstolens domar i målen C-359/97 Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland och C-83/99 Kommissionen mot Spanien, ger uttryck för att omsättning för vilken avgift tas ut i form av s.k. vägtull för tjänster som består i tillhandahållande av vägnät eller delar av vägnät är skattepliktig.

20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning

3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML

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

Se vidare avsnitt 28 Idrott.

20.3.12 Upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik

3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML

Skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 juli 2000 för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik under förutsättning att upplåtelsen sker till trafikoperatörer. Upplåtelse av del av terminalanläggning till näringsidkare som driver pressbyråkiosker, restauranger, boklådor etc. omfattas däremot inte av bestämmelsen.

20.3.13 Uthyrning av verksamhetslokal

3 kap. 3 § 2–4 st. ML

SKV kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares m.fl. begäran besluta om att fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skattskyldighet (frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. Se vidare avsnitt 21. En förutsättning för sådan skattskyldighet är att uthyrningen omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § 2–3 st. ML.

21 Uthyrning av verksamhets-lokal

21.1 Allmänt

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

Frivillig skatt-skyldighet

I syfte att undanröja nämnda skillnader har en möjlighet införts för fastighetsägare att begära s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 och 12 §§ i ML. Vidare kan, med vissa begränsningar, frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun och kommunalförbund oavsett användningssätt hos dessa (jämför avsnitt 21.2.2). Frivillig skattskyldighet kan under motsvarande förutsättningar medges första- och andrahandshyresgäster samt bostadsrättsinnehavare liksom konkursbon och sådana mervärdesskattegrupper som avses i 6 a kap. ML.

I en dom 2000-09-21, mål nr 2817-1998, har kammarrätten i Sundsvall haft att ta ställning till vad som avses med det i ML angivna begreppet uthyrning. Kammarrätten har därvid funnit att, i avsaknad av uttalanden i förarbetena till ML, begreppet hyra inte bör ges någon annan betydelse än den begreppet har i JB. 12 kap. JB har rubriken ”Hyra”. I 1 § av nämnda kapitel framgår att kapitlet avser avtal genom vilka hus eller delar av hus upplåts till

nyttjande mot ersättning. I det av kammarrätten prövade målet var förutsättningen den att upplåtelsen av den ifrågavarande fastigheten var vederlagsfri. Kammarrätten fann därvid att någon uthyrning inte förelåg.

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

EG-rätt

Av artikel 13 C i det sjätte direktivet framgår att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och ska närmare bestämma om dess användning.

Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet till valfrihet som artikel 13 C i sjätte direktivet medger.

Omsättningsland

Tjänst avseende fastighet är omsatt i det land där fastigheten är belägen. Uthyrning av fastighet kan därför mervärdebeskattas i Sverige endast om fastigheten är belägen här i landet (5 kap. 4 § ML). Frivillig skattskyldighet enligt ML kan alltså inte avse fastighet belägen i annat land.

Nya bestämmelser fr.o.m. 2001-01-01

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet ändrades fr.o.m. den 1 januari 2001 i syfte att minska administrativa och rättsliga problem. Huvuddragen i det tidigare systemet kvarstår men vissa betydelsefulla förändringar har skett. Bl.a. anges i ML att numera kan även konkursbo, andrahandshyresgäst och mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. ML medges frivillig skattskyldighet. Vidare anges direkt i lagen från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast får medges.

Från och med den 1 januari 2001 kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till utländska företagare som har rätt till återbetalning av moms enligt bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML.

En betydelsefull ändring är att frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Vidare gäller numera att när en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår som en huvudregel skattskyldigheten på den nye ägaren utan särskild ansökan och beslut.

De s.k. återföringsreglerna har fullt ut ersatts av jämkningsreglerna som korrigeringsinstrument av avdrag för ingående moms.

I vissa fall kan rättighet och skyldighet att jämka föras vidare till ny ägare av fastighet.

Vissa möjligheter införs att begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Detta gäller dels i samband med överlåtelse av fastighet och dels, enligt övergångsreglerna, mera generellt under en övergångsperiod.

Lagrum av särskild betydelse

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

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

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

21.2 Vad skattskyldigheten kan omfatta

21.2.1 Objekt som kan omfattas av skattskyldigheten

Byggnad eller annan anläggning

Skattskyldigheten kan omfatta uthyrning, helt eller delvis, av vad som utgör fastighet enligt ML. ML:s fastighetsbegrepp (1 kap. 11 § ML) skiljer sig i viss mån från jordabalkens fastighetsbegrepp. Så utgör t.ex. byggnad på ofri grund fastighet i ML:s mening. En närmare redogörelse för vad som utgör fastighet enligt ML finns i avsnitt 19.3. Det kan noteras att som fastighet betraktas inte enbart mark och byggnader utan även t.ex. byggnadstillbehör. Sådana tillbehör som ägs av någon annan än byggnadens ägare, t.ex. brandlarm, sprinkler och värmepanna anses som fastighet i momshänseende.

Stadigvarande bruk

Byggnad och annan anläggning räknas som fastighet om den anbragts för stadigvarande bruk på egen eller annans mark. SKV anser att en byggnad som med någorlunda grad av säkerhet kan bedömas komma att finnas kvar på fastigheten i minst fem år bör anses som byggnad för stadigvarande bruk. Vid bedömningen av om en byggnad är tillfällig eller inte, kan beslut angående fastighetstaxeringen och meddelade byggnadslov vara vägledande för bedömningen. Om byggnadslov beviljats för byggnaden för mer än fem år, men det är uppenbart att den kommer att avlägsnas

under något av de närmaste åren bör den betraktas som tillfällig.

En tillfällig byggnad bör inte betraktas som fastighet utan som annan vara. Flyttbar barack, manskapsbod eller tält bör normalt anses som tillfällig byggnad.

Lokal

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

Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad. En sådan enhet har normalt självständig karaktär. Ytor som avgränsats och har särskilda ingångar som kan låsas är exempel på sådana enheter. Ett annat exempel är takvåning för bilparkering som hyrs ut till ett varuhus.

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

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

Verksamhets-tillbehör och industritillbehör

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

Som framgår av avsnitt 23.3 anses dock i jämkningssammanhang inte industri- och verksamhetstillbehör som annat än lös egendom.

21.2.2 Stadigvarande användning m.m. hos hyresgästen

För frivillig skattskyldighet krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML.

Bedömningen av om en uthyrning sker för stadigvarande användning eller inte bör göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. Som framgår av avsnitt 21.4 kan dock i vissa fall frivillig skattskyldighet medges under s.k. uppförandeskede, dvs. innan hyresavtal träffats. SKV anser att hyresavtal som gäller för obestämd tid eller för en bestämd tid av minst ett år bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning bör också anses uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. I de fall hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering,

eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. Därvid får en avvägning göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.

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

Exempel

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

Staten, kommun m.fl.

När det gäller uthyrning till staten, kommuner, kommunalförbund, utländska beskickningar, karriärkonsulat, vissa internationella organisationer som avses i 10 kap. 6 § ML, samt representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna krävs att hyresgästen använder det hyrda objektet stadigvarande i sin verksamhet. Vid uthyrning till staten, kommuner och kommunalförbund behöver denna hyresgästs verksamhet inte vara av sådant slag att den medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Se dock avsnitt 21.3.1 vad gäller vissa begränsningar i möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till kommuner och kommunalförbund. Med verksamhet förstås även vidareuthyrning av förhyrt objekt. I den fortsatta redogörelsen avses, om inte annat anges, med uttrycket staten och kommun, även kommunalförbund beskickningar, konsulat och ovannämnda organisationer.

Uthyrning på deltid

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning anser SKV vara att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte bör godtas att omfattas av frivillig skattskyldighet. Så bör inte godtas uthyrning till ett företag av en lokal t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan.

21.3 Personer som kan medges frivillig skattskyldighet

9 kap. 1 §, ML
3 kap. 3 § 2 st. och 3 st., 1 och 2 p. ML

Frivillig skattskyldighet vid uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet kan medges fastighetsägare, första- och andrahandshyresgäst, bostadsrättshavare, konkursbo samt mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. ML. För mervärdesskattegrupp gäller

att ansökan om frivillig skattskyldighet ska inges av grupphuvudmannen (se avsnitt 21.3.4).

9 kap. 2 §, 3 kap. 3 § 3 st. 3 p. ML

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

21.3.1 Fastighetsägare

Fastighetsägare

Fastighetsägare kan medges frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet eller del av fastighet för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Enligt SKV:s uppfattning bör bedömningen av om frivillig skattskyldighet kan medges eller ej som regel ske på lokalnivå. Det innebär att om en hyresgäst med s.k. blandad verksamhet hyr flera lokaler av en fastighetsägare, kan denne inte bli frivilligt skattskyldig avseende lokaler i vilka hyresgästen enbart bedriver skattefri verksamhet. Om hyresgästen använder vissa lokaler såväl för skattepliktig som skattefri verksamhet, kan ändock fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av dessa lokaler. I dessa fall begränsas dock hyresgästens rätt till avdrag för ingående moms på hyran.

Exempel

A hyr ut en lokal till B som i denna bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet enligt ML (s.k. blandad verksamhet). A kan bli frivilligt skattskyldig för hela uthyrningen till B. A får då full avdragsrätt för ingående moms på kostnader för t.ex. ombyggnad, reparation och drift av lokalen. B har endast rätt till delvis avdrag för skatten på hyran. B:s avdrag bör beräknas på så sätt att det bäst återspeglar lokalens användning i de olika verksamhetsgrenarna. Se vidare avsnitt 21.10.1 och 15.4.2 beträffande avdrag i blandad verksamhet.

Det förekommer att företag av en och samma uthyrare hyr, förutom lokaler direkt använda i den skattepliktiga verksamheten, parkeringsplatser vilka företaget sedan upplåter till sina anställda. Vissa anställda nyttjar parkeringsplatserna för parkering av bilar som används endast till och från arbetet, medan andra anställda parkerar bilar som används i tjänsten till viss del. Uthyraren bör kunna medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen av samtliga dessa parkeringsplatser.

Som framgår av avsnitt 21.4 kan fastighetsägare, om särskilda skäl föreligger, medges frivillig skattskyldighet under s.k. uppför-

andeskede trots att någon uthyrning ännu inte påbörjats.

När det gäller uthyrning till staten eller kommun kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet. Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skattskyldighet endast medges delvis för uthyrningen. Beträffande stadigvarande bostad se avsnitt 15.2.10.2.

Fastighetsägare är den som äger sådan egendom som anges i 1 kap. 11 § ML. Som fastighetsägare kan alltså anses den som äger tillbehör som inmonterats i annans byggnad om tillbehöret utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vad gäller fastighetsbegreppet se avsnitt 21.2.1 samt 19.3.

Tomträttsinnehavare

Med fastighetsägare likställs tomträttsinnehavare.

Bostadsrätt

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

Övertagande av fastighet

Om fastighet som överlåts omfattas av frivillig skattskyldighet, övertar utan särskild ansökan och beslut den nye ägaren överlåtarens frivilliga skattskyldighet. Dock finns möjlighet innan den nye ägarens tillträde att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Se avsnitten 21.5 och 21.11. Med överlåtelse avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Särskilt om vidareuthyrning

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

Särskilt om uthyrning till hotellföretag

Den som äger fritidsstugor på sin fastighet kan under vissa omständigheter bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fritidsstugorna till hotellföretag som i sin tur hyr ut stugorna i hotellverksamheten. Hotellföretaget är i ett sådant fall skattskyldigt

enligt de allmänna reglerna i ML (3 kap. 3 § 1 st. 4 p.).

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

SRN har i ett förhandsbesked 2001-11-21 förklarat att skatteplikt föreligger för ett bolags uthyrning av lägenheter till ett hotellföretag. Vidare har SRN ansett avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML beträffande stadigvarande bostäder inte vara tillämpligt i fallet. Förhandsbeskedet överklagades av RSV till den del det avsåg frågan om avdrag. RR fastställde förhandsbeskedet i dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174. Se även avsnitt 15.2.10.2 och 21.10.3

21.3.2 Första- och andrahandshyresgäst eller bostadsrättsinnehavare

Den som hyr lokal m.m. i första eller andra hand kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning i andra respektive tredje hand. Vad gäller krav på stadigvarande användning hos hyresgästen samt krav på dennes momsstatus, liksom beträffande begränsningar vid uthyrning till staten eller kommun, gäller här samma bestämmelser som vid fastighetsägares uthyrning. Se nästföregående avsnitt. Motsvarande gäller för bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till lokaler som denne innehar med bostadsrätt.

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

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

Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten

Övertagande av hyresrätt m.m.

Om den som överlåter en hyresrätt eller en bostadsrätt varit frivilligt skattskyldig för uthyrning i lokalen, övergår som regel den frivilliga skattskyldigheten på övertagaren utan särskild ansökan och beslut. Se avsnitt 21.5 och 21.13.

21.3.3 Konkursbo

Om den som är frivilligt skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet enligt 6 kap. 3 § ML skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Konkursboet övertar således utan särskild begäran eller prövning den frivilliga skattskyldigheten. Enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § SBL ska konkursförvaltaren anmäla konkursboet för registrering hos SKV.

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

21.3.4 Mervärdesskattegrupper

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

21.4 Uppförandeskede

Förutsättningar

Frivillig skattskyldighet kan medges efter ansökan av fastighetsägare, konkursbo eller av sådan grupphuvudman som avses i 6 a kap. ML. Fråga ska vara om fall när byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut på sådant sätt att frivillig skattskyldighet skulle kunna erhållas när uthyrningen påbörjats.

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

Hyresgäster och bostadsrättshavare kan inte medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Så kan t.ex. en franchisegivare som hyr en lokal och som avser att efter en omfattande ombyggnad hyra ut den till en franchisetagare, inte bli frivilligt skattskyldig under den tid han låter utföra ombyggnaden av

lokalen. Om däremot hyresavtalet ska ingås mellan fastighetsägaren och franchisetagaren, och fastighetsägaren låter utföra ombyggnaden, kan fastighetsägaren medges frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet.

Särskilda skäl

Uppförandet av en byggnad medför vanligen höga investeringskostnader och tar lång tid i anspråk. Så kan också vara fallet vid mera omfattande till- och ombyggnader. Stora påfrestningar på fastighetsägarens likviditet kan då uppkomma. Med särskilda skäl bör därför främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående moms under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Även i fall av mera omfattande till och ombyggnadsarbeten som berör i princip hela fastigheten kan särskilda skäl anses föreligga.

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

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

Avsikten styrkes

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

Övrigt beträffande sökanden

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

Sådant som kan tala mot frivillig skattskyldighet under uppförandeskede är, enligt proposition 1999/2000:82, s. 72, uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarligt slag, konkurser, skatteskulder eller andra större skulder m.m. Tidsaspekten torde dock normalt kunna vägas in vid bedömningen. Anmärkningar som ligger för-

hållandevis nära ansökningstidpunkten bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.

Avslagsbeslut

Om SKV anser att omständigheterna är sådana att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede inte bör medges, meddelar SKV avslagsbeslut. Se vidare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 avsnitt 26.

Avdrag

Den som förklarats frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har rätt till avdrag för ingående moms enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Rätt till avdrag föreligger då för moms på kostnader avseende förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. I proposition 1999/2000:82, s. 85, anges att vid fastighetsuthyrning bör som huvudregel gälla att rätt till återbetalning av moms aldrig bör komma ifråga avseende kostnader som hänför sig till tid innan beslut om frivillig skattskyldighet. På samma sida i propositionen uttalas vidare att motsvarande synsätt bör gälla för dem som förklarats frivilligt skattskyldiga under uppförandeskede. I de fall dessa senare kan komma att få avdrag enligt jämkningsreglerna (t.ex. vid ändrad användning), bör ingående moms som är hänförlig till tiden innan beslut om frivillig skattskyldighet räknas av från det belopp som fastighetsägaren genom årlig jämkning kan få återbetalat.

Avdrag genom jämkning förutsätter att ändrad användning uppkommit. I fallen av uppförandeskede anser SKV att någon faktisk användning av fastigheten inte förelegat under tiden innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Den har då inte använts vare sig i verksamhet som medfört skattskyldighet eller verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Jämkning till fastighetsägarens fördel på grund av ändrad användning kan då inte senare medges för den moms som avser tid innan skattskyldigheten inträtt. Detta synsätt överensstämmer med det propositionsuttalande som hänvisats till i nästföregående stycke.

För dem som förklarats frivilligt skattskyldiga först sedan hyresgäst tillträtt lokal som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, kan i vissa fall avsteg från den ovannämnda huvudregeln göras, genom att s.k. retroaktivt avdrag medges (se avsnitt 21.10.2). Avdrag kan då erhållas för moms som har avseende på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Denna möjlighet finns inte för den som blivit frivilligt skattskyldig redan under uppförandeskedet.

Det ovannämnda innebär att den som förklaras frivilligt skattskyldig under uppförandeskede inte kan erhålla avdrag för den moms som belöper på förvärv som gjorts innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Varken retroaktivt avdrag eller jämkning

till fastighetsägarens fördel kan komma ifråga. I den ovannämnda propositionen, s. 86, uttalar regeringen att detta förhållande inte leder till bristande konkurrensneutralitet, då varje fastighetsägare har en möjlighet att avvakta med att ansöka om frivillig skattskyldighet till dess att uthyrningen påbörjats. Av avsnitt 21.10.2 framgår att om retroaktivt avdrag ska påräknas får dock i princip inte ansökan ha kommit in till SKV efter hyresgästens tillträde utan ska ha lämnats in dessförinnan.

SKV får, redan innan uthyrning påbörjas, besluta att frivillig skattskyldighet under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Upphävande av beslut

SKV har här getts möjlighet att stoppa fortsatt avdragsrätt. Det kan t.ex. gälla fall där fastighetsägaren inte längre har för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska vara sådana att om de förelegat vid SKV:s beslut något medgivande till frivillig skattskyldighet inte skulle ha getts. Enbart det faktum att en skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart vid färdigställandet utgör inte en sådan omständighet. Det krävs dock inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren medvetet lämnat oriktiga uppgifter. Möjligheten att besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra omfattar också fall då omständigheterna ändrats efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för byggnationen till att – om inte helt så i vart fall delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

SKV:s uppfattning är att beslut som avses här kan fattas endast under uppförandeskedet. Har fastigheten börjat hyras ut kan förhållandena vara sådana att skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.11.

Vidare anser SKV att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Jämkning och återbetalning

Om frivillig skattskyldighet som beslutats att gälla fr.o.m. uppförandeskedet senare upphör, ska jämkning av avdrag ske samt återbetalning göras av ingående moms. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

21.5 Den frivilliga skattskyldighetens början

Allmänt

Till och med utgången av år 2000 har ML inte innehållit några bestämmelser om från vilken tidpunkt frivillig skattskyldighet tidigast kunnat gälla.

Från och med januari 2001 har direkt i ML angetts när skattskyldigheten tidigast inträder. Tre typfall kan urskiljas.

När nedan anges fastighet avses i förekommande fall även hyres- och bostadsrätter.

Överlåtelsefall

Då överlåtare av fastighet eller av hyres-/bostadsrätt är frivilligt skattskyldig vid överlåtelsetillfället går nämnda skattskyldighet utan särskild ansökan och beslut över på förvärvaren om inte parterna begär att så inte ska ske. Det gäller såväl vid onerösa som benefika äganderättsövergångar. Övertagaren blir då frivilligt skattskyldig med automatik i samband med att han tillträder fastigheten. Skattskyldigheten för överlåtaren kvarstår till samma tidpunkt. Kontinuitet i beskattningen uppnås då.

Som framgår av avsnitt 21.11 kan dock parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Uppförande-skeden

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till SKV eller den senare dag som sökanden angett.

Övriga fall

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

I dessa fall inträder den frivilliga skattskyldigheten den dag då ansökan inkommer till SKV eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Konsekvenser av inträdet

Som framgår ovan kan frivillig skattskyldighet numera aldrig inträda innan den dag då ansökan kommer in till SKV i de fall då skattskyldigheten ska grundas på ansökan. Detta är en stor förändring mot vad som gällt tidigare.

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

Som framgår av avsnitt 21.8 anser SKV att hyresgäst inte har rätt till avdrag för som moms oriktigt betecknade belopp.

21.6 Beskattningsunderlag

Allmänt

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

I beskattningsunderlaget vid uthyrning ingår ersättning för tillhandahållande av exempelvis gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. Exempel på annat som ingår i beskattningsunderlaget är ersättning för fastighetsskatt samt tillägg för indexförändring. Sådant som nu nämnts ingår i beskattningsunderlaget även om det debiteras särskilt. Vidare ingår ersättning för upplåtelse av industri- och verksamhetstillbehör, om upplåtelse av sådana ingår i den frivilliga skattskyldigheten. Däremot ingår inte ersättning för utsändande av betalningspåminnelser och dylikt i beskattningsunderlaget.

Hyresgäst med blandad verksamhet

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

Franchising

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

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

Uttagsbeskattning

Om en hyresgäst erlägger en hyra som är subventionerad i sådan omfattning att hyresbeloppet understiger självkostnaden för den som hyr ut lokalerna, kan i vissa fall uttagsbeskattning hos denne

komma ifråga. Bestämmelser om sådan uttagsbeskattning finns i 2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML. Av nämnda lagrum framgår dock att uttagsbeskattning inte ska ske om nedsättningen är marknadsmässigt betingad. Uttagsbeskattning torde därför som regel inte komma ifråga exempelvis vid sådana introduktionserbjudanden som innebär att nya hyresgäster får hyresfrihet eller mycket låg hyra under en begränsad tid. Uttagsbeskattningsreglerna blir normalt tillämpliga endast om uthyrare och hyresgäst har intressegemenskap och hyresnedsättningen därutöver inte är marknadsmässigt betingad. Uttagsbeskattning kan aktualiseras även om den som beviljas förmånen av den låga hyran är den ende hyresgästen.

Skadestånd

När ett hyreskontrakt upphör i förtid kan hyresgästen bli skyldig att som kompensation betala hyresvärden ett visst belopp. Som regel är förhållandena sådana att en sådan kompensation inte bör ses som hyra utan närmast som skadestånd. Beloppet utgör då inte ersättning för tillhandahållen tjänst och ska inte beläggas med moms.

21.7 Faktureringsskyldighet

Allmänt
11 kap. 1 och 8 §§ ML

Nya faktureringsregler har införts i ML fr.o.m. den 1 januari 2004. Enligt de nya reglerna ska varje näringsidkare säkerställa att faktura utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare. Beträffande fakturering se vidare avsnitt 17.

Uppgifter i fakturan

En hyresfaktura ska innehålla utfärdandedatum, unikt löpnummer, säljarens registreringsnummer till moms, säljaren och köparens namn och adress, vad transaktionen avser, dvs. vilken lokal och hyresperiod fakturan avser samt uppgifter om ersättningen, skattesats och skattens belopp.

Mindre belopp

Av 11 kap. 9 § ML framgår att fakturans innehåll får frångås om fakturan är på mindre belopp. SKV anser inte att bestämmelsen bör tillämpas beträffande hyresfakturor.

Retroaktivt avdrag för annans ingående moms
8 kap. 19 § ML

I vissa fall har förvärvare av fastighet (även hyresrätt och bostadsrätt) rätt till s.k. retroaktivt avdrag för överlåtares ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Se vidare avsnitt 21.10.2.

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

I ML anges inte direkt att uppgifterna ska vara specificerade på lokalnivå. I förvärvarens intresse kan dock ligga att se till att han

erhåller sådana specificerade uppgifter. I annat fall kan han kanske inte rätt beräkna sitt retroaktiva avdrag. Inte heller kan han kanske rätt utföra jämkning i samband med senare inträffade omständigheter, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse. Jämkningsbeloppet kan då få komma att beräknas skönsmässigt.

Förvärvaren kan vid kontakt med överlåtaren hänvisa till att handlingen bör vara specificerad på så sätt att kravet i 8 kap. 19 § 4 st. 3 p. ML kan anses uppfyllt. Där föreskrivs att handlingen ska innehålla ”övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning”.

Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka
8 kap. 15–17 och 20 §§ ML

I avsnitt 21.12.1.1 anges att vid överlåtelse av investeringsvaror (t.ex. fastigheter och hyres/bostadsrätter) går överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms ofta över på förvärvaren. Det kan bli aktuellt t.ex. vid överlåtelse av fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller som avses bli det hos förvärvaren.

I sådana fall kan jämkning fullgöras hos förvärvaren endast om han från överlåtaren erhållit en handling som innehåller för jämkningen nödvändiga uppgifter. Överlåtaren är skyldig att utfärda sådan handling även om förvärvaren inte begär det.

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

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

Överlåtaren ska i sina räkenskaper ha ett underlag som visar att hans redovisning av moms skett korrekt. För det ändamålet krävs att överlåtaren har en sådan handling som avses här. Köparen bör inom linjen i årsbokslutet ange att det finns en ansvarsförbindelse beträffande ingående moms som eventuellt kan komma att leda till en jämkning och betalning till staten. Därvid bör en hänvisning göras till den grundläggande verifikationen.

Om den som överlåter en investeringsvara har erhållit en sådan handling som avses här från tidigare överlåtare, är han i sin tur skyldig att vidarebefordra denna handling till sin egen förvärvare

om vad som angetts i handlingen har betydelse för denne förvärvares rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms. En handling av här avsett slag kan alltså vidarebefordras i flera led.

Uppgifter i handling

Den handling som överlåtaren ska lämna i de nämnda övertagandefallen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför bör handlingen återge

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

21.8 Hyresgästs avdragsrätt

De allmänna bestämmelserna i ML angående avdragsrätt (se avsnitt 15) för ingående moms är tillämpliga när det gäller hyresgästs avdragsrätt för skatt på hyra. Begränsningar i avdragsrätten kan därför komma ifråga då hyresgästen har s.k. blandad verksamhet eller om det förhyrda objektet inrymmer en stadigvarande bostad.

Rätten till avdrag ska styrkas med faktura för avsedd hyresperiod som innehåller de uppgifter som anges i avsnitt 21.7.

Beträffande tidpunkten för avdrag se avsnitt 21.9.

Felaktig debitering

Som framgår av avsnitt 21.5 har uthyrare inte rätt att debitera moms på hyra som avser tid vilken inte omfattas av hans frivilliga skattskyldighet. Det torde trots detta kunna förekomma att debitering oriktigt sker av vad som betecknas moms.

Beloppet utgör dock inte moms i ML:s mening. Avdrag hos hyresgästen kan erhållas endast för vad som faktiskt är moms.

Att hyresgästen kan anse sig ha varit i god tro saknar enligt SKV:s bedömning relevans när det gäller rätten till avdrag.

Se vidare avsnitt 15.5.

21.9 Tidpunkt för redovisning och avdrag för skatt på hyror

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

Förskott

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

Exempel

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

Ej förskott

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

Exempel

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

Om någon av parterna tillämpar bokslutsmetoden inträder redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten först då betalning erhålls respektive erläggs. Särskilda regler gäller dock för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Se avsnitt 18.1.

Frivillig skattskyldighet före beslutsdag

Det kan förekomma att SKV fattar beslut om frivillig skattskyldighet vid en sådan tidpunkt att beslutet ska gälla för tid innan beslutsdagen men inte innan ansökningsdagen. I sådana fall ska uthyrarens utgående respektive ingående moms som belöper på tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen redovisas för den första redovisningsperioden efter beslutet.

Exempel

Ansökan kommer in till SKV 2003-02-01. Hyresgästen har då tillträtt lokalen. SKV fattar beslut 2003-03-15 att frivillig skattskyldighet ska gälla fr.o.m. 2003-02-01. Den utgående respektive ingående moms som belöper på tiden 1 februari–15 mars ska redovisas i skattedeklarationen som avser redovisningsperioden april.

21.10 Avdragsrätt

21.10.1 Avdrag för löpande kostnader

Allmänt

De allmänna bestämmelserna i 8 kap. ML om avdrag för ingående moms gäller även verksamheter som avser uthyrning av fastighet.

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

Blandad verksamhet

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

- för skatt på förvärv till den del som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger oinskränkt avdragsrätt,
- för skatt på förvärv till den del som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten föreligger ingen avdragsrätt,
- för skatt på förvärv som är gemensamma för de delar av verk-

samheten som medför respektive inte medför skattskyldighet ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående momsen delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

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

Fördelnings-grunder

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

Exempel

En fastighetsägare låter uppföra en byggnad som består av bostäder och butikslokaler. Bostadsytan uppgår till 500 kvm och lokalytorna likaledes till 500 kvm. Av lokalytorna hyrs 400 kvm ut till en hyresgäst som ska bedriva försäljning av varor, och resterande 100 kvm till en tandläkare (momsfri verksamhet). Fastighetsägaren registreras för frivillig skattskyldighet. Han yrkar sedan avdrag för den ingående momsen på byggnationen. I första hand görs en uppdelning av den ingående momsen utifrån produktionskostnaden för de olika lokalerna respektive bostäderna. Vad som återstår av den ingående momsen därefter, t.ex. sådant som har avseende på gemensamhetsutrymmen, fördelas efter skälig grund, vilket kan vara fördelning efter ytor. Avdragsgill del av den ingående momsen på gemensamma förvärv blir då 40 % (400:1 000). Hade fördelning utifrån produktionskostnaden överhuvudtaget inte varit möjlig i fallet, hade hela

den ingående momsen fått fördelas med ledning av ytor.

95 %-reglerna

I avsnitt 15.4.2 redogörs för de s.k. 95 %-reglerna. Dessa är tillämpliga även vad gäller frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Vid tillämpning av dessa regler ska i förekommande fall avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. ML (stadigvarande bostad) liksom övriga generella avdragsförbud i ML beaktas.

Förmånsrätt

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

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

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

Mäklararvode

RSV har i skrivelse 2001-08-10, dnr 8325-01/100, lämnat sin syn på frågan om rätt till avdrag för moms på mäklararvode vid köp respektive försäljning av fastighet. Skrivelsen är föranledd av utgången i två förhandsbesked i SRN 2001-06-18 och vad som sägs i skrivelsen berör i förekommande fall de som är frivilligt skattskyldiga eller avser att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastighet.

Mot bakgrund av innehållet i förhandsbeskeden och RSV:s skrivelse föreligger rätt till avdrag för moms på mäklararvoden såväl i de fall fråga är om förvärv av fastighet som avses användas i verksamhet som ska medföra frivillig skattskyldighet, som i de fall fråga är om försäljning av fastighet som ingått i verksamhet som medfört frivillig skattskyldighet.

Om fastigheten ifråga avses användas, respektive har använts, även för verksamhet som inte medför skattskyldighet, eller innefattar stadigvarande bostad, kan avdrag inte erhållas för hela momsbeloppet på mäklararvodet. Jämför vad som anges ovan

under Allmänt och Blandad verksamhet.

Lagerhållning

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

21.10.2 Retroaktivt avdrag

Allmänt
9 kap. 8 § ML

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

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

Jämkning utgör det normala korrigeringsinstitutet då avdrag för ingående moms ska medges med högre eller lägre belopp efter t.ex. ändrad användning av fastigheten jämfört med då byggnadstjänsterna förvärvades. I de fallen då fastigheten inte tagits i bruk före tidpunkten för den frivilliga skattskyldigheten kan dock faktiskt ändrad användning inte anses föreligga i och med att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inträder. I de fallen bör därför jämkningsreglerna inte tillämpas.

Fastighetsägare, hyresgäster m.fl.

För de fallen har i stället införts en möjlighet att erhålla s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Till och med den 31 december 2000 var denna rätt förbehållen fastighetsägare. För tid därefter gäller samma möjlighet för andra som förklarats frivilligt skattskyldiga, såsom t.ex. för första- och andrahandshyresgäster.

Uppförandeskede

För de som förklarats frivilligt skattskyldiga under s.k. uppförandeskede gäller inte bestämmelserna om retroaktivt avdrag. Dessa erhåller i stället avdrag för den ingående momsen enligt de allmänna reglerna. Som framgår vid kantrubriken allmänt i detta avsnitt föreligger rätt till avdrag för moms på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträtt. För en närmare redogörelse beträffande rätten till avdrag för den som medgetts frivillig skattskyldighet under uppförandeskede se avsnitt 21.4.

Ny-, till och ombyggnadsarbeten

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

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

Tidsgräns

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

Ej tagits i bruk

När det gäller arbeten som utförts eller låtit utföras av den som yrkar det retroaktiva avdraget gäller att avdrag kan medges endast om den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena inte tagits i bruk efter åtgärderna men innan den frivilliga skattskyldigheten inträtt. Om så skett kan retroaktivt avdrag i princip inte erhållas. Om fastigheten hyrts ut momsfritt eller tagits i anspråk för egen momsfri verksamhet, och sedan kommer att användas i verksamhet för vilken frivillig skattskyldighet medges, kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas med stöd av reglerna om jämkning. Se vidare avsnitt 21.12 och 23.

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

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

hyresgäst utan skattskyldighet.

SKV anser att retroaktivt avdrag bör kunna medges i de fall uthyrning till hyresgäst som är skattskyldig har pågått en kort tid innan ansökan om frivillig skattskyldighet kommit in till SKV. I de fallen anser SKV att det är fråga om en och samma verksamhet som pågår såväl före som efter ansökningsdagen. Med kort tid avses här att ansökan kommit in till SKV kalendermånaden efter den då hyresgästen tillträdde lokalen. Att ansökan kommer in till SKV ett fåtal dagar efter utgången av nämnda kalendermånad bör inte heller medföra att retroaktivt avdrag inte medges.

Då ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder utförts eller låtit utföras av tidigare ägare till fastigheten (varmed här likställs hyresrätt) gäller att retroaktivt avdrag inte kan komma ifråga hos förvärvaren av fastigheten om denne haft rätt till avdrag enligt vad som anges i 8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML (förvärv från den som uttagsbeskattats i byggnadsverksamhet). Inte heller kan retroaktivt avdrag medges om överlåtaren medgetts frivillig skattskyldighet och inte heller om den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av byggnadsarbetena i bruk efter åtgärderna men innan frivillig skattskyldighet medgetts förvärvaren.

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

A contofakturor

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

Exempel

En byggnadsentreprenad påbörjas i slutet av år 2001. Under år 2002 erlägger byggherren a contobelopp inklusive moms till entreprenören. Slutbesiktning av entreprenaden sker i januari år 2003. Under förutsättning att fastighetsägaren beviljas frivillig skattskyldighet senast under december år 2006, och han inte tagit fastigheten i bruk innan dess, har han avdragsrätt för den ingående momsen avseende entreprenaden.

Tidsfristen räknas på samma sätt om slutbesiktningen sker under december år 2003.

Utvidgat reparationsbegrepp

Sådana ombyggnadsarbeten som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som berättigar till direktavdrag vid inkomstbeskattningen berättigar till retroaktivt momsavdrag. Karaktären av arbetena är avgörande för bedömningen.

Blandad verksamhet

Vid fall av blandad verksamhet ska momsen fördelas i en avdragsgill och en inte avdragsgill del.

Driftkostnader

För ingående moms på driftkostnader föreligger inte rätt till retroaktivt avdrag.

Tidpunkt för retroaktivt avdrag

Avdrag får i sin helhet göras i den redovisningsperiod under vilken den frivilliga skattskyldigheten inträtt för fastighetsägaren. Om den frivilliga skattskyldigheten inträder successivt för olika lokaler, inträder dock avdragsrätten successivt. Dock kan avdrag aldrig medges efter utgången av den ovannämnda treårsfristen.

Inkomsttaxeringen påverkas

Då retroaktivt avdrag för moms erhålls påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring. Det är fallet då det retroaktiva avdraget har avseende på moms hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen (15 kap. 6 § och 19 kap. 14 § IL).

21.10.3 Begränsningar av avdragsrätten

De allmänna begränsningar av avdragsrätten som anges i 8 kap. ML, t.ex. beträffande stadigvarande bostad och personbil, gäller även den som är frivilligt skattskyldig.

I dom 2002-11-14, RÅ 2002 not. 174, har RR ansett avdragsförbudet beträffande stadigvarande bostad inte vara tillämpligt vid bolags uthyrning av byggnader till hotellföretag.

Se avsnitt 15.2.10.

21.11 Skattskyldighetens upphörande

Allmänt
9 kap. 6 § ML

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte föreligger längre. Den skattskyldige har alltså inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet. Dock kan i samband med överlåtelse av fastighet upphörande av frivillig skattskyldighet medges efter ansökan (se nedan i detta avsnitt). Av övergångsbestämmelserna till den ändrade lagstiftningen framgår också att vissa möjligheter finns att träda ur systemet med frivillig skattskyldighet under förutsättning

att ansökan har gjorts före den 1 januari 2002. Se avsnitt 21.15.

Ändrad användning
9 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML

Skattskyldighet avseende uthyrning av lokaler i en fastighet kan upphöra vid skilda tidpunkter. Exempel på sådant som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och skattefri hyresgäst i stället hyr samma lokal samt då lokal tas i anspråk som bostad.

Ett annat exempel är då förstahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör. Även fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet kan då upphöra. I vissa fall då andrahandshyresgästs frivilliga skattskyldighet upphör kan såväl förstahandshyresgästens som fastighetsägarens skattskyldighet upphöra.

Brand, rivning
9 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML

Om en byggnad eller del av byggnad i sin helhet förstörs eller rivs så att den inte längre kan användas upphör den frivilliga skattskyldigheten. Om en byggnad endast delvis skadats så att den där bedrivna verksamheten kan fortsätta efter reparation av byggnaden anser SKV att den frivilliga skattskyldigheten bör kvarstå. Avdragsrätt föreligger då för den ingående momsen på reparationskostnaderna.

Anmälan
9 kap. 7 § 2 st. ML

Vid ändrad användning, och vid brand eller rivning, upphör den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och utan beslut från SKV. Skattskyldigheten upphör på grund av faktiskt inträffade omständigheter. Anmälan ska göras till SKV om förhållande som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör. Sådan anmälan kan göras på blankett SKV 5723.

Outhyrda lokaler

Om uthyraren har för avsikt att hyra ut den tomma lokalen till hyresgäst som är skattskyldig enligt ML, bör frågan om den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra eller inte prövas först vid den tidpunkt då lokalen används på nytt. Om uthyrning då sker till hyresgäst med momsfri verksamhet, eller i övrigt tas i anspråk för annat än verksamhet som kan medföra frivillig skattskyldighet enligt ML, bör enligt SKV den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört vid den tidpunkt då den nya uthyrningen eller användningen inträder. Om innan dess annan händelse inträffar, t.ex. ombyggnad för användning i momsfri verksamhet eller som bostäder, bör den frivilliga skattskyldigheten anses ha upphört när den händelsen äger rum. Vidare anser SKV att om det är sannolikt att den outhyrda lokalen inte ska användas i skattepliktig uthyrningsverksamhet i fortsättningen, den frivilliga skattskyldigheten bör upphöra då den uthyrning som grundade den frivilliga skattskyldigheten upphörde.

Uppförandeskede
9 kap. 6 § 2 st. ML

Frivillig skattskyldighet kan under vissa förutsättningar medges under s.k. uppförandeskede. Se avsnitt 21.4. SKV får, redan innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att sådan

skattskyldighet ska upphöra om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren inte längre kan anses ha för avsikt att efter färdigställandet av byggnaden bedriva skattepliktig uthyrning. Omständigheterna ska då vara av sådan art att om de förelegat eller varit kända vid SKV:s beslut om frivillig skattskyldighet något medgivande inte skulle ha getts.

SKV:s uppfattning är att beslut om upphörande av frivillig skattskyldighet i fall som avses här kan avse såväl hel som del av fastighet.

Efter det att uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats kan här avsedda beslut inte fattas. Förhållandena kan då i stället vara sådana att skattskyldigheten kan upphöra på grund av sådant som avses ovan under Ändrad användning.

Enbart det faktum att någon skattepliktig uthyrning inte kommer till stånd omedelbart efter färdigställandet utgör inte skäl för upphörande av den frivilliga skattskyldigheten.

Det krävs inte för att skattskyldigheten ska kunna upphävas att fastighetsägaren i sin ansökan om frivillig skattskyldighet har lämnat oriktiga uppgifter. Möjlighet att besluta om att skattskyldigheten ska upphöra omfattar även fall då omständigheternas ändras efter det att medgivandet gavs. Det kan t.ex. vara så att fastighetsägaren under den tid byggnationen pågår ändrar planerna för denna till att – helt eller delvis – avse bostäder i stället för lokaler.

Överlåtelse av fastighet
9 kap. 6 § 3 st. ML
Gemensam ansökan före tillträdet

Av avsnitt 21.5 framgår att vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet vid överlåtelsetillfället övergår den frivilliga skattskyldigheten på förvärvaren av fastigheten utan särskild ansökan och utan beslut av SKV. Dock ska SKV besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid den nye ägarens tillträde av fastigheten om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Om inte denna möjlighet funnes skulle skattskyldigheten inte kunna ses som frivillig för förvärvaren. Ansökan kan lämpligen göras på blankett SKV 5724.

Att parterna gemensamt ska inge ansökan om skattskyldighetens upphörande har sin grund i att det är av vikt att båda är medvetna om de eventuella jämkningskonsekvenserna vid överlåtelsen. Se vidare avsnitt 21.12.1.

SKV anser att begäran om upphörande av frivillig skattskyldighet kan avse såväl hel som del av fastighet.

Om utträde begärts och beviljats, kan enligt SKV:s uppfattning förvärvaren av fastigheten senare begära frivillig skattskyldighet för samma fastighet. Om han då beviljas sådan skattskyldighet kan han inte senare på begäran gå ur denna. Den frivilliga skattskyldigheten kan då för hans del senare upphöra endast på grund av ändrad användning m.m.

Av 9 kap. 7 § 1 st. ML framgår att överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till SKV av såväl den tidigare som den nye ägaren. Sådan anmälan kan göras av överlåtaren på blankett SKV 5722 och av förvärvaren på blankett SKV 5721.

21.12 Korrigering av avdrag för ingående moms

Allmänt

Rätt till avdrag för ingående moms föreligger endast om momsen hänför sig till förvärv i verksamhet som medför skattskyldighet. Om den som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet gör förvärv för uthyrning som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, kan avdrag inte erhållas för momsen på det förvärvet. Det kan t.ex. vara fråga om förvärv i samband med uthyrning av bostad eller uthyrning av lokal till hyresgäst med skattefri verksamhet.

Det är inte ovanligt att förvärv görs av t.ex. byggtjänster i verksamhet som medför frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning, avdrag för ingående moms erhålls, men de lokaler där byggtjänsterna utförts senare kommer att användas i uthyrningsverksamhet som inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Lokalerna kan exempelvis komma att användas för uthyrning till hyresgäst som har sådan verksamhet att förutsättningar för frivillig skattskyldighet för hyresvärden inte längre föreligger.

I en sådan situation kan det framstå som obefogat att hyresvärden ska få behålla hela det avdrag han erhöll vid förvärvet av byggtjänsten. Denna kan ju komma att konsumeras till viss del i den uthyrningsverksamhet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. För att ett materiellt riktigt resultat ska uppkomma erfordras att en korrigering görs av det medgivna avdraget.

Återföringsregler

Den 1 juli 1979 infördes samtidigt med möjligheten till frivillig skattskyldighet regler för korrigering av avdrag för ingående moms i fallen med frivillig skattskyldighet. Reglerna har tagit sikte på situationer då fastighet kommit att hyras ut under omständigheter som gjort att förutsättningar för frivillig skattskyldighet inte längre förelegat.

Reglerna har vidare avsett fall då fastighet som omfattats av frivillig skattskyldighet överlåtits genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (i och med överlåtelsen har möjliggjorts för den nye ägaren att använda fastigheten i skattefri verksamhet).

I och med Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 har även de s.k. jämkningsreglerna avseende avdrag för ingående moms kommit att användas som korrigeringsinstrument i fall som avses ovan. Genom särskild reglering har dock dubbelkorrigering till följd av samtidigt användande av de båda korrigeringsinstrumenten undvikits.

Endast jämkningsregler fr.o.m. 2001-01-01

Det har ansetts svårhanterligt med två korrigeringsinstrument med sinsemellan olika konstruktion. Därför har fr.o.m. den 1 januari 2001 återföringsreglerna slopats. För tid därefter ska korrigering av avdrag för ingående moms även vad gäller den frivilliga skattskyldigheten ske enbart enligt bestämmelserna om jämkning. Jämkningsbestämmelserna är generella och gäller såväl för obligatorisk som för frivillig skattskyldighet. Reglerna avser vissa situationer då t.ex. fastighet blir föremål för ändrad användning liksom då fastighet överlåts samt vidare vid konkurs. De allmänna jämkningsreglerna finns intagna i 8 a kap. ML. En ingående redogörelse för dessa allmänna jämkningsregler finns i avsnitt 23.

Även om de allmänna jämkningsreglerna principiellt även gäller fallen av frivillig skattskyldighet har det varit nödvändigt att komplettera med särskilda jämkningsbestämmelser för frivillig skattskyldighet. Dessa särskilda bestämmelser redogörs för i avsnitt 21.12.1.1.

21.12.1 Allmänt om frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan i detta avsnitt lämnas en mycket översiktlig redogörelse för några situationer i vilka den som är frivilligt skattskyldig kommer i kontakt med de allmänna jämkningsbestämmelserna. För en redogörelse över begrepp i samband med jämkning samt en närmare beskrivning av i vilka situationer jämkning kan komma ifråga samt hur jämkning ska utföras, se avsnitt 23.

Ändrad användning

Flera paralleller finns mellan de tidigare återföringsreglerna och jämkningsreglerna. Jämkning ska i princip ske om avdrag för ingående moms erhållits i samband med mera omfattande ny-, till- eller ombyggnadsarbeten och den lokal där arbetena utförts senare kommer att användas för t.ex. uthyrning till hyresgäst som har skattefri verksamhet. Vidare ska jämkning ske om hyresvärden tar lokalen i anspråk för användning i egen skattefri verksamhet.

Som framgår av avsnitt 23 ska dock jämkning ske endast om momsen på kostnaderna för byggåtgärderna överstigit vissa gränsbelopp och den ändrade användningen dessutom sker inom en viss tid, den s.k. korrigeringstiden.

Överlåtelse av fastighet och överföring av jämknings-skyldighet

I princip ska jämkning ske om fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig erhållit avdrag för ingående moms på större byggnadsarbeten och fastigheten därefter överlåts inom korrigeringstiden.

Dock gäller, som framgår av avsnitt 21.5, att ny ägare till fastighet övertar den tidigare ägarens frivilliga skattskyldighet om inte parterna gemensamt före tillträdesdagen ansöker om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Om sådan ansökan inges kan överlåtelsen utlösa jämkningsskyldighet hos överlåtaren om förutsättningar i övrigt för jämkning är uppfyllda. Om inte ansökan inges, och den nye ägaren alltså tar över den frivilliga skattskyldigheten, tar han även över den rättighet och skyldighet till jämkning på grund av överlåtelsen som annars skulle ha tillkommit överlåtaren, såvida inte parterna avtalar att överlåtaren ska jämka.

Det innebär alltså i normalfallet att en överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte i sig medför att jämkning utlöses. Först vid ändrad användning hos förvärvaren, eller i vissa fall vid dennes överlåtelse av fastigheten, kommer jämkning att aktualiseras.

Det torde inte vara ovanligt med fall där ändrad användning av fastigheten inträffat, t.ex. i samband med byte från hyresgäst med skattepliktig verksamhet till hyresgäst med skattefri verksamhet, och till följd därav jämkning påbörjats hos överlåtaren, beträffande avdrag för moms på byggåtgärder som vidtagits i en eller flera lokaler. Jämkning ska ske årsvis under korrigeringstiden vid ändrad användning. Om en sådan fastighet överlåts ska överlåtaren så att säga jämka färdigt på grund av ändrad användning som inträffat under hans innehavstid. Han ska alltså jämka även den del av tidigare medgivet avdrag som kan sägas ha avseende på de vid överlåtelsen återstående korrigeringsåren. Sådan slutjämkning ska ske på en gång.

Överföring till den nye fastighetsägaren av rättighet och skyldighet att jämka gäller alltså inte sådan slutjämkning som avses i nästföregående stycke och som har sin grund i ändrad användning som inträffat under den tidigare fastighetsägarens innehavstid. Se vidare avsnitten 21.12.1.1–21.12.1.3.

Hyres- och bostadsrätter

I jämkningssammanhang likställs hyres- och bostadsrätter med fastighet. Det innebär att hyresgäst- och bostadsrättshavare som förklarats frivilligt skattskyldiga även kan bli jämkningsskyldiga.

De kan också överta rättigheter och skyldigheter att jämka i samband med att de förvärvar hyres- eller bostadsrätter som omfattas av frivillig skattskyldighet.

Konkurs

Generellt gäller att fastighetsägare som försätts i konkurs kan drabbas av skyldighet att jämka avdrag för ingående moms liksom att konkursbo under vissa förutsättningar kan ta över denna jämkningsskyldighet till viss del. Detta gäller alltså även fallen av frivillig skattskyldighet. Se vidare avsnitten 23.9 och 41.3.10.

Handlingar

Då rättighet och skyldighet att jämka går över på förvärvare av fastighet (varmed här likställs förvärvare av hyres- och bostadsrätter) ska överlåtaren till förvärvaren överlämna handling som förvärvaren sedan kan ha som underlag för eventuell framtida jämkning. En närmare beskrivning av vad en sådan handling ska innehålla lämnas i avsnitt 21.7.

Intyg

I de hittillsvarande återföringsreglerna har bestämmelser funnits om möjlighet för överlåtare av fastighet att utfärda intyg om återförd och återbetald moms. Förvärvaren har sedan, under vissa förutsättningar, kunnat erhålla avdrag för denna s.k. intygsmoms. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i jämkningssystemet.

21.12.1.1 Särskilda jämkningsregler vid frivillig skattskyldighet

Allmänt

En omfattande redogörelse för de allmänna jämkningsreglerna finns i avsnitt 23. Nedan i detta avsnitt redogörs för de särskilda jämkningsregler som finns i 9 kap. 9–13 §§ ML och som är specifika för den frivilliga skattskyldigheten. Det bör noteras att dessa särskilda regler utgör ett komplement till de allmänna reglerna och att den som är frivilligt skattskyldig i hög grad berörs även av de allmänna reglerna.

Frivillig skattskyldighet upphör 9 kap. 10 § ML

Jämkning ska i princip ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör. I och med den händelsen möjliggörs användning av fastigheten på ett sådant sätt att fortsatt avdrag för ingående moms inte är befogat. I avsnitt 21.11 redogörs för i vilka situationer frivillig skattskyldighet kan upphöra.

Användning för annat ändamål

Ett förhållande som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyraren tar fastigheten eller del av den i anspråk för egen verksamhet. Ett sådant ianspråktagande medför dock inte att jämkning ska ske om den verksamhet för vilken fastigheten tas i anspråk medför skattskyldighet enligt ML. Fastigheten kommer även efter denna ändrade användning att konsumeras på ett sådant sätt att rätt till avdrag föreligger och jämkning blir obefogad. Om uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen verksamhet som inte till någon del medför skattskyldighet föreligger i princip grund för jämkning.

För det fall uthyraren tar fastigheten i anspråk för egen s.k. blandad verksamhet är det SKV:s uppfattning att jämkning ska ske till viss del.

Vid ändrad användning ska jämkning ske årligen under återstoden av korrigeringstiden. Det innebär att om t.ex. en fastighetsägare som varit frivilligt skattskyldig helt övergår till att hyra ut till hyresgäster som har skattefria verksamheter, och han därför inte på grund sin uthyrning ska vara momsregistrerad längre, han ändå har för varje år som återstår av korrigeringstiden att fullgöra sin jämkningsskyldighet. Han måste av den anledningen kvarstå som registrerad för att fullgöra den jämkningsskyldighet som härrör från hans tidigare frivilliga skattskyldighet. Av 7 § SBF framgår att en registrering ska kvarstå till dess att SKV beslutar att den ska upphöra. Om fastigheten senare överlåts eller om fastighetsägaren försätts i konkurs ska dock den då återstående delen av jämkningsbeloppet jämkas på en gång.

Bedömning av om jämkning ska ske eller ej görs i förekommande fall för del av fastighet.

Brand och rivning

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör till följd av brand eller rivning ska jämkning inte ske. Anledning till det är att fastigheten efter den händelsen inte längre kan konsumeras.

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede upphör
9 kap. 11 § ML

Av avsnitt 21.4 framgår att frivillig skattskyldighet kan medges under s.k. uppförandeskede i vissa fall. Den frivilliga skattskyldigheten i de fallen medför att staten till den skattskyldige återbetalar ingående moms med betydande belopp under uppförandeskedet trots att utgående moms på uthyrningar kommer att redovisas först när byggnaden senare tagits i anspråk för uthyrning.

I avsnitt 21.11 anges att SKV får besluta att frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede ska upphöra om förutsättningar för skattskyldigheten inte längre bedöms föreligga.

Frivillig skattskyldighet som beviljats under uppförandeskede kan också upphöra på grund av att när byggnadsarbetena slutförts fastigheten, innan skattepliktig uthyrning kommer till stånd, tas i anspråk för skattefri verksamhet, t.ex. uthyrning till hyresgäst med skattefri verksamhet eller för egen sådan verksamhet.

Särskilda jämknings- och återbetalningsregler

I de fall som avses i de båda nästföregående styckena är det inte befogat att tidigare medgivna avdrag ska kvarstå. Den frivilliga skattskyldigheten kommer ju att avbrytas och fastigheten konsumeras i skattefri verksamhet.

I och med att den frivilliga skattskyldigheten upphör kan sägas att ändrad användning uppkommit. Medgivna avdrag skulle då kunna

justeras enligt de allmänna jämkningsbestämmelserna.

Emellertid skulle jämkningen då kunna omfatta endast den del av medgivna avdrag som kan sägas avse den från upphörandetidpunkten återstående delen av korrigeringstiden. För den tid som löpt under uppförandetiden skulle avdraget då kvarstå. Det skulle framstå som obefogat eftersom fastigheten – eller i förekommande fall fastighetsdelen – aldrig kommit att användas rent faktiskt i verksamhet som medfört skattskyldighet.

För att förhindra omotiverade avdrag i dessa fall har i 9 kap. 11 § ML införts en specialreglering för avdragskorrigering.

Dessa regler innebär att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. Dessutom ska ingående moms, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. Sådan återbetalning ska göras enligt de allmänna reglerna i 13 kap. ML. På såväl jämknings- som återbetalningsbeloppen ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den av regeringen fastställda basräntan enligt 19 kap. 3 § SBL och löpa fr.o.m. dagen för återbetalning av den ingående momsen till fastighetsägaren till den dag då den frivilliga skattskyldigheten upphör.

I praktiken innebär dessa bestämmelser att fastighetsägaren till staten återbetalar det totala belopp för vilket momsavdrag erhållits. Att återbetalningen av det totala beloppet delvis grundas på jämkningsregler och delvis på särskilda återbetalningsregler är helt föranlett av lagtekniska skäl. I praktiken handlar det helt om återbetalning.

Egen skattepliktig verksamhet

Om fastigheten tas i anspråk av fastighetsägaren för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML ska jämkning inte ske.

Delvis användning i skattefri verksamhet

Av lagtexten framgår inte direkt hur det ska förfaras när en fastighet som fullt ut omfattas av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede senare kommer att användas till viss del i skattefri verksamhet när den är klar att tas i anspråk. SKV:s uppfattning är att i dessa fall bör de särskilda jämknings- och återbetalningsreglerna i 9 kap. 11 § ML vara tillämpliga ifråga om dessa fastighetsdelar.

Om frivillig skattskyldighet medgetts under uppförandeskede och lokal sedan byggnadsarbetena slutförts blir outhyrd, ska jämkning och återbetalning inte ske. Om lokalen senare tas i anspråk för t.ex. skattefri uthyrning kan jämkning/återbetalning komma ifråga.

Outhyrd lokal

Av avsnitt 21.5 framgår att vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet går skattskyldigheten över på den

nye ägaren. Denne tar då över rättigheter och skyldigheter att jämka från överlåtaren. Dock kan, som anges i avsnitt 21.11, parterna innan tillträdet begära att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Överlåtelse av fastighet
9 kap. 12 § ML

Vid sådan begäran om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten ska överlåtaren fullgöra jämkningsskyldigheten om inte den nye ägaren tar över den enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML. En förutsättning för att förvärvaren ska kunna ta över jämkningsskyldigheten är att han vid övertagandet av fastigheten är skattskyldig enligt ML, antingen obligatoriskt eller frivilligt för uthyrning av annan fastighet än den som nu tas över.

Vad gäller jämkning på grund av ändrad användning som inträffat under överlåtarens innehavstid är dock överlåtaren jämkningsskyldig.

Om skälet till att den frivilliga skattskyldigheten upphör vid överlåtelsen inte är en begäran från parterna utan beror på att förvärvaren omgående hyr ut till hyresgäster som bedriver skattefri verksamhet, eller tar fastigheten i anspråk för egen skattefri verksamhet, upphör den frivilliga skattskyldigheten automatiskt. Jämkningen ska då fullgöras av förvärvaren enligt de regler som gäller vid ändrad användning.

I vissa fall kan fastighetsägare bli skyldig att jämka till följd av åtgärder som vidtagits av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

Hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder
9 kap. 13 § ML

Det kan t.ex. vara så att en förstahandshyresgäst är frivilligt skattskyldig för uthyrning och i och med det även fastighetsägaren blivit frivilligt skattskyldig för uthyrning till förstahandshyresgästen. Om förstahandshyresgästen senare tar lokalen i anspråk för uthyrning till skattefri hyresgäst, eller för egen skattefri verksamhet, upphör förutsättningarna för såväl förstahandshyresgästen som fastighetsägaren att vara frivilligt skattskyldiga. Både fastighetsägaren och förstahandshyresgästen kan då bli skyldiga att jämka avdrag för ingående moms. I förekommande fall kan även åtgärder som vidtas av frivilligt skattskyldig andrahandshyresgäst påverka uthyrare i tidigare led.

Den beloppsgräns om 100 000 kr som anges i definitionen av investeringsvara i 8 a kap. 2 § 1 st. 2 p. ML gäller för fastighetsägaren och hyresgästen respektive bostadsrättshavaren gemensamt. Jämkning kan alltså komma att ske hos t.ex. fastighetsägaren om denna vidtagit en byggåtgärd med en ingående moms om 60 000 kr och hyresgäst en åtgärd med ingående moms om 40 000 kr.

Exempel

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C som är frivilligt skattskyldig för uthyrning till D.

A har inom den senaste tioårsperioden uppfört byggnaden och B har bekostat en betydande ombyggnad av de ifrågavarande lokalerna. D avflyttar och den enda hyresgäst som går att få till lokalen är E som bedriver fullt ut skattefri verksamhet. Inte någon av A, B och C kan då längre vara frivilligt skattskyldig om E hyr lokalen (det förutsätts att B och C inte har någon egen verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet enligt ML)

Såväl A som B kan bli skyldiga att jämka avdragen ingående moms. Det gäller oavsett E hyr via C eller direkt av A.

Bestämmelser om vad som gäller beträffande jämkning vid överlåtelse respektive frånträdande av hyres- eller bostadsrätt framgår av 8 a kap. 4 respektive 14 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.

Exempel

Fastighetsägaren A är frivilligt skattskyldig för uthyrning till B. Denne är frivilligt skattskyldig för uthyrning till C. A har haft kostnader för nybyggnation och har erhållit momsavdrag. B har haft kostnader för omfattande ombyggnad av den lokal han hyr ut till C. B har medgetts momsavdrag. Om C avflyttar och B i stället hyr ut till D som har skattefri verksamhet, upphör såväl B:s som A:s frivilliga skattskyldighet. Såväl A som B ska då jämka på grund av ändrad användning.

Anta att B i stället överlåter sin hyresrätt till C som ska använda lokalen i sin egen skattepliktiga verksamhet. Då upphör den frivilliga skattskyldigheten för B men inte för A. C ska då ta över B:s rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning (8 a kap. 12 § ML). Vid själva övertagandetillfället uppkommer dock ingen jämkning för C eftersom han då har skattepliktig verksamhet.

Anta vidare att C senare övergår till att bedriva skattefri verksamhet alternativt hyr ut till skattefri hyresgäst.

Han ska då årligen jämka avdraget för den skatt som hänför sig till den ombyggnad B bekostat.

A:s frivilliga skattskyldighet gentemot C upphör och A ska då jämka på grund av den händelsen (9 kap. 10 § ML). A

ska inte jämka allt på en gång utan det ska ske årligen under återstoden av korrigeringstiden.

21.12.1.2 Inkomstbeskattningen påverkas

Vid jämkning av moms påverkas som regel inkomstbeskattningen genom att anskaffningsvärdet för fastigheten ska justeras. I vissa fall ska dock direkt påverkan ske genom intäktsföring eller direktavdrag. Det är fallet då jämkningen har avseende på moms hänförlig till kostnader avseende byggnadsarbeten för vilka det s.k. utvidgade reparationsbegreppet gäller vid inkomstbeskattningen.

Någon närmare redogörelse för hur inkomstbeskattningen påverkas av jämkning av moms lämnas dock inte i den här handledningen.

21.12.1.3 Några exempel beträffande frivillig skattskyldighet och jämkning

Nedan följer ett antal exempel avseende jämkning hos den som är frivilligt skattskyldig. Eftersom jämkningsreglerna som regel är generella och inte endast gäller den som är frivilligt skattskyldig hänvisas till avsnitt 23, när det gäller en redogörelse för allmänna begrepp m.m. vad gäller jämkning.

Exempel 1

Jämkning till skattskyldigs nackdel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 erhålls avdrag för ingående moms med 200 000 kr för ombyggnad av en lokal. Lokalen hyrs ut till en person som är skattskyldig enligt ML. Uthyraren blir frivilligt skattskyldig år 1. År 5 avflyttar hyresgästen och lokalen hyrs ut till en hyresgäst med verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 200 000 kr. Avdraget fördelas med 20 000 kr per korrigeringsår. Räkenskapsår = kalenderår.

2. Ändrad användning år 5. Den del av avdraget om 200 000 kr som belöper på år 5, 20 000 kr, jämkas till uthyrarens nackdel i deklarationen för den första redovisningsperioden år 6.

Motsvarande jämkningsåtgärder sker sedan för de övriga år av korrigeringstiden som den skattefrie hyresgästen finns

kvar i lokalen.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML. 9 kap. 1 och 7 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 2

Jämkning till skattskyldigs fördel vid ändrad användning.

Förutsättningar:

År 1 färdigställs en byggnad. Den ingående momsen på kostnaderna för byggnadsarbetena uppgår till 2 000 000 kr. I byggnaden finns fem lika stora lokaler (lokalerna 1–5). Produktionskostnaden är lika hög för varje lokal. Det år byggnaden färdigställs medges avdrag för ingående moms eftersom fastighetsägaren då beviljas frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokalerna 1–3. Lokalerna 4–5 förhyrs av personer med skattefri verksamhet. År 5 byts dock hyresgäst i lokal 4. En hyresgäst med skattepliktig verksamhet flyttar in i lokalen.

Fastighetsägaren beviljas då frivillig skattskyldighet för lokal 4.

Konsekvenser:

1. Avdrag medges år 1 med 1 200 000 kr (3 lokaler à 400 000 kr). Avdraget fördelas med 120 000 kr per år under korrigeringstiden.

2. År 5 medges genom jämkning avdrag med 40 000 kr avseende den del som belöper på år 5 av den ingående momsen för byggnationen av lokal 4 (momsen 400 000 kr på kostnaden för byggnationen av lokal 4 fördelas på 10 korrigeringsår med 40 000 kr på varje sådant år). Avdraget medges i deklarationen som avser den första redovisningsperioden år 6. Om den skattepliktiga hyresgästen fortsätter att vara kvar i lokalen medges avdrag genom jämkning på motsvarande sätt för varje kvarstående år av korrigeringstiden.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML 9 kap. 1 § ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 3

Retroaktivt avdrag för tidigare ägares ingående moms. Ändrad användning.

Förutsättningar:

A låter år 1 uppföra en byggnad. Den ingående momsen

uppgår till 500 000 kr. Byggnaden överlåts år 3 till B. A har inte tagit byggnaden i bruk före överlåtelsen. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för halva byggnaden. Resterande del av byggnaden förblir outhyrd. B har räkenskapsår som slutar den 30 april.

Under hösten år 6 bygger B om hela byggnaden till bostad.

Konsekvenser:

1. B blir frivilligt skattskyldig i juli år 3 för uthyrning av halva byggnaden. Han medges då avdrag med 250 000 kr enligt bestämmelserna om retroaktivt avdrag i 9 kap. 8 § ML. Beloppet fördelas på 10 korrigeringsår (räkenskapsår) med 25 000 kr per år.

2. På hösten år 6 bygger B om den uthyrda lokalen till bostad. Jämkning ska då ske på grund av ändrad användning. Den ändrade användningen inträffar under räkenskapsåret 1 maj år 6–30 april år 7. Vid utgången av det räkenskapsåret är bostaden färdigställd. De 25 000 kronorna för det räkenskapsåret ska då ”jämkas bort”. Jämkningen ska redovisas i deklarationen för den första redovisningsperioden efter den 30 april år 7. Årlig jämkning ska sedan ske för fortsättningen av korrigeringstiden, trots att fastighetsägaren inte längre är frivilligt skattskyldig.

Lagrum: 8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML samt 9 kap. 7, 8 och 11 § ML och 8 kap. 19 § ML samt 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 4

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Jämkning och återbetalning.

Förutsättningar:

År 1 påbörjar A uppförande av en byggnad som han avser att hyra ut. Byggnaden ska innehålla fyra lokaler (lokalerna 1–4) och en bostadslägenhet. A ansöker om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede och uppger att han avser att hyra ut samtliga fyra lokaler till skattskyldiga hyresgäster. SKV bifaller den 1 juli år 1 A:s begäran.

A debiteras moms med totalt 4 000 000 kr, varav 2 000 000 kr år 1 och lika mycket år 2. SKV återbetalar momsen den 1 augusti år 1 respektive den 1 oktober år 2. Av praktiska skäl antas här att kostnaderna för varje lokal respektive för bostadslägenheten är lika höga.

År 3 färdigställs byggnaden. Korrigeringstiden räknas fr.o.m. år 3. I lokalerna 1–3 flyttar hyresgäster med skattepliktiga verksamheter in och i lokal 4 en hyresgäst med skattefri verksamhet den 1 april. A anmäler till SKV att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra för lokal 4. SKV beslutar med stöd av 9 kap. 11 § ML att A ska återbetala moms senast den 15 juli år 3. A:s räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. År 1 medges A avdrag med 1 600 000 kr (för de fyra lokalerna). För bostadslägenheten medges inget avdrag. Av de 1 600 000 kronorna belöper 400 000 kr på lokal 4. Det motsvarar 40 000 kr per år under korrigeringstiden.

2. År 2 medges ytterligare avdrag med 1 600 000 kr, varav 400 000 kr för lokal 4. På varje korrigeringsår belöper 40 000 kr.

3. År 3 upphör den frivilliga skattskyldigheten för lokal 4. För tid fr.o.m. upphörandet ska jämkning ske t.o.m. korrigeringstidens slut och för tid dessförinnan särskild återbetalning. Det innebär i praktiken att A ska återbetala till staten 400 000 kr med ränta som beräknas fr.o.m. den 1 augusti år 1 t.o.m. den 1 april år 3, och 400 000 kr med ränta som beräknas fr.o.m. den 1 oktober år 2 t.o.m. den 1 april år 3. Den frivilliga skattskyldigheten upphör för lokalen den 1 april år 3 då en hyresgäst med skattefri verksamhet flyttar in i lokalen.

Lagrum: 9 kap. 2, 7, 10 och 11 §§ ML. 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 5

Jämkning hos överlåtare av fastighet på grund av ändrad användning hos denne före överlåtelsen.

Förutsättningar:

År 1 beviljas A frivillig skattskyldighet. Han medges avdrag med 1 600 000 kr avseende momsen på byggnadskostnaderna. Momsen har debiterats i samma period som den frivilliga skattskyldigheten inträder. Fråga är alltså inte om retroaktivt avdrag.

I fastigheten finns tre lokaler (lokalerna 1–3). Av den ingående momsen belöper 500 000 kr på lokal 1, 700 000 kr på lokal 2 och 900 000 kr på lokal 3. Lokal 1 hyrs ut till en läkare medan lokal 2 hyrs ut till en revisionsbyrå och lokal

3 till en möbelaffär.

År 3 flyttar revisionsbyrån ut och en tandläkare hyr lokal 2. År 4 flyttar läkaren ut och en advokat flyttar in. År 5 överlåter A fastigheten till B. Parterna avtalar inte att A ska jämka på grund av överlåtelsen och inte heller att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. Räkenskapsår = kalenderår.

Konsekvenser:

1. Då A beviljas frivillig skattskyldighet år 1 medges han avdrag med 700 000 kr för lokal 2 och med 900 000 kr för lokal 3.

2. Revisionsbyrån flyttar från lokal 2 och tandläkaren flyttar in. Detta sker år 3. Jämkning sker då för år 3 med 70 000 kr och sedan för år 4 med 70 000 kr.

3. År 4 flyttar läkaren från lokal 1 och advokaten flyttar in. Avdrag medges för år 4 genom jämkning med 50 000 kr.

4. A överlåter fastigheten år 5. A ska vid överlåtelsen jämka på grund av ändrad användning. Sådan har skett i lokalerna 1 och 2. För lokal 1 erhåller A genom jämkning avdrag med 300 000 kr (6 år à 50 000 kr), och för lokal 2 ska A genom jämkning återbetala till staten 420 000 kr (6 år à 70 000 kr). A ska alltså vid överlåtelsen ”slutföra” all jämkning som han påbörjat. Det presumeras att lokalerna under återstoden av korrigeringstiden kommer att ha den användning som de hade vid överlåtelsen av fastigheten. Det innebär att B vid senare eventuell ändrad användning av lokalerna i fastigheten, har att göra sin bedömning av om han ska jämka, utifrån uthyrningsförhållandena i lokalerna då han förvärvade fastigheten. Om B kommer att använda lokal 1 i skattefri verksamhet ska han jämka till sin nackdel, och om han kommer att använda lokal 2 i skattepliktig verksamhet har han rätt att jämka till sin fördel. Det förutsätts då att övriga krav för jämkning är uppfyllda.

Lagrum: 8 a kap. 4, 6, 7, 8, 10 och 12 §§ ML, 9 kap. 1, 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML.

Exempel 6

Fastighet överlåts, men vid förvärvarens ändrade användning av fastigheten framkommer att han fått oriktig uppgift i handling enligt 8 a kap. 15 § ML från säljaren.

Förutsättningar:

A uppför en byggnad år 1. Byggnaden kommer fr.o.m. samma år att helt omfattas av frivillig skattskyldighet. A erhåller avdrag med 9 000 000 kr avseende moms som debiterats på slutfaktura. Samma år uppför han en tillbyggnad och erhåller avdrag för moms avseende denna med 1 000 000 kr i samband med att han förklaras frivilligt skattskyldig även i den delen.

År 4 överlåter A fastigheten till B. Denne tar enligt 9 kap. 5 § ML över den frivilliga skattskyldigheten (utträde ur den frivilliga skattskyldigheten begärs inte). Parterna avtalar inte enligt 8 a kap. 12 § ML att överlåtaren ska jämka på grund av överlåtelsen.

Vid överlåtelsen lämnar A till B en handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. I denna tar han upp den ingående momsen om 9 000 000 kr, men inte momsen avseende tillbyggnaden.

År 6 byter B ut den skattskyldiga hyresgästen i tillbyggnaden mot en hyresgäst som inte är skattskyldig.

Konsekvenser:

1. Avdrag erhålls år 1 med 9 000 000 kr respektive med 1 000 000 kr.

2. Fastigheten avyttras år 4. Jämkningsskyldigheten på grund av överlåtelsen går över på förvärvaren B.

3. Hyresgästbyte sker år 6 i tillbyggnaden. Jämkning ska ske med 100 000 kr för år 6 och senare med 100 000 kr för varje återstående år av korrigeringstiden om skattefri hyresgäst är kvar i lokalen då.

Jämkningen ska enligt 8 a kap. 12 § 3 st. ML fullgöras av överlåtaren på grund av bristfällig handling enligt 8 a kap. 15 § ML.

Lagrum: 8 a kap. 12, 15 och 17 §§ ML, 9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 13 kap. 28 a § ML

21.13 Anmälan, underrättelser m.m.

Den frivilliga skattskyldigheten är förenad med en rad särskilda administrativa bestämmelser som måste iakttas av den som vill bli eller är frivilligt skattskyldig, Det gäller särskilt vid förändringar i ägandet och i skattskyldigheten. Närmare om detta framgår av

Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004 avsnitt 26.

Registrering

Den som ansöker om att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastighet eller har övertagit en fastighet med frivillig skattskyldighet ska anmäla sig för registrering hos SKV om han inte redan är registrerad för moms. Anmälan för registrering sker på blankett SKV 4620, Skatte- och avgiftsanmälan.

Ansökan

Den som begär frivillig skattskyldighet ska på blankett SKV 5704 lämna uppgifter om bl.a. hyresgäster för varje taxeringsenhet som omfattas av ansökningen. När det gäller uthyrning i andra och tredje hand bör begäran avse varje lokal som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

Den som önskar bli frivilligt skattskyldig avgör själv vilka lokaler etc. som – under de förutsättningar som gäller för frivillig skattskyldighet – ska omfattas av skattskyldigheten.

Om frivillig skattskyldighet därefter önskas för ytterligare lokaler ska ny begäran lämnas om detta.

Övertagande av fastighet, underrättelse till SKV

Då fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet överlåts, övergår den frivilliga skattskyldigheten utan särskild ansökan och beslut på den nye ägaren. Det gäller såväl onerösa som benefika fall. Även fusioner och verksamhetsöverlåtelser omfattas av dessa bestämmelser. Den nye ägaren behöver alltså inte lämna ansökan om frivillig skattskyldighet. Som framgår nedan under Underrättelser till SKV ska dock överlåtelsen av fastigheten anmälas. Vidare ska Skatte- och avgiftsanmälan lämnas av den nye fastighetsägaren om han inte redan är registrerad för moms.

Transportköp

SKV anser att vid s.k. transportköp kan den frivilliga skattskyldigheten gå över från den förste till den siste i kedjan om den siste förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den förste i kedjan frånträder. Om det uppkommer ett tidsmässigt glapp bör inte gälla att den frivilliga skattskyldigheten går över direkt från den förste till den siste i kedjan. Det kan i sådana situationer krävas en fullständig omgång av registrering och överföring av jämkningsskyldighet.

Redovisning i skattedeklaration

Redovisning för frivillig skattskyldighet ska ske i skattedeklaration oavsett omsättningens storlek.

Enkelt bolag

Av 23 kap. 3 § SBL framgår att om verksamhet bedrivs genom enkelt bolag, får SKV, efter ansökan av samtliga delägare, besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av momsen för hela verksamheten.

Underrättelse till SKV

Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsätt-

ningen föreligger i mindre omfattning än tidigare, eller inte längre överhuvudtaget, ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta SKVom de ändrade förhållandena. Det bör göras på blankett SKV 5723.

Ändrade förutsättningar

Om frivilligt skattskyldig förstahandshyresgästs eller bostadsrättsinnehavares uthyrningsförhållanden ändras så att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet för denne upphör, bör han genast anmäla det till fastighetsägaren. Som framgår av avsnitt 21.12.1.1 kan i vissa fall sådana förändringar påverka fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet och medföra jämkningsskyldighet för denne.

Överlåtelse

Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska anmälas till SKV av både den tidigare och den nye ägaren. Anmälan ska lämnas skriftligt, lämpligen på blankett SKV 5722 för överlåtaren och på blankett SKV 5721 för förvärvaren. Var och en av dem lämnar anmälan till sitt skattekontor. Köpare som inte tidigare är momsregistrerad måste också anmäla sig för registrering hos skatteverket.

Om skattskyldighet ska upphöra

I avsnitt 21.11 anges att frivillig skattskyldighet kan upphöra i samband med överlåtelse av fastighet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt begär det innan den nye ägarens tillträde av fastigheten. För sådant upphörande räcker det alltså inte med en anmälan att fastigheten överlåtits. Ansökan om upphörande av skattskyldigheten kan göras på blankett SKV 5724.

21.14 Koncernföretag

Slussningsregeln

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kompletteras i 8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML med en specialbestämmelse som gäller vissa koncernföretag, den s.k. slussningsregeln. Bestämmelsen innebär i detta sammanhang att om ett koncernföretag exempelvis hyr ut lokaler till ett annat företag inom samma koncern får det förhyrande företaget göra avdrag för den ingående moms som belöper på kostnader för fastighetsuthyrningen hos det uthyrande företaget. Detta gäller under förutsättning att det företag som hyr är skattskyldigt enligt ML. En ytterligare förutsättning för sådant avdrag är att bolaget hade haft avdragsrätt om det självt hade haft kostnaden.

Ett koncernföretags möjlighet att föra över moms till ett annat företag inom samma koncern innebär att de kumulativa effekterna för fastighetsägaren undanröjs utan att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för uthyrning behöver tillgripas.

Vad gäller jämkning av ingående moms i dessa koncernfall, se avsnitt 23.

21.15 Övergångsbestämmelser

Allmänt

Som framgår ovan är ändringarna av de bestämmelser som berör den som är frivilligt skattskyldig omfattande. En betydande förändring är att de tidigare s.k. återföringsreglerna upphört och att korrigering av avdrag för ingående moms i fortsättningen enbart sker i form av jämkning. De fastighetsägare som enligt de gamla reglerna i princip varit återföringsskyldiga kan i fortsättningen bli skyldiga att jämka i stället. Den möjlighet som nu införts att i samband med överlåtelse av fastighet överföra överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka till den nye ägaren gäller även i dessa fall.

Det har bedömts angeläget att övergången till de nya bestämmelserna sker så smidigt som möjligt. Den som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandetidpunkten, den 1 januari 2001, fortsätter som frivilligt skattskyldig utan att särskilt beslut fattas.

Införandet av de nya reglerna om frivillig skattskyldighet och jämkning som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 har medfört behov av särskilda övergångsbestämmelser. I dessa regleras bl.a. vad som gäller i de fall då den frivilliga skattskyldigheten sträcker sig över ikraftträdandetidpunkten.

Förhållanden före ikraftträdandet

De äldre bestämmelserna gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det innebär t.ex. vid frivillig skattskyldighet att om överlåtelse av fastighet eller ändrad användning skett innan ikraftträdandet, återföringsreglerna ska tillämpas i förekommande fall. Det innebär vidare att de tidigare bestämmelserna i 9 kap. 3 och 4 §§ ML om intyg och avdragsrätt ska tillämpas för överlåtare respektive förvärvare trots att återföringen sker eller avdragsrätten inträder efter ikraftträdandet.

I skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100, har RSV angett som sin uppfattning att följande bör gälla då fastighet överlåtits kring årsskiftet 2000/2001. Om köpekontrakt undertecknats av parterna år 2000 men säljaren frånträder fastigheten först år 2001, och därvid kvarstår som frivilligt skattskyldig till frånträdet, bör överlåtelsen av fastigheten anses ha ägt rum vid frånträdandetidpunkten. Återföringsreglerna blir då inte tillämpliga.

Retroaktivt avdrag – jämkning

I skrivelse 2003-05-26, dnr 536-01/120, har RSV besvarat frågor om retroaktivt avdrag och jämkning avseende en byggnad som uppförts och tagits i bruk före 2001 och där fastigheten överläts under 2001. RSV:s svar förutsätter att överlåtaren har tagit

byggnaden i bruk för en verksamhet som inte medför skattskyldighet, att överlåtaren inte är skattskyldig vid överlåtelsen, och att förvärvaren har medgivits frivillig skattskyldighet i samband med förvärvet av byggnaden. RSV anser att förvärvaren inte kan medges retroaktivt avdrag för den moms som belöper på överlåtarens byggåtgärder, trots att övergångsbestämmelsernas punkt 2 inte är tillämplig, eftersom fastigheten har tagits i bruk av överlåtaren. Bestämmelserna om jämkning kan i stället bli tillämpliga.

Äldre jämkningsregler

Om ändrad användning eller överlåtelse av investeringsvara sker efter ikraftträdandet men förvärv skett av varan (även ny-, till- och ombyggnadstjänst avseende fastighet) före ikraftträdandet gäller de tidigare reglerna för definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras. Se avsnitt 23.14.

Konkurs

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs (bl.a. att konkursbo kan ta över konkursgäldenärens jämkningsskyldighet) gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelas efter ikraftträdandet.

Intygsmoms

Om en skattskyldig erhållit avdrag för s.k. intygsmoms men användningen av fastigheten eller fastighetsdelen ändras eller överlåtelse sker efter ikraftträdandetidpunkten, ska jämkning ske om den händelsen inträffar inom sex år efter det att fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig. SKV anser att beräkningen av tiden ska ske från det fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för upplåtelse av den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

SKV anser att även i dessa fall då jämkning av intygsmoms aktualiseras är bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML tillämpliga i förekommande fall. Rättighet och skyldighet att jämka kan alltså föras över till förvärvare av fastighet.

Särskild beräkning av korrigeringstid i vissa fall

Jämkning kan bli aktuell om förvärv gjorts av ny-, till- och ombyggnadstjänster avseende fastighet före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och en jämkningsgrundande händelse, t.ex. ändrad användning eller överlåtelse, inträffar efter ikraftträdandet. Vad gäller definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid m.m. gäller i princip äldre regler i dessa fall (se stycket om äldre jämkningsregler i detta avsnitt).

Vid förvärv före ikraftträdandet har den frivilligt skattskyldige haft anledning att räkna med att korrigering av avdrag för moms skulle komma att utlösas enligt de då gällande s.k. återföringsreglerna i 9 kap. 5 och 6 §§ ML om ändrad användning eller överlåtelse senare skulle inträffa inom viss tid.

Tiden för återföring beräknas på ett delvis annat sätt än korrigeringstiden för jämkning. Utan en särskild övergångsbestämmelse skulle då den skattskyldige – om förvärv gjorts före ikraftträdandet och en jämkningsgrundande händelse inträffat efter denna tidpunkt – i vissa fall åläggas korrigering av gjorda avdrag i större omfattning än vad han kunnat förutse. I syfte att undvika sådana effekter har en bestämmelse av följande innebörd införts (punkt 8 i övergångsbestämmelserna i dess lydelse i SFS 2000:1358).

För den som vid ikraftträdandet varit frivilligt skattskyldig och som innan denna tidpunkt förvärvat sådana byggnadstjänster som omfattas av den tidigare definitionen av investeringsvara (se avsnitt 23.14) gäller – om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år vid överlåtelse eller ändrad användning som inträffar efter ikraftträdandet – att viss avräkning av tid ska göras från korrigeringstiden.

Vad gäller bedömningen av om den frivilliga skattskyldigheten varat högst sex år då den ändrade användningen eller överlåtelsen inträffat, anser SKV att beräkningen ska göras fr.o.m. den dag då den frivilliga skattskyldigheten inträtt t.o.m. dag för överlåtelse eller ändrad användning.

Korrigeringstiden är sex år i dessa fall. Av punkten 8 framgår att tid som förflutit mellan skattskyldighetens inträde och ikraftträdandet ska avräknas. SKV anser att beräkningen ska göras för hela kalenderår. Detta medför att från korrigeringstiden ska avräknas tiden fr.o.m. året för skattskyldighetens inträde till ikraftträdandetidpunkten. De år som avräknats motsvarar den tid under vilken avdragsrätt förelegat.

SKV anser att beräkningen ska avse den fastighet eller fastighetsdel som omfattas av den jämkningsgrundande åtgärden.

Utträde

Enligt de bestämmelser som gäller fr.o.m. den 1 januari 2001 kan den frivilliga skattskyldigheten i princip upphöra endast i samband med överlåtelse av fastighet (varmed här likställs hyres- och bostadsrätter) om säljare och köpare gemensamt begär det före köparens tillträde.

Emellertid har det bedömts finnas skäl att ge frivilligt skattskyldiga en särskild möjlighet att under en övergångsperiod gå ur systemet med frivillig skattskyldighet. Det är främst reglerna om jämkning av avdrag för ingående moms som upplevs som komplicerade och svåra att tillämpa. Den fördel i form av avdragsrätt som frivillig skattskyldighet medför kan av vissa upplevas inte kunna uppväga den administrativa börda som jämkningsreglerna kan innebära.

Det infördes därför en möjlighet för den som var frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet att före den 1 januari 2002 hos SKM ansöka om upphörande av denna skattskyldighet. Efter en sådan ansökan upphörde skattskyldigheten dagen för SKM:s beslut eller den senare dag som myndigheten angav, dock senast den 1 april 2002.

Om den skattepliktiga uthyrningen hade utvidgats efter ikraftträdandet kunde denna uthyrning inte omfattas av beslutet om upphörande. Inte heller kunde någon som blivit ägare till den aktuella fastigheten efter ikraftträdandet ansöka om upphörande.

Några begränsningar till helt utträde anges inte i övergångsbestämmelserna. SKV:s uppfattning är därför att utträde kunde begäras och beviljas även för enstaka fastigheter eller fastighetsdelar.

Den som ansökt om upphörande av skattskyldigheten är frivilligt skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedagen. Tillämpning av jämkningsbestämmelserna kan komma att aktualiseras vid upphörandet. Så kan bli fallet bl.a. om uthyrningen fortsätter efter upphörandet av den frivilliga skattskyldigheten.

22 Rörelsearrende, franchising m.m.

22.1 Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse avses vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, såsom fasta och lösa inventarier samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Rätt att använda varumärke, firma och dylikt kan också ingå i upplåtelsen. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av lokalupplåtelsen i första hand få anses utgöra ett hyresavtal (se bl.a. NJA 1949:39). Rörelsearrenden kan därför, om inte något annat framgår än att det är fråga om en lokalupplåtelse, vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML. Vid rörelsearrenden får man som skattepliktig omsättning särskilt redovisa ersättning för hyra av inventarier, upplåtelse av rättigheter och annat som inte utgör ett underordnat led i fastighetsupplåtelsen. Lokaldelen i ett rörelsearrende utgör dock alltid en sådan fastighetsupplåtelse som, om inte annat följer av 3 kap. 3 § 2 st.. jfr med 9 kap. 1 § ML (frivillig skattskyldighet), inte medför skattskyldighet. (Se förhandsbesked och kammarrättsdom under avsnitt 22.2 nedan.) Skattskyldighet för uthyrning av lokal som ingår i rörelsearrende kan därför endast föreligga efter beslut om frivillig skattskyldighet. Normalt bör ersättningen vid rörelsearrende delas upp på ersättning för lokalupplåtelse och annat.

22.2 Franchising

Franchising kan enkelt beskrivas som ett system för marknadsföring av varor och tjänster, i vilket ett företag, franchisegivaren, genom kontrakt till sig knyter ett antal andra företag, franchisetagare, vilka utåt mot kundkretsen ifråga om sortiment, varumärken, inredning av lokaler m.m. framträder enhetligt. Franchisetagarna ges service i skilda former av franchisegivaren och förbinder sig att av denne köpa vissa varor och tjänster samt att bedriva verksamheten enligt angivna riktlinjer. I vissa fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer,

snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. Omfattar franchiseavtalet även upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrende enligt ovan. Det innebär bl.a. att skattskyldighet för uthyrning av lokaler endast föreligger efter särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för uthyraren. Detta framgår även av dom 1997-10-17, mål nr 7705–1996, KR i Göteborg. Utöver frågan om skattskyldighet för fastighetsupplåtelse belyser domen också vad som kan betraktas som egen användning respektive vidareuthyrning av lokal. Upplåtaren (bolaget) hävdade att äganderätten till de varor som stod uppställda i de lokaler som disponerades gemensamt av bolaget och franchisetagarna i sin helhet tillkom bolaget. Detta skulle medföra att bolaget, som tecknat kontrakt med fastighetsägaren, bedrev momspliktig verksamhet i lokalerna. Enligt KR:s mening gav en tolkning av de franchiseavtal som ingåtts och omständigheterna i övrigt inte utrymme för en annan bedömning än att lokalerna skulle anses helt vidareuthyrda till franchisetagarna och att upplåtaren inte bedrev egen momspliktig verksamhet i dessa lokaler.

SRN har i förhandsbesked (ej överklagade) avseende dels franchising (förhandsbesked 1992–07–10) och dels arrende av en bensinstation (förhandsbesked 1994–11–17) uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid rörelsearrende och vid franchising. Motiveringen var att det är fråga om klart avskiljbara prestationer. En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt förhandsbeskeden. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller ej, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier, rättigheter m.m.

22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m.

Möblerade kontorsrum

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

SRN har i ett ej överklagat förhandsbesked 2002-01-08 prövat om tillhandahållande av möblerade och utrustade kontorsrum med ett

grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till skattefri fastighetsupplåtelse. Enligt avtalet hade kunden inte tillgång till ett visst rum utan kunde tilldelas annan arbetsplats. I grundutbudet ingick tillgång till bl.a. egen telefon, receptionstjänster, fotokopieringsmöjligheter och tillgång till IT-nätverk. Genom separat beställning kunde särskilda kontorstjänster erhållas. Nämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de tjänster som ingick inte i sig efterfrågades av kunden. Dessa tjänster framstod som underordnade upplåtelsen av kontorsrummen. Tillhandahållandet ansågs därför i sin helhet vara en inte skattepliktig nyttjanderätt till fastighet.

Inspelningsstudio, frisörstol

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

23 Jämkning av ingående moms

23.1 Allmänt om bestämmelserna

Som ett led i anpassningen av den svenska mervärdesskattelagstiftningen till EG:s sjätte direktiv infördes den 1 januari 1995 särskilda bestämmelser om jämkning av ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror. Från och med den 1 januari 2001 (prop. 1999/2000:82, prop. 2000/2001:23, SFS 2000:500 och SFS 2000:1358) har förändring skett av dessa jämkningsbestämmelser bl.a. genom att samordning skett med de särskilda återföringsregler som gällt i vissa fall vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter. Numera gäller således jämkningsbestämmelserna fullt ut även för fastigheter som omfattats av den frivilliga skattskyldigheten.

Jämkningsbestämmelserna kan sägas vara omvända värdeminskningsavdrag. Vid inkomstbeskattningen medges årligen ett värdeminskningsavdrag för den förslitning som en tillgång undergår. När en näringsidkare har använt tillgången så länge att den ekonomiskt är värdelös ska tillgången vara helt avskriven. Vid mervärdesbeskattningen medges i princip avdrag för anskaffning av en tillgång – fastighet eller maskiner m.m. – omedelbart. Utgångspunkten är att tillgången ska användas i den skattepliktiga verksamheten. Om så inte blir fallet bör det finnas ett korrigeringsinstitut för den avdragna skatten. Jämkningsreglerna är till för att korrigera avdragen så att de motsvarar en tillgångs användning i skattepliktig verksamhet. Korrigeringen kan ske antingen som en ökning av ett avdrag eller som en minskning av ett tidigare medgivet avdrag.

Det är ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara som föranleder jämkning. Bestämmelserna kan framför allt bli tillämpliga vid överlåtelser av fastigheter, oavsett om fastigheten använts i obligatoriskt skattskyldig verksamhet eller i frivilligt skattskyldig verksamhet, och vid förändringar i uthyrningsförhållanden. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i hög grad av bestämmelserna.

Vid överlåtelser av verksamheter och av fastigheter blir det i regel inte aktuellt att jämka ingående moms eftersom bestämmelser finns om att förvärvaren, under vissa förutsättningar, övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka.

Bestämmelserna om jämkning av ingående moms finns i 8 a kap. ML. Dessutom finns i 9 kap. 9–13 §§ ML särskilda jämkningsbestämmelser som avser frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelser (se avsnitt 21.12.1.1).

Av övergångsbestämmelserna (se avsnitt 23.12) till den nya lagstiftningen framgår att äldre jämkningsbestämmelser (se avsnitt 23.14) i flera avseenden kommer att vara tillämpliga även efter den 1 januari 2001.

Jämkning av ingående moms innebär i regel att företagets inkomstbeskattning påverkas. Särskilda bestämmelser beträffande hur det jämkade momsbeloppet ska hanteras vid inkomstbeskattningen finns i SFS 2000:1355–1356 (prop. 2000/01:30). Som huvudregel gäller att avskrivningsunderlaget justeras med det jämkade beloppet (18 kap. 17 a § och 19 kap. 14 § IL).

23.2 Grundläggande förutsättningar för jämkning

8 a kap. 1 § ML

Av 8 a kap. 1 § ML framgår att avdrag för ingående moms hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts.

För att jämkning ska kunna ske krävs inte att avdrag för ingående moms till någon del skett vid förvärvet av investeringsvaran utan bestämmelserna gäller även i de fall något avdrag tidigare inte gjorts men får göras på grund av att användningen ändras.

Med överlåtelse av investeringsvara avses såväl onerösa som benefika (t.ex. arv, testamente, gåva, bodelning) äganderättsövergångar. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning av ingående moms.

EG-rätt

Bestämmelserna om jämkning finns i sjätte direktivet i artikel 20.2. EG-domstolen har i C-97/90 Lennartz uttalat att dessa regler inte i sig kan medföra att en avdragsrätt för ingående moms tillskapas, utan reglerna om jämkning utgör enligt domstolen ett system för beräkning av den avdragsrätt som kan föreligga. Som ett villkor för att överhuvudtaget kunna jämka avdrag för ingående moms anges i domen att den som förvärvat den aktuella investeringsvaran ska ha gjort detta i egenskap av ”skattskyldig person”. I annat

fall är enligt domstolen mervärdesskattesystemet inte tillämpligt.

EG-domstolen ansåg således i detta mål att ett förvärv av en tillgång som i sig utgör en investeringsvara inte medför rätt till jämkning om förvärvet inte har skett inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Denna verksamhet behöver dock, enligt domstolen, inte medföra skattskyldighet för moms för att jämkningsreglerna ska kunna bli tillämpliga.

En privatperson som anskaffar en tillgång, som i sig är en investeringsvara enligt definitionen i 8 a kap. 2 § ML, och som senare tillför denna tillgång till en ekonomisk verksamhet saknar således möjlighet att utnyttja jämkningsreglerna även om den senare påbörjade verksamheten medför skattskyldighet för moms.

Anskaffas däremot en tillgång inom ramen för en yrkesmässigt bedriven verksamhet, som dock inte medför skattskyldighet för moms, föreligger ändå rätt till jämkning av den ingående momsen vid en sådan ändrad användning av tillgången som innebär en ökad avdragsrätt om övriga förutsättningar för jämkning är uppfyllda.

Endast ingående moms

Det är endast ingående moms som kan bli föremål för jämkning. Bestämmelserna är således inte tillämpliga för en fastighetsägare som uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML för utförda ombyggnadsåtgärder och senare ändrar fastighetens användning så att den nyttjas i en momspliktig verksamhet.

23.3 Investeringsvaror

8 a kap. 2 § ML

Med investeringsvaror förstås enligt 8 a kap. 2 § ML:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående momsen på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kr,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr,
3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående moms medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kr, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Definitionen av vad som är investeringsvara knyts numera an till storleken av den ingående moms som belöper på varans anskaffningskostnad. Det saknar i detta sammanhang betydelse, utom för enligt 2 kap. 7 § ML uttagsbeskattade fastigheter, om avdrag erhållits fullt ut, delvis eller inte alls för den ingående momsen. En tillgång anses således som en investeringsvara så snart den ingående momsen uppgår till minst det gränsbelopp som gäller för respektive slag av vara.

Maskiner, inventarier m.m.

Beloppsgränsen 50 000 kr motsvarar ett anskaffningsvärde om 200 000 kr exklusive moms och överensstämmer därför med vad som gällde före den 1 januari 2001. Gränsvärdet gäller för varje enskild vara. Ett samtidigt förvärv av två maskiner där den ingående momsen vid förvärvet för var och en av maskinerna inte uppgår till 50 000 kr grundar således varken rätt eller skyldighet att jämka den ingående momsen.

Ny-, till- eller ombyggda fastigheter

Eftersom omsättning av fastigheter är undantagen från skatteplikt är det endast då ny-, till- eller ombyggnad gjorts som jämkning kan komma i fråga. Beloppsgränsen är här ingående moms med 100 000 kr vilket motsvarar en anskaffningskostnad om 400 000 kr exklusive moms. Före den 1 januari 2001 gällde en beloppsgräns med 200 000 kr i anskaffningskostnad. Anledningen till höjning av gränsvärdet är att korrigeringstiden för fastigheter utsträckts från 6 till 10 år och att jämkning vid ett bibehållande av tidigare gränsvärde hade kunnat medföra jämkning med alltför små belopp. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående momsen på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller inte. Eftersom definitionen av investeringsvara utgår från beloppet för ingående moms på åtgärder som tillförts en fastighet oavsett vem som tillfört åtgärderna ska såväl fastighetsägarens som eventuell hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder läggas samman när det gäller att bedöma om beloppsgränsen uppnås eller inte. Förvärv av byggnadsmaterial m.m. likställs i detta hänseende med upphandling av en tjänst som utförs av byggnadsföretag.

Genom att definitionen av en investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedömningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger eller inte. Detta innebär att den ingående moms som avser åtgärder vidtagna på olika byggnader men på samma fastighet ska läggas samman vid bedömning av om beloppsgränsen uppnås eller inte. En fastighet med två byggnader där momsen för ny-, till- eller ombyggnadsåtgärder under ett beskattningsår uppgår till exempelvis 50 000 kr respektive 75 000 kr är således en investeringsvara. Som nämnts

ovan saknar det vid denna bedömning betydelse om avdrag för den ingående momsen skett helt, delvis eller inte alls.

Genom att jämkningsskyldigheten är knuten till momsen på ny-, till- eller ombyggnader kommer momsen på kostnader för bl.a. drift, underhåll och vanliga reparationer inte att bli föremål för jämkning. När det gäller det s.k. utvidgade reparationsbegreppet, t.ex. upptagande av fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar m.m. i samband med omdisponering av lokaler, är dessa åtgärder av sådan karaktär att de bör jämställas med ombyggnad. Dessa åtgärder kan därför bli föremål för jämkning. Annorlunda förhåller det sig med s.k. värdehöjande reparationer. Dessa slags kostnader kan i många fall betraktas som kostnader för att åtgärda det slitage som en byggnad varit utsatt för under den tid den använts för den verksamhet som bedrivits i den. Någon jämkning av momsen på sådana kostnader blir därför inte aktuell.

Uttagsbeskattad fastighet

Fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse enligt bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag medgetts därefter för den s.k. uttagsmomsen och avdraget för denna uppgår till minst 100 000 kr. Notera att det här handlar om att avdraget ska ha uppgått till minst 100 000 kr. Här föreligger alltså en skillnad jämfört med vad som angetts ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet liksom nedan beträffande bostads- och hyresrätter.

Det är endast i två olika situationer som fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning i byggnadsrörelse anses som investeringsvaror. Dels gäller det då en fastighet har överlåtits till någon som har rätt till avdrag för moms som överlåtaren varit skyldig att redovisa på grund av uttag (8 kap. 4 § 4 p. ML) och dels då en fastighetsägare övergår från att använda en fastighet i byggnadsrörelse till att använda den i annan verksamhet och ges rätt att dra av tidigare erlagd moms för uttag (8 kap. 4 § 6 p, ML).

I underlaget för uttagsbeskattning ingår bl.a. kostnader för reparation och underhåll. Detta medför att den jämkningsskyldighet som senare kan uppkomma omfattar skatten även på sådana tjänster, trots att jämkning normalt endast ska ske beträffande skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad. Denna skillnad har dock ansetts få godtas av praktiska skäl.

Vad som sagts ovan angående ny-, till- eller ombyggd fastighet om sammanläggning av flera åtgärder, byggnadsmaterial m.m. gäller även uttagsbeskattad fastighet. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte under ett beskattningsår läggs momsen på åtgärder i form av ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samman med ett eller flera sådana avdrag för ingående

moms som avses här.

Hyres- och bostadsrätt

Även hyres- och bostadsrätter utgör investeringsvaror om hyresgästen eller bostadsrättshavaren utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsåtgärd och momsen på kostnaden för åtgärden uppgår till minst 100 000 kr. Av 8 a kap. 3 § ML framgår att här nämnda rätter likställs med fastigheter vid tillämpning av jämkningsbestämmelserna.

Vad som sagts ovan under ny-, till- eller ombyggnad beträffande sammanläggning av flera åtgärder, värdehöjande reparationer, byggnadsmaterial m.m. gäller även hyres- och bostadsrätter. Vid bedömning av om beloppsgränsen 100 000 kr uppnås eller inte för åtgärder på en hyres- eller bostadsrätt sammanläggs endast åtgärder som utförts eller låtit utföras av hyresgäst eller bostadsrättshavare.

En bostadsrättshavare eller en hyresgäst kan dock komma att bli jämkningsskyldig även för mindre belopp som denne tillfört en fastighet, nämligen på grund av regleringen i 9 kap. 13 § ML, dvs. då frivillig skattskyldighet upphör i vissa fall. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

Yttre anläggningar

Yttre anläggningar såsom VA-ledningar, trädgårdsanläggningar, uteplatser, parkeringsplatser, stödmurar m.fl. utgör fastighet enligt ML och kan därför omfattas av definitionen av investeringsvara. Vad som utgör fastighet enligt ML framgår av avsnitt 19.2.

Verksamhets-tillbehör

Verksamhetstillbehör utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § ML. Vid tillämpning av jämkningsbestämmelserna ska de dock ses som lös egendom. Samma synsätt gäller alltså här som vid tillämpning av skattepliktsbestämmelserna i 3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML. Vad som sägs om verksamhetstillbehör gäller även industritillbehör eftersom sådana enligt 1 kap. 11 § ML utgör lös egendom.

Skatten på verksamhetstillbehör ska därför jämkas enligt reglerna för maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar. Detta innebär bl.a. att jämkning kan komma ifråga vid en fastighetsförsäljning trots att fastigheten inte varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, nämligen om verksamhetstillbehör ingår i fastigheten och den ingående momsen för något av dessa uppgår till minst 50 000 kr. Förutsättningar för jämkning vid försäljning av maskiner m.m. föreligger dock endast i de fall omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms.

23.4 Särskilt om hyres- och bostadsrätter

Av bestämmelserna i 8 a kap. 3 § ML framgår att hyres- och bostadsrätter, som är att anse som investeringsvaror, ska likställas med fastigheter när det gäller förutsättningar m.m. för jämkning vid överlåtelse, vid vilken tidpunkt ny- till- eller ombyggnad anses ha skett, när ändrad användning eller överlåtelse endast sker till viss del, övertagande av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning i samband med överlåtelse samt när det gäller jämkning i samband med konkurs.

Det är i förekommande fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren som ska jämka. Många gånger övertar emellertid förvärvaren överlåtarens rättighet eller skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML varför överlåtelser av hyres- eller bostadsrätter ofta kan ske utan att någon jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren.

Lämnande av hyres- eller bostadsrätt 8 a kap. 14 § ML

Om en hyresgäst eller en bostadsrättshavare lämnar en lokal, utan att överlåta den till någon annan, föreligger ingen omedelbar jämkningssituation. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren kan emellertid ha tillfört fastigheten ny-, till- eller ombyggnad i sådan omfattning att en investeringsvara föreligger. Rättigheten och skyldigheten att jämka den ingående moms som avser denna ny-, till- eller ombyggnad övergår då enligt bestämmelserna i 8 a kap. 14 § ML på fastighetsägaren. Om en lokal står tom efter en uthyrning innebär inte detta i sig att någon ändrad användning sker. Det blir därför i regel aktuellt för fastighetsägaren att jämka endast när denne övergår till att använda lokalen i en skattefri verksamhet eller överlåter fastigheten. Vid en sådan överlåtelse av rättighet eller skyldighet att jämka som här anges krävs att fastighetsägaren från den som lämnar hyres- eller bostadsrätten erhåller ett sådant underlag att fastighetsägaren kan fullgöra de jämkningsåtgärder som denne kan behöva att vidta.

Om fastighetsägaren överlåter fastigheten utlöser detta inte i sig jämkningsskyldighet hos hyresgäst om denne bekostat t.ex. ombyggnadsarbeten och erhållit avdrag för momsen på dessa. Jämkning hos hyresgästen sker först vid ändrad användning eller vid överlåtelse av själva hyresrätten

Hyres- eller bostadsrätt med frivillig skattskyldighet

En hyresgäst eller bostadsrättshavare kan bli jämkningsskyldig trots att inte hyresrätten eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, nämligen genom regeln i 9 kap. 13 § ML som avser situationer där frivillig skattskyldighet upphör. Här sägs nämligen att i de fall en hyresgäst eller en bostadsrättshavare tillför

en fastighet ny-, till- eller ombyggnad och därefter orsakar att den frivilliga skattskyldigheten upphör ska både denne och fastighetsägaren jämka. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren ska i dessa fall inte jämka på grund av att hyres- eller bostadsrätten är att betrakta som en investeringsvara, utan på grund av att fastigheten har tillförts ny-, till- eller ombyggnad på vilken momsen uppgår till minst 100 000 kr. Det är då fastigheten som sådan som utgör investeringsvaran. Det saknar betydelse hur kostnaden har fördelats mellan fastighetsägare och hyresgäst. Det är åtgärderna sammantagna som är avgörande. En sådan här avsedd jämkningssituation kan exempelvis bli aktuellt när en hyresgäst hyr ut sin lokal i andra hand med frivillig skattskyldighet och uthyrningen därefter upphör för att ersättas med en momsfri andrahandsuthyrning. I dessa fall upphör både fastighetsägarens och hyresgästens skattskyldighet och en jämkningssituation uppstår på grund av ändrad användning. Se vidare avsnitt 21.12.1.1.

Vid ändrad användning av en hyres- eller bostadsrätt för vilken fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig behöver dock inte alltid fastighetsägarens skattskyldighet påverkas. Hyresgästen kan t.ex. överlåta hyresrätten till en annan skattskyldig hyresgäst eller endast partiellt övergå till egen skattefri verksamhet utan att det påverkar fastighetsägarens möjlighet att hyra ut skattepliktigt. Någon jämkningsskyldighet för fastighetsägaren uppstår inte i dessa fall.

Ingående moms enligt de s.k. slussningsreglerna

Genom de s.k. slussningsreglerna i 8 kap. 4 § 5 p. ML kan ett bolag i en koncern under vissa förutsättningar erhålla avdrag för ingående moms på förvärv som gjorts av ett annat bolag i koncernen. Det kan t.ex. gälla moms på ny- till- eller ombyggnadskostnader. Avdraget kan då medges det bolag i koncernen som hyr en fastighet, där sådana arbeten utförts eller låtit utföras, av ett annat bolag i koncernen.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 3 § ML gäller att om fastigheten eller berörd del av denna blir föremål för ändrad användning eller om hyresrätten överlåts, åligger jämkningsskyldigheten det koncernbolag som medgetts avdrag enligt den s.k. slussningsregeln. Detta gäller alltså trots att det bolaget inte haft kostnaden för den byggnadsåtgärd som medfört rätt till momsavdraget. Notera dock att enligt 8 a kap. 12 § ML kan hyresrätten i vissa fall överlåtas utan att jämkningsskyldighet utlöses hos överlåtaren. Vidare bör även här uppmärksammas att enligt 8 a kap. 14 § ML ska rättighet och skyldighet att jämka gå över på fastighetsägaren för det fall hyresgästen lämnar hyresrätten utan att överlåta den.

Om det koncernbolag som äger fastigheten överlåter denna, och det förhyrande koncernbolaget kvarstår som hyresgäst i fastig-

heten, utlöser inte fastighetsöverlåtelsen någon jämkning av den skatt som dragits av hos det förhyrande bolaget.

Det förekommer att koncernbolag överlåter en fastighet till ett annat bolag i koncernen som inte är skattskyldigt för moms och därefter hyr tillbaka fastigheten. Om förutsättningar för tillämpning av slussningsregeln föreligger kan det förhyrande bolaget – tidigare fastighetsägaren – få avdrag för den nya fastighetsägarens ingående moms som belöper på uthyrningen. En sådan här överlåtelse kan i förekommande fall utlösa jämkningsskyldighet hos det överlåtande koncernbolaget. För att skyldigheten att jämka avdrag för ingående moms ska kunna övertas av förvärvaren krävs nämligen enligt 8 a kap. 12 § ML att förvärvaren är skattskyldig för moms.

På motsvarande sätt kan jämkningsskyldighet utlösas hos en fastighetsägare, koncernbolag eller inte, som ändrar användning av fastigheten från att vara använd i momspliktig till att bli använd i momsfri verksamhet avseende exempelvis uthyrning av lokaler. Det förhållandet att slussningsregeln i ett sådant fall kan medföra att fastighetsägarens ingående moms kan slussas till hyresgästen innebär emellertid inte att lokalerna används i en av fastighetsägaren bedriven momspliktig verksamhet varför den ändrade användningen kan medföra jämkningsskyldighet.

23.5 I vilka fall jämkning ska ske

8 a kap. 4 § ML

Jämkning ska ske om *användningen* av en investeringsvara *ändras* på så sätt att avdragsrätten

1. minskar om investeringsvarans förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller
2. ökar om investeringsvarans förvärvande inte medfört avdragsrätt för ingående moms eller endast delvis medfört sådan rätt.

Vidare ska jämkning ske vid

3. avyttring av annan investeringsvara än fastighet om omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller
4. överlåtelse av fastighet (inkl. hyres- eller bostadsrätt) under förutsättning att avdrag gjorts för ingående moms på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående momsen på kostnaden uppgår till minst 100 000 kr samt
5. överlåtelse av fastighet som i byggnadsrörelse tillförts tjänster under sådana förutsättningar att den faller under definitionen av investeringsvara i punkt 3 under avsnitt 23.3 ”Investerings-

varor”.

Slutligen ska jämkning ske om

6. en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående moms som hänför sig till kostnader för sådana investeringsvaror som avses i punkterna 2, 3 eller 4 under avsnitt 23.3 ”Investeringsvaror”.

Av punkterna 1 och 2 framgår att jämkning av avdrag för ingående moms ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Sådana situationer är vanligt förekommande i verksamheter som avser fastighetsförvaltning där frivillig skattskyldighet föreligger för vissa av lokalerna. Även företag som bedriver s.k. blandad verksamhet berörs i regel av jämkning på grund av ändrad användning.

Bestämmelsen (punkt 3 ovan) om att jämkning ska ske vid avyttring av maskiner m.m. när omsättningen är skattepliktig och utgående moms därför ska redovisas beror på att den skattskyldige ska kunna medges avdragsrätt för en del av den ingående moms som inte tidigare varit avdragsgill.

Jämkning vid överlåtelse av fastighet är inte beroende av om avdrag erhållits vid förvärvet. Det avgörande är i stället om avdrag medgetts vid ny-, till- eller ombyggnad. Det är dock inte en förutsättning för jämkning att avdraget skett vid förvärvet av ny-, till- eller ombyggnaden. Fastighetsägaren kan ha fått en avdragsrätt genom jämkning på grund av ökad skattepliktig användning av fastigheten. Vad som nu sagts gäller även för bostadsrätt och hyresrätt.

Av uttalanden i prop. 1999/2000:82 s. 106 framgår att samma regler bör gälla för jämkning såväl vid onerösa som vid benefika förvärv. Med begreppet *överlåtelse* torde därför få avses såväl onerösa som benefika äganderättsövergångar.

Att en fastighetsägare övertar rättighet och skyldighet att jämka då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal utan att överlåta rätten till någon annan framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4 ”Särskilt om hyres- och bostadsrätter”.

Jämkning kan vidare komma att ske i ett antal olika situationer när frivillig skattskyldighet upphör. Se vidare avsnitt 21.12.

Konkurs

Jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för moms på sådana kostnader för byggnadsarbeten som anges i 8 a kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (ny-, till- och ombygg-

nadskostnader, i de fall uttagsbeskattning skett enligt 2 kap. 7 § ML även skatt på vissa andra arbeten).

Att jämkningen ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden framgår av 8 a kap. 7 § ML. I 13 kap. 28 a § ML anges att jämkning ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Genom en särskild reglering kommer statens fordran på jämkning hos gäldenären att utgöra en konkursfordran, trots att denna fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet meddelades.

Närmare bestämmelser om jämkning i samband med konkurs finns i 8 a kap. 13 § ML. Där anges bl.a. att konkursboet från gäldenären kan ta över rättighet och skyldighet att jämka. Se vidare avsnitt 23.9 ”Jämkning vid konkurs”.

Ingen jämkning

Av bestämmelserna i 8 a kap. 5 § ML framgår att jämkning inte ska ske då ändrad användning av en investeringsvara medför att uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML sker. Det kan t.ex. vara fallet då en tillgång i en momspliktig verksamhet tas ut ur verksamheten för privat bruk.

Inte heller i de fall förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 5 procentenheter ska någon jämkning ske. Här avses således inte den procentuella förändringen i förhållande till tidigare medgiven avdragsrätt utan förändringen av den procentuella delen i verksamheten.

Om förändringen ett år är mindre än 5 procentenheter ska inte jämkning ske för det året, men om ändringen ett efterföljande år medför att den totala ändringen uppgår till minst 5 procentenheter ska jämkning ske med hänsyn taget även till de tidigare årens ändringar.

Vid överlåtelser av fastigheter kommer i många fall jämkning inte att bli aktuell på grund av bestämmelserna i 8 a kap. 11–12 §§ ML som innebär att rättigheten och skyldigheten att jämka i normalfallet övergår på förvärvaren av fastigheten

Om en fastighet övergår till att vara outhyrd och inte heller används bör den anses komma till annan användning då den faktiskt börjar användas på nytt. Det är först vid denna tidpunkt som jämkning blir aktuell.

Jämkning bör enligt förarbetsuttalanden inte ske när en fastighet i sin helhet rivs eller förstörs av orsak som fastighetsägaren inte råder över. Inte heller ska jämkning ske när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet i samma omfattning som den verksamhet

som bedrivits tidigare.

I vissa fall vid frivillig skattskyldighet kan fråga uppkomma om kompensation för den ingående moms som belöper på ny-, till- eller ombyggnad ska erhållas genom jämkningsbestämmelserna eller genom de särskilda bestämmelserna i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag som gäller vid frivillig skattskyldighet. Se vidare beträffande dessa bestämmelser i avsnitt 21.10.2.

Det kan inträffa att en lokal övergår från att ha varit använd i en momspliktig verksamhet till att bli använd i en momsfri verksamhet och att denna förändring beror på en lagändring. Något generellt undantag från skyldigheten att i förekommande fall jämka tidigare avdragen ingående moms finns inte i en sådan situation.

Genom SFS 2002:1004 har dock införts en särskild övergångsbestämmelse som innebär att jämkning inte ska ske i de fall frivillig skattskyldighet upphör att gälla på grund av att hyresgästen inte längre har rätt till återbetalning med anledning av de från den 1 januari 2003 införda nya förutsättningarna i 10 kap. 1 och 11 §§ ML för återbetalning till utländska företag respektive till företag med omsättning i annat EG-land.

23.6 Korrigeringstid

8 a kap. 6 § ML

Avdrag för ingående moms ska enligt bestämmelserna i 8 a kap. 6 § ML jämkas endast när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse skett inom viss tid, nämligen inom den s.k. korrigeringstiden.

För fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter är korrigeringstiden tio år och beräknas för varje byggåtgärd om momsen på kostnaden för sådana åtgärder uppgår till 100 000 kr efter den sammanläggning som i vissa fall ske.

För andra investeringsvaror är korrigeringstiden fem år.

Ny-, till- eller ombyggnad ska anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenader anses förvärvet ha skett det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Exempel på jämförlig åtgärd är att inflyttning skett.

Avsikten är att jämkningen ska vara oberoende av hur momsen redovisas under uppförandet av en byggnad. Det som är viktigt är att all ingående moms som kan anses hänförlig till samma åtgärd kommer att omfattas av jämkningsreglerna.

En särskild regel gäller för de fall ändrad användning eller överlåtelse skett redan innan t.ex. slutbesiktning ägt rum. Då anses förvärvet ha skett det år avdrag för momsen på byggåtgärden medgavs. Detta kan komma ifråga bl.a. då frivillig skattskyldighet medgetts under uppbyggnadsskede och fastigheten överlåts innan färdigställandet (jfr 9 kap. 11 § ML).

För fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML och avdrag för den s.k. uttagsmomsen senare medgetts ska korrigeringstiden räknas från det att avdragsrätten för uttagsmomsen inträdde.

Av 8 a kap. 11 och 12 §§ ML framgår att förvärvare av fastighet i vissa fall kan ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. I sådana fall ska korrigeringstiden för den nye ägaren räknas från den tidpunkt då den tidigare ägaren förvärvade investeringsvaran. Av 9 kap. 8 § ML framgår att den som förklarats frivilligt skattskyldig i vissa fall kan medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. Det kan gälla skatt såväl på förvärv som fastighetsägaren själv gjort som på förvärv som gjorts av tidigare ägare av fastigheten. I dessa fall ska korrigeringstiden räknas från ingången av det räkenskapsår under vilket avdragsrätten inträtt (jfr 9 kap. 11 § 2 st. ML).

För andra investeringsvaror än fastigheter, hyresrätter eller bostadsrätter, dvs. för maskiner m.m. räknas korrigeringstiden från det att förvärvet av varan skett. Av 2 kap. 1 § ML framgår att omsättning av en vara anses ha skett när en vara överlåts mot ersättning. Omsättning föreligger således i regel redan vid den tidpunkt som ett avtal om äganderättsövergång träffas. Med tidpunkten för förvärvet bör därför anses det tillfälle när avtal om förvärv ingås och inte den tidpunkt då leverans sker.

I korrigeringstiden ska alltid räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnad skett, avdrag gjorts eller förvärv skett.

Som framgår av avsnitt 23.7 nedan ska jämkning i förekommande fall ske för återstoden av korrigeringstiden. I denna återstående tid ska, enligt bestämmelserna i 8 a kap. 7 § 3 st. ML, räknas in det räkenskapsår under vilket användningen av investeringsvaran ändras eller överlåtelse av den sker.

På motsvarande sätt som anges ovan beträffande tidpunkten för förvärvet anses överlåtelsen inträffa när ett civilrättsligt bindande överlåtelseavtal ingåtts. Vid försäljning av fastigheter innebär detta således att överlåtelsen i regel anses ha skett vid tidpunkten för upprättande av köpekontrakt.

Underlag för att kunna fullgöra jämkningsskyldigheten ska enligt bestämmelserna i 14 kap. 2 § SBL bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut. Denna bestämmelse har kommit till för att SKV ska ha tillgång till ett relevant underlag vid efterbeskattning. Räknat från förvärvet av investeringsvaran ska underlaget således bevaras under 17 år när det gäller fastigheter, bostadsrätter eller hyresrätter och under 12 år när det gäller andra investeringsvaror.

23.7 Hur jämkning sker

8 a kap. 7 § ML

Jämkning ska ske av den ingående moms som kan anses belöpa på den återstående korrigeringstiden efter en ändrad användning eller efter en överlåtelse. Denna jämkning ska antingen ske årligen eller för alla återstående åren på en gång, beroende på vilken åtgärd som föranlett jämkningen.

Årlig jämkning

Vid jämkning på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående moms jämkas varje räkenskapsår under hela den återstående korrigeringstiden.

Den som övergår från att ha använt en investeringsvara, till exempel en fastighet, till någon del i en momspliktig verksamhet till att använda fastigheten i sin helhet i en momsfri verksamhet kan därför vid årlig jämkning komma att bli skyldig att jämka under flera år trots att någon momspliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Om en investeringsvara byter användning i momspliktig respektive ej momspliktig verksamhet flera gånger under ett år uppkommer fråga om hur användningen under det aktuella året ska bedömas från jämkningssynpunkt.

Av 8 a kap. 10 § ML framgår att vid ändrad användning ska avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Eftersom bestämmelserna om jämkning utgår från att en investeringsvaras användning bedöms per räkenskapsår är det således vid utgången av varje räkenskapsår som bedömning av användningen ska ske.

För att förhindra missbruk av nämnda bestämmelse på så sätt att en investeringsvara som normalt används i momsfri verksamhet förs över till en momspliktig verksamhet strax innan utgången av ett räkenskapsår för att därefter återigen tillföras en momsfri verksamhet har införts en bestämmelse i 8 a kap. 10 § ML om att avdragsrätten vid särskilda skäl får bestämmas efter vad som är skäligt.

Jämkning vid ett tillfälle

Jämkning ska ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden i följande tre situationer.

1. Vid överlåtelse av investeringsvara.
2. Vid konkurs hos fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst i de fall som avses i 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML.
3. Då frivillig skattskyldighet som beslutats under uppbyggnadsskede upphör (jfr 9 kap. 11 § ML).

Man kan säga att i dessa situationer ska jämkning göras på en gång antingen genom återbetalning av den del av tidigare medgivet avdrag som inte hunnit konsumeras i den momspliktiga verksamheten eller genom ytterligare avdrag för den ingående moms som inte tidigare dragits av men får göras på grund av ändrad användning.

När det gäller överlåtelse av fastighet kan enligt 8 a kap. 11 och 12 §§ ML i vissa fall förvärvaren ta över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka. Beträffande fastigheter som är föremål för frivillig skattskyldighet kan inte 11 § utan endast 12 § tillämpas. Vid tillämpning av 12 § gäller dock att övertagandet av jämkningen endast kan avse jämkning på grund av själva överlåtelsen som sådan. När det gäller ändrad användning som skett under överlåtarens innehavstid ska denne fullgöra jämkningen. Denna ska då ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden. I dessa fall sker alltså jämkning på en gång trots att jämkningen hänför sig till ändrad användning. Se vidare avsnitt 23.8. Motsvarande gäller i förekommande fall hyres- och bostadsrätter.

I de fall jämkning ska ske på grund av själva överlåtelsen ska överlåtelseåret räknas in i den korrigeringstid som återstår oavsett om överlåtelsen sker i början eller slutet av året.

Lokalvis jämkning

I klargörande syfte har i 8 a kap. 7 § 4 st. ML angetts att jämkning såvitt gäller ny-, till- eller ombyggnad endast ska ske av avdraget för den moms som avser den del av fastigheten som berörs av åtgärden. Vid t.ex. överlåtelse av del av en fastighet ska alltså inte någon proportionering och jämkning ske av den ingående moms som belöper på andra delar av fastigheten. På motsvarande sätt medför ändrad användning av en lokal att jämkning i förekommande fall endast ska ske av den ingående moms som avser den berörda lokalen.

Jämkningsbelopp 8 a kap. 8 § ML

Det belopp med vilket jämkning ska ske beräknas som ett årligt belopp med utgångspunkt från korrigeringstiden och det s.k. ursprungsbeloppet.

Ursprungsbeloppet utgörs av den ingående momsen vid anskaffandet av investeringsvaran. Vid jämkning av i byggnadsrörelse uttagsbeskattad fastighet är ursprungsbeloppet den ingående moms som senare dragits av.

Det årliga jämkningsbeloppet beräknas till en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan avdragsrätten för ingående moms vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen.

Exempel

En maskin anskaffas och den ingående momsen på kostnaden för förvärvet uppgår till 100 000 kr. Ursprungsbeloppet uppgår då till 100 000 kr. Maskinen används till 80 procent i verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag medges därför för ingående moms med 80 000 kr vid förvärvet. Ett senare år kommer maskinen att användas endast till 60 procent i den verksamhet som medför skattskyldighet. För maskiner gäller en korrigeringstid om fem år.

Nedgången i procentenheter av användningen i verksamheten som medför skattskyldighet är 20. Jämförelsen görs här utifrån den procentsats som gällde vid korrigeringstidens början och procentsatsen som gäller efter förändringen (80-60).

Eftersom ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr är den del av ursprungsbeloppet som kan bli föremål för jämkning 20 000 kr (20 % av 100 000). På det korrigeringsår under vilket användningen ändrats belöper en femtedel av 20 000 kr eller 4 000 kr. För korrigeringsåret ska alltså jämkning ske genom att ett tidigare medgivet avdrag minskas med 4 000 kr.

Frivillig skattskyldighet

När det gäller frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse kan dock ofta jämkningsbelopp inte beräknas utifrån den procentuella nedgången av den frivilliga skattskyldigheten för hela den ifrågavarande fastigheten. Byggnadsåtgärder kan ha vidtagits i skilda lokaler vid olika tidpunkter och ändringar i uthyrningsverksamheten sker inte heller samtidigt i de skilda lokalerna. Det är den ingående momsen på respektive byggnadsåtgärd som ska bli föremål för jämkning vid exempelvis ändrad användning. Den ändrade användning som kan utlösa jämkning är normalt att en lokal tas i anspråk för skattefri uthyrningsverksamhet. Man kan då säga att en lokal används antingen i skattepliktig verksamhet eller i skattefri verksamhet. Beträffande den byggnadsåtgärd som

företagits i den aktuella lokalen är den procentuella förändringen 100 %. Det årliga jämkningsbeloppet beräknas därför i dessa fall för varje byggnadsåtgärd i lokalen med utgångspunkt från ursprungsbeloppet och att korrigeringstiden är tio år för fastigheter.

Spärregel, 25%-regeln

Om en annan vara än en fastighet överlåts ska jämkning ske om omsättningen är skattepliktig och om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms.

I dessa fall får jämkningsbeloppet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 9 § ML uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset ska inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag. Spärregeln innebär således att jämkningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

23.8 Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka

Verksamhetsöverlåtelser 8 a kap. 11 § ML

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överlåts tar förvärvaren över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående moms under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML. Denna ordning gäller oavsett om det är hela eller del av verksamheten som överlåts samt i de fall överlåtelsen sker i samband med fusion eller liknande förfarande. De överlåtelsefall där jämkning inte ska ske hos överlåtaren är således sådana som omfattas av undantagsbestämmelserna i 3 kap. 25 § ML.

Ett övertagande av en verksamhet där överlåtaren redan påbörjat jämkning av ingående moms innebär således att förvärvaren fortsätter jämkningen helt i enlighet med vad överlåtaren skulle ha gjort om denne inte överlåtit verksamheten.

För att förvärvaren ska kunna fullgöra den jämkningsskyldighet och ta till vara den jämkningsrättighet som han övertagit från överlåtaren måste förvärvaren få tillgång till uppgifter om storleken av den ingående momsen, förvärvstidpunkten, inträffade förändringar av verksamheten m.m. som har betydelse. Se vidare avsnitt 23.10 om. handlingar vid jämkning.

När det gäller verksamhetsöverlåtelser kan parterna inte avtala bort att förvärvaren ska överta rättighet och skyldighet att jämka.

Vid överlåtelser av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av fastigheter utan samband med verksamheten i övrigt gäller inte det som nu sagts. Dock kan förvärvaren även i dessa fall många gånger överta säljarens rät-

tighet och skyldighet att jämka enligt vad som framgår nedan.

Förhandsbesked: Verksamhetsöverlåtelse

SRN har i ett förhandsbesked 2001-06-28 bedömt att bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML om att förvärvaren övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka var tillämpliga då ett bolag överlät investeringsvaror till en tidigare ej skattskyldig förvärvare som på grund av det aktuella förvärvet blev obligatoriskt skattskyldig. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt förhandsbeskedet.

Utgången i förhandsbeskedsärendet innebär att den som övertar investeringsvaror i samband med att en verksamhet som medför obligatorisk skattskyldighet förvärvas också övertar rättighet och skyldighet att jämka ingående moms även om förvärvaren inte är skattskyldig för moms sedan tidigare utan blir det först på grund av det aktuella övertagandet.

Mervärdesskattegrupp

En ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering kan innebära en sådan ändrad användning av investeringsvaror som medför jämkningsskyldighet. När ett företag träder in i en mervärdesskattegrupp ska jämkningen under dessa omständigheter fullgöras av gruppen medan om ett utträde ur mervärdesskattegruppen medför att användningen ändras ska jämkningen fullgöras av företaget.

Fastighetsöverlåtelser i vissa fall 8 a kap. 12 § ML

Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Detta gäller dock bara om förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelsetillfället. Det saknar betydelse om förvärvarens skattskyldighet är obligatorisk enligt ML eller om förvärvaren är frivilligt skattskyldig.

Överlåtaren och förvärvaren kan emellertid avtala om att överlåtaren ska jämka på grund av själva överlåtelsen. Däremot kan parterna inte avtala om att överlåtaren ska jämka på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Sådan jämkning ska alltid fullgöras av överlåtaren vid de fastighetsöverlåtelser som avses här.

Exempel

Överlåtaren har fått avdrag för ingående moms år 1 i samband med byggnadsarbeten i en lokal och byter från ”skattepliktig” till ”skattefri” hyresgäst i den berörda lokalen år 3. Han ska då jämka på grund av ändrad användning år 3. Han överlåter sedan fastigheten år 4. Fortfarande finns en ”skattefri” hyresgäst i lokalen. Vid överlåtelsetillfället ska han fortsätta den påbörjade jämkningen

avseende den ändrade användningen i lokalen. Jämkningen ska dock då inte omfatta endast år 4 utan även den del av det avdrag som erhölls år 1 och som kan sägas avse återstoden av korrigeringstiden. Jämkningen vid överlåtelsen ska alltså omfatta avdraget för korrigeringsåren 4–10.

Överlåtarens jämkning till följd av överlåtelsen i exemplet har i grunden har sin upprinnelse i en ändrad användning av lokalen men det är dock överlåtelsen som utlöser ”slutjämkningen” år 4. Av 8 a kap. 7 § 2 st. ML framgår att jämkningen då ska fullgöras vid ett enda tillfälle.

Även om målsättningen varit att så långt möjligt undvika jämkning då fastigheter överlåts kommer alltså överlåtaren ofta att behöva jämka på grund av tidigare ändrad användning. Detta gör att jämkningssystemet är komplicerat att hantera i vissa fall. Å andra sidan behöver förvärvaren inte vara underrättad om vilka ändrade användningar som inträffat under överlåtarens innehavstid. Han har i stället att göra sina bedömningar beträffande jämkning utifrån vad som gällde för aktuell fastighet/fastighetsdel vid tillträdet.

Trots att den som förvärvar en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet blir skattskyldig först vid sitt tillträde, och detta kan infalla en tid efter det att köpeavtal har ingåtts och förvärvet därmed anses ha skett, är dock vad som sägs här om förvärvarens övertagande av rättighet och skyldighet att jämka tillämpligt i dessa fall (se 9 kap. 5 och 12 §§ ML).

Förhandsbesked: Fastighets-överlåtelse

I ett förhandsbesked 2001-06-28 har SRN bedömt att en tidigare ej skattskyldig förvärvare av en fastighet enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kunde överta överlåtarens jämkningsskyldighet eftersom förvärvaren redan från sitt tillträde av fastigheten skulle komma att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av fastigheten. RR har i dom 2002-12-20, RÅ 2002 ref. 110, fastställt utgången i förhandsbeskedet.

En förvärvare kan således, enligt utgången i förhandsbeskeds-ärendet, överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms även om skattskyldighet uppkommer först vid tillträdet genom att frivillig skattskyldighet medgivits förvärvaren från denna tidpunkt. Om förvärvaren endast är skatt-skyldig enligt ML till viss del, på grund av att han har s.k. blandad verksamhet, har detta ingen betydelse i sammanhanget. Han kan ändå ta över rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Dock kan i dessa fall förvärvaren drabbas av en omgående jämkningsskyldighet vid tillträdet på grund av att han då har en ändrad användning av fastigheten jämfört med överlåtaren.

När det i detta sammanhang talas om fastigheter och fastighetsägare

likställs med dessa hyres- och bostadsrätter respektive hyresgäster och bostadsrättshavare. Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML kan alltså avse t.ex. fall då hyresrätter överlåts (8 a kap. 3 § ML).

Att rättighet och skyldighet att jämka övergår till fastighetsägaren då en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en lokal framgår av 8 a kap. 14 § ML. Se vidare avsnitt 23.4.

Såväl vid onerösa som vid benefika rättshandlingar kan överföring av rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning ske till förvärvaren. Även vid transportköp kan rättigheten och skyldigheten att jämka överföras från den första till den sista i kedjan om den sista förvärvaren tillträder fastigheten i samband med att den första i kedjan frånträder.

Latent jämkningsskyldighet hos överlåtaren

För att förvärvaren ska kunna bevaka sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter när det gäller jämkning, krävs att han får handlingar med erforderliga uppgifter från överlåtaren. Bestämmelser om detta finns i 8 a kap. 15–17 §§ ML. Se vidare avsnitt 23.10 angående handlingar vid jämkning.

8 a kap. 12 § 3 st. ML

Om det vid en senare inträffad ändrad användning eller överlåtelse hos förvärvaren konstateras att denne vid sitt förvärv inte erhöll föreskrivna handlingar, eller oriktiga sådana, blir den ursprunglige överlåtaren jämkningsskyldig till följd av de jämkningsgrundande åtgärderna hos dennes förvärvare. I 8 a kap. 12 § ML anges nämligen att överlåtaren ska fullgöra jämkningsskyldigheten om han dragit av ingående moms men inte tagit upp den i handling enligt 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling enligt 8 a kap. 16 § ML. SKV anser att även andra oriktigheter i den handling som överlåtaren lämnat bör kunna leda till att överlåtaren åläggs jämkningsskyldighet. Det kan gälla t.ex. oriktiga uppgifter om tidpunkt för förvärv respektive avdrag samt oriktiga uppgifter om hur skatt eller avdrag fördelar sig på olika lokaler. Den här återgivna regleringen har tillkommit för att skydda förvärvare av fastigheter från jämkningsskyldighet som de inte vet att de är skyldiga att uppfylla.

Det ligger alltså inte endast i förvärvarens utan även i överlåtarens intresse att föreskrivna korrekta handlingar överlämnas. Överlåtaren torde därvid ha intresse av att erhålla bevis om att handlingarna överlämnats, t.ex. genom någon form av kvittens från förvärvaren.

23.9 Jämkning vid konkurs

Av 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML framgår att jämkning ska ske om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i kon-

kurs under förutsättning att de haft rätt till avdrag för moms på kostnader för sådana investeringsvaror som inte består av maskiner m.m. Jämkningen ska enligt 8 a kap. 7 § 2 st. ML ske på en gång och avse återstoden av korrigeringstiden.

Konkursbo kan ta över jämkningen

Det kan dock leda till mindre önskvärda effekter om gäldenären ska jämka och konkursboet avyttrar fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten till en köpare som är skattskyldig enligt ML. Det har därför i 8 a kap. 13 § ML införts en möjlighet för konkursbo att få ta över gäldenärens rättigheter och skyldigheter att jämka. Detta ska dock ske innan boet överlåter fastigheten m.m. Dock gäller övertagandet från den tidpunkt som konkursboet blev skattskyldigt.

Anledningen till att konkursbo ska kunna avvakta med övertagandet beror på att det ofta inte, förrän boet har en köpare till fastigheten, är klart om det är fördelaktigt att ta över jämkningsskyldigheten m.m. från gäldenären. I förekommande fall kan konkursboet vid överlåtelse av fastigheten tillämpa bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML, dvs. låta rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning tas över av förvärvaren av fastigheten.

I de fall ändrad användning av fastigheten skett under gäldenärens innehavstid är det alltid gäldenären som ska jämka på grund av denna ändrade användning. Sådan jämkning kan alltså inte tas över av konkursboet. Det är endast den jämkning som utlöses av själva konkursen som boet kan ta över.

Justering hos gäldenären

Om konkursboet övertar rättigheter och skyldigheter att jämka ska gäldenären justera den jämkning han redan kan ha utfört. Av 13 kap. 28 a § ML framgår att ändringen ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Handling från gäldenären till konkursboet

Av 8 kap. 20 § ML framgår att den som ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ingående moms ska som grund för sin jämkning i sina räkenskaper ha en av överlåtaren utfärdad handling med visst innehåll. Se vidare avsnitt 23.10 angående innehållet i en sådan handling.

23.10 Handlingar vid jämkning

Förvärvaren övertar i många fall överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka dennes ingående moms. Det kan exempelvis vara fråga om överlåtelse av en investeringsvara i samband med att verksamheten överlåts eller om överlåtelse av en fastighet som är föremål för frivillig skattskyldighet. Det kan i dessa fall vara fråga om jämkning antingen till förvärvarens fördel eller nackdel.

8 kap. 20 § ML

För att förvärvaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att jämka och dessutom i förekommande fall styrka sin rätt att genom jämkning återfå ytterligare ingående moms föreskrivs i 8 kap. 20 § ML att förvärvaren i sina räkenskaper ska ha en av överlåtaren utfärdad handling. Trots att förvärvaren inte avser att omedelbart vidtaga sådana åtgärder att jämkning blir aktuell krävs att denne innehar handlingen i sin redovisning för att kunna fullgöra jämkning vid en eventuell framtida ändring av skattskyldigheten eller en överlåtelse av fastigheten.

8 a kap. 15 § ML

Av dessa skäl föreskrivs i 8 a kap. 15 § ML att den som överlåter en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka ska utfärda en särskild handling. Med hänsyn till bestämmelserna i 8 kap. 20 § ML ska sådan handling utfärdas även i de fall någon investeringsvara inte överlåts men rättighet eller skyldighet att jämka ändå övergår på någon annan. De fall som avses här är konkurssituationer och hyresrätt/bostadsrätt som lämnas utan att överlåtas.

Handlingen kan utfärdas antingen i pappersform eller i elektronisk form.

Kompletterande handling

Efter det att en handling utfärdats kan det inträffa omständigheter som gör att det är nödvändigt att en kompletterande handling upprättas på grund av att uppgifterna i den första handlingen inte längre är korrekta eller fullständiga. Så kan exempelvis vara fallet då en faktura inkommer till överlåtaren efter överlåtelsen, men som hänför sig till tiden före överlåtelsen, eller då rätten till avdrag för ingående moms ändras i omprövningsbeslut eller domar.

Handling från tidigare överlåtare 8 a kap. 16 § ML

Av 8 a kap. 16 § ML framgår att om överlåtaren av en investeringsvara innehar en handling som utfärdats enligt 15 § av en tidigare ägare till varan och denna handling innehåller uppgifter av betydelse för förvärvarens rätt och skyldighet att jämka, ska en kopia av handlingen överlämnas till förvärvaren.

Den som överlåter en investeringsvara (här betecknad B) kan vid sitt förvärv av varan (från A) ha erhållit en handling som utfärdats enligt 8 a kap. 15 § ML. Om B:s överlåtelse sker innan korrigeringstiden gått ut för sådan skatt som tagits upp i den handling som B erhållit från A, kan det bli aktuellt med jämkning hos förvärvaren (C) om denne senare ändrar användning av varan eller överlåter denna. I ett fall som detta ska överlåtaren (B) till sin förvärvare (C) lämna över en kopia av den handling som erhållits (från A). I princip kan en sådan handling behöva överlämnas i flera led.

Handlingens innehåll 8 a kap. 17 § ML

I 8 a kap. 17 § ML regleras vad en handling enligt 8 a kap. 15 § ML ska innehålla. Med hänsyn till jämkningsbestämmelsernas komplexitet är det ofrånkomligt att handlingen kan bli tämligen omfattande i vissa fall. Handlingen måste innehålla sådana uppgifter att förvärvaren kan utnyttja sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter beträffande jämkning. Därför måste handlingen innehålla uppgifter om

- den ingående momsen vid förvärv av investeringsvaran samt vid varje åtgärd avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, varmed likställs hyres- och bostadsrätter,
- vid vilka tidpunkter förvärv gjorts av varorna respektive byggtjänsterna,
- i vilken omfattning avdrag gjorts för skatten på respektive förvärv av vara eller byggtjänst samt vid vilken tidpunkt avdrag gjorts. Det måste här beaktas att avdrag kan ha gjorts inte enbart vid förvärvstidpunkten utan även senare antingen genom jämkning på grund av ändrad användning eller genom att s.k. retroaktivt avdrag skett,
- hur den ingående momsen och avdragen fördelar sig mellan olika lokaler då överlåtelsen avser fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,
- uppgift om handling som avses i 16 §,
- överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
- transaktionens art,
- överlåtarens registreringsnummer till moms eller person/organisationsnummer samt
- övrigt som kan vara av betydelse. Det kan exempelvis vara nödvändigt att lämna en särskild uppgift om när korrigeringstiden löper ut för de olika investeringsvaror som överlåts. Så är fallet när överlåtaren har tillämpat ett annat räkenskapsår än kalenderår vid det tillfälle då investeringsvaran anskaffats.

När det gäller uppgift om vilka avdrag som gjorts är det viktigt att beakta vad som sägs i 8 a kap. 12 § 2 st. ML. Där anges nämligen att överlåtare av fastighet i de fall som avses i nämnda paragraf ska jämka till följd av ändringar som inträffat under hans innehavstid. Då sådan jämkning skett, oavsett om den varit till överlåtarens fördel eller nackdel, ska sådant avdrag beaktas i den handling som överlämnas till förvärvaren.

Vidare är det viktigt att överlåtaren är medveten om bestämmelserna i 8 a kap. 12 § 3 st. ML. Där anges att överlåtaren ska jämka på grund av ändrad användning som uppkommit hos förvärvaren om överlåtaren gjort avdrag för ingående moms men inte tagit upp den i handling som avses i 8 a kap. 15 § ML eller inte lämnat uppgift om handling som avses i 8 a kap. 16 § ML.

För att kunna fullgöra sina skyldigheter – men även för att kunna ta till vara sina rättigheter – beträffande jämkning måste fastighetsägaren ordna sin redovisning på ett sådant sätt att den ingående moms som belöper på jämkningsgrundande åtgärder kan hänföras till olika lokaler.

23.11 Redovisning av jämkning

13 kap. 28 a § ML

Som framgår av avsnitt 23.7 ovan ska jämkning göras antingen med ett visst belopp årligen eller på en gång för den återstående korrigeringstiden. I 13 kap. 28 a § ML regleras för vilka redovisningsperioder jämkningen ska redovisas.

När ett tidigare avdrag för ingående moms ska minskas genom jämkning sker detta genom att ingående moms återförs på samma sätt som när mottagna kreditfakturor bokförs. Om den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående moms jämkas avdraget genom att redovisad ingående moms för den aktuella redovisningsperioden ökas.

Lös egendom

När det gäller maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar samt hyres- och bostadsrätter ska jämkning alltid ske för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelsen skett. Om ett räkenskapsår omfattar tiden 1 juli–30 juni och en händelse som medför att jämkning ska ske inträffar under detta räkenskapsår ska jämkningen således redovisas för redovisningsperioden juli.

Fastigheter

Beträffande fastigheter gäller att jämkning på grund av ändrad användning ska ske vid motsvarande tidpunkt som för lös egendom, dvs. för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats.

Men vid överlåtelse av fastighet ska jämkning ske för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Det har inte bedömts lämpligt att låta jämkningsskyldigheten anstå lång tid i dessa fall då fråga kan vara om betydande skattebelopp och överlåtaren kanske inte ens är skattskyldig enligt ML efter överlåtelsen.

Om överlåtarens redovisningsperiod för moms är helt beskattningsår gäller dock den huvudregel som tillämpas för lös egendom

och vid ändrad användning av fastighet, dvs. den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då överlåtelsen skett.

Konkurs

Om den skattskyldige försätts i konkurs ska avdrag i förekommande fall jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Tar konkursboet senare över rättigheter och skyldigheter att jämka ska ändring ske av det jämkningsbelopp som konkursgäldenären redovisade för den period konkursbeslutet meddelades. Konkursboet redovisar jämkning efter samma principer som gäller för övriga skattskyldiga dvs. för de perioder som framgår ovan.

23.12 Övergångsbestämmelser

De bestämmelser om jämkning som behandlats i det föregående gäller från den 1 januari 2001. Utgångspunkten för övergångsbestämmelserna i SFS 2000:500 och 2000:1358 har varit att övergången till de nya bestämmelserna ska ske så smidigt som möjligt. Avsikten är att äldre och nya bestämmelser så lite som möjligt ska tillämpas parallellt i samband med övergången.

Äldre bestämmelser ska tillämpas på förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att om en ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker före den 1 januari 2001, ska de äldre bestämmelserna om jämkning gälla. När det gäller t.ex. överlåtelse före den 1 januari 2001 av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska de äldre bestämmelserna om återföring och inte de nya jämkningsbestämmelserna gälla.

Beträffande vad som gäller i de fall en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet enligt äldre bestämmelser överlåts före ikraftträdandet den 1 januari 2001 men med tillträde för köparen under år 2001 eller senare har RSV uttalat följande i skrivelse 2000-12-22, dnr 1120-00/100.

> Med hänsyn till RSV:s tidigare ställningstagande och mot bakgrund av hur reglerna tidigare tillämpats bör, enligt RSV:s uppfattning, övergångsbestämmelserna tolkas så att med tidpunkten för överlåtelse avses tidpunkten för frånträdet, även i de fall köpekontrakt undertecknats före år 2001 och frånträdet sker efter år 2000. En förutsättning är dock att den tidigare fastighetsägaren kvarstår som frivilligt skattskyldig tills han frånträder fastigheten. RSV:s ställningstagande innebär att i dessa fall ska de nya jämkningsbestämmelserna tillämpas i stället för återföring.

Om ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara sker den 1 januari 2001 eller senare men förvärvet av varan (även ny-, till- eller ombyggnad av fastighet) skett före den 1 januari 2001, gäller de tidigare reglerna avseende definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras. Korrigeringstiden blir således i dessa fall 5 respektive 6 år från förvärvet eller från det att ny-, till- eller ombyggnaden gjordes.

De nya bestämmelserna om jämkning i samband med konkurs som bl.a. innebär att ett konkursbo kan ta över gäldenärens jämkningsskyldighet gäller endast i de fall då konkursbeslutet meddelats den 1 januari 2001 eller därefter.

Intygsmoms som en fastighetsägare fått avdrag för på grund av förvärv av en fastighet ska jämkas om fastigheten överlåts eller dess användning ändras den 1 januari 2001 eller senare. Jämkning ska dock endast göras beträffande den del av det avdragna beloppet som motsvarar återstående korrigeringstid. Korrigeringstiden ska beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt då fastighetsägaren blev frivilligt skattskyldig för den lokal till vilken intygsmomsen hänför sig.

Den återföringsskyldighet som åligger en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig vid ikraftträdandet den 1 januari 2001 övergår vid denna tidpunkt till en skyldighet att jämka enligt de nya bestämmelserna. Dock gäller de tidigare reglerna om definition av investeringsvara, beräkning av korrigeringstid samt hur jämkningen ska utföras.

Slutligen framgår av övergångsbestämmelserna (2000:1358) att skattemyndigheten ska besluta att frivillig skattskyldighet som inträtt före den 1 januari 2001 ska upphöra, om ansökan om detta görs före den 1 januari 2002. Detta innebar att en fastighetsägare som ansökte om utträde kom att vara skattskyldig enligt de nya bestämmelserna fram till upphörandedatum och att de bestämmelser i den nya lagstiftningen som reglerar eventuell jämkning vid ändrad användning blev tillämpliga för upphörandet. Den dag då skattskyldigheten upphörde utgjorde utgångspunkt för bedömning av om jämkning skulle ske. Härvid beaktas vad som i övrigt sägs i övergångsbestämmelserna enligt ovan.

23.13 Tillämpning av jämkningsreglerna

Hur de nya jämkningsbestämmelser som gäller från den 1 januari 2001 tillämpas åskådliggörs med följande exempel. Ytterligare exempel på tillämpningen av jämkningsbestämmelserna finns i avsnitt 21.12.1.3 som handlar om jämkning i samband med fri-

villig skattskyldighet.

Ändrad användning av lös egendom

Exempel 1

År 1

Ett företag med s.k. blandad verksamhet har under året anskaffat en maskin för 500 000 kr inkl. moms 100 000 kr. Avdrag för ingående moms medges med 75 000 kr, eftersom maskinen till 75 % används i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

År 2

Användningen av maskinen förändras. Det konstateras vid årets slut att den till 79 % nyttjats i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Ingen jämkning ska företas eftersom förändringen understiger 5 procentenheter (8 a kap. 5 § 2 p. ML).

År 3

Användningen ändras så att maskinen konstateras ha nyttjats till 90 % i den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Maskinen är en s.k. investeringsvara eftersom den ingående momsen vid förvärvet uppgick till minst 50 000 kr. Jämkningsåret, år 3, är inom den s.k. korrigeringstiden. Ursprungsbeloppet uppgår till 100 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 15 % (75–90). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en femtedel (korrigeringstiden 5 år) av 15 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. till 3 000 kr. Jämkning görs i deklarationen för den första redovisningsperioden år 4 genom att ytterligare avdrag för ingående moms med 3 000 kr tillgodoförs.

År 4

Användningen ändras på nytt så att maskinen konstateras ha nyttjats till 40 % i den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 35 % (75–40). Jämkningsbeloppet för år 4 kan därför beräknas till en femtedel av 35 % av ursprungsbeloppet 100 000 kr dvs. 7 000 kr. Jämkningen gör i deklarationen för den första redovisningsperioden år 5 genom att avdrag för ingående moms minskas med 7 000 kr.

År 5

Användningen under året konstateras ha varit densamma som under anskaffningsåret. Jämkning blir därför inte aktuell.

År 6

Maskinen säljs under året. Eftersom korrigeringstiden gått till ända sker ingen jämkning (8 a kap. 6 § ML).

Försäljning av lös egendom

Exempel 2

Ett företag har år 1 anskaffat en maskin för 925 000 kr inkl. moms med 185 000 kr. Eftersom företagets verksamhet är blandad har avdrag vid förvärvet medgetts med 40 % eller med 74 000 kr. Maskinen avyttras år 4 för 400 000 kr, varvid utgående moms redovisas med 100 000 kr, dvs. 25 % av 400 000 kr.

Maskin utgör en s.k. investeringsvara eftersom den ingående momsen vid förvärvet översteg 50 000 kr. Försäljningen sker inom korrigeringstiden.

Enligt bestämmelserna i 8 a kap. 4 § 1 st. 3 p. ML ska jämkning ske vid avyttring av lös egendom om omsättningen är skattepliktig och under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Förutsättningar för jämkning på grund av avyttring av maskinen föreligger således.

Ursprungsbeloppet är 185 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten på grund av avyttringen utgör 60 % (40–100). Återstoden av korrigeringstiden är 2 år (åren 4 och 5).

Det belopp varmed jämkning ska ske utgör då 2/5 (återstoden av tiden) av 60 % av ursprungsbeloppet 185 000 kr dvs. 44 400 kr.

Eftersom detta jämkningsbelopp understiger det spärrbelopp för jämkning som anges i 8 a kap. 9 § ML ska det ursprungliga avdraget 74 000 kr höjas med 44 400 kr.

Sammanlagt avdrag uppgår då till 118 400 kr. Det ytterligare avdraget 44 400 kr på grund av jämkning vid avyttringen av maskinen görs i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 5 (året efter jämkningsåret).

Ändrad användning av fastighet

Exempel 3

År 1

Fastighetsägaren, som är frivilligt skattskyldig för uthyrning av hela byggnaden, genomför år 1 en ombyggnad av sin

kontorsbyggnad. Avdrag sker således för hela den ingående momsen 200 000 kr som belöper på utförda byggnadsåtgärder. De utförda åtgärderna har berört byggnadens fyra lika stora lokaler i lika stor omfattning.

År 2

Det sker inte någon förändring av användningen av byggnaden. Jämkningsgrund föreligger därför inte.

År 3

Hyresgästen i en av lokalerna flyttar ut och fastighetsägaren hyr i fortsättning ut denna lokal till en hyresgäst som bedriver momsfri verksamhet. Den frivilliga skattskyldigheten upphör därför för aktuell lokal. Byggnadens användning i momspliktig verksamhet minskar således till 75 %.

Ombyggnaden utgör en investeringsvara eftersom den ingående momsen på kostnaderna för åtgärderna uppgått till minst 100 000 kr. Det år den förändrade användningen sker är inom korrigeringstiden. Grund för jämkning föreligger därför.

Ursprungsbeloppet för hela ombyggnaden uppgår till 200 000 kr. Skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter förändringen är 25 % (100-75). Jämkningsbeloppet för år 3 kan därför beräknas till en tiondel (korrigeringstiden 10 år) av 25 % av ursprungsbeloppet 200 000 kr, dvs. till 5 000 kr.

Jämkningsbeloppet redovisas som en minskning av den ingående momsen med 5 000 kr i skattedeklarationen för den första redovisningsperioden år 4.

Åren 4–10

Om samma förhållanden föreligger under dessa år som vid utgången av år 3 sker på motsvarande sätt jämkning genom att den ingående momsen minskas med 5 000 kr för vart och ett av åren.

Överlåtelse av verksamhet

Exempel 4

En fastighet används till 50 % i företagets momspliktiga verksamhet. Fastigheten omfattas inte av frivillig skattskyldighet. På grund av tidigare ändrad användning med avseende på avdragsrätten för ingående moms sker jämkning genom att återbetalning av moms årligen görs med 5 000 kr.

Fastigheten överlåts inom korrigeringstiden i samband med att överlåtelse sker av hela verksamheten under sådana förutsättningar att överlåtelsen är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap 25 § ML.

Förvärvaren är skattskyldig för moms och övertar därför överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms enligt bestämmelserna i 8 a kap. 11 § ML. Detta innebär också att förvärvaren ska fortsätta den årliga jämkning som överlåtaren varit skyldig att göra på grund av tidigare ändrad användning.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående moms och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående moms.

Överlåtelse av fastighet

Exempel 5

År 1

En byggnad uppförs under året och används i sin helhet i momspliktig verksamhet. Fastighetsägaren gör därför avdrag för ingående moms med 1 milj. kr, dvs. för hela den ingående moms som belöper på uppförandet av byggnaden.

År 2

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående moms sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 3

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som själv är skattskyldig för moms. Avtal om att överlåtaren ska jämka ingående moms på grund av själva överlåtelsen träffas inte mellan parterna varför förvärvaren övertar överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka enligt bestämmelserna i 8 a kap. 12 § ML.

Eftersom det inte skett någon förändrad användning av fastigheten under överlåtarens innehavstid ska denne inte heller jämka på grund av sådana ändringar.

Överlåtaren ska till förvärvaren lämna över en sådan särskild handling som avses i 8 a kap. 15 § ML. Av denna handling ska sådana uppgifter framgå att förvärvaren dels

kan fullgöra sin skyldighet att jämka tidigare avdrag för ingående moms och dels i förekommande fall kan utnyttja sin rätt att genom jämkning tillgodoföra sig ytterligare avdrag för ingående moms.

Förvärvaren tar fastigheten i sin helhet i bruk i en momspliktig verksamhet varför någon jämkning för år 3 inte heller blir aktuell hos denne.

År 4

Ingen överlåtelse eller ändrad användning som har betydelse för avdragsrätten för ingående moms sker. Skäl för jämkning föreligger inte.

År 5

Överlåtelse av fastigheten sker till en förvärvare som inte är intresserad av att ta över överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka. Anledningen till att förvärvaren inte vill överta ansvaret för jämkningen är att denne inte avser att använda fastigheten i momspliktig verksamhet. Parterna har därför i samband med fastighetsöverlåtelsen särskilt avtalat om att överlåtaren ska jämka.

Fastigheten är en investeringsvara eftersom den ingående momsen på uppförandekostnaden uppgick till minst 100 000 kr. Överlåtelsen sker inom korrigeringstiden som är 10 år för fastigheter.

Ursprungsbeloppet är 1 milj. kr och skillnaden mellan avdragsrätten vid korrigeringstidens början och avdragsrätten efter försäljningen är 100 % (100-0). Fastighetsförsäljningen innebär ju att någon användning i moms pliktig verksamhet inte längre sker och att avdragsrätten för ingående moms avseende fastigheten därmed upphör.

Det årliga jämkningsbeloppet utgör 1/10 (korrigeringstiden) av 100 % (förändringen) av 1 milj. kr (ursprungsbeloppet) dvs. 100 000 kr.

Vid överlåtelse av investeringsvaror ska enligt 8 a kap. 7 § ML jämkningen fullgöras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av tiden. Den återstående delen av korrigeringstiden är 6 år (åren 5–10).

Överlåtarens totala jämkningsbelopp beräknas därför till 600 000 kr (6 år a 100 000 kr). Redovisningen av detta jämkningsbelopp sker enligt bestämmelserna i 13 kap. 28 a § ML i den andra perioden efter den då överlåtelsen skedde.

Överlåtelse av fastighet med ”äldre” investeringar

Exempel 6

En fastighetsägare som själv bedrivit momspliktig verksamhet i en centralt belägen kontorsfastighet säljer i april år 2001 fastigheten till ett fastighetsbolag som har för avsikt att bygga om fastigheten till bostadslägenheter. Köparen är därför inte intresserad av att överta den jämkningsskyldighet för ingående moms som avser fastigheten.

Efter genomgång av sin redovisning sedan år 1995 konstaterar fastighetsägaren att investeringar i form av ombyggnader skett för respektive år med följande totalbelopp. Räkenskapsåret utgörs av kalenderår.

År	Kostnad, exkl. moms
1995	500 000 kr
1997	900 000 kr
2001	800 000 kr

Avdrag har skett för all den ingående moms som belöper på byggnadsarbetena.

Överlåtelsen av fastigheten får följande konsekvenser.

Vid överlåtelse av en investeringsvara efter ikraftträdandet av de nya reglerna men då förvärvet av varan skett före den 1 januari 2001 ska äldre bestämmelser beträffande definition av investeringsvara och beräkning av korrigeringstid tillämpas (punkt 3 i övergångsbestämmelserna). Av äldre bestämmelser i 8 kap 16 a § ML framgår att fastigheter utgör investeringsvaror om anskaffningskostnaden överstiger 200 000 kr. Vidare framgår av äldre lydelse av 8 kap 16 c § ML att korrigeringstiden för fastigheter är sex år.

För de ombyggnader som genomfördes 1995 löpte korrigeringstiden således ut vid utgången av år 2000 varför någon jämkningsskyldighet inte föreligger för den ingående moms som avser dessa ombyggnader.

Ombyggnaderna som skedde år 1997 utgör en investeringsvara och överlåtelse sker inom korrigeringstiden varför jämkning av ingående moms ska ske för denna investering. Momsen på kostnaderna uppgår enligt bokföringen till 225 000 kr och återstoden av korrigeringstiden är två år (åren 2001 och 2002). Belopp att jämka på grund av 1997 års investeringar med anledning av försäljningen utgör därför 2/6 × 225 000 kr, dvs. 75 000 kr.

Ombyggnaderna under år 2001 har skett efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna och ska således be-

dömas enligt dessa. Ombyggnaderna utgör en investeringsvara eftersom den ingående momsen på byggkostnaderna överstiger 100 000 kr. Försäljning sker inom korrigeringstiden som är tio år. Förutsättningar för jämkning föreligger därför. Den ingående momsen på byggnadsarbetena uppgår enligt bokföringen till 200 000 kr. Av bestämmelserna i 8 a kap. 7 § ML framgår att det räkenskapsår under vilket en överlåtelse av en investeringsvara sker ska räknas in i korrigeringstiden. Detta innebär att jämkning ska ske med hela den ingående momsen avseende investeringarna år 2001.

Eftersom det är fråga om överlåtelse av en investeringsvara ska jämkning ske vid ett tillfälle och i detta fall för perioden juni 2001 (13 kap. 28 a § ML). Jämkning sker då genom återbetalning med 275 000 kr (75 000 och 200 000).

23.14 Äldre bestämmelser

De äldre jämkningsbestämmelserna som gällde före den 1 januari 2001 återfanns i 8 kap. 16 a–f §§ ML. När redovisning av jämkningen skulle ske var även tidigare reglerat i 13 kap. 28 a § ML.

Dessa äldre bestämmelser innebar i huvudsak följande.

8 kap. 16 c § ML

Bestämmelserna kan sägas syfta till att åstadkomma rätt avdrag sett över en längre period, sex år för fastigheter och fem år för övriga investeringsvaror. I korrigeringstiden inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Ingående moms hänförlig till förvärv av t.ex. en maskin som anskaffats under 1995 kan således inte bli föremål för jämkning efter 1999 vid kalenderår som räkenskapsår. På motsvarande sätt gäller att vid ett räkenskapsår som exempelvis omfattar tiden 1 juli 1995–30 juni 1996, under vilket ombyggnad av en fastighet sker, löper korrigeringstiden ut den 30 juni 2001.

13 kap. 28 a § ML

Jämkningen görs i deklarationen för den första redovisningsperioden under året efter det räkenskapsår (jämkningsåret) under vilket den ändrade användningen eller avyttringen ägt rum.

Det är endast ingående moms hänförlig till förvärv gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning.

8 kap. 16 a § ML

Med investeringsvaror förstås

- maskiner, inventarier och liknande tillgångar, vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr exkl. moms, samt
- fastigheter, inkl. ny-, till- eller ombyggnad, vars anskaff-

ningskostnad överstiger 200 000 kr under ett beskattningsår.

Till ombyggnad räknas även sådana byggnadsåtgärder som enligt bestämmelserna i 23 § anv. p. 3 KL är hänförliga till det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

(Tidigare bestämmelser i 23 § anv. p. 3 KL återfinns numera i 19 kap. 2 § IL.)

Som investeringsvara räknas också en hyresgästs ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Detta innebär t.ex. att en jämkningssituation kan uppkomma om en hyresgäst överlåter byggnation till fastighetsägare.

Beloppsgränsen 200 000 kr gäller för varje enskild vara. Ett inköp av t.ex. två körskolebilar för 150 000 kr per styck grunder således ingen rätt eller skyldighet att tillämpa jämkningsreglerna.

Vidare bör gälla att moms, som inte är avdragsgill som ingående moms, ska läggas till anskaffningsvärdet vid bedömning av investeringens storlek. Om t.ex. en vara anskaffas till ett pris av 240 000 kr inkl. moms 48 000 kr och avdrag vid förvärvet medgivits med hälften, 24 000 kr, uppgår den jämkningsgrundande anskaffningskostnaden till 216 000 kr.

8 kap. 16 b § ML

Jämkning ska ske om *användningen* av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten

1. minskar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet, eller
2. ökar i förhållande till den avdragsrätt som förelåg vid förvärvet.

Jämkning ska vidare ske

3. om en annan investeringsvara än en fastighet *avyttras* och omsättningen är skattepliktig och förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, samt
4. om en fastighet *avyttras* för vilken avdragsrätt förelegat vid förvärvet.

Effekten av jämkningsreglerna är således beträffande punkterna 1 och 4 att avdragsrätten minskar och beträffande punkterna 2 och 3 att avdragsrätten ökar i förhållande till den ursprungligen medgivna.

Uttagsbeskattning 8 kap. 16 e § 1 st. ML

Om en vara förs över till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning kan uttagsbeskattning komma i fråga. Så är fallet enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § 2 p. ML om avdragsrätt eller rätt till återbetalning förelegat vid förvärvet av varan. Den förändrade användningen av

varan som överföringen innebär ska inte föranleda jämkning av ingående moms. I och med uttagsbeskattningen anses nödvändig korrigering genomförd.

Verksamhetslokal

Ingående moms som blivit återförd i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. ML om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet ska inte heller den bli föremål för jämkning. Avdrag för s.k. intygsmoms som inte gjorts inom ramen för 9 kap. ML kan däremot bli föremål för jämkning.

Spärregel 8 kap. 16 d § 3 st. ML

Om en annan vara än en fastighet avyttras ska jämkning ske om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, se 8 kap. 16 b § 3 p. ML. Spärregeln innebär att jämkningsbeloppet inte får överstiga den utgående moms som föranleds av den aktuella försäljningen av varan.

8 kap. 16 e § 2 st. ML

Ändrad användning av en investeringsvara ska föranleda jämkning av ingående moms endast om ändringen föranleder höjning eller sänkning av avdraget med minst 10 procent.

Konkurs

Den omständigheten att en jämkningsgrundande händelse inträffar efter det att den skattskyldige försatts i konkurs hindrar inte att jämkning ska ske. Det är i dessa fall konkursboet som är skyldigt att göra jämkningen.

Överlåtelse av verksamheten, 8 kap. 16 f § ML

Sådan överlåtelse av verksamheten som undantas från skatteplikt i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör inte en händelse som föranleder jämkning av ingående moms. Den som förvärvar verksamheten övertar säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning.

När det gäller överlåtelser av fastigheter har SRN i två förhandsbesked ansett att jämkningsskyldighet inte föreligger när fastigheterna överlåts under sådana omständigheter att dessa ingår i en från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML undantagen överlåtelse.

I det ena förhandsbeskedet 1999-09-28 bedömde SRN att jämkning inte skulle ske vid överlåtelse av fastighet när denna ingick bland de tillgångar som överläts vid en fusion.

I det andra förhandsbeskedet 1999-12-22 ansåg SRN att bestämmelserna i 8 kap. 16 f § ML ska tolkas så att jämkning inte heller ska ske när fastigheter, för vilka säljaren är frivilligt skattskyldig, överlåts under sådana omständigheter att en hel verksamhet avseende fastighetsförvaltning överlåts.

Inget intyg

Det bör noteras att reglerna om jämkning inte har någon motsvarighet till det förfarande med intyg om återförd skatt som gäller i fråga om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, jfr 9 kap. 4 § ML.

24 Bilar, bussar och motorcyklar

24.1 Allmänt

Personbilar och motorcyklar särbehandlas i momshänseende. För verksamheter i allmänhet gäller framför allt vissa avdragsbegränsningar för den ingående momsen, men även utvidgningar i förhållande till ML:s allmänna avdragsbestämmelser. Bestämmelserna har karaktär av schablonregler.

Utöver vanliga personbilar räknas även vissa lastbilar som personbil enligt ML. I det följande redogörs för de särskilda regler som gäller vid köp (8 kap. 15 § ML), försäljning av personbilar och motorcyklar som inte utgör lagertillgång (3 kap. 24 § ML), leasing (8 kap. 16 § ML) och uttagsbeskattning på grund av privat nyttjande (2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML). Det redogörs även för avdragsrätten för moms på driftkostnader (8 kap. 16 § ML).

Sådana fordon, som enligt ML är lastbilar eller bussar, behandlas vid mervärdesbeskattningen på samma sätt som andra varor. För köp, leasing, försäljning och uttag gäller således ML:s allmänna regler.

Personbil enl. ML 1 kap. 13 § ML

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

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

Enligt ML räknas således som personbil

- fordon som enligt lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner hänförs till personbil,
- lastbil med skåpkarosseri utan separat förarhytt och med en totalvikt om högst 3 500 kg och
- buss med en totalvikt om högst 3 500 kg.

Personbil omregistreras som lastbil

Det förekommer att vanliga personbilar ändras i visst avseende och härefter ombesiktas som lastbil. Det kan ske utan att bilen ändras exteriört. På grund av dessa bilars karosseriutformning, hänförs de i momshänseende till personbilar även efter ombesiktningen.

Separat förarhytt

Om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet har vikten inte betydelse för bedömningen av om det är fråga om personbil i momshänseende. Med separat karosserienhet avses att fordonet är konstruerat så att det finns en luftspalt mellan förarhytten och skåpet och att fordonet är funktionsdugligt som fordon även om skåpet nedmonteras. Om skåpet och förardelen endast avskiljts med t.ex. en plåtvägg är det inte fråga om separata karosserienheter. Lätt skåplastbil med separat karosseri för förarhytten åsätts karosserikod 30 av AB Svensk Bilprovning. Denna karosserikod tillkom först under år 1994. Det innebär att det kan förekomma skåplastbilar med separat karosseri för förarhytten som har åsatts någon av de karosserikoder (koderna 20–29) som avser övriga skåplastbilar.

Karosserikoder

En förteckning över gällande karosserikoder för bussar och lastbilar framgår av bilaga 12. Koderna är vanligen tvåställiga sifferkoder. EG-typgodkända personbilar har i stället en tvåställig bokstavskod, t.ex. AA eller AC. Även dessa är förtecknade i bilaga 12. I undantagsfall kan bokstavskoderna avse annat fordon än personbil.

Lastbilsregistrerade fordon med annan karosserityp än skåp, t.ex. flak, är lastbilar enligt ML, oavsett vikt. Även lätta lastbilar med plastkåpor eller kapell betraktas som lastbilar enligt ML om förarhytten utgör en separat karosserienhet.

KR-domar: Personbil

KR i Sundsvall har i en lagakraftvunnen dom 1998-11-16 (mål nr 4039-1996) hänfört en tävlingsutrustad bil till personbil i enlighet med definitionen i 3 § fordonskungörelsen. Att bilen kan ha varit av sådan beskaffenhet att den inte fått brukas i trafiken skulle enligt KR inte föranleda annan bedömning. Bolaget som ägde bilen hade bl.a. anfört att bilen inte kunde registreras som personbil utan omfattande ombyggnation.

KR i Stockholm har dock i en dom 1999-03-09 (mål nr 4620-1997) ansett att två formel 1-bilar inte skulle hänföras till personbilar. Köparen var därför i detta fall berättigad till avdrag för ingående moms. KR gjorde inte annan bedömning än LR som hänvisade till att fordonskungörelsen inte är tillämplig på motordrivet fordon som uteslutande används inom inhägnat tävlingsområde. Med hänsyn härtill och till att bolagets bilar inte fick framföras på allmän väg eller registreras som personbilar i bil-

registret, ansågs bilarna inte falla under begreppet personbil i ML:s mening. RR beslutade 2001-12-19 att inte meddela prövningstillstånd.

Uttagsbeskattning förutsätter avdragsrätt 2 kap. 5 § 1 st. 3 p. och 2 st. ML

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil eller motorcykel ska endast ske om avdragsrätt eller rätt till återbetalning av den ingående momsen har förelegat vid förvärvet. I fråga om personbilar eller motorcyklar som har hyrts (leasats) förutsätter motsvarande uttagsbeskattning att avdragsrätt eller rätt till återbetalning har förelegat för hela den ingående momsen på hyran. Sådan generell avdragsrätt gäller endast om personbilarna eller motorcyklarna förvärvas eller förhyrs för ändamålen återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. I övriga fall gäller avdragsförbud enligt 8 kap. 15 § ML och en begränsning av avdragsrätten till halva momsen vid förhyrning enligt 8 kap. 16 § 1 st. 2 p. och 3 st. ML. Då ska inte heller uttagsbeskattning av privat användning ske.

Ringa värde

En annan förutsättning för uttagsbeskattning är att värdet av den privata användningen är mer än ringa.

För privat användning av personbil bör gälla samma gräns som för beskattning av bilförmån vid inkomsttaxeringen. Enligt RSV:s allmänna råd, RSV 2003:29, ska bilförmån beskattas om bilen använts vid fler än tio tillfällen eller körts en sammanlagd körsträcka på mer än 100 mil per år. Se avsnitt 24.3.5.

Fyrhjuling, lag (2001:559) om vägtrafikdefinitioner

Mopeder och snöskotrar är inte motorcyklar och omfattas därför inte av specialreglerna. Det gäller även fyrhjuliga mopeder.

Däremot hänförs vissa motorfordon på fyra hjul till motorcykel. Förutsättningen är att massan utan last är högst 400 kg (550 kg för fordon inrättat för godsbefordran), den maximala motoreffekten inte överstiger 15 kilowatt och att det inte är fråga om moped. När det gäller eldrivna fordon ska batterierna inte räknas in vid beräkning av massan ovan. Uttrycket ”massa utan last” motsvaras av en EG-bestämmelse och kan närmast jämföras med ”tjänstevikt”.

Ofta har dessa fyrhjuliga fordon beteckningen terrängskoter och är i sådant fall inte motorcyklar. En terrängskoter definieras som ett terrängmotorfordon med en tjänstevikt av högst 400 kg. Ett tyngre terrängmotorfordon, dvs. med en tjänstevikt över 400 kg, hänförs till terrängvagn.

Det som sägs om personbilar gäller i fortsättningen även motorcyklar.

24.2 Verksamheter i allmänhet

24.2.1 Köp och försäljning av personbil

Ej avdragsrätt
8 kap. 15 § ML

Enligt 8 kap. 15 § ML föreligger avdragsförbud för ingående moms vid inköp av personbilar för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. Detta innebär att inköp av personbil som är avsedd för återförsäljning i bilhandel, för uthyrning i uthyrningsverksamhet, för persontransporter i taxirörelse, för transporter av avlidna i begravningsverksamhet eller för körkortsutbildning inte omfattas av avdragsförbudet. På grund av lagens uttryckssätt, ”andra ändamål än”, gäller avdragsförbudet däremot vid inköp av personbilar till nämnda verksamheter när bilen ska användas på annat sätt än som lagen anger, t.ex. som tjänstebil eller för godstransporter.

Förhandsbesked: Avdragsförbudet och EG-rätten

I ett förhandsbesked 2002-03-18 (ej överklagat) har SRN uttalat att ett tidningsdistribuerande företag inte hade rätt till avdrag för ingående moms som avsåg förvärv av personbilar till verksamheten och att företaget hade avdragsrätt med endast hälften av den ingående momsen vid förhyrning av personbilar. Företaget hade i sin frågeställning hänvisat till artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet. Frågan var således om avdragsförbudet i ML stred mot EG-rätten. SRN hänvisade till att medlemsstaterna har befogenhet att behålla befintlig lagstiftning fram till dess att rådet har utfärdat nya bestämmelser.

Förhandsbesked: Ej återförsäljning

RR fastställde 2000-06-14 (RÅ 2000 not. 98) ett förhandsbesked som gällde avdragsrätten för personbilar. Ett bolag som drev revisionsverksamhet leasade ett 40-tal personbilar. Bolaget hade för avsikt att efter leasingtidens utgång förvärva bilarna för att sälja dem vidare till t.ex. bilhandlare, leasegivare, anställda i bolaget eller till andra privatpersoner. RR ansåg i likhet med SRN att bolaget inte var berättigat till avdrag för ingående moms i samband med förvärvet av personbilarna. Begreppet återförsäljning ansågs utgöra försäljning som sker i sådana former som utmärker en yrkesmässigt bedriven bilhandel. Bolagets tillfälliga förvärv av personbilar som tidigare hade hyrts ansågs inte falla under detta begrepp, trots att bolagets syfte med förvärven var att sälja bilarna vidare.

Momsfri försäljning
3 kap. 24 § ML

När avdragsförbud förelegat vid inköp av en personbil som inte utgör omsättningstillgång, kan den säljas momsfritt på grund av bestämmelserna i 3 kap. 24 § ML. Vid försäljning av personbilar som tidigare enligt ändrade bestämmelser omfattats av avdragsrätt

vid inköpstillfället, ska dock beskattning ske enligt ML:s allmänna regler.

Privat användning Personbil

Enligt 2 kap. 5 § 3 p. ML uttagsbeskattas privat användning av personbil i företaget om avdrags- eller återbetalningsrätt förelegat vid förvärvet eller, när det gäller hyrd bil, hela leasingmomsen varit avdragsgill. Uttagsbeskattning vid privat användning av en personbil ska därför inte ske i andra verksamheter än bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

Privat användning Lastbil 2 kap. 5 § 2 p. ML

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i momshänseende är lastbilar och bussar, som andra varor. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis förelegat vid inköpet av fordonet och att värdet av användningen är av mer än ringa värde, se avsnitt 24.1 och 24.3.5.2. Uttagsbeskattning sker av såväl ägda som leasade fordon.

24.2.2 Leasing av personbil

Avdrag med 50 % 8 kap. 15–16 §§ ML

Avdrag för ingående moms på hyra (leasing) av personbil medges enligt en schablonregel med 50 % av den ingående momsen på hyran. En förutsättning för att avdrag ska få göras är att bilen används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Bilen får anses använd i mer än ringa omfattning om den körs minst 300 mil per år i verksamheten vid helårsleasing. Vid kortare hyresperioder får användning i verksamheten relateras till hyrestiden.

Avdraget medges schablonmässigt och formen för avtalet om uthyrning är utan betydelse, dvs. samma regler gäller både vid långtids- och korttidsleasing och oavsett om det är fråga om fullserviceleasing eller finansiell leasing. Även om bilen används uteslutande i verksamheten föreligger avdragsrätt endast för 50 % av den ingående momsen på leasing- och hyresavgiften.

KR-dom: Körsträcka

KR i Göteborg ansåg i en dom 2003-04-07, mål nr 6649-2001, att det är tillräckligt att en hyrd bil körs minst 100 mil i verksamheten för att ett företag ska vara berättigad att göra avdrag för ingående moms med 50 % av momsen på hyreskostnaden. När det gäller rätten att göra avdrag för hela momsen på driftkostnader, ansåg KR att det är tillräckligt att bilen till någon del används i skattepliktig verksamhet.

SKV, som anser att en minsta körsträcka på 300 mil ska gälla som förutsättning för avdrag, har överklagat domen och begärt prövningstillstånd.

Privat användning

Privat användning av en hyrd personbil uttagsbeskattas endast om avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för hela leasingmomsen, 2 kap. 5 § 3 p. ML. När det gäller hyrd personbil, ska därför uttagsbeskattning på grund av privat användning ske endast i biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor.

Hyran får ej delas upp

Den avtalade hyresersättningen för bilen betraktas som en helhet. Det är inte tillåtet att dela upp ersättningen så att t.ex. räntekostnader som belastar bilen debiteras separat utan moms. Hyran innefattar visserligen räntekostnader, men dessa avser uthyrarens kapitalskuld. Av ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1983:11) framgår att det inte heller är möjligt att upprätta ett separat hyresavtal avseende extrautrustning, för att hyrestagaren därigenom ska få avdrag med mer än 50 % av den ingående momsen på extrautrustningen. Vid fullserviceleasing gäller samma sak i fråga om bilens driftkostnader. En separat fakturering av dessa medför således inte att hyrestagaren får rätt till större avdrag än 50 % av momsen på driftkostnaderna.

Om hyrestagaren däremot själv får köpa extrautrustning eller stå för bilens driftkostnader, gäller inte den 50 %-iga schablonregeln. Då gäller i stället avdragsreglerna för extrautrustning och driftkostnader, se avsnitt 24.2.3.

Förhandsbesked: Serviceavtal

RR ansåg i dom gällande förhandsbesked år 1999 (RÅ 1999 not. 293) att moms enligt serviceavtal för personbil som förhyrdes genom s.k. finansiell leasing, var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med en återförsäljare med vilken sökandebolaget även hade ingått hyresavtalet avseende personbilen.

Leasingbilen förvärvas

Om en hyrestagare förvärvar en personbil innan hyrestiden enligt kontraktet har gått till ända måste han betala resterande leasingavgifter fram till hyrestidens utgång. Den moms som belöper på lösen av leasingkontraktet kan inte anses avse leasingavgifter utan utgör moms på förvärv av en personbil. På grund därav föreligger inte avdragsrätt för moms som belöper på lösen av ett leasingkontrakt avseende en personbil om det inte sker för en sådan användning att avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger vid personbilsförvärv.

Leasingbilen återlämnas

Om bilen i stället återlämnas till uthyraren före hyrestidens utgång framgår av ett förhandsbesked (RSV Im 1974:31) att det belopp som hyrestagaren då får betala inte kan anses utgöra ersättning för en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst. Någon moms ska då inte tas ut.

24.2.3 Driftkostnader m.m. för personbil

Fullt avdrag för driftkostnader 8 kap. 16 § ML

Rätt till avdrag föreligger för all ingående moms på driftkostnader för personbil som utgör inventarium i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Det samma gäller om en personbil har hyrts för användning i en sådan verksamhet. Någon begränsning av avdraget med hänsyn till användning även i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller för privat bruk behöver inte göras. I det här avseendet anser SKV att en personbil inte kan anses tillhöra inventarierna eller vara hyrd för verksamheten om den inte körs minst 300 mil för verksamhetens räkning. Vid korttidshyra för verksamheten kan däremot inte krav ställas på viss minsta körsträcka.

Som driftkostnad anses kostnad för bl.a. bensin, service, reparation (även av utrustning och tillbehör), underhåll samt besiktning eller test.

Anställd betalar drivmedlet

Från och med inkomståret 1997 är inriktningen att en anställd som har bilförmån, själv ska betala allt drivmedel och få kostnadsersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Under dessa förutsättningar är arbetsgivaren inte berättigad till avdrag för någon del av momsen på drivmedlet, eftersom det är den anställde och således inte arbetsgivaren som har gjort förvärvet. Utgiven kostnadsersättning berättigar således inte till avdrag för ingående moms. Se avsnitt 15.5.

Om en näringsidkares bil inte utgör ett inventarium i verksamheten får avdrag för ingående moms på i rörelsen bokförda driftkostnader göras till den del de avser verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML. Visserligen får avdrag inte göras för all moms på driftkostnaderna enligt schablonen i 8 kap. 16 § ML, men bestämmelsen om den generella avdragsrätten, 8 kap. 3 § ML, medger avdragsrätt för ingående moms som hänför sig till förvärv i verksamheten, dvs. för den del av den ingående momsen som kan anses hänförlig till körning för verksamheten. Vid s.k. blandad verksamhet gäller på motsvarande sätt bestämmelserna i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Om en enskild näringsidkare inte belastat rörelsen med löpande driftkostnader utan tagit ut s.k. milersättning för bilkörning i verksamheten, kompenseras han för den ingående momsen genom att schablonavdraget vid inkomsttaxeringen, för närvarande 16 kr per mil, inkluderar moms.

Extrautrustning

Olika tillval som görs i samband med ett bilköp anses utgöra en del av anskaffningskostnaden för bilen och omfattas därför av avdragsförbudet för personbilar. Det kan gälla valfrihet i fråga om

klädsel, lack, fälgar, taklucka, klimatsystem, säkerhetsutrustning m.m. Ofta fabriksutrustas bilen med dessa tillval.

När det gäller annan utrustning eller tillbehör till bilen får avdragsrätten bedömas enligt de allmänna reglerna i ML. Det gäller både vid nyanskaffning och utbyte av utrustningen.

Som exempel på sådan utrustning kan nämnas biltelefon, kommunikationsradio, vinterdäck, dragkrok, extraljus, motorvärmare, takbox och bilstereo. Hänvisningen till de allmänna reglerna innebär att det kan bli fråga om proportionering av den ingående momsen om bilen används i en blandad verksamhet eller om utrustningen har anskaffats delvis för privat bruk. Avdragsrätten påverkas dock inte av om extrautrustningen levereras i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle.

Egen bil i tjänsten

Moms som ingår i en anställds kostnader utgör inte avdragsgill ingående moms för arbetsgivaren. Som exempel kan nämnas när arbetsgivaren utger kostnadsersättning för att den anställde använder sin egen bil i tjänsten. För att moms som den anställde betalar ska kunna anses vara hänförlig till förvärv i verksamheten och därmed utgöra avdragsgill ingående moms för arbetsgivaren, anser SKV att betalningen måste ha karaktär av utlägg för arbetsgivarens räkning. Det medför att avdragsrätt för ingående moms på driftkostnader i allmänhet inte föreligger när en anställd, använder sin egen bil i tjänsten. För att den anställdes betalning ska kunna hänföras till ett utlägg för arbetsgivarens räkning, bör den anställdes inköp enligt SKV:s uppfattning helt överensstämma med vad som förbrukas eller konsumeras för företagets räkning. De enda driftkostnader för en personbil som ett sådant synsätt torde överensstämma på är därför närmast bensinkostnader. En förutsättning för avdragsrätten är att bensinen antingen betalas med kontokort som tillhör arbetsgivaren och bensinbolaget sänder räkningen direkt till denne eller att den anställde i nära anslutning till tidpunkten för utlägget återfår detta mot kvitto. Vidare krävs att kvittot/fakturan kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med bokföringslagens krav och uppfyller kraven på en faktura enligt 11 kap. ML. Avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger i så fall för arbetsgivaren enligt de allmänna reglerna i ML. Se avsnitt 15.5.

24.3 Bilhandel, biluthyrning, taxi, begravningsbyråer och trafikskolor

24.3.1 Köp av bilar

Avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML gäller inte vid inköp av personbilar för återförsäljning i bilhandelsföretag, för uthyrning i biluthyrningsföretag, för persontransporter i taxiföretag, för transporter av avlidna eller för körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

Vid personbilsköp för andra ändamål i dessa verksamheter, t.ex. för användning som tjänstebilar eller servicebilar, gäller däremot avdragsförbudet. Detsamma gäller för bilar som helt eller delvis ska användas för godstransporter.

Om bilen används för både person- och godstransport, liksom när den i övrigt endast delvis används i exempelvis persontransportverksamheten, gäller bestämmelserna om uppdelning av den ingående momsen i 8 kap. 13 och 14 §§ ML. Transport av resgods i samband med persontransport medför dock inte någon begränsning av avdragsrätten.

Förhandsbesked: Förarkurs, ej körkortsutbildning

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2001-01-05 (ej överklagat) att ett företag som bedrev andra förarkurser än körkortsutbildning inte hade rätt att göra avdrag med mer än hälften av den moms som bolaget betalade i samband med förhyrning av personbilar till utbildningen. Företagets utbildning ansågs inte utgöra körkortsutbildning eftersom företaget inte kunde betraktas som en trafikskola.

24.3.2 Leasing av bilar

24.3.2.1 Bilhandel

Om ett bilhandelsföretag hyr in fordon för att användas i verksamheten gäller regeln i 8 kap. 16 § ML om avdrag med 50 % av momsen på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning (mindre än 300 mil per år) föreligger ingen avdragsrätt för den ingående momsen. För leasingbilar i bilhandelsföretag gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.2.

24.3.2.2 Biluthyrning, persontransport och körkortsutbildning

Om ett företag hyr in fordon för att användas för uthyrning, för personbefordran i taxiverksamhet, för transport av avlidna eller för körkortsutbildning gäller inte sådan schablonmässig begränsning

av avdrag för leasingmomsen som anges i avsnitt 24.3.2.1 beträffande bilhandelsföretag. I stället gäller de allmänna reglerna i ML. Beträffande förvärv eller återlämnande av leasingbil, se avsnitt 24.2.2.

För en personbil som hyrs in för annan användning i verksamheten, t.ex. tjänstebilar, föreligger emellertid, enligt 8 kap. 16 § ML, rätt till avdrag med endast 50 % av den moms som belöper på leasingavgifterna. Om bilen används i ringa omfattning (mindre än 300 mil per år) i verksamheten får inget avdrag göras för ingående moms. Beträffande sådana leasingbilar gäller således samma regler som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.2.

24.3.3 Försäljning av personbilar

Försäljning av en personbil är en skattepliktig omsättning såvida undantaget i 3 kap. 24 § ML inte är tillämpligt. Undantaget gäller andra tillgångar än omsättningstillgångar för vilka avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML inte förelegat vid förvärvet. Normalt beskattas således försäljning av personbilar i såväl bilhandel som i uthyrnings- eller taxiföretag liksom i begravningsbyråer och trafikskolor. Eftersom skattskyldigheten är knuten till avdragsrätten för det aktuella fordonet kan dock övergångsvis vissa personbilar i t.ex. trafikskolor och taxiföretag säljas utan moms. Detta gäller om bilen inköpts före år 1997 respektive år 1991, dvs. innan personbilsinköpen i sådan verksamhet blev avdragsgilla.

Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML tillämpats på en överlåtelse av tillgångar och någon moms därför inte debiterats, inte medför att förutsättningar föreligger för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna momsrättsliga principer. Detta innebär att omsättning av t.ex. en uthyrningsbil i ett biluthyrningsföretag, som tidigare förvärvats momsfritt vid övertagande av verksamheten, inte är undantagen från skatteplikt vid en senare försäljning.

Begagnade bilar

För försäljning av begagnade bilar kan en återförsäljare under vissa omständigheter tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34.4

Försäljning till utländska beskickningar m.fl.

Enligt 3 kap. 26 a § ML undantas försäljning av motorfordon från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML. Se avsnitt 39.1.3.

24.3.4 Driftkostnader

Samma regler gäller som för verksamheter i allmänhet, se avsnitt 24.2.3.

24.3.5 Uttag och privat användning

Uttagsbeskattning ska ske när en vara eller en tjänst tas ut för privat bruk eller annars tillhandahålls för rörelsefrämmande ändamål. Uttagsbeskattningens syfte är inte att beskatta utebliven vinst utan att beskatta privat eller annan rörelsefrämmande användning.

Allmänt om uttag av varor och tjänster, se avsnitt 7.7 och 12.3.

24.3.5.1 Uttag av personbil

Uttagsbeskattning ska, enligt 2 kap. 2–3 §§ ML, ske när en personbil tas ut från verksamheten för privat bruk från ett bilhandels-, biluthyrnings-, trafikskole- eller persontransportföretag under förutsättning att rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående momsen förelegat vid förvärvet. Detsamma gäller när en sådan bil överlåts till ett pris som understiger inköpsvärdet, om prisnedsättningen inte är marknadsmässigt betingad, eller när bilen förs över till en annan verksamhetsgren, där avdrags- eller återbetalningsrätt för sådant förvärv inte föreligger.

Beskattningsunderlag

Underlaget för uttagsbeskattning är inköpsvärdet eller självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Se även avsnitt 12.3. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jfr dock sista stycket i avsnitt 24.3.5.2.

24.3.5.2 Uttag av tjänst

Reglerna för uttagsbeskattning av tjänster för den nu aktuella kategorin företag återfinns i 2 kap. 5 § ML. Uttagsbeskattningen ska ske om tjänsten tillhandahålls eller nyttjandet sker gratis eller till underpriser jämfört med till kostnaden för att utföra tjänsten.

Tjänst utförs 2 kap. 5 § 1 p. ML

Uttagsbeskattning ska ske då en tjänst utförs åt den skattskyldige själv eller åt personalen för privat ändamål eller i övrigt utförs för rörelsefrämmande ändamål. Som exempel kan nämnas att ett biluthyrningsföretag hyr ut en personbil eller ett taxiföretag utför en taxiresa till ett pris som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Med kostnad för att utföra tjänsten förstås, enligt 7 kap. 3 a § ML, den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten. I exemplet ovan avses således med kostnad för att utföra tjänsten, den normala hyreskostnaden respektive taxikostnaden minskat med tillämpade rabatter och försäljningsvinst, i princip självkostnaden.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes.

Privat användning Lastbilar 2 kap. 5 § 2 p. ML

Som nämnts inledningsvis behandlas fordon, som i momshänseende är lastbilar och bussar, som övriga varor enligt ML. Om ett sådant fordon används för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål ska uttagsbeskattning ske under förutsättning att avdrags- eller återbetalningsrätt, helt eller delvis, förelegat vid inköpet av fordonet. Uttagsbeskattning sker även av leasade fordon. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Beskattnings-underlag

Underlaget för uttagsbeskattning är kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3–3 a §§ ML. Uttagsbeskattningen ska redovisas i den period då uttaget gjordes. Jfr dock sista stycket i detta avsnitt.

Privat användning Personbilar 2 kap. 5 § 3 p. ML

Det är endast i vissa fall som uttagsbeskattning ska ske på grund av att en personbil används av företagaren eller av någon annan. En förutsättning för uttagsbeskattning är att företaget har haft avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående momsen vid bilköpet eller, i fråga om en leasad bil, haft avdrags- eller återbetalningsrätt för hela den ingående momsen på leasingkostnaden. Det medför att endast personbilar som förvärvas eller hyrs för ändamålet återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning blir föremål för uttagsbeskattning vid privat användning. Det saknar därvid betydelse om bilen utgör en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Uttagsbeskattning ska ske endast om värdet av den privata användningen är mer än ringa, se avsnitt 24.1.

Uttagsbeskattning för privat användning av personbil i andra fall ska således inte ske, dvs. när det gäller personbilar som omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML eller leasade personbilar som omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 16 § ML.

Drivmedels-förmån, ej uttags-beskattning

Tidigare ingick värdet av drivmedelsförbrukningen i värdet av en bilförmån. I samband med uttagsbeskattning enligt ML för privat användning av en personbil kom därmed drivmedlet att uttagsbeskattas automatiskt. Från och med inkomståret 1997 är inriktningen att en anställd som har bilförmån, själv ska betala allt drivmedel och få kostnadsersättning avseende drivmedlet för tjänstekörningen. Arbetsgivaren har då inte avdragsrätt för ingående moms för någon del av den moms som avser drivmedlet, se avsnitt 24.2.3. Om arbetsgivaren trots detta betalar allt drivmedel, ska den anställde beskattas för en särskild drivmedelsförmån vid inkomstbeskattningen.

Om arbetsgivaren förvärvar drivmedlet, föreligger avdragsrätt för denne enligt 8 kap. 16 § 1 p. ML: ”En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av ingående moms som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten”. Detta gäller om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna och även för de företag som kan komma att uttagsbeskattas för privat användning av en personbil. SKV anser därvid att en förutsättning för avdraget är att fordonet under beskattningsåret kört minst 300 mil för verksamheten. Eftersom drivmedelskostnaden utgör en driftkostnad, torde en drivmedelsförmån, med hänsyn till ovan citerade avdragsregel, inte kunna medföra uttagsbeskattning enligt ML.

Beskattningsunderlag

Underlaget för uttagsbeskattning av den privata användningen av personbil regleras i 7 kap. 4 § ML. Uttagsbeskattning för anställds användning ska ske med 20 % av det värde på vilket arbetsgivare ska beräkna arbetsgivaravgifter för bilförmån åt anställd (se nedan). Värdena fastställs årligen av SKV. Underlaget för uttagsbeskattning för privat användning, för egen företagare eller delägare i handelsbolag, bestäms av SKV, efter ansökan, enligt samma grunder som anges i 9 kap. 2 § SBL. I enlighet med SBL:s regler kan jämkning av förmånsvärdet ske även i fråga om underlaget för uttagsbeskattning enligt ML.

Redovisningen av uttagsbeskattningen avseende användning av personbil får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts, 13 kap. 15 § ML.

Nedanstående tablå, vilken endast tar upp normalfallen, visar översiktligt rätten till avdrag för ingående moms vid förvärv m.m. av personbilar i olika slag av företag.

	Taxi	*Bilhandel*	*Biluthyrning* *Begravningsbyråer* *Trafikskolor*	*Övriga*
Inköp	Fullt avdrag *)	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Ej avdrag
Hyra	Fullt avdrag *)	50 % avdrag	Fullt avdrag	50 % avdrag
Drift	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag	Fullt avdrag
Uttagsbeskattning:				
Ägd bil	Ja	Ja	Ja	Nej
Hyrd bil	Ja **)	Nej	Ja	Nej

*) Avdragsrätten begränsas om fordonet även används för godstransporter.

**) Uttagsbeskattning om full avdragsrätt förelegat för momsen på hyreskostnaden.

24.4 Export, import och EG–handel

Försäljning av bil till annat land

Vid försäljning av bilar från Sverige till andra länder gäller olika regler beroende på om försäljningen sker till ett land utanför EG (export) eller till ett annat EG-land.

Till land utanför EG

För försäljning som enligt bestämmelserna i 5 kap. ML är att anse som omsättning utomlands ska någon moms inte tas ut. Det gäller vid export, dvs. vid leverans till en plats utanför EG. Det finns även en bestämmelse i 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, enligt vilken omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister i vissa fall hänförs till omsättning utomlands, se nedan.

Till annat EG-land

Försäljning till ett annat EG-land av en begagnad bil till en privatperson eller annan köpare som inte är momsregistrerad i ett annat EG-land hänförs till omsättning inom landet och medför skattskyldighet för moms.

Motsvarande försäljning till en köpare som är momsregistrerad i ett annat EG-land för omsättning eller för förvärv av varor medför dock inte skattskyldighet. En sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Förvärvet ska i stället beskattas i köparens hemland.

Moms ska inte heller tas ut för omsättning inom landet av ett nytt transportmedel, jfr 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EG-land. Även denna omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Köparen ska i stället beskattas i det land där bilen stadigvarande ska användas. Detta gäller även om köparen är en privatperson.

Vid försäljning av en begagnad bil som inte utgör ett nytt transportmedel enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML, till en köpare i ett annat EG-land får i vissa fall beskattning ske genom vinstmarginalbeskattning (VMB). En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.4 och 34.6.

Import av bil

Vid import (inköp från tredje land) av nya och begagnade bilar till Sverige erlägger köparen momsen till Tullverket.

EG-förvärv av ny bil

Vid förvärv av ett nytt transportmedel från annat EG–land erlägger köparen momsen till SKV. Om köparen vid ett sådant EG-förvärv inte är registrerad till moms ska momsen efter köparens anmälan betalas till SKV, Särskilda skattekontoret.

EG-förvärv av begagnad bil

Om en näringsidkare som har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av ingående moms i sin verksamhet köper en begagnad personbil från ett annat EG-land, kan beskattning ske på två olika

sätt beroende på omständigheterna.

Som huvudregel gäller att näringsidkaren liksom vid andra varuförvärv från andra EG-länder ska beskattas för ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Näringsidkaren uppger sitt VAT-nummer till den utländske säljaren och köper bilen utan belastning av utländsk moms. Utgående moms redovisas genom s.k. förvärvsbeskattning. Om näringsidkaren är t.ex. en bilhandlare, för vilken avdragsförbudet vid förvärv av personbilar inte gäller, är motsvarande förvärvsmoms även avdragsgill som ingående moms. Vid en senare försäljning i Sverige ska bilhandlaren redovisa utgående moms på hela försäljningssumman.

VMB

Det andra sättet att beskatta en bil som har förvärvats i ett annat EG-land sker genom vinstmarginalbeskattning (VMB). VMB innebär att svensk moms redovisas på skillnaden mellan varans försäljningspris och inköpspris. VMB får dock tillämpas endast vid vissa förvärvssituationer som framgår av 9 a kap. 1 § ML. I huvudsak är det möjligt att tillämpa VMB endast när en begagnad bil har köpts från någon annan än en näringsidkare eller från en näringsidkare som själv redovisar moms enligt VMB för sin försäljning enligt motsvarande regler i det EG-landet. Eftersom nya transportmedel ska beskattas i det land där de ska användas stadigvarande, får dock VMB inte tillämpas för en personbil som betecknas som ny enligt definitionen i 1 kap. 13 a § ML. En utförligare redogörelse för VMB-reglerna finns i avsnitt 34.4 och 34.6.

Formkrav

Det ställs även krav på fakturans innehåll som den svenske köparen måste iaktta vid köpet för att få tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning i Sverige. Det får inte finnas en öppet debiterad moms i fakturan. Dessutom ska fakturan innehålla en uppgift om att säljaren tillämpar VMB på försäljningen enligt det egna landets bestämmelser. Enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet framgår att fakturan för att kunna göras gällande alltid måste innehålla uppgifter om att VMB tillämpats. Den bestämmelsen har införts i 11 kap. 8 § 13 p. ML. Av bestämmelsen, som är obligatorisk inom EU, får anses följa att köparen inte kan göra ett skattefritt förvärv utan att det finns uppgift på fakturan om att vinstmarginalbeskattning tillämpats av säljaren.

RSV-skrivelse

RSV har i skrivelse 2002-12-19, dnr 10650-02/120 gett sin syn på VMB och begagnade bilar. Om fakturans innehåll sägs följande.

> ”En utländsk leverantörsfaktura som varken innehåller mervärdesskattedebitering eller anteckning om att VMB tillämpats bör enligt RSV:s mening uppfattas som att leverantören omsatt varan enligt allmänna mervärdesskatterättsliga principer, dvs. utan tillämpning av VMB. Skat-

tepliktigt GIF föreligger för den svenske köparen, som inte heller kan tillämpa VMB vid efterföljande omsättning inom landet".

Undersöknings-plikt

I skrivelsen anförde RSV sedan följande om köparens undersökningsplikt vid inköp av begagnade bilar i annat EG-land:

> "Det ankommer på en skattskyldig återförsäljare att förvissa sig om att samtliga ovan angivna förutsättningar för tillämpning av VMB föreligger, för att hans omsättningar ska kunna ske med användande av VMB-reglerna. Återförsäljarens undersökningsplikt bör enligt RSV:s mening kunna uppfyllas enligt följande.
>
> Av det inköpta fordonets utländska registreringsbevis framgår i normalfallet vem som varit sista brukare av fordonet i det andra EG-landet. Om sista brukare varit ett företag i ett annat land indikerar detta vanligen att fordonet inte är infogningsbart i VMB-systemet.
>
> Enligt RSV:s uppfattning bör en skattskyldig återförsäljare vid förvärvet ta del av uppgifterna om sista brukare i det utländska registreringsbeviset. Om bilen därvid visar sig senast ha varit brukad av ett företag kan en utländsk leverantörs hänvisning till VMB-systemet i fakturan inte utan vidare tas för god. En ytterligare utredning är då påkallad. Denna ytterligare utredning bör ske genom kontakt med det företag som i det utländska registreringsbeviset uppges vara sista brukare, samt genom granskning av leverantörens inköpsfaktura med avseende på för VMB-bedömningen relevanta uppgifter.
>
> Om ett begagnat fordon köps in från en säljare i ett annat EG-land som inte agerar som bilhandlare och inte fakturerar enligt VMB-bestämmelserna, förutsätter tillämpning av VMB vid kommande återförsäljning normalt att säljaren inte är näringsidkare. Om en undersökning visar att säljaren inte är brukare av fordonet enligt det utländska registreringsbeviset, bör detta föranleda ytterligare undersökningar. En person som inte är brukare enligt registreringsbeviset kan nämligen normalt inte utan vidare antas ha innehaft fordonet för privat bruk".

Om den köpta bilen i stället ska beskattas som ett GIF på grund av att den endast har innehafts av skattskyldiga ställer säljaren i utlandet, som i detta fall inte ska debitera moms, ofta krav på köparen när det gäller bevisning om att bilen förs över gränsen. Motsvarande krav på dokumentation vid varuförsäljning från Sverige finns beskrivna i avsnitt 10.6.1. Den svenske närings-

idkaren kan inte i denna situation nöja sig med, vilket framgår ovan, en debitering av utländsk moms, endast av den anledningen att säljaren ställer vissa krav på dokumentation (intyg, VAT-nummer, adress m.m.), för att sedan tillämpa VMB på sin vidareförsäljning i Sverige. Förutsättningarna för att få tillämpa VMB är nämligen inte uppfyllda.

Det är således inte är tillåtet att avstå från förvärvsbeskattning (GIF) även om fakturan från det andra EG-landet innehåller en öppet debiterad moms eller en dold moms utan uppgift om VMB-tillämpning. Bestämmelserna leder därför till att t.ex. en bilhandlare som underlåter att t.ex. uppge sitt VAT-nummer tvingas redovisa moms på hela försäljningssumman när bilen säljs vidare i Sverige, trots att inköpssumman kan vara belastad med utländsk moms.

Nya transportmedel

Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG-länder behandlas utförligare i avsnitt 10.6.2.10 och 10.6.4.4. VMB är inte tillämpligt vid gränsöverskridande handel med nya transportmedel. Se även informationsbladet Moms på nya transportmedel (bilar, båtar, flygplan), RSV 556.

Tillfällig registrering 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML

Omsättning av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister anses som en omsättning utomlands.

Bestämmelserna om exportvagnförteckning m.m. har upphört att gälla. De ersattes den 1 oktober 2001 av bestämmelser om tillfällig registrering. Det är fråga om ett enhetligt system för tillfällig registrering och omfattar, förutom fordon som ska föras ut ur landet, även fordon som förs in till Sverige för att stadigvarande brukas här. Bestämmelserna är införda i lagen (2001:558) om vägtrafikregister.

Det bör uppmärksammas att 5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML hänför omsättning av personbil eller motorcykel till omsättning utomlands endast i tre olika fall av tillfällig registrering. Dessa avser tillfällig registrering för ett fordon som inte ska registreras för stadigvarande bruk i Sverige, om

1. sökanden inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon,
2. sökanden har sitt egentliga hemvist i landet och här förvärvar ett nytt fordon men avser att flytta från landet inom tre månader från den dag då den tillfälliga registreringen meddelas eller
3. sökanden är en svensk utlandsmyndighet som här förvärvar ett

nytt fordon.

Den tillfälliga registreringen gäller under tolv månader. När det gäller punkten 1. ovan kan den tillfälliga registreringen även avse ett begagnat fordon. I sådant fall gäller registreringen endast en månad. Med nytt fordon avses här ett fordon som inte är, har varit eller bort vara registrerat här i landet annat än i förening med avställning.

Ansökan om tillfällig registrering görs vid Vägverket.

Export av fordon, övriga fall

Vid export av personbilar och motorcyklar som inte är tillfälligt registrerade vid leveransen eller vid export av lastbilar och bussar gäller ML:s allmänna regler för omsättning av varor inom och utom landet. Såväl när säljaren levererar varan till en plats utanför EG (5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML), som när det gäller s.k. turistförsäljning (5 kap. 9 § 1 st. 8 p. eller 2 st. ML) måste säljaren kunna visa att fordonet levererats eller transporterats till ett land utanför EG. Vid turistförsäljning, dvs. när köparen själv för ut fordonet ur landet, krävs – för att i efterhand kunna hänföra omsättningen till skattefri export och återbetala erlagd moms – att fakturan är påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EG för att föras ut till tredje land (14 § MF). Säljaren ska kunna visa att bilen har medförts till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter leveransmånaden. Om kunden är bosatt i Norge eller på Åland ska säljaren kunna visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in bilen till Norge respektive Åland och enligt tullräkning eller liknande handling dessutom betalat moms i hemlandet. Exporten bör anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i vägtrafikregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen tullen eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket.

Köp och försäljning av nya transportmedel mellan EG–länder behandlas i avsnitt 10.6.2.10 och 10.6.4.4.

Reparation, EG 5 kap. 6 b § ML

Reparation eller service i Sverige av en lastbil, buss eller släpvagn till en lastbil, personbil eller MC är tjänster som, enligt 5 kap. 6 b § ML, anses omsatta utomlands om köparen av tjänsten åberopar sitt VAT-nummer i ett annat EG-land och fordonet efter tjänsten åter förs ut ur landet. Bilverkstaden ska i sådana fall inte debitera någon svensk moms. Momsen ska i stället redovisas och betalas av köparen. För utländska personer, som inte kan åberopa VAT-nummer i annat EG-land för sitt förvärv, gäller ML:s allmänna regler för sådan tjänst som utförs i Sverige, jfr 5 kap. 6 § 4 p. ML.

På motsvarande sätt ska en bilverkstad i ett annat EG-land inte debitera någon moms när en svensk person under åberopande av sitt svenska VAT-nummer köper en sådan tjänst. Den svenske köparen ska i stället redovisa svensk moms, förvärvsskatt, för den köpta tjänsten.

Tjänster av detta slag inom EG och vilken dokumentation som krävs behandlas i avsnitt 11.

Reparation, export 5 kap. 11 § 3 p. ML

När det gäller motsvarande reparationer av t.ex. fordon från land utanför EG (tredje land), gäller delvis andra regler för att få hänföra tjänsten till omsättning utomlands. Dels krävs att fordonet (varan) antingen förs hit eller förvärvas för arbetet i fråga, dels måste fordonet, efter arbetet, föras ut ur landet till en plats utanför EG.

RSV gav i skrivelse 2002-11-25, dnr 9715-02/100, sin syn på reparationstjänster på bilar från land utanför EG. Följande sägs bl.a. i skrivelsen.

> ”För att kunna betrakta en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 3 ML som en omsättning utomlands ska säljaren kunna styrka att förutsättningarna för detta är uppfyllda, dvs. att varan förts in till Sverige endast med anledning av tjänsten och att den sedan direkt förts ut. När det gäller bilar föreligger särskilda svårigheter att visa att varan är införd i landet enbart för aktuellt ändamål. Genom att tillämpa förfarandet aktiv förädling, varvid in- och utförseln ska ha dokumenterats, säkerställs att förhållandena är sådana att skattefrihet föreligger. Säljaren av en bilreparationstjänst ska styrka detta med tullhandlingar som avser importen respektive återexporten av bilen. Uppgifter om köparens namn och adress samt bilens registreringsnummer ska alltid föreligga. Är det köparen som ombesörjer exporten av varan bör säljaren påföra svensk mervärdesskatt på omsättningen. Omsättningen kan sedan i efterhand hänföras till export om köparen uppvisar tullhandlingar som visar att varan lämnat EG. Säljaren kan då återbetala den mervärdesskatt som kunden betalat”.

24.5 Bilskrotning

Skrotningsavgift

Skrotningsavgift ingår i ersättningen vid försäljning av bil och beläggs därför med moms. Erlagda skrotningsavgifter överförs till en särskild bilskrotningsfond, ur vilken bestrids kostnaderna för skrotningspremier till fordonsägare vid skrotning och bidrag till kommunerna för att bl.a. skaffa undan övergivna bilvrak.

För att skrotningspremien ska betalas ut, måste fordonsägaren lämna intyg om att fordonet har skrotats, s.k. skrotningsintyg. Intyget ska vara utfärdat av auktoriserad bilskrotare eller av kommun som inrättat upplag eller annat mottagningsställe för skrotbilar.

Skrotningspremie

Skrotningspremien som uppbärs av bilskrotare eller annan ägare till bil i samband med skrotning utgör inte ersättning för någon tillhandahållen tjänst. Eftersom någon omsättning inte skett ska bilägaren inte redovisa moms för den uppburna skrotningspremien.

Omhändertagande och skrotning

Ersättning som ett skrotningsföretag uppbär från bilägaren för att ta hand om och skrota bilen är en omsättning som medför skattskyldighet. Moms ska således redovisas för beskattningsunderlaget för skrotningstjänsten. Om bilägaren kvarstår som ägare, uppbär denne skrotningspremien när skrotningsföretaget har lämnat sitt skrotningsintyg.

Om skrotningsföretaget i stället köper bilen av bilägaren, utgör det avtalade priset skrotningsföretagets förvärvspris. Detta påverkas inte av att skrotningsföretaget efter skrotningen i egenskap av bilägare uppbär skrotningspremien och eventuell återstående fordonsskatt.

Bilägare, som haft avdrags- eller återbetalningsrätt vid bilköpet, ska redovisa moms vid försäljning av bilen till skrotföretaget. Beskattningsunderlaget utgörs av det avtalade priset. Skrotföretaget har avdragsrätt för sådan debiterad ingående moms, oavsett om bilen till någon del ska säljas eller om den omedelbart ska förstöras.

För försäljning av bildelar kan skrotföretaget tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning under förutsättning att skrotföretaget lämnat ersättning för bilen och att förvärvet har skett från en säljare som inte varit skyldig att redovisa moms för försäljningen, se avsnitt 34.

25 Fartyg och luftfartyg

25.1 Allmänt

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

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

Enligt 1 kap. 2 § sjölagen (1994:1009) delas fartyg in i skepp och båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Andra fartyg kallas båtar.

25.2 Skepp och fartyg

Skepp för yrkesmässig sjöfart

Med yrkesmässig sjöfart förstås yrkesmässigt bedriven sjöfart med person- eller godsbefordran mot ersättning.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är att fartyget endast i ringa omfattning eller inte alls används i annan verksamhet än yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske eller bärgning/bogsering.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte omsättning eller import av fyrskepp, flodsprutor, mudderverk, pontonkranar, flytdockor, flytande eller nedsänkbara borrnings- eller produktionsplattformar och inte heller andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och

som inte är bärgningsfartyg.

KR i Stockholm har i en dom 1982-08-06 bedömt skatteplikten för ett fartyg. Det var registrerat som passagerarskolskepp och användes för undervisningsändamål i en verksamhet som inte var kommersiell. KR ansåg att med skepp för yrkesmässig sjöfart avses fartyg som är av registreringspliktig storlek och som används i yrkessjötrafik, dvs. för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skolfartyget ansågs därför skattepliktigt. Domen innebär också att t.ex. isbrytare, polisbåtar och militärfartyg inte omfattas av undantaget i 3 kap. 21 § ML.

Skepp för yrkesmässigt fiske

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller förs in till landet för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Undantaget förutsätter att fartyget inte alls eller endast i ringa omfattning används för annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

Fartyg för bogsering eller bärgning

Undantaget omfattar alla fartyg för bogsering eller bärgning oavsett fartygets storlek. Som förutsättning för tillämpning av undantaget bör dock gälla att fartyget, om det är en båt inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än bogsering och bärgning, och om det är ett skepp inte alls eller endast i ringa omfattning används i annan verksamhet än sådan som avses i 3 kap. 21 § ML.

25.3 Luftfartyg

Yrkesmässig person- eller godsbefordran

För ett luftfartyg gäller som förutsättning för att det ska omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML att det inte alls eller endast i ringa omfattning ska användas för annat än yrkesmässig person- eller godsbefordran. Ett flygplan som används för undervisningsändamål i en flygklubb, för privat bruk eller internt inom ett företag omfattas således inte av undantaget i 3 kap. 21 § ML. En helikopter som används för skogsgödsling, kalkning av sjöar, kraftledningsinspektion m.m. har inte heller undantagits från skatteplikt (RÅ 1987 not. 603).

25.4 Försäljning

Skepp och luftfartyg

Utöver de krav som gäller i fråga om fartygets beskaffenhet krävs för att omsättning av ett fartyg eller ett luftfartyg ska vara undantagen från skatteplikt att köparen med detta ska bedriva yrkesmässig person- eller godsbefordran. I fråga om fartyg för yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering krävs att köparen ska bedriva sådan verksamhet för att undantaget ska vara tillämpligt.

Undantaget från skatteplikt bör också gälla då köparen genom skriftligt avtal, träffat före förvärvet, sålt fartyget eller luftfartyget vidare alternativt stadigvarande upplåtit nyttjanderätten därtill åt någon som ska använda detsamma för yrkesmässig person- eller godsbefordran eller ifråga om skepp/fartyg för sådana verksamheter som yrkesmässigt fiske eller bärgning och bogsering.

I en dom 1994-12-14 (mål nr 1503-1993) som gällde avdragsrätt vid förvärv av ett trafikflygplan har KR i Jönköping ansett att undantaget för omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- och godsbefordran var tillämpligt på ett finansbolags förvärv av ett trafikflygplan avsett för uthyrning. Enligt finansbolaget hade skriftligt avtal om uthyrning till ett bolag som bedrev yrkesmässig person- och godsbefordran ännu ej tecknats vid tidpunkten för dess förvärv av planet. KR har i detta fall fäst särskilt avseende vid flygplanets karaktär av trafikflygplan.

25.5 Delar, tillbehör och utrustning

Till fartygstillbehör räknas inte endast den fasta inredningen såsom maskineri, utan också tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning. Som tillbehör räknas även däcks- och maskinförnödenheter, tågvirke, reservdelar och material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Fiskeredskap, exempelvis tråL, räknas däremot inte som fartygstillbehör. Undantaget för utrustning avser endast utrustningsvaror till själva fartyget, exempelvis lös inredning för passagerarnas och besättningens behov, mattor, bäddutrustning, porslin och dukar. Varor som inte är nödvändiga för fartyget som sådant utan som närmast har karaktär av förbrukningsvaror, omfattas däremot inte av undantaget. Som exempel kan nämnas proviant och vatten samt uniformer för fartygets befäl. Drivmedel till fartyg omfattas inte heller av undantaget. Det sagda bör även gälla ifråga om vad som bör räknas som tillbehör till luftfartyg. Flygbränsle är dock undantaget från skatteplikt, se avsnitt 6.12.4.

RSV har i ett brevsvar 1996-01-16, dnr 8729-95/901, gjort bedömningen att sjöcontainers, varmed avses containers som i huvudsak används i samband med transport ombord på fartyg, inte kan anses utgöra tillbehör till fartyg enligt 3 kap. 21 § 5 p. ML.

25.6 Tjänster

Tjänster avseende fartyg/ luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning

Till tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till sådana räknas bl.a.

- slamsugning och avfallshantering,
- bevakning av fartyget,
- bärgning, bogsering, lotsning,
- kustradiotjänst, dock ej när tjänsten avser förbindelse som sker från land till fartyg,
- hamnavgift, flygplatsavgift,
- tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder,
- reparation av navigeringsutrustning,
- befraktning och uthyrning.

Uthyrning av fartyg är undantagen från skatteplikt endast då uthyrningen avser sådant fartyg för vilket försäljningen är undantagen från skatteplikt, dvs. till någon som bedriver yrkesmässig sjöfart osv. Uthyrning av fartyg i andra fall omfattas inte av undantagsbestämmelserna. Skattefriheten gäller i allmänhet uthyrning både för personbefordran och för godsbefordran men inte för omsättning av andra tjänster avseende godsbefordran. Skattefriheten gäller inte om t.ex. ett företag, som inte bedriver yrkesmässig sjöfart, hyr ett fartyg för en personalutflykt.

Skeppsmäkleriverksamhet avser bl.a. anskaffande av last åt fartyg och fartyg åt last samt förmedling av köp och försäljning av fartyg eller fartygskontrakt.

Som tjänst avseende fartyg anses inte linjefart/styckegodstrafik, dvs. en redares tillhandahållande av ett bemannat fartyg och en reguljär linjeservice. Detta anses i stället utgöra varutransport, när fartyget används för godstransporter.

Som tjänst avseende fartyg anses inte heller

- lastning och lossning av fartyg,
- slussning,
- mobilteletrafik till och från fartyg.

Omsättning inom landet av sådana tjänster medför således skattskyldighet.

Farledsavgifter

Uttag av farledsavgifter(tidigare benämning farledsvaru- och fyravgifter), vilka enligt särskild författning ska erläggas till tull-

eller sjöfartsmyndighet bör enligt SKV:s uppfattning inte anses medföra skattskyldighet eftersom de utgör led i myndighetsutövning. KR i Jönköping har i dom 2003-10-01, mål nr 261-2001, varav framgår att avdragsrätt för ingående moms inte föreligger till den del skatten avser myndighetsutövning, funnit att uttag av ifrågavarande avgifter ingår som ett led i myndighetsutövning.

Hamnavgift och flygplatsavgift avseende andra fartyg än sådana som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 21 § ML utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, se avsnitt 20.3.6.

25.6.1 Transport eller uthyrning

I RSV:s skrivelse 1995-12-19, dnr 8922-95/900 redogörs för momsplikten för omsättning av varor och tjänster avseende fartyg.

Befraktning och uthyrning av fartyg

Med befraktare avses den som hyr fartyg eller nyttjar fartyg för transport av eget gods. Inom sjöfarten förekommer olika avtalsformer avseende befraktning och uthyrning. Man skiljer därvid på avtal som avser upplåtelse av fartyg åt en befraktare (certepartifrakt) och avtal som avser befordran av viss mängd gods i linjefart och annan styckegodstrafik (s.k. konossementfrakt). Jfr Sjölagen (1994:1009) kap. 13 och 14.

Exempel på certepartiavtal är följande:

Bareboatbefraktning, som innebär att fartygets ägare (redaren) hyr ut ett obemannat fartyg för viss tid till en befraktare. Sådan uthyrning anses som en tjänst avseende fartyg enligt 3 kap. 21 § ML.

Timecharter (tidsbefraktning), som innebär att redaren hyr ut ett bemannat fartyg för en viss tid till en befraktare. Även timecharter ska fr.o.m. den 1 januari 1995 anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Resebefraktning innebär att redaren tillhandahåller ett bemannat fartyg för viss angiven resa och viss angiven last. Även resebefraktning ska fr.o.m. den 1 januari 1995 anses som tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Slot- eller spacecharter samt kvantumkontrakt är specialformer av rese- eller tidsbefraktning. De anses numera också utgöra tjänst avseende fartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML. Vid styckegodsbefordran (s.k. konossementfrakt) avser de tillhandahållna tjänsterna inte fartyget utan godset och transporten av detta. Därför är sådana tjänster och tjänster som avser förmedling av dem i motsats till vad som gäller i fråga om tjänster i certepartiavtal inte undantagna från skatteplikt.

Uthyrning av personal

RSV har i en skrivelse 2000-02-07, dnr 11507-99/100, gjort bedömningen att uthyrning av sådan personal som är nödvändig för ett skepps behov eller framförande samt skeppslastens behov, utgör sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § 4 p. ML.

Uthyrning av luftfartyg

Uthyrning till ett flygtransportföretag av såväl ett bemannat s.k. wet lease som ett obemannat s.k. dry lease flygplan för yrkesmässig befordran av passagerare och gods bör anses som en tjänst avseende luftfartyg (uthyrning) enligt 3 kap. 21 § ML.

Uthyrning av helikopter

I ett förhandsbesked 1997-03-05 (ej överklagat) har SRN ansett att uthyrning av helikopter för sjuktransporter åt landstinget är hänförlig till undantaget. Enligt SRN påverkas inte bedömningen av det förhållandet att hyrestagarens transporter hänförs till sjukvård som är undantagen från skatteplikt och inte till sådan personbefordran som är skattepliktig.

25.6.2 Mäklare

Förmedling

Enligt 3 kap. 21 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 3 kap. 21 § ML.

25.7 Undersökningsplikt

Säljarens undersökningsplikt

Den som omsätter sådana fartyg och luftfartyg som avses i 3 kap. 21 § ML, delar och tillbehör därtill eller tjänster avseende dessa varor måste själv förvissa sig om att förutsättningar för skattefrihet gäller. I en dom av KR i Göteborg 1986-12-30 (mål nr 2499-2502-1985) bedömdes säljarens utredningsskyldighet vid omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg. Frågan var om köparna var yrkesfiskare eller ej. KR konstaterade att kravet på undersökningsåtgärder inte kunde ställas alltför högt i ett sådant fall. Det ansågs tillräckligt att köparen avgav en skriftlig försäkran om att han var yrkesfiskare och att inkomsten redovisades som näringsverksamhet. En förutsättning var dock att köparen klart kunde identifieras och att intyget stämde tidsmässigt med den aktuella försäljningen.

I en dom 1995-05-19 (mål nr 258-1994) har KR i Sundsvall bedömt frågan om vilken undersökningsplikt säljaren har vid en försäljning av ett skepp när det gäller att avgöra om skeppet ska användas för yrkesmässig sjöfart.

För tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § ML krävs enligt domen att den som säljer ett skepp måste undersöka

om skeppet även efter försäljningen kommer att gå i yrkesmässig trafik. KR fann i målet att de efterforskningar som säljaren hade vidtagit inte kunde anses tillräckliga för att denne skulle anses ha haft fog för bedömningen att skeppet även i fortsättningen skulle gå i yrkesmässig sjöfart. Köparen hade bl.a. muntligen försäkrat att han hade för avsikt att bedriva charterverksamhet. En i målet åberopad underrättelse enligt 28 § 1 st. 2 p. sjölagen (1994:1009) i då aktuell lydelse från Sjöfartsregistret den 1990-08-15, befanns innehålla enbart en upplysning om att ny ägare hade registrerats. Anledningen till att chartermotorskeppet angetts i en sådan underrättelse var att skeppet tidigare varit registrerat som charterfartyg.

25.8 Rätt till återbetalning

Undantagen enligt 3 kap. 21 och 21 a §§ ML är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML (se vidare avsnitt 16).

25.9 Uttagsbeskattning

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttagsbeskattning i de fall skattefria fartyg eller luftfartyg stadigvarande tas i anspråk för andra ändamål än de i 3 kap. 21 § ML avsedda (se vidare avsnitt 7 och 12).

25.10 Ej undantag i nästa led

När den som säljer ett fartyg eller ett luftfartyg som vid förvärvet eller importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML är denna senare omsättning inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML i andra fall än då bestämmelserna i 3 kap. 21 § är tillämpliga på den nya omsättningen.

Exempel

När en yrkesfiskare säljer en trålare till en annan yrkesfiskare som ska använda skeppet i yrkesmässigt fiske föreligger förutsättningar för tillämpning av undantaget i 3 kap. 21 § ML, däremot inte vid försäljning till ett varv som i sin tur avser att senare sälja fartyget vidare till en ännu ej känd köpare. Om försäljning senare sker till en yrkesfiskare är undantaget i 3 kap. 21 § ML tillämpligt vid den försäljningen.

25.11 Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne

Omsättning som avser fartyg för livräddning

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas från skatteplikt omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och även bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar också underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg. Av särskild betydelse är att undantaget i motsats till vad som gäller enligt 3 kap. 21 § ML även omfattar bränsle till fartyget. Även detta undantag är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger för den vars omsättning undantas enligt den aktuella bestämmelsen.

26 Sjukvård, tandvård och social omsorg

26.1 Allmänt

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget gäller även varor eller tjänster av annat slag som den som tillhandahåller vården eller omsorgen, vårdgivaren, omsätter som ett led i denna. Vårdgivare är den som tillhandahåller sjukvård, tandvård eller social omsorg. Undantaget är formulerat så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led tjänsten tillhandahålls, så länge som tjänsten avser vård eller omsorg. Även upphandlade vårdtjänster omfattas således av undantaget. För sjukvård krävs emellertid att tillhandahållandet sker på visst sätt för att undantaget ska gälla.

Om exempelvis ett sjukvårdsföretag genom avtal mot ersättning ”lånar ut” sjukvårdspersonal till en annan vårdgivare för att utföra sjukvård hos denne kan det inte ses som skattepliktig omsättning av arbetskraftsuthyrning utan som omsättning av skattefri sjukvård.

Undantaget omfattar även kontroller och analyser av prover som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården samt omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller däremot inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård. Undantaget gäller inte heller vård av djur.

Från och med den 1 januari 1999 gäller att undantaget inte heller omfattar omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Anledning till stadgandet torde vara att även apotekare och receptarier numera har legitimation att utöva sjukvård. Det poängteras att för omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 3 kap. 23 § 2 p. ML, se avsnitt 6.12.2.

EG-rätt

Enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet undantas från skatteplikt: ”Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur”. Enligt punkt c undantas ”Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”. Enligt punkt e undantas ”Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker”. I punkt g undantas ”Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”. Enligt punkt h undantas: ”Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”.

26.2 Sjukvård

Den sjukvård som är undantagen från skatteplikt omfattar dels institutionell sjukvård och dels sjukvård utanför den institutionella vården. För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den ska tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke.

RSV S 1996:7

RSV har meddelat rekommendationer om undantag för skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg (RSV S 1996:7).

EG-dom: Analystjänst

Domen, C-76/99 kommissionen mot Frankrike, gäller tolkning av ”närbesläktade verksamheter” i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Frågan gällde en översändningsavgift som tas ut enligt fransk lag. Avgiften avser översändande av prov från ett laboratorium till ett annat för analys. Domstolen ansåg att översändandet av provet är nära besläktat med analystjänsten och att de bör lyda under samma skattemässiga ordning (punkt 30). Domstolen anser således att översändandet av provet är en åtgärd som hänför sig till verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård och därmed undantaget från skatteplikt.

Definition av sjukvård 3 kap. 5 § ML

I 3 kap. 5 § ML definieras sjukvård. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd. En förutsättning för att åtgärderna ska anses som sjukvård är att de antingen till-

handahålls vid en sjukvårdsinrättning eller av någon som innehar särskild sjukvårdslegitimation. Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter. Detta undantag återinfördes fr.o.m. den 1 januari 1995. Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård. Undantaget infördes fr.o.m. den 1 juli 1993.

Enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) avses med hälso- och sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador.

Av RSV:s rekommendationer RSV S 1996:7 framgår att Socialstyrelsen har ansett att begreppet sjukvård enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen har följande innebörd.

> Med ”åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador” förstås sådana åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård och som därmed ligger inom ramen för behörigheten att utöva sjukvårdsyrke enligt lagen (1984:542) om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården, nedan benämnd behörighetslagen. Vad som ligger utanför detta område, vanligen s.k. alternativvård och det som faller under kvacksalverilagen (1960:409), omfattas inte av begreppet sjukvård.
>
> För att uppfylla kravet på ”medicinsk” ska åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet.
>
> Med ”åtgärder för att förebygga” avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t.ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, t.ex. hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, t.ex. vid kroniska sjukdomstillstånd.
>
> Med ”åtgärder för att utreda” avses en inom ramen för behörighetslagen utförd bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, t.ex. en läkares diagnos eller en psykologbedömning.
>
> Med ”åtgärder för att behandla” avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet och som utförs inom ramen för behörighetslagen.
>
> Definitionen av sjukvård i ML torde ha hämtats från hälso- och sjukvårdslagen. Det finns dock två skillnader. Den ena är att omsättning av hälsovård inte är uttryckligen undantagen från skatteplikt enligt ML och den andra är att kroppsfel har tillagts i ML:s definition. I prop. 1989/90:111

> s. 107 uttalar föredragande statsråd bl.a. att undantaget från skatteplikt för sjukvård bör omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället och inte nå så långt att det träffar skönhetsvård och allmän rekreation. Han anför vidare att skattefriheten inte bör omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat och rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. Anledningen till att lagstiftaren i ML inte använt samma begrepp som i hälso- och sjukvårdslagen torde bero på att man velat markera dels en gräns gentemot allmän rekreation och friskvård, dels att även åtgärder beträffande kroppsfel ska omfattas av skattefriheten. Hälsovård i bemärkelsen förebyggande sjukvård bör däremot anses omfattas av undantaget för sjukvård med hänsyn till Socialstyrelsens uttalande.

Av nämnda rekommendationer framgår följande beträffande sjukvårdsbegreppet enligt hälso- och sjukvårdslagen.

> Begreppet sjukvård enligt ML bör inte helt anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML.

Medicinsk åtgärd

I ML:s definition av sjukvård anges att det ska vara fråga om medicinska åtgärder. Enligt Socialstyrelsen ska åtgärderna, för att uppfylla kravet på ”medicinsk”, stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Vetenskap och beprövad erfarenhet är en term för att beteckna att metoden är vetenskapligt prövad och att man har en viss erfarenhet av dess verkningar. Enligt Socialstyrelsen är det åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård och som därmed ligger inom ramen för behörigheten att utöva ett sjukvårdsyrke.

En läkares undersökning, diagnostik och behandling av patienter hänförs givetvis till sjukvård. I nämnda rekommendationer har som exempel på andra åtgärder som utgör sjukvård nämnts: Vaccinationer, akupunktur, allmän hälsoundersökning, mammografi, mödrahälsovård, läkarkonsultationer per telefon, samtalsstöd vid relationsstörningar, alkoholtest och andra rättsmedicinska undersökningar.

Med rättsmedicinska undersökningar bör här avses sådana utredningar som har ett medicinskt skäl, t.ex. fastställande av dödsorsak, förekomst av narkotika i blodet eller psykisk sjukdom. Däremot kan inte undersökningen ses som sjukvård om syftet är något annat än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota

sjukdomar och hälsoproblem, jfr EG-dom C-384/98 om faderskapsutredning eller C-212/01 och C-307/01 om sakkunnigutlåtanden nedan.

Till omsättning av skattefri sjukvård bör hänföras även estetiska operationer som utförs av en legitimerad läkare, t.ex. ansiktslyftningar och bröstoperationer.

Förhandsbesked: Ljusbehandling

I ett förhandsbesked 1998-11-27 ansågs ljusbehandling utförd av en leg. sjukgymnast utgöra sjukvård enligt ML endast i de fall behandlingen sker efter remiss från läkare.

RR-dom: Qigong

RR har i en dom 2003-01-09, RÅ 2003 ref. 5 ändrat SRN:s förhandsbesked 2000-03-21 där SRN ansett att qigong kan utgöra sjukvård när den ingår som ett led i en rehabiliteringsverksamhet som bedrivs av leg. sjukgymnast i sökandebolaget. RR ansåg däremot att kurserna i qigong inte kunde ses som ett led i den bedrivna sjukvårdsverksamheten och därmed omfattas av skattefriheten. Av domen framgår att patienterna erbjuds att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i qigong, vilka anordnas av bolaget men leds av en utomstående danspedagog, som ersätts av bolaget för sina tjänster.

Förhandsbesked: Konduktiv pedagogik

SRN ansåg i ett förhandsbesked 2002-06-14 att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahålls av en konduktor. Det förhållandet att en leg. sjukgymnast har ledningsansvaret påverkade inte nämndens bedömning.

Åtgärder som inte omfattas av skattefriheten

Åtgärder som inte står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet betraktas däremot inte som sjukvård. Vad som vanligen benämns alternativvård eller vad som faller under 4 kap. Begränsningar i rätten att vidta vissa hälso- och sjukvårdande åtgärder i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område (tidigare kvacksalverilagen) omfattas därmed inte av skattefriheten.

Som exempel på andra åtgärder som inte kan anses som sjukvård nämns i rekommendationerna: allmän kostrådgivning eller en psykologs handledning av och stöd åt vårdpersonal i deras yrkesutövning samt allmän rekreation och friskvård. Åtgärder som inte heller kan anses som sjukvård är bedömningar och utlåtanden i exempelvis körkorts- eller pensionsfrågor som grundas på analyser av medicinska intyg eller journaler.

RR-dom: Medicintekniska tjänster

RR har i en dom (RÅ 1997 not. 71) fastställt ett av SRN 1996-03-04 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte är åtgärder av medicinsk natur och därför inte kan anses

som sjukvård enligt ML. Den omständigheten att den medicintekniska personalen anses som sjukvårdspersonal ansågs inte medföra någon annan bedömning av frågan om de aktuella tjänsternas art i momshänseende.

KR-dom: Viktminskning

KR i Göteborg har i en dom 2002-04-18, mål nr 4629–4635–2001, ansett att undantaget för sjukvård inte är tillämpligt för ett bolag med verksamhet som syftar till att enskilda och grupper av medlemmar ska uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning. Domen har överklagats till RR, som vägrat prövningstillstånd.

Domen visar, enligt SKV, att man för flertalet fall bör anlägga en strikt/snäv tolkning, som nära ansluter till ML:s och direktivets bestämmelser, med avseende på de behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten. Jfr RSV:s rättsfallsprotokoll 14/02.

EG-dom: Faderskapsutredning

EG-domstolen har 2000-09-14 meddelat en dom, C-384/98 D, som gäller sjukvård, artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Enligt domen är en läkares utlåtande i faderskapsutredning inte att hänföra till sjukvård. I domen uttalas bl.a. följande (punkt 18): ”Domstolen konstaterar således att begreppet sjukvårdande behandling inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem”. Vidare uttalas (punkt 22) att artikeln ska tolkas så att ”den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser”.

EG-domar: Sakkunnigutlåtanden m m

EG-domstolen har 2003-11-20 meddelat två domar som gäller tolkningen av undantaget för sjukvård, artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet. Den ena domen, C-212/01 Unterpertinger, gäller en läkares sakkunnigutlåtande i domstol angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Domstolen anser att undantaget för sjukvård ska tolkas så att det inte är tillämpligt på en sådan tjänst.

Den andra domen, C-307/01 d´Ambrumenil och DRS, gäller om de tjänster som d´Ambrumenil eller hans bolag DRS tillhandahåller omfattas av undantaget för sjukvård. Domstolen gör en genomgång av de tjänster som utförs och konstaterar att ”De läkartjänster som tillhandahålls i ett annat syfte än att skydda – vilket

begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer kan däremot enligt domstolens rättspraxis inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet" (punkten 59).

EG-dom: Psykoterapeutisk behandling

EG-domstolen har 2003-11-06 meddelat en dom, C-45/01 Dornier, att sådan psykoterapeutisk behandling, som utförs på en öppenvårdsmottagning av en stiftelse med hjälp av anställda legitimerade psykologer som inte är läkare, är sjukvård och inte "närbesläktade verksamheter" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

Alternativvård

RSV har i ett brevsvar 1993-11-26, dnr 24127-93/901, angående behandlingar som syftar till lymfdränage, s.k. Vacusacbehandlingar, uttalat att om åtgärderna är sådana att de får utföras även av den som inte har behörighet att utöva yrke inom sjukvården torde kravet på "medicinskt" inte vara uppfyllt.

Vacusacbehandlingar är ett exempel på olika behandlingar, som kan hänföras till s.k. alternativvård, och därför inte utgör sjukvård enligt ML. Detta gäller även om de ges av någon som innehar behörighet enligt behörighetslagen. Andra exempel är s.k. terapier, t.ex. aromaterapi och rosenterapi, och olika former av s.k. healing.

Massage

Massage av olika slag som ges som muskelavslappning och för att öka välbefinnandet är inte sjukvård, oavsett om behandlingen ges av någon som har särskild legitimation. För att behandlingen ska omfattas av skattefriheten måste den falla in under definitionen av sjukvård.

Medicinskt betingad fotvård

Medicinskt betingad fotvård är inte detsamma som medicinsk fotvård. Det senare begreppet används inom hälso- och sjukvården och är ett snävare område än medicinskt betingad fotvård. Den fotvård som omfattas av skattefriheten och utgör sjukvård enligt ML är medicinskt betingad fotvård, dvs. fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser. Det är fotvård som är föranledd av fotåkomma eller som ges på grund av nedsatta kroppsfunktioner i övrigt, t.ex. till äldre eller sjuka personer med svårighet att böja sig eller kraftlöshet i händerna som omöjliggör egen fotvård. Fotvård som skönhetsvård eller för att öka det allmänna välbefinnandet är däremot inte medicinskt betingad fotvård.

Sjuktransporter

Sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter är att anse som sjukvård. Undantaget gäller bil-, ambulans-, sjö- och flygambulanstransporter. Begreppet sjuktransport har samma innebörd som i 6 § hälso- och sjukvårdslagen. Här avses transporter till eller från sjukhus och läkare av personer vilkas tillstånd kräver att transportmedel som är sär-

skilt inrättade för ändamålet används. Andra typer av transporter, t.ex. sjukresor mellan bostad och sjukhus eller transporter med andra färdmedel än särskilt inrättade sjuktransportmedel, är inte sjukvård och omfattas således inte av skattefriheten.

En förutsättning för att sjuktransporten ska betraktas som sjukvård enligt ML är att transportmedlet är särskilt inrättat för ändamålet. RSV har i rekommendationerna (RSV S 1996:7) uttalat följande.

> Taxibil som registreringsbesiktigats som sjukbil av AB Svensk Bilprovning bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.
>
> Helikopter eller flygplan för vilken transportören meddelats tillstånd av Luftfartsinspektionen för att utföra sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.
>
> Fartyg som regelmässigt används för sjuktransport bör anses vara särskilt inrättad för sjuktransport, även om den används vid andra transporter.

Av rekommendationerna framgår att om transportmedlet även används i gods- eller persontransportverksamhet ska den ingående momsen vid förvärv fördelas enligt ML:s allmänna regler. Till den del transportmedlet används för sjuktransporter föreligger således ingen avdrags- eller återbetalningsrätt och, när det gäller personbil, inte heller till den del den används för godstransporter.

Vårdgivare

Undantaget för sjukvård omfattar även varor och tjänster som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV S 1996:7, den som tillhandahåller sjukvård.

26.2.1 Led i sjukvården

Skattefriheten omfattar omsättning av alla varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i sjukvården. Det kan gälla hörapparater, kryckor, peruker, proteser och andra hjälpmedel som vårdgivaren mot avgift tillhandahåller patienten. Det kan även gälla särskilt debiterad mat och dryck till patienter på en privat vårdavdelning.

RR har i RÅ 1996 ref. 74 fastställt ett av SRN 1995-03-01 meddelat förhandsbesked. SRN ansåg att sökandebolaget, som bedrev s.k. mobil sjukvård på uppdrag av landstinget och därvid köpte in transporttjänsterna utifrån, i sin helhet fick anses bedriva sjukvård som är undantagen från skatteplikt. Transporten fick således inte

brytas ut till beskattning och medföra avdragsrätt.

Skattefriheten omfattar däremot inte varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller patienter efter deras fria val, t.ex. varor som säljs från kiosk och cafeteria. Skattefriheten omfattar inte heller varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller andra än patienterna. Omsättning av serveringstjänster i personalmatsalar inom sjukvården är därför skattepliktig.

SRN har i ett förhandsbesked 1995-10-16 ansett att tillhandahållanden från ett café vid sjukhus inte är ett led i sjukvården. Det saknade därmed betydelse att sjukhusets patienter själva skulle delta i caféverksamheten.

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked 1996-03-04, RÅ 1997 not. 71, och ansett att medicintekniska tjänster, såsom underhåll och kontroll av medicinteknisk utrustning, inte kan anses omsatta som ett led i sjukvården då de tillhandahålls ett sjukhus och inte vårdtagarna.

26.2.2 Institutionell vård

Sjukvård som tillhandahålls vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna är undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller sjukvård som ges inom enskild verksamhet vid inrättningar för sluten vård. Stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem har upphävts fr.o.m. den 1 januari 1997. Privata verksamheter för sjukvård vid inrättningar för sluten vård står under Socialstyrelsens tillsyn.

Sjukhus

I ett förhandsbesked 1999-12-13, som fastställts av RR 2001-03-15, RÅ 2001 not. 40, har SRN definierat begreppet sjukhus när det gäller skattefri läkemedelsförsäljning enligt 3 kap. 23 § ML. Definitionen kan vara vägledande vid bedömningen av vad som är sjukvård. Förhandsbeskedet finns refererat i avsnitt 6.12.2.

Skattefriheten omfattar all sjukvård som ges vid ovan nämnda inrättningar, oavsett vilken personalkategori som tillhandahåller den. Vid ett sjukhus finns olika personalgrupper som utan att vara legitimerade är sjukvårdspersonal. Eftersom det är institutionen som är vårdgivare och inte de enskilda anställda, är den sjukvård som tillhandahålls undantagen från skatteplikt i sin helhet.

För privata inrättningar, som inte bedriver sluten vård, gäller inte skattefriheten. För exempelvis hälsohem som bedriver friskvård gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse, vilket innebär att omsättningen av de friskvårdstjänster de tillhandahåller är skattepliktig. Om del av verksamheten eventuellt avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML.

Vissa vårdhem är sådana hem för vård eller boende, vars vårdverksamhet visserligen inte är att hänföra till sjukvård, men som ändå är undantagen från skatteplikt på grund av att den anses som social omsorg, se avsnitt 26.4.

Sjukvård kan även tillhandahållas vid andra inrättningar än dem som nämns i ML. Det kan gälla läkarundersökning eller behandling av gäster, intagna eller boende och som sker enligt avtal med den som bedriver verksamheten, exempelvis mellan en privatpraktiserande läkare eller landstinget och Migrationsverket, polismyndigheten, socialförvaltningen eller ett hälsohem. I sådana fall bedriver som regel inte myndigheten etc. sjukvårdsverksamhet. Det är i stället som regel den anlitade läkaren eller landstinget som är att betrakta som vårdgivare.

26.2.3 Särskild legitimation

Skattefriheten omfattar sådan sjukvård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke, om det sker inom ramen för legitimationen. Bestämmelser om särskild legitimation finns i lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1999.

Följande yrkeskategorier kan inneha den särskilda legitimationen

- apotekare,
- arbetsterapeut.
- barnmorska.
- kiropraktor,
- logoped,
- läkare,
- naprapat,
- optiker
- psykolog,
- psykoterapeut,
- receptarie,
- röntgensjuksköterska,
- sjukgymnast,
- sjukhusfysiker,
- sjuksköterska,

– tandhygienist,

– tandläkare.

En förutsättning för skattefriheten är givetvis att det är fråga om sjukvård, enligt vad som sagts ovan.

För den som bedriver vårdverksamhet inom de områden som omfattas av undantaget, men saknar den särskilda legitimationen, gäller inte skattefriheten. Detta gäller för exempelvis privatpraktiserande psykologer och psykoterapeuter utan legitimation.

Optiker

Synundersökning som utförs av legitimerad glasögonoptiker är sjukvård (RÅ 1993 ref. 57). Omsättning av synhjälpmedel omfattas däremot inte av undantaget. Om en leg. glasögonoptiker tillhandahåller både synundersökning och synhjälpmedel ska en uppdelning av beskattningsunderlaget ske. Jfr RSV S 1996:7 och dom av EG-domstolen, mål 353/85, kommissionen mot Storbritannien.

KR i Stockholm har i ett antal domar 1998-10-02, mål nr 2889-1997, 5057-5060-1997, 5061-5064-1997 och 5065-5068-1997, ansett att en optikertjänst ska delas upp. Domarna avser redovisningsperioder under åren 1991–1994. RSV har i en skrivelse 1998-12-02, dnr 10632-98/900, meddelat att RSV inte har överklagat domarna eftersom domarna, enligt RSV:s mening, får anses vara i överensstämmelse med gällande delningsprincip och att detta även får anses vara i överensstämmelse med EG-rätten.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-25 ansett att följande tjänster utförda av leg. optiker omfattas av undantaget för sjukvård: synundersökning för glasögon, nytillpassning av kontaktlinser, återbesök och linskontroll, körkortstest, syntest och synträning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-02-16, dnr 1155-99/120, ansett att refraktionsanpassningstjänster, dvs. optikertjänster som utförs i samband med att kunden hämtar beställda glasögon, inte är en prestation som kan avskiljas från tillhandahållandet av glasögonen och att därför hela tillhandahållandet ska ses som en skattepliktig omsättning av vara.

RR-dom: Samtalsterapi

SRN har i ett förhandsbesked 2000-02-10 ansett att samtalsterapi som meddelades av icke legitimerade personer i en ekonomisk förening inte var sjukvård. Nämnden ansåg däremot att omsättningen under vissa förutsättningar var att anse som social omsorg. Förhandsbeskedet överklagades av den ekonomiska föreningen till den del detta avsåg fråga om social omsorg. RR ändrade inte förhandsbeskedet i sin dom 2003-03-26 (RÅ 2003 ref. 21). Se närmare om detta i avsnitt 26.4.2.

EG-dom: Ambulerande vård

Domen, C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler, gäller tolkning av artikel 13 A.1 b, c och g. Frågan gällde om företaget kunde anses bedriva sådan sjukvård eller social omsorg som enligt direktivet undantas från skatteplikt. Domstolen ansåg att undantaget i 13 A.1 c inte är beroende av i vilken rättslig form de medicinska eller paramedicinska tjänsterna tillhandahålls (p. 31) och att undantaget omfattar även behandlande vård som tillhandahålls patienter i hemmet av leg. sjukvårdsutövare (p. 41). Domstolen ansåg vidare att de tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som företaget utförde hos behövande i hemmet är nära kopplade till socialt bistånd i artikel 13 A.1 g som tillhandahålls av erkända välgörenhetsorganisationer (p. 61). I domen uttalas vidare att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den skattskyldige är en sådan organisation.

26.2.4 Patienthotell

Vårdgivarens tillhandahållande av kost och logi till öppenvårdspatienter eller inskrivna vårdare, t.ex. en anhörig, vid vårdgivarens patienthotell anses som ett led i sjukvården och omfattas därmed av skattefriheten. Detsamma gäller om tillhandahållandet sker enligt remiss från annan vårdgivare. Se RSV:s rekommendationer RSV S 1996:7.

Annan rumsuthyrning vid patienthotell omfattas däremot inte av undantaget utan utgör skattepliktig omsättning av rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § ML.

26.2.5 Kontroll eller analys av prov

Kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i sjukvården omfattas av undantaget.

Analys av prov åt exempelvis läkemedelsindustrin, ett annat laboratorium eller ett apotek omfattas inte generellt av skattefriheten. Detsamma gäller analys av prov som utförs åt en privatperson, exempelvis graviditetstest vid apotek. För skattefrihet krävs att provet tagits som ett led i sjukvården. Uppdragsgivaren ska således vara någon som ger sjukvård, t.ex. läkare eller sjukhus.

Med prov avses materiellt ting. Som exempel på sådant kan nämnas blod och röntgenbild. En förutsättning för skattefriheten är emellertid att den tjänst som tillhandahålls är just kontroll eller analys av prov.

26.2.6 Företagshälsovård

Företagshälsovård utgör i princip inte sjukvård enligt ML. Företagshälsovården grundar sig på avtal mellan arbetsmarknadens parter och syftar till att förbättra arbetsmiljön. Till företagshälsovårdens uppgifter räknas bl.a. att medverka i skyddsarbetet, att kartlägga rådande arbetsmiljöförhållanden och att genom olika former av hälsouppföljning medverka till en förbättrad arbetsmiljö. Inom ramen för företagshälsovården kan emellertid även tillhandahållas sjukvård i ML:s mening. Till den del verksamheten avser sjukvård omfattas den av undantaget i 3 kap. 4–5 §§ ML. Vad som sagts om skattefriheten för sjukvård ovan gäller då i tillämpliga delar.

Inom företagshälsovården arbetar inte bara sjukvårdsutbildad personal utan även t.ex. skyddsingenjörer. Det är enbart vad som är sjukvård enligt ML som kan undantas från skatteplikt. Andra tillhandahållanden faller således utanför skattefriheten även om de utförs av personal med sjukvårdsyrke.

Arbetsmiljörelaterade åtgärder, t.ex. försäljning av ergonomiska hjälpmedel, asbestanalyser och andra tekniska mätningar avseende arbetsmiljön, medför i sin helhet skattskyldighet.

Företagshälsovårdens verksamhet finansieras i huvudsak genom avgifter, grundade på avtal eller abonnemang. Avgifterna är ersättning för tillhandahållen företagshälsovård gentemot företagen och dess anställda. Ersättningen avser i princip skattepliktiga tillhandahållanden. Till den del ersättningen avser tillhandahållen sjukvård i ML:s mening ska dock motsvarande belopp inte ingå i underlaget för beskattningen enligt ML. I de fall ersättningen avser såväl skattefria som skattepliktiga tillhandahållanden ska en fördelning göras efter skälig grund. En sådan fördelningsgrund kan vara antalet arbetade timmar i skattepliktig respektive skattefri verksamhet. Fördelningen och skattebeloppet ska framgå av den faktura, som den som bedriver företagshälsovården ska tillställa uppdragsgivaren, jfr 11 kap. ML.

KR-dom: Hälsoundersökningar, vaccinationer

KR i Stockholm har i en dom 2002-11-01, mål nr 3522-2001, ansett att hälsoundersökningar och vaccinationer som tillhandahålls inom företagshälsovården är skattefri sjukvård.

Anslag

När det gäller anslag för forskning och arbetsmiljöutbildning får förutsättningarna i det enskilda fallet avgöra skattskyldighetsfrågan. Om anslaget utgör ersättning för ett skattepliktigt tillhandahållande medför det skattskyldighet. Om anslaget är att anse som

ett bidrag utan någon egentlig motprestation, och därmed inte omsättning, medför det inte skattskyldighet enligt ML. Omsättningsbegreppet behandlas i avsnitt 7.

26.2.7 Rehabilitering

Rehabilitering i den meningen att en patient får behandlingar efter operation eller vid kroniska sjukdomstillstånd vid t.ex. en speciell avdelning inom sjukhuset är i sin helhet hänförlig till skattefri sjukvård.

Via försäkringskassan utbetalas statsbidrag för olika former av rehabilitering som syftar till att få långtidssjukskrivna att återgå till arbetslivet. Rehabiliteringsåtgärderna kan gälla kroppslig eller social träning, t.ex. gymnastik- eller samtalsgrupper, men även åtgärder som omfattas av undantaget för sjukvård. Åtgärderna upphandlas av försäkringskassan. De åtgärder som olika företag därigenom tillhandahåller kan inte generellt hänföras till sjukvård. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. En leg. sjukgymnast kan t.ex. utföra behandlingar enskilt eller i grupp som är att hänföra till skattefri sjukvård, medan en annan leg. sjukvårdsutövare kan ha hand om grupper för allmän social träning, som inte kan hänföras till sjukvård enligt ML:s definition.

26.3 Tandvård

Tandvård är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i tandvården. Skattefriheten omfattar även i vissa fall dentaltekniska produkter.

Tandvård som avser djur är inte undantagen från skatteplikt.

RSV S 1996:7

RSV har utfärdat rekommendationer om undantag från skatteplikt för bl.a. tandvård (RSV S 1996:7).

Definition av tandvård
3 kap. 6 § ML

Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

I ML finns inte angivet att åtgärderna ska vara medicinska. RSV har uttalat följande i rekommendationerna:

> Som tandvård enligt ML bör anses i ML angivna åtgärder som berättigar till tandvårdsersättning enligt 2 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller i övrigt ligger inom ramen för behörigheten att utöva tandvårdsyrke. Även för andra yrkeskategorier som bedriver tandvård och arbetar under ansvar av legitimerad tandläkare eller legitimerad tandhygienist, bör gälla att de behand-

lingsmetoder som tillämpas är vedertagna som tandvårdsåtgärder.

Vårdgivare

Undantaget beträffande tandvård omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller tandvården omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV S 1996:7, den som tillhandahåller tandvård.

26.3.1 Led i tandvården

Skattefriheten omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller som ett led i tandvården. Det innebär att undantaget även omfattar tillhandahållande av i sig skattepliktiga omsättningar, exempelvis försäljning av proteser.

Skattefriheten omfattar däremot inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren utan att det sker som ett led i vården, exempelvis försäljning av tandvårdsprodukter.

26.3.2 Dentaltekniska produkter

Som nämnts inledningsvis omfattar skattefriheten för tandvård även tillhandahållande av dentaltekniska produkter eller arbeten på sådana produkter. Med dentaltekniska produkter avses exempelvis tandbryggor och proteser.

Skattefriheten gäller såväl omsättning som import av dentaltekniska produkter eller tjänster avseende sådana produkter.

En förutsättning för skattefriheten är att produkten eller tjänsten tillhandahålls antingen tandläkare, dentaltekniker eller patient för användning i tandvård, däremot ej för återförsäljning.

RSV har som svar på en förfrågan i en skrivelse 2000-05-10, dnr 53063-00/120, ansett att titankomponenter som används i käkkirurgi inte är sådana dentaltekniska produkter som undantas från skatteplikt enligt ML. I skrivelsen anförs vidare att ”Med hänsyn till förarbetena och syftet med lagstiftningen får dentaltekniska produkter anses vara en sådan produkt som avpassats för en viss patient av en tandtekniker efter direktiv från en tandläkare eller motsvarande”.

26.4 Social omsorg

Social omsorg är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML. Undantaget omfattar såväl privat som offentlig social omsorgsverksamhet. I 3 kap. 7 § ML definieras vad som avses

med social omsorg. Undantaget omfattar varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller vårdtagaren som ett led i omsorgen.

RSV S 1996:7

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för bl.a. social omsorg, RSV S 1996:7.

Definition av social omsorg
3 kap. 7 § ML

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

I RSV:s rekommendationer har begreppet social omsorg hänförts till vad som faller inom kommunens ansvarsområde enligt socialtjänstlagen (1980:620) ersatt fr.o.m. 2002 av SFS 2001:453, SoL, och inom statens ansvarsområde enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. Härefter har kommunens ansvar vad gäller såväl barnomsorg som färdtjänst överförts till annan lagstiftning. Barnomsorgen, förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg, finns i skollagen (1985:110) och färdtjänsten i färdtjänstlagen (1997:736). I rekommendationerna uttrycks det på följande sätt:

> Med social omsorg bör avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt SoL, dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Social omsorg bör även innefatta omvårdnad i ”hem för vård eller boende” och annan social service efter individuell behovsprövning. Med ”hem för vård eller boende” bör avses hem inrättade för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn under hela eller del av dygnet och förenat med eller utan boende.
>
> Med barnomsorg bör avses sådan förskole- eller fritidshemsverksamhet som bedrivs enligt SoL.
>
> Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL.
>
> Med annan jämförlig social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL.
>
> Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller LSS.
>
> Sådana tjänster som försäkringskassan bedömer att en svårt funktionshindrad är i behov av och som assistansersättning beviljas för bör anses utgöra social omsorg. Social omsorg föreligger även då en persons stödbehov understiger 20 timmar per vecka och kommunen tillhandahåller assistansen.

I socialtjänstlagen (2001:453), SoL, framgår att kommunen har ansvar för socialtjänsten inom sitt område (2 kap.). Där finns särskilda bestämmelser för olika grupper (5 kap.), vad som gäller för vård i familjehem och i hem för vård eller boende (6 kap.) och föreskrifter om enskild verksamhet (7 kap.). Av 2 kap. 5 § framgår att kommunen får sluta avtal med annan om att utföra kommunens uppgifter inom socialtjänsten. Av 7 kap. 1 § framgår att sådan avtalad verksamhet inte kräver tillstånd av länsstyrelsen. Däremot står sådan verksamhet, liksom övrig socialtjänst som kommunen svarar för, under länsstyrelsens tillsyn (13 kap. 2–3 §§). Av 7 kap. framgår i vilka fall tillstånd krävs av länsstyrelsen.

I socialtjänstförordningen (2001:937) finns föreskrifter till socialtjänstlagen.

Tillstånd

RR har i RÅ 1995 ref. 9 fastställt SRN:s förhandsbesked angående en sommarlovskoloni. SRN ansåg att tillstånd av länsstyrelsen enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, inte ska tillmätas någon betydelse vid avgörande om en verksamhet ska anses utgöra social omsorg enligt ML. Avgörande vid bedömningen var, enligt SRN, tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning före tjänstens tillhandahållande var ett betydelsefullt moment. SRN fann att det i det aktuella fallet inte var fråga om barnomsorg och att inte heller annan jämförlig social omsorg förelåg.

SRN har i förhandsbesked 1994-01-27 ansett att ett familjevårdshem bedrev social omsorg enligt ML. SRN ansåg även i detta fall att förekomsten av tillstånd enligt dåvarande 69 § SoL, numera 7 kap. 1 §, eller annat tillstånd från myndighet att bedriva en viss verksamhet inte bör tillmätas någon avgörande betydelse i momshänseende.

Omfattning

Enligt ML avses med social omsorg omvårdnad av barn, äldre och vissa funktionshindrade, men även annan jämförlig social omsorg. Institutionell omvårdnad av sådant slag i såväl offentlig som privat regi omfattas således av undantaget. Det kan gälla omvårdnad hela dygnet, exempelvis vid ålderdomshem, hem för utvecklingsstörda eller vårdhem för missbrukare. Det kan även gälla omvårdnad under viss del av dagen, exempelvis vid dagcenter för äldre eller sjuka eller daghem för förskolebarn.

Barnomsorg

Barnomsorgen regleras inte längre i SoL utan i skollagen (1985:110) och är en del av utbildningsväsendet. Detta torde dock inte påverka bedömningen av när barnomsorg kan anses vara social omsorg enligt ML. Liksom för annan skattefri social omsorg är såväl tjänstens natur som individuell behovsprövning avgörande, jfr avsnitt 26.4.2.

Privat daghemsverksamhet som bedrivs som näringsverksamhet är social omsorg enligt ML. Detta gäller även om dagbarnvården bedrivs i dagbarnvårdarens hem. Något tillstånd av myndighet för att skattefrihet ska föreligga krävs som framgått ovan inte, däremot en individuell behovsprövning av kommunen.SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30, som fastställdes av RR, jfr RÅ 1998 ref. 40, att sökandebolagets verksamhet med tillfällig tillsyn av barn i hemmen utgjorde social omsorg enligt ML. Sökandebolagets verksamhet, vad avsåg barntillsyn, skulle bestå i att på arbetsgivares uppdrag tillfälligt och i den anställdes hem vårda sjuka barn eller passa barnen när föräldrarna behövde arbeta övertid. Nämnden gjorde den bedömningen att även om det enligt SoL inte föreligger en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som sökandebolagets så skilde den sig inte från sådan barnomsorg som kan organiseras i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SoL.

I ett förhandsbesked den 9 oktober 1998 ansåg SRN att tillhandahållande av personal för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem, dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahålla barnomsorg i hem utgjorde sådan barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML

Äldreomsorg

I en skrivelse har RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, behandlat frågan om beskattning av äldreomsorg i privat regi. Av skrivelsen framgår bl.a. att RSV ansåg att motsvarande bedömning som skett beträffande barnomsorg i det ovan relaterade förhandsbeskedet, RÅ 1998 ref. 40, också kan göras vad gäller äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan social omsorg som utförs av privata entreprenörer. RSV pekade på att därvid bör de särskilda reglerna i socialtjänstlagen beaktas.

LSS

Enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS, ska staten ansvara för stöd och ekonomisk hjälp till svårt funktionshindrade. Assistansersättning betalas ut via försäkringskassan och den funktionshindrade får själv välja assistent. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1996:7) ska alla tjänster som ersätts genom denna lag hänföras till social omsorg. Den som tillhandahåller tjänsten i näringsverksamhet är således inte skattskyldig enligt ML.

Annan jämförlig social omsorg

Även ”annan jämförlig social omsorg” undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 7 § ML. Här avses annan omsorgsverksamhet än i lagen uppräknad, men som ingår i kommunens ansvarsområde enligt SoL.

HVB-hem

Ett exempel på annan jämförlig social omsorg är vård vid ”hem för vård eller boende”, s.k. HVB-hem. Med stöd av SoL eller lagen

(1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga, LVU, kan socialnämnden i kommunen besluta att personer ska placeras utanför det egna hemmet. De vårdformer som då gäller är antingen HVB-hem eller familjehem. I familjehem är uppdraget knutet till en viss person/familj. HVB-hemmen däremot drivs yrkesmässigt. De har avtal med kommunen och har tillstånd från länsstyrelsen. Det ställs formella och praktiska krav för att få tillstånd, bl.a. vad avser utbildning.

Hemtjänst

Ett annat exempel på annan jämförlig social omsorg är omvårdnad i hemmet som kommunen ansvarar för enligt SoL, s.k. hemtjänst. Som exempel på hemtjänst kan nämnas hjälp med av- och påklädnad, hjälp med personlig hygien och mat, städning, inköp och tvätt. Sjukvård som ges i hemmet ingår inte i det nu nämnda undantaget, utan undantas enligt 3 kap. 4–5 §§ ML. När det gäller hemtjänst i privat regi anses tjänsterna som social omsorg endast om de ingår i en bedriven vårdverksamhet på uppdrag av kommunen. Hemtjänst som tillhandshålls utan uppdrag av kommunen medför således skattskyldighet enligt ML. Undantaget omfattar inte heller sådana entreprenörer till kommunen som exempelvis tillhandahåller enbart städning, tvättning eller matlagning inom hemtjänsten. Om kommunen däremot tillhandahåller sådan service, som upphandlats från en privat företagare, omfattas kommunens tillhandahållande av skattefriheten. Omsättning av tjänster som utförs av t.ex. lantbrevbärare eller lanthandlare omfattas inte heller av undantaget. För momsfri social omsorg krävs såväl en bedömning av tjänstens natur som en individuell behovsprövning, jfr avsnitt 26.4.2.

EG-dom: Ambulerande vård

Domen, C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler, gäller tolkningen av bl.a. undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 g. Domen refereras i avsnitt 26.2.3.

Vårdgivare

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som tillhandahåller omsorgen omsätter som ett led i denna. En förutsättning för skattefriheten är att tillhandahållandet sker av den som är vårdgivare. Med vårdgivare förstås, enligt RSV:s rekommendationer, den som tillhandahåller omsorgen.

26.4.1 Led i omsorgen

Skattefriheten omfattar alla varor och tjänster, även om omsättningen i sig är skattepliktig, som tillhandahålls av vårdgivaren som ett led i omvårdnaden.

Vård som tillhandahålls vid vårdinrättningar, som bedriver social omsorg, är i sin helhet skattefri. Allt vad som tillhandahålls de boende som ett led i omvårdnaden vid sådana vårdhem, ålder-

domshem eller liknande institutionella vårdformer, omfattas således av undantaget. Detsamma gäller vad som tillhandahålls barnen vid en förskola.

Servicehus för äldre, gruppbostäder eller andra former av senior- eller kollektivboende bör inte generellt hänföras till hem för vård eller boende eller social omsorg i övrigt. Även sådana hyresgäster kan emellertid efter individuell behovsprövning få service som är att betrakta som skattefri social omsorg.

RSV har i sina rekommendationer (RSV S 1996:7) uttalat.

> Vård vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg. Dessa boendeformer skiljer sig bl.a. när det gäller debitering och servicegrad. Ett ålderdomshem är en institutionell vårdform medan hyresgästen i servicehuset själv har hyreskontrakt med fastighetsägaren och bestämmer servicegraden efter fritt val. Även hyresgäster vid ett servicehus kan givetvis ta emot social omsorg efter individuell behovsprövning, t.ex. service från hemtjänsten eller färdtjänst.

Skattefriheten omfattar inte skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster som vårdgivaren tillhandahåller omsorgstagaren utan att det är ett led i omsorgen, exempelvis försäljning från kiosk och cafeteria eller hårvård.

Skattefriheten omfattar inte heller vad som tillhandahålls andra än omsorgstagare, t.ex. personalmatservering eller försäljning av terapialster.

Stadigvarande bostad

Frågan om vad som utgör stadigvarande bostad vid t.ex. äldreboende, och därmed omfattas av avdragsförbud enligt ML, har varit föremål för rättslig prövning. Avdragsförbudet behandlas i avsnitt 15.2.10.2.

Bostadsanpassningsbidrag

I ett flertal KR-domar, bl.a. KR i Sundsvalls dom 2002-09-11, mål nr 3561-3563-1999, har kommunens kostnader för bostadsanpassning ansetts så nära förknippade med bidragstagarens privata bostad att de omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Se avsnitt 15.2.10.2.

26.4.2 Tjänstens natur och individuell behovsprövning

Undantagets omfattning

Mervärdesskattelagen ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Sjätte direktivet föreskriver i artikel 13 A.1 g, se avsnitt 26.1, att skattefriheten för vad som motsvarar social omsorg i ML omfattar tjänster som är nära kopplade till socialt bistånd och som tillhan-

dahålls av offentligrättsliga organ eller andra som är erkända av medlemsstaten. ML har en annorlunda utformning än direktivet. Med beaktande av senare tids tolkning av EG-konformiteten i fråga om ML:s undantag för social omsorg, bl.a. det nedan refererade förhandsbeskedet om samtalsterapi (RÅ 2003 ref. 21), kan följande slutsats dras. ML kan anses vara i enlighet med direktivets bestämmelser, under förutsättning att den omsorgstjänst som tillhandahålls till sin natur är en sådan tjänst som hör till kommunens ansvarsområde enligt SoL och att det i tillämpningen uppställs krav på en offentligrättslig individuell behovsprövning. Med detta avses inte bara att det allmänna prövat den enskildes behov av omsorg utan även att det allmänna uppdragit åt eller på annat sätt, t.ex. genom att bekosta omsorgen, tagit ställning till att ett visst företag ska stå för den sociala omsorgen.

Utöver institutionell omvårdnad omfattar skattefriheten individuellt behovsprövad service. I RSV:s rekommendationer (RSV S 1996:7) har detta exemplifierats med städning, inköp av mat, tvätt, snöskottning eller hemkörd färdiglagad mat som kommunen tillhandahåller. Vad som tillhandahålls utan individuell behovsprövning kan däremot inte ses som social omsorg. Som exempel på vad som inte kan omfattas av skattefriheten har i rekommendationerna angetts: matserveringar för hyresgäster vid servicehus eller för kommunens pensionärer i skolmatsalar.

Boservice

SRN har i ett förhandsbesked 1996-10-14 ansett att s.k. boservice, som en kommun avsåg att tillhandahålla kommuninvånare utan individuell behovsprövning inte var social omsorg enligt ML. Boservicen avsåg extratjänster, som mot betalning skulle erbjudas de som redan hade hemtjänst eller var över 65 år.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

Förhandsbesked : Hemhjälp

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-16 ansett att tillhandahållande av sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt mm till enskilda i hemmet utgjorde social omsorg. Sökanden tillhandahöll i sin verksamhet tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen

(1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som sökanden utförde.

RR-dom: Samtalsterapi

I ett förhandsbesked 2000-02-10 har SRN prövat om samtalsterapi i det aktuella fallet kunde anses utgöra skattefri sjukvård eller social omsorg. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden avseende de tjänster som utförs av ej legitimerade terapeuter. RR har i dom 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21, avslagit överklagandet och fastställt förhandsbeskedet i denna del. Se RR:s skäl nedan. Terapin skulle meddelas av icke legitimerade personer inom ramen för verksamheten hos en ekonomisk förening. SRN ansåg att fråga inte var om sjukvård enligt ML:s bestämmelser. Nämnden ansåg att det förhållandet att den icke legitimerade personalen skulle handledas av legitimerade personer inte medför någon annan bedömning. I frågan om undantaget för social omsorg anförde nämnden (majoriteten) följande: ”I avsaknad av en närmare definition av begreppet ´annan jämförlig social omsorg´ i 3 kap. 7 § ML får innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna framgår att de sociala myndigheterna i aktuell kommun i betydande omfattning betalar kostnaderna för den aktuella behandlingen. Så är fallet såväl när vederbörande socialkontor efter egen utredning remitterar den behövande för behandling som i merparten av de fall där remiss har skett av landstinget. I sistnämnda fall använder socialkontoret remissen från landstinget som beslutsunderlag. Samtliga beslut om att kommunen skall stå för behandlingskostnaderna får förutsättas vara fattade mot bakgrund av det ansvar som kommunen har enligt 3 § socialtjänstlagen. I dessa fall får den tilltänkta föreningens verksamhet därför anses utgöra social omsorg i ML:s mening medan bedömningen blir den motsatta i de fall kommunen inte står för kostnaderna”.

Sökanden överklagade förhandsbeskedet ovan i den del det avsåg tjänster som enligt SRN inte kunde omfattas av skattefriheten. I domen 2003-03-26, RÅ 2003 ref. 21, ansluter sig RR till SRN:s uppfattning att sådan behandling som betalas med kommunala medel måste anses omfattade av kommunens ansvar för social bistånd enligt SoL. När det gäller tjänster som överklagandet avser, dvs. sådana som inte bekostas av kommunen, konstaterar domstolen att någon offentligrättslig prövning av terapibehovet inte förekommer. Härefter gör RR en prövning av ML mot EG-rätten. Beträffande frågan om vilka typer av organ som kan om-

fattas av undantagsbestämmelserna i direktivets artikel 13 A.1 g hänvisar domstolen till bl.a. C-141/00 Kügler. Sammanfattningsvis konstaterar RR att den ekonomiska föreningen inte är en välgörenhetsorganisation i direktivets mening, att skatteneutralitet inte kan åberopas eftersom någon annan ekonomisk aktör inte är befriad från skatt för motsvarande verksamhet (jfr C-216/97 Gregg) och att undantaget från skatteplikt därför inte är tillämpligt på föreningens verksamhet.

Förhandsbesked: Stöd till familjer

I ett förhandsbesked 2000-05-18 har SRN ansett att undantaget för social omsorg är tillämpligt på sökandens (ett aktiebolag) verksamhet som avser stöd till familjer, barn och ungdom på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt socialtjänstlagen (1980:620 numera 2001:453) och efter individuell prövning.

KR-dom: Alkoholterapeut

KR i Sundsvall har i en dom 2002-11-11, mål nr 3527-2000, ansett att en enskild näringsidkare, som saknar den särskilda sjukvårdslegitimationen, inte tillhandahållit sjukvård enligt ML, men däremot social omsorg. Näringsidkaren har på uppdrag av ett vårdhem tillhandahållit samtalsstöd åt missbrukare, alkoholterapi, vid vårdhemmet. SKV har överklagat domen och begärt prövningstillstånd hos RR.

26.4.3 Färdtjänst

Kommunens ansvar för att anordna resor för kommuninvånare som inte kan använda ordinarie kollektivtrafik har flyttats över från SoL till färdtjänstlagen 1997:736. Detta torde dock inte medföra någon förändring av färdtjänsten såsom social omsorg enligt ML. Kommunen kan enligt nämnda lag i vissa fall överlåta ansvaret för färdtjänsten till en trafikhuvudman. Färdtjänst som kommunen eller trafikhuvudmannen tillhandahåller efter individuell behovsprövning är social omsorg. För taxiföretag, som enligt avtal med kommunen/trafikhuvudmannen utför färdtjänstresor utgör uppdraget däremot i sin helhet skattepliktig personbefordran, oavsett om det är kommunen/trafikhuvudmannen eller resenären som betalar. Om resenären betalar viss del av kostnaden direkt till taxiföretaget är således såväl den delen som den del som taxiföretaget fakturerar kommunen/trafikhuvudmannen en skattepliktig omsättning för taxiföretaget.

27 Utbildning

27.1 Allmänt

Skattefrihet för utbildning ändrades fr.o.m. den 1 januari 1997 som ett led i harmoniseringen av ML:s bestämmelser gentemot EG. Skattefriheten omfattar härefter i huvudsak det offentliga skolväsendet, medan annan utbildning beskattas med 25 % moms.

EG-rätt

Enligt artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet undantas från skatteplikt viss utbildning. Enligt punkt i undantas: ”Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften”. Enligt punkt j undantas: ”Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning”.

27.2 Skattefrihetens omfattning

3 kap. 8 § ML

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och
2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till sådant bidrag för korttidsstudier som får fördelas av Landsorganisationen i Sverige eller Tjänstemännens Centralorganisation med stöd av lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde eller av Statens institut för särskilt utbildningsstöd.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (upp-

dragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

EG-dom: Uppdragsforskning

EG-domstolen har i en dom, C-287/00 kommissionen mot Tyskland, uttalat att genomförande av forskningsprojekt mot vederlag vid inrättningar för högre utbildning i offentlig regi inte kan anses som en verksamhet som omfattas av skattefriheten för utbildning, nära besläktad med universitetsutbildningen i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

27.3 Offentliga skolväsendet

Det är i princip det offentliga skolväsendet som omfattas av skattefriheten. Skattefriheten gäller grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning som anordnas av ”det allmänna” eller ”en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare”. Skattefriheten gäller även annan utbildning som berättigar till i lagen angivna studiestöd.

Det allmänna

Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting.

Erkänd utbildningsanordnare

Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser (se prop. 1996/97:10 s. 49). Det som avses är fristående skolor, kompletterande skolor eller skolor som enbart står under statlig tillsyn, jfr förordningen (1996:1206) om fristående skolor och förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar liksom utbildningsanordnare som har rätt att utfärda vissa examina med stöd av högskolelagen (1992:1434).

Statlig tillsyn

Enligt 8 § förordningen (2000:521) om statligt stöd till kompletterande utbildningar erfordras för att en utbildning ska få ställas under statlig tillsyn bl.a. att utbildningen har en omfattning om sammanlagt minst 200 timmar. En lång rad ytterligare krav ställs upp. Till den del utbildningen enligt beslut av Skolverket står under sådan statlig tillsyn ska således utbildningen vara skattefri, under förutsättning att alla villkor som uppställts för den statliga tillsynen är uppfyllda. Kurser etc. vid en skola som står under statlig tillsyn, men där utbildningen i det enskilda fallet inte uppfyller alla de krav som ställts för sådan tillsyn, är skattepliktiga.

Skattefriheten omfattar även skolor med särskilda inriktningar på t.ex. idrotts- eller kulturutbildning.

Offentliga skolväsendet för vuxna

I 1 kap. 8 § Skollagen (1985:110) sägs att för vuxna anordnar det allmänna utbildning i form av kommunal vuxenutbildning (komvux), vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) och svensk-

undervisning för invandrare (Sfi) samt att dessa skolformer bildar det offentliga skolväsendet för vuxna.

Kunskapslyftet

Genom en särskild satsning tillförde staten kommunerna pengar att användas till att höja kunskapsnivån hos lågutbildade långtidsarbetslösa, Kunskapslyftet (SFS 1997:633 ersatt av SFS 1998:276). Kunskapslyftet har fr.o.m. år 2003 upphört och ersätts av ett riktat statsbidrag till den kommunala vuxenutbildningen (SFS 2002:398).

Utbildningen innefattade ämnen inom grundskole- och gymnasieutbildningen, men även yrkesinriktade utbildningar inom området. Kommunen var huvudman för utbildningen. Utbildningen genomfördes i allmänhet på uppdrag av kommunen av underentreprenörer som Komvux, studieförbund eller privata utbildningsföretag.

Inom Kunskapslyftet gavs också orienteringskurser för att under kortare tid låta eleven pröva på vissa ämnen (oftast svenska, engelska, matematik) i syfte att uppmuntra studieovana personer till fortsatta studier. Kurserna anordnades som kommunal vuxenutbildning eller folkhögskoleutbildning, dvs. Komvux, Statens skolor för vuxna eller folkhögskolan står som anordnare av kursen.

Utbildningen är av den karaktären att den omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML (RSV:s skrivelse 1997-12-19. Skattefriheten gäller således även för utbildningstjänster som tillhandahålls av underentreprenörer.

Sfi

Enligt Skollagen (1985:1100) ingår svenskundervisning för invandrare (Sfi) i det offentliga skolväsendet för vuxna. Kommunerna är huvudmän för Sfi och utbildningen står under statlig tillsyn.

RSV har i en skrivelse 2002-04-04, dnr 3148-02/100, uttalat att ”kommunernas Sfi-utbildning utgör en egen skolform. Den avser en undervisande och systematisk presentation av ett ämne (svenska) som utgör en integrerad del av ett studieprogram. Denna utbildningstjänst tillhandahålls Sfi-eleverna inom ramen för det offentliga skolväsendet för vuxna, på icke kommersiell grund. Mot bakgrund härav och med beaktande av det ovan anförda anser RSV att kommunernas Sfi-undervisning är en sådan utbildningstjänst som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 1 ML”.

Yrkesutbildning

Skattefriheten gäller endast sådan yrkesutbildning som sker inom ramen för ordinarie skolutbildning. Annan yrkesutbildning omfattas inte av skattefriheten.

Studiestöd

Skattefriheten gäller generellt all utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395). Detsamma gäller korttidsstudier som berättigar till bidrag som fördelas av LO

eller TCO enligt lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde. Detsamma gäller även sådan utbildning som berättigar till bidrag som fördelas av Statens institut för särskilt utbildningsstöd (Sisu), jfr SFS 2002:794. Andra former av stöd för studierna medför däremot inte att utbildningen blir skattefri. Det avgörande för skattefriheten är om utbildningen som sådan berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen. Den omständigheten att vissa elever vid utbildningen i stället uppbär andra former av bidrag påverkar således inte skattefriheten för utbildningen.

Utbildning, omsättningsland

Vid bedömning av omsättningsland för utbildning gäller antingen 5 kap. 6 § ML eller 5 kap. 7 § ML. Begreppet utbildning i 5 kap. 6 § ML ska enligt prop. 1996/97:10 s. 55 här ha samma betydelse som ”undervisning” definierades i prop. 1989/90:111 s. 110: ”Tjänsten ska avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan ska utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten ska delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå”.

Utbildningen enligt nämnda definition, oavsett om den medför skattskyldighet eller inte, ska således på grund av bestämmelserna i 5 kap. 6 § ML anses omsatt i det land där den fysiskt har utförts. När det gäller andra former av utbildning, t.ex. kortare kurser, ska omsättningsland bedömas utifrån bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML. Jfr avsnitt 11.

Distans-undervisning

Omsättningsland för distansundervisning bedöms utifrån vad det är för slags utbildning. Distansundervisning kan vara ett led i en sådan utbildning som vid bestämning av beskattningsland ska hänföras till 5 kap. 6 § ML eller kortare kurser och information till 5 kap. 7 § ML. När det gäller distansundervisning som tillhandahålls på elektronisk väg, dvs. interaktiv eller databaserad undervisning, gäller de fr.o.m. 2004 införda reglerna för beskattning av elektroniska tjänster. Här avses inte kurser som ges via postorder eller kurser där korrespondensen endast sker via e-postmeddelanden (prop. 2002/03:77 s. 62). Beskattningsreglerna behandlas i avsnitt 11.3.5.

Underentreprenör

Direktkravet, som tidigare fanns i ML, är borttaget. Det innebär att om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, t.ex. ett ämne, kommer även denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt, jfr 3 kap. 8 § 3 st. ML. Detsamma gäller för kortare utbildningsuppdrag som ingår i kursplanen, t.ex. ett föredrag om droger för skolans elever. Andra exempel är

utbildningsföretag som på uppdrag av kommunen undervisar inom Komvux eller Sfi.

Underentreprenörens tillhandahållande ska emellertid vara en utbildningstjänst för att skattefrihet ska föreligga. Om t.ex. en grundskola anlitar en teatergrupp för att uppföra en teaterpjäs är det inte en skattefri utbildningstjänst. Vid bedömning av om det är en utbildningstjänst bör den tidigare nämnda definitionen av begreppet i prop. 1989/90:111 vara till ledning.

För att kunna bedöma om moms ska debiteras bör underentreprenören undersöka utbildningens skattemässiga status. Underentreprenören kan inte själv välja om moms ska tas ut eller inte. Det är utbildningens status som avgör. Underentreprenören kan få besked därom från sin uppdragsgivare.

Sex procent

Enskilda kommuner och landsting kompenseras för momskostnader som anses ingå i upphandlad utbildning genom de s.k. mervärdesskattekontona, lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Storleken av ersättningen uppgår f.n. till 6 %, alternativt 18 % för lokalkostnad och 5 % för resterande del, enligt förordningen till nämnda lag (SFS 1995:1647).

Uppdrags-utbildning

Enligt 3 kap. 8 § 3 st. ML omfattas inte uppdragsutbildning av skattefriheten om den mot ersättning tillhandahålls en uppdragsgivare, som själv utser de personer som ska delta i utbildningen och utbildningen inte ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen skattebefriad utbildning. Uppdragsutbildning medför således skattefrihet endast när den upphandlas av en utbildningsanordnare som bedriver skattefri utbildning och själv utser de personer som ska utbildas, dvs. underentreprenörsfallet.

Personalutbildning

Det innebär att personalutbildning inte omfattas av undantaget även om utbildningen tillhandahålls av t.ex. Komvux eller högskola. Om sådana elever deltar i en utbildning som annars omfattas av skattefriheten ska således ersättningen beskattas med 25 % moms. Eventuella underentreprenörer åt utbildningsanordnaren i ett sådant fall med ”blandade elever” bör däremot anses ha tillhandahållit en skattefri utbildningstjänst.

Arbetsmarknads-utbildning

Arbetsmarknadsutbildning, dvs. sådan utbildning för enskilda personer som beslutas av Länsarbetsnämnd är skattepliktig även om utbildningen berättigar till utbildningsbidrag. Skatteplikten omfattar alla uppdragstagare till Länsarbetsnämnd eller arbetsförmedlingarna, t.ex. högskolor eller Komvux, och oavsett vilka nivåer utbildningen gäller. Alla sådana utbildningar ska således behandlas lika oavsett utformning. IT-utbildning enligt förordningen 1997:1159 (upphävd den 1 augusti 2000) har i RSV:s

skrivelse 1998-12-01, dnr 10707-98/900, bedömts vara en skattepliktig arbetsmarknadsutbildning.

Personligt ändamål

Utbildning för personligt ändamål, t.ex. körkortsutbildning, sömnadsutbildning, teaterutbildning eller dansutbildning, är skattepliktig. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge eleven möjlighet att erhålla visst arbete, se ovan angående yrkesutbildning. Sådan utbildning som sker inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning ska däremot omfattas av undantaget. Det innebär att om t.ex. en trafikskola anlitas för att hålla körkortsutbildning inom en skattebefriad gymnasieskola är även trafikskolans tillhandahållande skattefritt.

Idrottsutbildning

Utbildning inom olika idrotter, t.ex. ridutbildning, tennisutbildning eller golfutbildning, ska hänföras till idrott, se avsnitt 28. När sådan utbildning ges som ett led i en momsfri utbildning omfattas däremot även underentreprenörens tillhandahållande av momsfriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitats som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola.

Förhandsbesked

SRN har i ett förhandsbesked 1997-02-24 ansett att kurser, som sökanden tillhandahåller vid sin utomlands belägna vårdanläggning för medicinsk och yrkesinriktad rehabilitering, inte uppfyller de krav som uppställs för att de ska bedömas utgöra undantagen utbildning enligt 3 kap. 8 § ML. I fråga om omsättningsland ansåg SRN att tillhandahållandet till förvärvarna i Sverige var att anse som omsättning gjord inom landet, oavsett om tjänsterna tillhandahållits från bolagets fasta driftställe i Sverige eller från det fasta driftstället utom landet.

I ett förhandsbesked 1997-04-30 har SRN ansett att en av högskolan upphandlad utbildning från ett utbildningsföretag omfattas av skattefriheten i 3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML. Lagen (1996:339) om en försöksverksamhet med viss kvalificerad yrkesutbildning (upphävd den 1 januari 2002) gällde för utbildningen. Nämnden hänvisade bl.a. till prop. 1996/97:10 s. 49 f där det anges att sådan utbildning ska vara skattebefriad och att skattefriheten även gäller underentreprenörer.

I ett annat förhandsbesked, 1997-10-21, har SRN ansett att av sökanden tillhandahållen flygutbildning inte är sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML och inte heller idrottsutbildning enligt 3 kap. 11 a § ML. Sökandens (ett HB) verksamhet syftade till att ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav som ställs för att erhålla flygcertifikat. Nämnden jämförde verksamheten med den som bedrivs vid bilkörskolor. Sökandens verksamhet bestod även i träning och kontroll för fortsatt certifikatinnehav. Nämnden ansåg

att både flygutbildningen och träningen/kontrollen skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

Studiecirklar och kulturskolor

Studieförbundens studiecirklar, som understöds av det allmänna, ska hänföras till skattebefriad folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 p. ML) och kommunala musik- eller kulturskolor till skattebefriad kulturutbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 p. ML). Se avsnitt 30.

27.4 Led i utbildningen

Även varor och tjänster som tillhandahålls som ett led i en skattefri utbildning omfattas av skattefriheten. Tillämpningen bör vara restriktiv enligt prop. 1996/97:10 s. 52. Där hänvisas, beträffande avgränsningen gentemot skattepliktig verksamhet, till prop. 1989/90:111 s. 110 där följande sägs: ”Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet”.

Försäljning av läroböcker eller skrivmaterial omfattas normalt inte av skattefriheten. Kursmaterial som ingår i kursavgiften och är en obligatorisk kostnad för deltagande, utgör ett led i utbildningen eller informationen och ska beskattas med samma skattesats som kursen.

Kompendier, skollunch, internat

Kompendier, som framställts inom skolan eller institutionen, och säljs till elever vid den aktuella utbildningen ses som ett led i utbildningen. Detsamma gäller skollunch i skolans matsal eller husrum vid internatskolor. En förutsättning för skattefriheten är att varorna och tjänsterna tillhandahålls av den som bedriver den skattebefriade utbildningen.

Förhandsbesked: Försäljning av kompendier

SRN har i ett förhandsbesked 1999-04-16 ansett att ett universitets försäljning av kompendier till de studerande omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av dess personal. Nämnden ansåg att en sådan försäljning är ett led i den skattefria utbildningen. Enligt nämndens mening är en grundförutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den.

I ett samma dag, 1999-04-16, meddelat förhandsbesked ansågs en stiftelses omsättning av kompendier till en institution vid ett universitet inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § 2 st. ML. Inte heller stiftelsens försäljning av kompendier till de studerande eller förmedling av kompendier för institutionens räkning ansågs omfattas av undantaget.

Förhandsbesked: Försäljning till utbildnings-anordnare

I ett förhandsbesked 2002-04-17 har SRN ansett att ett företags försäljning av kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, videokanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som ska användas i momsfri utbildning inte utgör ett led i utbildningen. Nämnden gjorde följande bedömning: ”En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhandahållande”.

28 Idrott

28.1 Allmänt

Från och med den 1 januari 1997 medför verksamheter på sport- och idrottsområdet inte skattskyldighet om det sker i statlig, kommunal eller landstingskommunal regi eller i en allmännyttig ideell förenings regi. För verksamhet som bedrivs av föreningar gäller dock skattefriheten endast om föreningen är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § IL. Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för tillträde till sport- och idrottsanläggningar, förutvarande 3 kap. 2 § 2 st. ML, har tagits bort. Sport- och idrottsområdet var före lagändringen skattebefriat i stor utsträckning, dels genom det nämnda undantaget för tillträde till sport- och idrottsanläggningar och dels genom den särskilda regleringen för allmännyttiga ideella föreningar i 4 kap. 8 § ML. Genom de nya bestämmelserna har en anpassning skett till EG:s regler, där huvudregeln är att verksamhet på idrottsområdet medför skattskyldighet, detta gäller dock inte s.k. ”icke vinstgivande subjekt”. Lagändringen innebär att skatteplikt, med skattesats 6 %, införts för vissa tidigare skattefria omsättningar inom idrottsområdet, t.ex. för entréavgifter till simhall som drivs av aktiebolag och för avgifter för deltagande i workout vid privata gym.

3 kap. 11 a § ML

Enligt 3 kap. 11 a § ML undantas från skatteplikt avgifter för tillträde till idrottsevenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget omfattar även tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enbart sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller sådan allmännyttig ideell förening som nämns ovan. Bedrivs sådan verksamhet kommersiellt, t.ex. i bolagsform, är omsättningen skattepliktig med en skattesats på 6 % (jfr 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML).

28.2 Begreppet idrott

I 3 kap. 11 a § ML undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet från skatteplikt under vissa förutsättningar. Samma lagrum avgränsar även för vilka tjänster inom idrottsområdet som skattesatsen 6 % ska användas, om undantaget inte är tillämpligt

(jfr prop. 1996/97:10 s. 56).

Frågan om vad som är sport eller idrott och som därmed innefattas i begreppen ”idrottsligt evenemang” respektive ”idrottslig verksamhet” är oklar och kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte. Uttrycken sport respektive idrott används här synonymt.

Begreppet idrottsligt evenemang torde inte medföra större problem vad gäller gränsdragning mot andra evenemang. Vad som avses är entréavgifter för publik till idrottsevenemang, t.ex. fotbollsmatcher eller simtävlingar.

Begreppet idrottslig verksamhet i uttrycket ”någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet” avser själva tillhandahållandet av den idrottsliga verksamheten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott (jfr prop. 1996/97:10 s. 41). Vad som avses är således arrangörens tillhandahållande till idrottsutövaren. Detta är klart uttryckt i propositionen. Vad som är idrottslig verksamhet framgår däremot inte klart av förarbetena och kan vålla gränsdragnings- och tolkningsproblem.

Förhandsbesked: Styrketräning

SRN har i förhandsbesked 2000-05-25 avgjort frågan om träningsprogram med hjälp av maskiner och redskap ska bedömas som idrottslig verksamhet från momssynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev verksamhet i vilken ett särskilt träningsprogram, X, utfördes i och med hjälp av maskiner.

SRN gjorde följande bedömning. X är att hänföra till en sorts gymnastik (styrketräning). Fråga är således om utövande av en idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Moms ska därför tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget.

Riksidrottsförbundet

Sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund, se bilaga 13, bör presumeras utgöra idrott i ML:s mening. Motsvarande bör även gälla för trav- och galoppsällskap som är anslutna till Svenska Travsportens Centralförbund respektive Svenska Galoppförbundet. För övriga aktiviteter får en prövning ske i det enskilda fallet. Vid denna prövning kan viss vägledning, enligt prop. 1996/97:10 s. 53, hämtas dels från Riksidrottsförbundets egen definition av vissa begrepp i sitt idéprogram och dels från hur undantaget för tillhandahållande av lokaler eller anläggningar för sport- eller idrottsutövning har tillämpats. I Riksidrottsförbundets idéprogram sägs bl.a. att ”Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra” och att ”Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning”.

Exempel på idrott

Som exempel på vad som kan anses som idrott, även utan anslutning till Riksidrottsförbundet, kan nämnas styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Även thai-chi ska anses som idrott enligt SRN i förhandsbesked 1998-02-25.

Exempel på vad som inte är idrott

Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande, kan inte anses utgöra idrott.

Sådana verksamheter som har annat syfte än motion eller tävlan bör inte hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Som exempel på den senare kategorin kan nämnas babysim och vattenlek för barn, medan däremot simskola för såväl vuxna som barn är en idrottsutbildning, som generellt hänförs till idrott, se avsnitt 28.3.

Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid bedömning av vad som är idrott och vad som i stället är rekreation, förströelse och nöje. Att t.ex. utnyttja en simhall för simning får anses som idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som nöje. På samma sätt kan inte go-cartåkning på t.ex. tivoli anses som idrott. Motsvarande bör gälla även för t.ex. biljardspel på restaurang, ponnyridning på nöjesfält eller dans på t.ex. restaurang, hembygdsgård, nöjesfält eller i Folkets park. Av dessa exempel framgår att aktivitetens syfte i allmänhet och inte den enskilde besökarens syfte är avgörande vid bedömningen av om en idrottstjänst ska anses föreligga eller inte. (Se prop. 1996/97:10 s. 53 ff).

Förhandsbesked Rytmik och dans

SRN har i förhandsbesked 2001-10-09 uttalat att rytmik och dansträning inte ska bedömas som idrottslig verksamhet från momssynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev, genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod, en rytmikskola vilken verksamhet riktade sig till barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden byggde på fysisk aktivitet där man med träning och inslag av lek och tävlingar utvecklade barnens förmåga i dans och rytmik.

SRN gjorde följande bedömning. För att en aktivitet ska hänföras till idrottslig verksamhet i momshänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet.

Den med ansökningen avsedda verksamheten syftar primärt till att genom motorik-, koordinations och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Sökandebolagets tillhandahållande bedöms inte utgöra idrottslig verksamhet i moms-

hänseende. Moms ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget.

Prispengar

Prispengar, vinster och annan ersättning som en idrottsutövare får är inte ersättning för omsättning av en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. En sådan tjänst vänder sig ju till idrottsutövaren, någon bereds tillfälle att utöva idrott, medan prispengar är ersättning för en tjänst i motsatt riktning, dvs. idrottsutövaren har tillhandahållit någon annan en tjänst. Prispengar är således en skattepliktig omsättning enligt ML:s allmänna regler för vilken skatt ska tas ut med 25 % under förutsättning att yrkesmässig verksamhet bedrivs av idrottsutövaren.

Underentreprenör

Skattefrihet eller skattesatsen 6 % gäller endast för omsättning av idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML. Enligt nämnda lagrum är det tjänster, varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Vad som avses med dessa begrepp har redogjorts för ovan. Om någon som omsätter en sådan idrottstjänst anlitar en underentreprenör tillhandahåller inte denne en idrottstjänst. För hans tillhandahållande till uppdragsgivaren gäller således inte beskattningsreglerna för idrottstjänster. Det innebär att om en idrottsklubb anlitar en idrottsinstruktör, som själv bedriver näringsverksamhet, för idrottstjänster i klubbens regi ska den tjänst som idrottsinstruktören tillhandahåller åt klubben beskattas enligt ML:s allmänna regler för omsättning av tjänster, dvs. skattesatsen 25 % gäller i sådant fall. Jämför underentreprenörer vid idrottsutbildning nedan.

28.3 Idrottsutbildning

Med utövande av idrottslig verksamhet avses inte bara praktiskt utövande av idrott. Även sådan idrottsutbildning som huvudsakligen består av praktisk idrottsutövning och till mindre del av ett teoretiskt inslag omfattas av reglerna för idrottstjänster. Som exempel kan nämnas följande: golfskolor, ridskolor, tennisskolor, simskolor, skidskolor, ishockeyskolor och fotbollsskolor. Detta gäller även enstaka lektioner som ges i bl.a. skid-, tennis- golf- och ridskolor. När en sådan utbildning ges som ett led i en momsfri utbildning omfattas även underentreprenörens tillhandahållande av momsfriheten, t.ex. när en ridinstruktör anlitats som lärare vid en ridsportlinje vid en gymnasieskola. Kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, utgör däremot inte idrott i ML:s mening (prop. 1996/97:10 s. 54). Utbildningsverksamhet som bedrivs i en dansskola som syftar till tävlingsverksamhet utgör idrott enligt ML. I en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Då tävlingsverksamhet även förekommer i dessa

dansdiscipliner bör även utbildningstjänst avseende dessa presumeras utgöra idrott. Angående begreppet idrott, se avsnitt 28.2 ovan.

En teoretisk utbildning som berör idrott eller utbildning, som inte huvudsakligen innehåller praktiskt utövande av idrott hänförs inte till idrottslig verksamhet. Som exempel kan nämnas föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m. (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Detsamma gäller utbildning som ges till annan än utövare av idrott, t.ex. tränarutbildning.

Förhandsbesked: Ridlektioner i terräng

SRN har i förhandsbesked 2000-05-26 uttalat att ridlektioner i terräng ska bedömas som idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Moms ska därför tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev ridskola och skulle utöka den verksamheten med ridutbildning i terräng. Ridskoleeleverna skulle under hela ritten ha tillgång till professionell vägledning från erfaren ridlärare. Den övergripande målsättningen med ridturerna var i första hand att under andra former än traditionella ridlektioner skapa möjlighet att utveckla färdigheter inom ridsporten. Under ridturerna skulle utbildning och praktik vävas samman. Utbildningen skulle vara av samma art som utbildningen vid ridskolan men vara mer allsidig. Ridturerna skulle ge eleven ”mer tid i sadeln” vilket ofta är en brist inom ridskoleverksamhet av traditionell typ. Traditionella ridlektioner är också i större utsträckning inriktade på att träna en sak åt gången. Ridturer skulle inte kunna ersätta ridskolelektioner men däremot vara ett bra komplement till den utbildningen.

Förhandsbesked: Flygutbildning

SRN har i förhandsbesked 1997-10-21 avgjort frågan om flygutbildning ska bedömas som utbildning eller idrottslig verksamhet från momssynpunkt.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden bedrev flygutbildning och tillhandahöll därvid tjänster avseende ”flygskolning”, ”flygträning” och ”periodisk flygträning”. Tjänsterna tillhandahölls antingen av bolaget självt eller tillsammans med en flygklubb eller något studieförbund.

SRN gjorde följande bedömning. Sökandens verksamhet syftar till att, på samma sätt som t.ex. motsvarande utbildning för innehav av bilkörkort, ge eleven grundläggande teoretisk och praktisk utbildning för att uppfylla de krav på kunskaper, erfarenhet och skicklighet som fastställts för innehav av sådant certifikat. Sökandens verksamhet syftar också till träning och kontroll av certifikatsinnehavaren för fortsatt innehav. Den som genomgår sådan utbildning eller träning och kontroll kan inte därigenom utöva

idrottslig verksamhet. Moms ska därför tas ut med 25 % för sökandens samtliga tillhandahållanden.

Under-entreprenörer

För att 3 kap. 11 a § ML, omsättning av idrottstjänster, ska vara tillämplig krävs att idrottsutbildningen tillhandahålls utövaren av idrotten (prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att om en idrottsförening anlitar en idrottsinstruktör för att hålla idrottsutbildning för medlemmarna är bestämmelserna om idrottsutbildning inte tillämpliga i detta led. För idrottsinstruktören gäller i stället de allmänna bestämmelserna om utbildning. Eftersom utbildningen inte är skattefri enligt 3 kap. 8 § ML ska moms tas ut. Skattesatsen är 25 % enligt 7 kap. 1 § 1 st. ML.

28.4 Tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten

Undantaget i 3 kap. 11 a § ML omfattar även omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Uthyrning

De tjänster som avses är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97:10 s. 55 uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen s. 55 är vidare utrymmet för att tillämpa undantaget för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde innebära att endast sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren ska hänföras till idrott och omfattas av samma beskattningsregler som avgiften för utövandet. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är i stället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Sådan uthyrning bör således i allmänhet inte anses ha ett omedelbart samband med idrottsverksamheten. För sådan uthyrning gäller således skattesatsen 25 %.

Kost och logi

Tillhandahållande av logi, kost, resor, litteratur m.m. ingår inte i begreppet idrottslig verksamhet och kan inte heller hänföras till sådana tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). Det innebär att för kost och logi vid t.ex. ridutbildning på ridläger kan inte skattesatsen 6 % tillämpas utan en uppdelning får göras av kursavgiften, så att momsen kan beräknas separat för kost respektive logi.

Försäljning av sportartiklar

Det är enbart tjänster, inte varor, med omedelbart samband med idrottsutövningen, som hänförs till idrottsbestämmelserna. Om den som bedriver idrottslig verksamhet säljer sportartiklar till deltagarna, är försäljningen en skattepliktig omsättning av varor enligt ML:s allmänna bestämmelser.

28.5 Lokal för sport- och idrottsutövning

Som nämnts ovan i avsnitt 28.1 undantogs i princip all idrottsutövning före lagändringen 1997 från skatteplikt genom bl.a. reglerna om upplåtelse av lokal eller anläggning för sport- och idrottsutövning i dåvarande bestämmelserna i 3 kap. 2 § 2 st. ML. De nya bestämmelserna inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § ML reglerar alla sport- och idrottsaktiviteter, inklusive normala upplåtelser av lokaler och olika anläggningar för idrottsaktiviteter. Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton och tennis, oavsett om uthyrningen avser strötimmar eller kontrakt per säsong. Andra exempel är upplåtelse av lokal för bowling eller gymnastik och anläggning för golfspel.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för idrott

För att korttidsupplåtelse av idrottslokaler eller idrottsanläggningar för idrottsutövning inte ska hänföras till undantaget för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML har i förtydligande syfte gjorts ett tillägg i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. En sådan korttidsupplåtelse ska i stället bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 11 a § ML om vad som är idrott. Även om hyresgästen är en idrottsklubb bör det anses att en idrottstjänst tillhandahållits. Att föreningen i sig själv som juridisk person inte kan anses utöva idrott bör inte påverka bedömningen. Föreningen bör här ses som ett antal idrottsutövare. Om lokaluthyraren är staten, kommun eller allmännyttig ideell förening är således upplåtelsen skattefri, i annat fall gäller skattesatsen 6 %.

Flera led

Om exempelvis ett AB hyr ut idrottslokal till en klubb som ska spela match är det en idrottstjänst enligt 3 kap. 11 a § ML, tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrott, som beskattas med 6 %. Även entréavgifter som klubben tar in från matchpubliken är ersättning för idrottstjänster enligt samma lagrum, tjänst varigenom någon bereds tillträde till idrottsevenemang. I det senare fallet är dock omsättningen undantagen från skatteplikt under förutsättning att klubben är en ideell förening som är befriad från statlig inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § IL.

Om fråga inte är om en idrottslokal eller idrottsanläggning gäller undantagsbestämmelserna i 3 kap. 2 § ML även om där bedrivs idrottsutövning. Som exempel kan nämnas att en jordbrukare under en dag hyr ut en lada till idrottsklubbens fotbollsträning. En sådan uthyrning är skattefri.

Korttidsuthyrning av idrottslokal för andra ändamål

För korttidsupplåtelse av en idrottslokal eller idrottsanläggning för andra ändamål än idrottsutövning gäller reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse i 3 kap. 2 § ML. Då blir inte 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML tillämplig. Som exempel på en sådan upplåtelse kan nämnas uthyrning av en idrottshall för en konsert eller en antikmässa. Uthyrningen är i detta fall skattefri.

Uthyrning av idrottslokal för längre tid

För uthyrning av idrottslokal för annat än s.k. korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Detta gäller oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas där. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid bör ske med utgångspunkt i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyrestagaren. Om hyresavtalet gäller för obestämd tid eller om hyresavtalet gäller för en bestämd tid som överstiger nio månader (jfr 12 kap. 56 § jordabalken) bör uthyrningen anses ha skett för längre tid. Har ett hyresförhållande varat längre än nio månader, trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning, bör villkoret för längre tid också anses vara uppfyllt.

En förutsättning för tillämpning av undantaget är vidare att det är en fastighetsupplåtelse som utesluter andra att nyttja lokalen under samma tidsperiod. Det innebär att uthyrning av en idrottslokal en dag per vecka på årskontrakt är korttidsuthyrning och att skattesatsen 6 % gäller om uthyraren inte är ett sådant subjekt (jfr 3 kap. 11 a § 2 st. ML) vars omsättning är undantagen från skatteplikt.

Uthyrning av lokal och inventarier

Uthyrning av lokal och av där befintliga inventarier bör normalt, utom när det är fråga om omsättning av idrottstjänst, anses bestå av två skilda prestationer, av vilka lokaluthyrningen är skattefri och inventarieuthyrningen är skattepliktig. Om däremot uthyrningen visserligen består av flera prestationer, men dessa inte klart kan åtskiljas och uthyrningen i allt väsentligt är en upplåtelse av fastighet bör hela omsättningen anses som en skattefri fastighetsuthyrning. En bedömning måste göras i det enskilda fallet. Se avsnitt 20.2.

Förhandsbesked: Upplåtelse av golfbana

SRN har i ett förhandsbesked 1998-01-29 ansett att upplåtelse av golfbana till en golfklubb inte kan anses som en från skatteplikt undantagen upplåtelse enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML utan faller inom tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Den aktuella klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal som löpte på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav klubbens medlemmar rätt att för och i samband med golfspel använda aktuell golfbana. För sina rättigheter enligt avtalet skulle klubben för varje medlem med spelrätt till ägaren överlåta dels hela den kapitalinsats som medlemmen var skyldig att betala, dels 90 pro-

cent av medlemmens årsavgift. S.k. greenfee-avgifter tillföll också ägaren till anläggningen. Ägaren hade även rätt att disponera golfbanan för företagsgolf och egna tävlingar. Enligt SRN faller en upplåtelse av idrottsanläggning utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML endast i vissa speciella situationer såsom när ett företag för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal.

Förhandsbeskedet får tolkas så att endast långtidsuthyrning och med uteslutande av alla andra av en idrottsanläggning kan omfattas av undantaget från skatteplikt för fastighetsuthyrning, medan övriga tillhandahållanden av idrottsanläggningar är skattepliktiga på grund av bestämmelsen i 3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML. Denna skattepliktiga upplåtelse kan antingen vara skattefri enligt 3 kap. 11 a § ML eller beläggas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML. Förhandsbeskedet ger även stöd för uppfattningen att en klubb kan anses som ett antal idrottsutövare.

Övergångsersättningar

RSV har i en skrivelse 1998-10-26, dnr 7547-98/901, informerat om moms på s.k. övergångsersättningar inom idrotten. Skrivelsen behandlar dels försäljning (omsättning) och dels köp (förvärv). Försäljningen av spelarrättigheter bör i normalfallet anses utgöra en inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Verksamheten betraktas därmed inte som yrkesmässig enligt ML och någon moms ska inte redovisas. Köp av spelarrättigheter kan däremot bli föremål för förvärvsbeskattning enligt 5 kap. 7 § ML. Se vidare avsnitt 8 och avsnitt 11.

29 Trav- och galoppsport-verksamhet

29.1 Hästsport i Sverige

I Sverige bedrivs hästsportverksamhet i många olika former.

De mest vanliga är

- ridsport, t.ex. vanlig fritidsridning, hoppning, dressyr, fälttävlan m.m.,
- travsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal travbanor i landet,
- galoppsport, dvs. tävling med särskilt registrerade hästar som bedrivs på ett antal galoppbanor i landet.

Att trav- och galopphästar registreras har sin bakgrund bl.a. i att trav- och galoppsportens organisationer, Svenska Travsportens Centralförbund (STC) och Svenska Galoppförbundet (SG), ska främja hästaveln och se till att intresset hålls vid liv och utvecklas. Genom ett riksdagsbeslut våren 1985 lämnade Lantbruksstyrelsen över huvudmannaskapet för trav- och galopphästar till STC respektive SG. Dessa organisationer fick då ansvaret för att sköta avelsvärdering och hästkontroll på ett sådant sätt att kvalitén och utvecklingen inom aveln främjades.

Alla hästar som ska verka inom trav- respektive galoppsport-verksamhet måste registreras. I samband med registreringsför-farandet sker en identifiering och blodprov tas för härstamnings-kontroll, varefter ett unikt registreringsnummer inläggs i ett data-baserat register hos STC respektive SG.

Vad som sägs i det följande avser endast registrerade trav- och galopphästar. Ridsportverksamhet bedrivs huvudsakligen under icke yrkesmässiga former, varför denna typ av verksamhet normalt inte medför skattskyldighet enligt ML. I kommersiellt bedrivna ridskolor förekommer dock verksamhet som medför skatt-skyldighet i form av bl.a. tillhandahållande av idrottstjänster (ridlektioner, 6 % moms) och inackordering av hästar (25 % moms). Se även avsnitt 28.2.

Inom trav- och galoppsporten kan verksamheten bedrivas med varierande inriktning. De vanligast förekommande är följande

- den som föder upp hästar i syfte att antingen sälja dessa vidare eller behålla dem för tävling i egen regi (uppfödning),
- den som mot betalning låter sin – eller uppstallad – hingst betäcka ston (hingsthållning),
- den som är registrerad hästägare inom trav- och galoppverksamhet och
- den som tränar hästar för trav- och galoppverksamhet.

Exempel på inkomster som respektive verksamhet genererar

- inkomster av försäljning av unghästar från uppfödningsverksamheten,
- inkomster från hingsthållningen i form av betäckningsavgifter,
- inkomster i form av prispengar för deltagande i trav- och galopptävlingar,
- inkomster i form av premier för deltagande i premie- och kvallopp.

29.2 Olika former för att bedriva trav– och galoppverksamhet

Eftersom ovannämnda verksamheter kan bedrivas i ett antal olika former så följer här en genomgång av momskonsekvenserna för dessa. Ovan nämnda omsättningar omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML. I de fall verksamheterna nedan bedöms som yrkesmässiga i enlighet med 4 kap. 1 § ML så följer att skattskyldighet (1 kap. 1 och 2 §§ ML) och avdragsrätt (8 kap. ML) föreligger.

Aktiebolag

Uppfödning, hingsthållning, hästägande och träning av trav- och galopphästar som bedrivs i aktiebolagsform med registrerade trav- och galopphästar anses nästan alltid utgöra yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Kommanditbolag/ handelsbolag

För att handels- och kommanditbolag (HB/KB) ska föreligga måste de vara registrerade hos PRV. Om registrering hos PRV inte gjorts föreligger ett enkelt bolag.

Eftersom verksamheten bedrivs av juridisk person som bildats genom att två eller flera har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag, och bolaget registrerats hos PRV föreligger, i likhet med aktiebolag, normalt även här yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML.

Ett HB/KB som förvärvat trav- eller galopphästar och satt dem i yrkesmässig träning hos en licensierad tränare får således anses bedriva en yrkesmässig verksamhet. Ekonomiska aktiviteter förekommer genom inköp av häst och bekostande av träning samtidigt som träningen syftar till att erhålla intäkter i bolaget (vinstsyfte).

KR-dom: Uppbyggnad i HB

KR i Göteborg har i en dom 2000-04-20 (mål nr 3253-1997) medgett ett HB, som köpt en travhäst, återbetalningsrätt under ett uppbyggnadsskede. Hästens inköpspris var 75 000 kr inkl. moms och hästen sattes omgående i träning under en professionell travtränare. Kostnaden för träningen under det första året uppgick till 66 000 kr exkl. moms. Efter att ha hänvisat till EG-rätten fann kammarrätten att bolaget styrkt att avsikten med förvärvet av hästen var att bedriva travverksamhet, som skulle ge momspliktiga inkomster i form av prispengar. Domen är inte överklagad.

Den som äger en eller flera trav- eller galopphästar men inte aktivt bedriver någon verksamhet för att erhålla inkomster (uppfödning, tävling etc.) kan inte anses bedriva någon yrkesmässig verksamhet. Exempel härpå är när hästarna mera kan ses som sällskapsdjur eller används för vanlig fritidsridning.

Enskild firma

Näringsverksamhet i företagsformen enskild firma anses föreligga avseende uppfödning av trav- och galopphästar i de fall uppfödningsverksamheten inriktas på försäljning av föl eller unghästar till utomstående. Detta gäller även om verksamheten endast bedrivs med ett enda avelssto. Beträffande hingsthållning anses näringsverksamhet normalt alltid föreligga. När det gäller ägande av tävlingshästar så anses näringsverksamhet i enskild firma normalt föreligga i de fall man äger minst tre hästar. Vid bedömning av antalet hästar räknas delägd häst i detta sammanhang som en häst. Jfr vad som nedan sägs om enkelt bolag.

Undantag från denna regel kan uppkomma i bl.a. följande situationer

- försörjning från hästverksamheten, RÅ 1973 ref. 52,
- kombinerad verksamhet i familjen, RÅ 1989 not. 46,
- verksamhetens kontinuitet, RN 1966 4:7,
- handel med hästar i betydande omfattning.

I de fall näringsverksamhet anses föreligga enligt ovan så är verksamheten yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML. I andra fall anses i stället verksamheten utgöra s.k. hobby. Jfr vad som nedan sägs om hobbyverksamhet.

Enkelt bolag

När verksamheten bedrivs i formen enkelt bolag sker bedömningen på delägarnivå huruvida yrkesmässig verksamhet enligt ML föreligger. Detta innebär att yrkesmässigheten kan bedömas olika för respektive bolagsmän beroende på dennes hästägarsituation i övrigt. En häst som ägs i ett enkelt bolag kan således utgöra yrkesmässig verksamhet för en bolagsman – som äger t.ex. två eller flera hästar utöver den i det enkla bolaget – men anses vara hobbyverksamhet för en annan.

En bolagsägare, som själv äger två travhästar förutom den tävlingshäst som ingår i det enkla bolaget och vars verksamhet således är yrkesmässig, blir skattskyldig för försäljning av sin andel såsom försäljning av vara. Andelen i hästen kan sägas vara ideell – eftersom man inte kan avtala om försäljning av särskild del av hästen – men fråga är i momshänseende om försäljning av vara. Om rätt till avdrag inte förelåg vid förvärvet av hästen undantas försäljningen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML.

Mer om enkelt bolag samt möjligheten att låta en av delägarna tillsvidare svara för redovisningen och betalningen av bl.a. moms finns att läsa om i avsnitt 9.4.

Hobbyverksamhet

I de fall hästsportverksamheten inte är att betrakta som näringsverksamhet enligt 13 kap. IL utgör den, för fysisk person, inkomst av hobbyverksamhet och beskattas i förekommande fall i inkomstslaget tjänst. Inkomst av tjänst utgör inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. SKV anser dock att sådan hobbyverksamhet, i de fall ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr, kan anses bedriven i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse och således anses vara yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML. Anledningen härtill är bl.a. att alla hästar som deltar i totalisatortävlingar gör det i princip på lika villkor, varvid syftet är att ”springa in pengar". Det torde i praktiken vara omöjligt för en tävlingsarrangör att kunna skilja på vilka vinnare av prispengar som bedriver sin verksamhet i form av näring eller hobby. Detta innebär att utgående moms redovisas på insprungna vinstpengar och att avdrag tillgodoräknas på ingående moms för träning, inköp av häst, transport- och veterinärkostnader m.m. Vid bedömningen om 30 000 kronorsgränsen överskrids eller inte ska hänsyn tas till, förutom prispengar, ersättning för avyttrade hästar m.m. Om försäljning av t.ex. en travhäst sker utan att utgående moms tas ut på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML, ska försäljningssumman inte medräknas vid bedömning av om 30 000 kronorsgränsen överskrids. Det kan bli aktuellt i de fall då rätt till avdrag för ingående moms varken förelegat vid förvärvet av hästen eller vid mer betydande förvärv av

varor eller tjänster som tillförts hästen på grund av att förvärven ägt rum under ett år då 30 000 kronorsgränsen inte överskreds. Beträffande redovisning av utgående moms i samband med utbetalning av prispengar, se avsnitt 29.4.

RSV har i en skrivelse till STC 1993-04-16, dnr 12454-93/212, uttalat bl.a. följande:

> Inom travsporten gäller att angivna prissummor är exklusive mervärdesskatt. Den enskilde hästägare som bedriver sin verksamhet i former jämförliga med näringsverksamhet behöver inte reducera sin vinstmarginal om beloppsgränsen kommer att överskridas. Det avräkningssystem som tillämpas är att jämställa med att tilläggsfakturering görs. Angivna beloppsgränser blir då, under förutsättning att omsättningsgränsen överskrids, 30 000 kr exklusive respektive 37 500 kr inklusive mervärdesskatt.

Verksamhet i form av deltagande i totalisatortävlingar gällande trav- och galoppverksamhet bedrivs under mycket speciella förhållanden. Att sådan verksamhet kan anses som bedriven i former som är jämförliga med näringsverksamhet innebär inte att hobbyverksamhet generellt bör bedömas på samma sätt. Huvudregeln är enligt SKV:s uppfattning att sådan verksamhet som typiskt sett är hobby endast i undantagsfall kan anses som yrkesmässigt bedriven. Noteras bör att ridsportverksamhet, i de allra flesta fall, inte uppfyller kriterierna för att bedömas som en sådan verksamhet som är jämförlig med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse.

29.3 Utlandsägda hästar

Utländska företagare (såväl juridiska som fysiska personer) som bedriver yrkesmässig hästsportverksamhet i Sverige omsätter tjänster inom landet enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML. De ska därför vara momsregistrerade i Sverige. Denna registrering sker hos SKV i Stockholm. I de fall den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG ska han företrädas av ett ombud enligt 23 kap. 4 § SBL. Kravet på ombud gäller dock inte företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Sådana överenskommelser finns exempelvis med Norge och Åland. Se vidare avsnitt 40.

Även för dessa utlandsägda hästar gäller överenskommelsen om central redovisning av utgående moms på prispengar (Se av-

snitt 29.4).

Det förekommer att ston transporteras från andra länder till Sverige för att bli betäckta. En sådan tjänst anses som arbete på vara och omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 6 och 6 b §§ samt 11 § 3 p. ML. Under vissa förutsättningar kan därmed tjänsten anses omsatt utomlands.

Beträffande omsättning inom respektive utom landet se avsnitt 10 och 11.

29.4 Överenskommelse om central redovisning av utgående moms på prispengar

Den utgående momsen för hästägaren på intjänade prispengar redovisas centralt av STC och SG. Detta förfaringssätt har tills vidare lämnats utan erinran och gäller under förutsättning av att berörda parter godtar förfarandet. Den centrala redovisningen gäller oavsett i vilken form ägaren bedriver sin verksamhet. Hästägaren ska således inte redovisa in och betala eventuell utgående moms hänförlig till erhållna prispengar, eftersom denne erhållit dessa exklusive skatt. Central redovisning sker också av utgående moms på de premier som hästägare inom trav- och galoppsporten erhåller när deras hästar fullföljt premie- respektive kvallopp på ett godkänt sätt. Utgående moms vid försäljning av inventarier, verksamhetstillbehör m.m. ska dock hästägaren själv redovisa enligt allmänna regler. På samma sätt ska hästägaren själv redovisa och yrka avdrag för ingående moms avseende kostnader för hästsportverksamheten. För den hobbyhästägare som för beskattningsåret har en total omsättning som inte överstiger 30 000 kr blir dock detta inte aktuellt, eftersom han då inte bedriver yrkesmässig verksamhet och följaktligen inte heller är skattskyldig enligt ML.

Genom att göra en datakörning vid varje kalenderårs slut kan STC/SG fånga upp för mycket inbetald moms (avseende fysiska hobbyhästägare som inte blivit skattskyldiga enligt reglerna för näringsverksamhetsliknande former). Rättelse ska då ske hos både STC/SG och respektive sällskap. Den enskilde hobbyhästägaren påverkas inte av en sådan rättelse då, till prisplacerade hästar, utbetalda priser är exklusive moms.

29.5 Trav- och galoppbanor

Tävlingar och spel

Den verksamhet som bedrivs på en trav- eller galoppbana kan i momshänseende huvudsakligen delas upp i dels ett skattepliktigt tillhandahållande i form av tävlingar, dels ett icke skattepliktigt tillhandahållande som ger möjlighet för besökaren att ägna sig åt

spelverksamheten. Verksamheten blir därmed blandad i momshänseende.

Tillhandahållandet av själva tävlingsmomentet är närmast att jämställa med andra idrottstävlingar där tävlingsmomentet och möjligheten att följa tävlingarna är den tjänst som erbjuds och för vilken inträde betalas.

Spelet ger möjlighet för besökaren att på plats satsa pengar på de i respektive lopp deltagande hästekipagen, s.k. banspel. Förutom banspel förekommer förtidsspel hos ombud utanför arenan. Banspelet utgör ca 20 % av det totala spelet som AB Trav och Galopp (ATG) redovisar från samtliga trav- och galoppbanor i landet.

Vad som i det följande sägs om travverksamhet gäller i tillämpliga delar även för galoppverksamhet.

Blandad verksamhet

Som nämnts kan en trav- och galoppverksamhet huvudsakligen anses bestå av två olika slags tjänster, dels en tävlingsverksamhet som medför skattskyldighet, dels en spelverksamhet som inte medför skattskyldighet.

Av 8 kap. 13 § ML framgår att vid förvärv får avdrag för ingående moms göras endast för den del som är hänförlig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv som är hänförligt till både del av verksamhet som medför skattskyldighet och del av verksamhet som inte medför skattskyldighet ska fördelning göras efter skälig grund enligt vad som följer av lagrummet. Se mer om blandad verksamhet i avsnitt 15.4.

Inkomst som inte föranleder skattskyldighet för moms

Spelverksamheten bedrivs av trav- och galoppförbunden i kommission för ATG (5 § avtalet mellan staten och STC respektive SG).

Från ATG erhållna medel enligt avtalet mellan staten och förbunden föranleder inte skattskyldighet för moms.

Spelinsatser föranleder inte skattskyldighet för moms.

Inkomster som föranleder skattskyldighet till moms

Följande inkomster föranleder skattskyldighet för moms

1. från hästägare uppburna anmälningsavgifter,
2. ersättningar för entréer, program och parkering,
3. inkomster från restaurangverksamhet och liknande,
4. sponsorpengar,
5. från hästägare erlagda insatser till s.k. insatslopp,
6. uthyrning av stallbyggnader samt

7. övrig försäljningsverksamhet.

Entréavgifter

Entréavgiften får i sin helhet ses som det vederlag som besökaren erlägger för att få tillträde till området och där kunna följa tävlingarna. Omsättning av entréavgifter är således att anse som skattepliktig och bör i sin helhet anses hänförlig till tävlingsverksamheten. Den som eventuellt önskar spela får betala en särskild avgift (spelinsats) för detta.

I 3 kap. 11 a § ML och 7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML finns vissa speciella bestämmelser för sport och idrott. För trav- och galoppsällskapen, som inte utgör allmännyttiga ideella föreningar, innebär bestämmelserna att moms ska redovisas med 6 % på entréavgifterna.

Frikort

Förutom betalda entréavgifter ska enligt 2 kap. 5 § ML även värdet av egna uttag ingå i den skattepliktiga omsättningen. Till egna uttag kan räknas nyttjande av frikort och liknande.

En uttagssituation föreligger i princip till den del eventuella besökare inte erlägger entréavgift utan nyttjar frikort eller liknande vilka tillhandahållits vederlagsfritt av travsällskapet. De avgifter som tas ut vid entré till trav- och galopptävlingar täcker enligt uppgift inte kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Detta innebär att utgående moms ska redovisas på ett värde motsvarande det en icke betalande besökare rätteligen skulle betalt om denne erlagt full entréavgift.

Frikort i form av årskort utdelas huvudsakligen till hästägare vid respektive sällskap. En hästägare som nyttjar sitt årskort utan att dennes häst deltar i den aktuella tävlingen bör föranleda uttagsbeskattning för travsällskapet.

Vidare utdelas frikort, förutom till gästande hästägare och tränare som har häst till start, även bl.a. till potentiella sponsorkunder m.fl. av vilka inte krävs någon form av motprestation. Denna senare kategori skulle kunna föranleda en uttagsbeskattning. Å andra sidan kan utgivande av fribiljetter ses som en form av PR- och reklamverksamhet avseende såväl tävlings- som spelverksamhet. För ingående moms avseende sådana utgifter hänförliga till den skattepliktiga tävlingsverksamheten föreligger därmed avdragsrätt. En eventuell uttagsbeskattning skulle då endast avse den del som är hänförlig till den icke skattepliktiga spelverksamheten.

Anmälningsavgifter m.m.

Anmälnings- eller startavgifter till tävlingar utgör ersättning för rätten att utöva idrottslig verksamhet. Sådana avgifter ska därför beläggas med 6 % moms. De insatsbelopp som hästägare erlägger, ofta successivt under en längre tid, och som berättigar till start i speciella lopp – t.ex. årslopp – läggs till den samlade prissumman i

dessa lopp. Insatserna utgör därför inte någon avgift för utövande av idrottslig verksamhet. Mot bakgrund härav ska insatserna beläggas med 25 % moms.

Spelverksamhet – ej avdragsrätt

Exempel på utgifter som i sin helhet är hänförliga till spelverksamheten och för vilka det därmed inte föreligger någon avdragsrätt

- spelvinster,
- oddsindikator,
- totalisator (inkl. 5 m utanför totoluckorna),
- bevakning av transport avseende spelet.

Med totalisator bör avses alla utrymmen som har anknytning till eller används uteslutande av totalisatorpersonalen, såsom utrymmen för terminalerna, totalisatorchefens arbetsrum, lunchutrymmen och toaletter etc.

Tävlingsverksamhet – avdragsrätt

Exempel på utgifter som i sin helhet är hänförliga till tävlingsverksamheten och för vilka det därmed föreligger avdragsrätt

- tävlingsvinster,
- stallbyggnader,
- bankropp,
- tävlingsbyggnader,
- läktare, värmehall,
- parkeringsutrymmen, tillfartsvägar.

För övriga tävlingsutgifter föreligger full avdragsrätt till den del förvärvet i sin helhet är hänförligt till tävlingsverksamheten. I annat fall medges avdrag efter skälig grund.

För utgifter hänförliga till anläggningen får bedömning göras från fall till fall. Avdragsrätt bör t.ex. föreligga för den del som är hänförlig till bankroppen medan någon avdragsrätt inte bör föreligga för den del som avser totalisatorn.

Gemensamma förvärv

Exempel på utgifter som är hänförliga till både spel- och tävlingsverksamhet och som därmed medför avdragsrätt efter skälig grund

- central administration, ekonomi, bokföring och revision,
- annonsering (i dagspress gällande både tävling och spel),
- driftkostnader, el och vatten,
- städning och bevakning av gemensamma utrymmen.

30 Kultur

30.1 Allmänt

Genom lagändring den 1 januari 1997 blev flera tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet skattepliktiga. Anledningen till ändringarna var en anpassning till EG:s momsregler inom kulturområdet.

EG-rätt

Enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet får en reducerad skattesats tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga H. I bilagan anges följande vad avser kulturområdet:

> ”6. Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, cirkulär och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, sjökort och hydrografiska eller liknande diagram), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.
>
> 7. Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.
>
> 8. Tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer”.

Omsättningar inom kulturområdet

I detta avsnitt redogörs för dels vilka omsättningar som fortfarande omfattas av undantag från skatteplikt och dels de omsättningar som numera är skattepliktiga.

De omsättningar som omfattas av skattefrihet är

- konstnärs framförande, avsnitt 30.2.1,
- viss biblioteksverksamhet, avsnitt 30.2.2,
- viss arkivverksamhet, avsnitt 30.2.3,
- museiverksamhet, avsnitt 30.2.4,
- folkbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.5,
- kulturbildningsverksamhet, avsnitt 30.2.6.

Följande tidigare skattefria omsättningar inom kulturområdet är numera skattepliktiga

- upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter, avsnitt 30.3.2,
- konserter m.m., avsnitt 30.3.3,
- ljud- och bildupptagning, avsnitt 30.3.4,
- film, avsnitt 30.3.5.

Från och med den 1 januari 2001 hänförs tillträde och förevisning av djurparker till omsättningar inom kulturområdet som berättigar till den reducerade skattesatsen 6 %, se avsnitt 30.3.6.

Från och med den 1 januari 2002 är skattesatsen för omsättning av böcker, tidskrifter, kartor, notblad m.m. sänkt från 25 % till 6 %, se avsnitt 30.3.7 och avsnitt 14. Samtidigt ändrades skattesatsen för program och kataloger till 6 % för verksamheter som omfattas av den reducerade skattesatsen, t.ex. programblad för teater, konserter och djurparker, se respektive avsnitt.

Bilaga 14

En översiktlig sammanfattning av momsreglerna och skattesatserna på kulturområdet finns i bilaga 14 till denna handledning.

Konstverk

Konstnärens försäljning av egna konstverk är skattepliktig. Omsättningen medför dock inte skattskyldighet förrän beskattningsunderlagen överstiger 300 000 kr för beskattningsåret, 1 kap. 2 a § ML. Möjlighet finns till frivillig skattskyldighet dessförinnan, 1 kap. 2 b § ML. Se avsnitt 4.4. Konsthandelns försäljning av konstverk omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML, se avsnitt 34. I det avsnittet finns även ML:s definition av vad som är konstverk vid sådan beskattning eller för frigränsen för skattskyldighet för konstnären. Skattesats vid omsättning av konstverk behandlas i avsnitt 14.2.3.

RR-dom: Förmedling i eget namn

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-12 ansett att vid ett galleris förmedling av konstverk i eget namn ska hela försäljningssumman beskattas med 25 % moms enligt 6 kap. 7 § ML. Förhandsbeskedet har fastställts av RR i dom 2003-05-19, RÅ 2003 ref. 39.

Överlåtelse eller upplåtelse av rätt till konstverk behandlas i detta kapitel, avsnitt 30.3.2.

30.2 Undantag inom kulturområdet

30.2.1 Konstnärs framförande

3 kap. 11 § 1 p. ML

Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL, omfattas av skattefrihet enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML.

EG-rätt

I sjätte direktivet finns inte något direkt undantag från skatteplikt för artistframträdanden, dvs. för en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Sverige har emellertid genom anslutningsfördraget (SFS 1994:1501 s. 5793 i den inbundna SFS-serien) erhållit den möjligheten så länge någon av de länder som var medlemsstater inom EU vid Sveriges anslutning har en sådan befrielse.

Utövande konstnär

För skattefrihet räcker det inte med att någon framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Det ställs dessutom krav på att man tolkar eller levandegör verket. Den som framträder ska vara en s.k. utövande konstnär. Exempel på utövande konstnärer är sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och dirigenter. Även när flera utövande konstnärer framträder gemensamt omfattas de av undantaget, t.ex. en orkester eller en teatergrupp. För arrangören kan det däremot vara en konsert- eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.3. Föredragshållare och andra informatörer agerar i regel inte i egenskap av utövande konstnärer. En bildkonstnär är visserligen en utövande konstnär, men undantagsregeln gäller inte för hans verksamhet. En konstnärs försäljning av konstverk behandlas i avsnitt 34.

Att skattefriheten inte gäller i samtliga led framgår av en RR-dom som refereras nedan.

RR-dom: Produktionsbolag

RR har i en dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9, i förhandsbeskedsärende prövat frågan om ett produktionsbolags tillhandahållande av ett artistframträdande till en arrangör är en skattefri omsättning. Omständigheterna var följande. Ett bolag skulle producera en turné med en viss musikartistgrupp för att sedan framföra föreställningen på uppdrag av tredje man som är arrangör och tar ut entréavgifter. RR fastställde SRN:s förhandsbesked att fråga är om en enda tjänst, att denna tjänst inte omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML och att skattesatsen är 25 %.

Domen visar bl.a. att undantaget för artistframträdande inte gäller i alla led. Att en konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform

påverkar däremot inte skattefriheten.

RSV-skrivelse: Artistframträdanden och produktionsbolag

RSV har i en skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-01/110, gett sin syn på tillämpningsfrågor som aktualiseras med anledning av domen. Av skrivelsen framgår bl.a. RSV:s bedömning av olika avtalssituationer.

1. Produktionsbolag tillhandahåller ett artistframträdande.

”Tillhandahållandet mellan produktionsbolag och arrangör eller annan köpare är att anse som en enda tjänst. Någon uppdelning får inte göras på olika underordnade tjänster. Tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML (produktionsbolaget ägs/drivs inte av artisterna)”.

2. Produktionsbolags förmedling i eget namn av ett artistframträdande.

”Ett produktionsbolags förmedling i eget namn av en hel produktion som innehåller artistframträdande beskattas på samma sätt som ett produktionsbolags försäljning av artistframträdande. Även i detta fall är produktionsbolaget motpart till arrangören, och svarar gentemot denne för att framträdandet/produktionen tillhandahålls”.

3. Förmedling i annans namn åt artist eller arrangör.

”Anlitas ett produktionsbolag, eller någon annan, som förmedlare, tillhandahålls en förmedlingstjänst avseende artistframträdande. Förmedlingstjänsten tillhandahålls till den som man har ingått förmedlingsavtal med. Det kan vara artisten/artistbolaget, eller arrangören. Förmedlingstjänsten är skattepliktig och skattesatsen för förmedlingsprovisionen är 25 %”. För att fråga ska anses vara om förmedlingstjänst ska vissa förutsättningar vara uppfyllda, bl.a. när det gäller avtalsparter.

4. Orkesterverksamhet.

En av musikerna, orkesterledaren, träffar avtal med arrangören och fakturerar denne för spelningen. Var och en av musikerna fakturerar därefter orkesterledaren för sin andel i ersättningen. ”Såväl orkesterledarens som övriga musikers ersättning bör anses skattefria enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML”. Om däremot orkesterledaren endast verkar som administratör bör han jämställas med produktionsbolag.

5. Samarrangemang.

Vid samarrangemang mellan artister eller produktionsbolag och andra anses verksamheten bedriven i enkelt bolag. ”För enkelt bolag gäller skattemässigt att var och en av delägarna ska redovisa sin andel av intäkter och kostnader, liksom utgående och ingående moms”.

6. Tillträde till konserter och andra föreställningar.

Skattesatsen 6 % gäller för entréavgifterna. ”Det är endast arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för entréintäkterna”.

Bolagsform

Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar inte skattefriheten.

SRN har i ett meddelat förhandsbesked 1993 inte ansett att den omständigheten att en utövande konstnär bedrev sin verksamhet i bolagsform påverkade tjänsternas karaktär i momshänseende. Konstnärens framförande av monologer, visor och tyska romanser ansågs därför vara undantagna omsättningar hos bolaget.

Att bolagsformen inte har betydelse i sammanhanget framgår även av ett annat förhandsbesked. SRN ansåg i förhandsbesked 1995-04-28 att inläsning av speakertexter för reklamfilmsändamål var hänförlig till undantaget för utövande konstnär enligt ML och att omsättningen därför var undantagen från skatteplikt hos textläsarens bolag.

Teatergrupp

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 2002-12-20, dnr 4818-02/120, uttalade RSV följande om teatergrupp med anledning av RÅ 2002 ref. 9: ”Regeringsrättens avgörande får enligt RSV anses innebära att det enbart är den omsättning som görs av den utövande konstnären själv eller av den utövande konstnärens egna bolag som kan omfattas av undantaget. Motsvarande synsätt används även när det är fråga om en grupp av utövande konstnärer exempelvis en teatergrupp. Undantaget blir dock inte tillämpligt när någon tillhandahåller en produktion där enbart anställda eller underleverantörer medverkar.

Undantaget för utövande konstnärer kan således enbart tillämpas i ett led. Undantaget förutsätter att det är den utövande konstnären eller dennes bolag som tillhandahåller framförandet. Det är endast den ursprungliga omsättningen från den utövande konstnären själv eller från ett av denne ägt eller kontrollerat bolag som kan omfattas av bestämmelsen. Om den utövande konstnären tillhandahåller tjänster till någon som i sin tur producerar föreställningen bör därmed undantaget kunna tillämpas på den utövande konstnärens

omsättning till producenten. Däremot blir undantaget inte tillämpligt när producenten, som köpt in tjänster av den utövande konstnären, i sin tur säljer produktionen vidare".

Artistbolag – produktionsbolag

Att skattefriheten även omfattar artistbolag, men däremot inte produktionsbolag, framgår av RR:s dom 2002-03-11, RÅ 2002 ref. 9. som refererats ovan. Enligt SRN:s motivering, som stöds av RR, gäller följande: "Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver bolaget utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i bolagets produktion. Nämnden finner därför att bolagets omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk".

RSV har i skrivelsen 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterat domen i denna del: "SRN och RR anser således att en förutsättning för att ett bolags omsättning ska omfattas av undantaget är att det är en utövande konstnär som driver bolaget. Artister som "satt sig på bolag", t.ex. en orkester som bedriver sin verksamhet i ett aktiebolag som ägs av medlemmarna, är således att jämställa med den enskilda artisten. Sådana bolag brukar betecknas artistbolag. Ofta förekommer dock att ett bolag ägs av endast en eller ett fåtal av orkestermedlemmarna och ibland av andra än de utövande konstnärerna, t.ex. make, barn eller annan. Enligt SKV:s uppfattning bör det räcka att någon av de utövande konstnärerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande ska omfattas av undantaget.

Bolag som tillhandahåller artistframträdande men inte drivs av någon av artisterna, benämns i denna skrivelse produktionsbolag. Tillhandahållande av ett sådant produktionsbolag omfattas inte av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML".

Erotiska telefon-meddelanden

I ett förhandsbesked 2003-03-17 (överklagat av sökanden) har SRN ansett att undantaget för konstnärs framförande inte är tillämpligt på ett bolags tillhandahållande per telefon av tidigare inspelad uppläsning av en novell av en utövande konstnär. Detsamma gäller även "tillhandahållande av avlyssning i realtid av föreställning". Enligt nämnden kan bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 p. ML endast tillämpas på framförande genom bolag om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget. Så är inte fallet här. Nämnden har ansett att det är fråga om omsättning av telemeddelanden till tele-abonnenter mot ersättning. Moms ska tas ut med 25 %.

SRN har i nämnda förhandsbesked bedömt att försäljning av

novellhäfte med möjlighet att få novellen uppläst i telefonen ska ses som två tillhandahållanden. För omsättning av häftet gäller 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. ML och för övrig omsättning 25 % moms.

Verkshöjd

En förutsättning för att en utövande konstnärs framförande ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att hon/han framför ett litterärt eller konstnärligt verk. Att kravet på verkshöjd inte är högt för att det ska hänföras till ett verk och att det saknar betydelse om framförandet sker i reklamsammanhang framgår också av ovan nämnda förhandsbesked 1995-04-28.

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-08 ansett att undantaget var tillämpligt på framträdanden som en artistgrupp gjorde på restauranger och i slutna sällskap. Vid artistgruppens uppträdanden framfördes kända sångartisters sångnummer med en uppsluppen inramning av egna sångstycken och skämt.

Om en skådespelare framträder i en TV-intervju utan att det som framförs är ett verk, omfattas inte framträdandet av undantaget från skatteplikt.

Gräns mot annan tjänst

I vissa fall kan det uppstå gränsdragningsproblem om en utövande konstnärs framträdande ska anses som ett skattefritt framförande av ett verk eller ett skattepliktigt tillhandahållande, t.ex. när ett föredrag hålls. En bedömning får då, från fall till fall, ske utifrån huvudsaklighetsprincipen, dvs. avgörande blir var framträdandets tyngdpunkt ligger och vad som är det huvudsakliga syftet med framträdandet. När en författare i föredragsform berättar om sitt författarskap och då även reciterar valda delar av sin produktion eller framför några tonsatta dikter bör det inte anses som tillhandahållande av en skattefri prestation. Det huvudsakliga syftet med framträdandet torde vara att uppträda som föredragshållare och inte såsom utövande konstnär. Jfr EG-domen C-349/96 Card Protection Plan, som finns refererad i avsnitt 35.3.

Förhandsbesked: Kåseri, visning av bildspel

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1996-08-30 att sökandens framträdanden på bibliotek och vid föreningsträffar med kåseri och visning av bildspel från olika vildmarksområden i världen inte omfattades av undantaget för utövande konstnärs framförande. Nämnden ansåg att sökanden i allt väsentligt var att anse som föredragshållare, även med beaktande av att framträdandena avslutades med ett av sökanden framställt bildspel som kunde vara ett konstnärligt verk.

Gräns mot rättighet

För att en överlåtelse eller upplåtelse av rättighet ska anses ha skett i samband med ett framträdande av t.ex. en artist, en teatergrupp eller en orkester ska rättighetsupplåtelsen vara särskilt avtalad och bestämd till innehåll, omfattning och ersättning. Så kan vara fallet

vid ljudupptagning eller filminspelning vid en konsert eller teaterföreställning, se avsnitt 30.3.4. Rättighetsupplåtelser och gränsdragningen mot andra tjänster behandlas i avsnitt 30.3.2.

Om en musiker, som bedriver näringsverksamhet, anlitas för att medverka vid t.ex. en inspelning så är musikern att anse som utövande konstnär vid det tillfället och ersättningen härför medför inte skattskyldighet enligt ML. Eventuell royalty som musikern därefter erhåller på grund av skivförsäljning, reprissändning eller liknande är att anse som en omsättning av en rättighet och medför skattskyldighet.

I RR:s dom (RÅ 2002 ref. 9) som refererats ovan, bedömde RR att produktionsbolagets tillhandahållande till arrangören till viss del kunde anses innefatta en upphovsrättsupplåtelse. Den ansågs emellertid vara en underordnad prestation.

Förhandsbesked: Utövande konstnär eller rättighetsöverlåtelse

I ett förhandsbesked 2003-12-12 (överklagat av SKV) har SRN ansett att ett bolags tillhandahållande av skådespelarmedverkan i filmproduktion är en enda tjänst i form av överlåtelse av rättighet och att moms ska tas ut med 6 %.

Gräns mot föreställning

Skatteplikten för tillhandahållande av konserter eller andra föreställningar gäller uttryckligen för tillträde till sådana föreställningar. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. 1996/97:10 s. 56. Det innebär att det endast är arrangören av föreställningen, den som utåt gentemot publiken inbjuder till föreställningen, som är skattskyldig för eventuella entréintäkter. RSV har i två olika skrivelser 1997-07-05, dnr 4297-97/901, och 1997-12-19, dnr 7944-97/901, bl.a. uttalat att den fr.o.m. 1997 införda beskattningsregeln endast gäller för arrangörens entréintäkter. För t.ex. en teatergrupp, en grupp artister, som säljer sin föreställning till en skola och framför den i skolans matsal gäller undantaget – skolan är arrangör. Om skolan däremot köper hela föreställningar (jämförbart med samtliga biljetter) som teatergruppen visar i egna eller hyrda lokaler är det teatergruppen som är arrangör och skattskyldig.

Se även RSV:s skrivelse 2002-12-20, dnr 4818-02/120, med anledning av RÅ 2002 ref. 9. Skrivelsen har refererats ovan vid kantrubriken teatergrupp.

Angående beskattningen av konserter och andra föreställningar, se avsnitt 30.3.3.

Underordnade tjänster

Undantaget omfattar samtliga varor och tjänster som kan anses underordnade tillhandahållandet, t.ex. resor, hotellrum, rekvisita, instrument, ljus- och ljudutrustning.

I ett förhandsbesked 1999-02-16 har SRN ansett att sökandens verksamhet, ett artistbolag som verkar inom underhållningsbranschen, inte kunde betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående moms. SRN redovisade följande motivering:

> ”Enligt 3 kap. 11 § ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden...”.

En eller flera tjänster

I RR-domen (RÅ 2002 ref. 9) som refererats ovan, anförs:

> ”Bolagets prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt – med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik – också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket”. RR hänvisar till EG-domstolens praxis, C-349/96 Card Protection Plan, och anför: ”De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredsställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna – däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen – tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna”.

I RSV:s skrivelse 2002-12-19, dnr 10651-02/110, kommenterades domen i denna del enligt följande: ”RSV anser att det vid framförande av ett verk för publik i regel är framförandet som sådant som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet så som RR har funnit i sin dom. Endast under särskilda omständigheter, se RÅ 1999 ref. 9 angående en programledares och producents omsättning av programledartjänster och rättigheter till ett verk, kan det förekomma att en uppdelning av beskattningsunderlaget blir tillämplig”.

Förhandsbesked: Orkesterbolag

SRN har i ett förhandsbesked 1995-06-12 ansett att verksamheten i ett orkesterbolag i sin helhet var att hänföra till omsättningar undantagna från skatteplikt. Orkesterbolaget ansågs inte tillhandahålla en särskild tjänst avseende uthyrning av musikinstrument vid sidan av tillhandahållandet av skattefri dansbandsmusik till förvärvaren av musikframträdandet.

I ett annat mål med separata avtal från två orkesterbolag har däremot detta godkänts. KR i Jönköping har i en dom 1997-09-26, mål nr 4980-1996, (ej överklagad) ansett att ett produktionsbolags uthyrning av instrument och transporter till restauranger och andra i samband med artistbolagets musikframträdanden inte kan frånkännas självständig betydelse. I det aktuella fallet hade orkestermedlemmarna bildat ett HB för musikframträdanden och ett AB för instrumentuthyrning, transporter med turnébuss och musikproduktion. KR ansåg således att det inte fanns skäl att underkänna de separata avtal som de båda juridiska personerna träffat med arrangören.

Vad som inte berörts i den ovan nämnda KR-domen är användningen av instrumenten under den tid då de inte hyrts ut i samband med framträdanden eller inspelningar. Enligt SKV:s uppfattning bör normalt kunna hävdas att instrumenten har använts av sina musikutövare för repetitioner och övning och att därför uttagsbeskattning ska ske.

Det kan dock förekomma att ett bolag endast förmedlar en artist. I sådant fall medför förmedlingsprovisionen skattskyldighet, men däremot inte artistens ersättning.

Syftet saknar betydelse

Syftet med den aktivitet eller produkt som den utövande konstnären medverkar i saknar betydelse för skattefriheten. Detta innebär att undantag från skatteplikt föreligger även i de fall när utövande konstnär medverkar i reklamfilm, reklamjippo, s.k. reklamjinglar, informationsfilm osv. Allt under förutsättning att det som framförs är ett litterärt eller konstnärligt verk, jfr avsnitt 30.3.1.2.

30.2.2 Biblioteksverksamhet

3 kap. 11 § 2 p. ML

Från skatteplikt undantas tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Mer än ringa omfattning

En förutsättning för att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 p. ML ska gälla är att verksamheten antingen bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det all-

männa. Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Ett riktmärke för vad som kan anses utgöra "mer än ringa omfattning" kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna (se prop. 1996/97:10 s. 36). Med stöd får i detta sammanhang enligt nämnda proposition förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamhetens behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal.

Kommersiell biblioteks-verksamhet

Biblioteksverksamhet som inte kontinuerligt uppbär stöd från det allmänna i den omfattning som nämns ovan omfattas inte av undantaget. För sådan biblioteksverksamhet är skattesatsen 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Vid sidan av direkta avgifter för tillhandahållande av böcker etc. omfattar undantaget även eventuella avgifter i samband härmed, t.ex. årsavgifter, beställningsavgifter och köavgifter. Avgifter för försenade eller borttappade böcker motsvarar inte något tillhandahållande. Någon omsättning har därför inte skett, utan avgiften är snarast att jämföra med skadestånd. Nämnda avgifter medför således inte skattskyldighet enligt ML.

Undantaget innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker, liksom förmedling av kopia eller liknande som bibliotek beställer från landsarkiv. Detsamma gäller tillhandahållande av bibliotekets egna kopior av kyrkböcker för släktforskning m.m.

Bibliotekens informationsverksamhet, t.ex. ADB-baserad sådan, medför i princip skattskyldighet. Omsättning av bibliografiska upplysningar är dock undantagen från skatteplikt. Med bibliografiska upplysningar avses upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller andra bibliotek för utlåning. Jfr prop. 1989/90:111 s. 103.

Program och kataloger

Om biblioteksverksamheten är undantagen från skatteplikt är även omsättning av program och kataloger för den egna verksamheten undantagen från skatteplikt, 3 kap. 18 § ML. För annan biblioteksverksamhet beskattas sådan omsättning fr.o.m. den 1 januari 2002 med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas från och med samma tidpunkt i båda kategorierna av verksamheter med 6 % moms. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.3 Arkivverksamhet

3 kap. 11 § 3 p. ML

Från skatteplikt undantas förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar omfattas däremot inte av undantaget och inte heller insamlande och bearbetande av extern information.

I en skrivelse 1999-06-17, dnr 117-99/120, har RSV på förfrågan förtydligat vad som avses med bearbetning av arkivets egna handlingar. I skrivelsen anförde RSV att vad som avses är bearbetning av arkivets egna handlingar på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data. Om däremot avgifter tas ut av disciplinära skäl på grund av att material inte levererats enligt plan kan enligt RSV fråga inte anses vara om sådan skattepliktig bearbetning.

Arkivverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angetts ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 25 %.

30.2.4 Museiverksamhet

3 kap. 11 § 4 p. ML

Från skatteplikt undantas anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Vad som avses med understöd av det allmänna i mer än ringa omfattning framgår av avsnitt 30.2.2 ovan.

Museiverksamhet som inte bedrivs av eller har stöd av det allmänna i den omfattning som angetts ovan är skattepliktig. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML.

Begreppet museum

Begreppet museiverksamhet är varken definierat i lagtexten eller i förarbetena. I avsaknad av en definition bör vägledning om vad som avses med museiverksamhet i första hand sökas i vad som avses med museum enligt vedertaget språkbruk.

Museum brukar i olika uppslagsverk beskrivas som en systematiskt hopbragt och ordnad samling som förevisas för allmänheten. Ofta anges dessutom att samlingen har t.ex. konstnärligt, kultur-

historiskt, tekniskt eller naturvetenskapligt intresse.

RSV har i en skrivelse 1999-12-13, dnr 12013-99/100, behandlat definitionsfrågan. I skrivelsen hänvisas till den definition som Statens kulturråd tillämpar:

> ”Enligt den definition av museer som fastställts av the International Council of Museums (ICOM) ska en museiinstitution uppfylla vissa kriterier
>
> – ett museum är en institution som genom förvärv och bevarande, forskning och dokumentation, förmedling och undervisning ska främja förståelsen av det kulturella arvet och fördjupa kunskaperna om samhällets framväxt och dess situation i dag,
> – samlingar och verksamhet ska vara garanterade ett framtida bestånd,
> – verksamheten ska ledas av yrkesutbildad personal,
> – vara allmänt tillgänglig och öppen för offentlig insyn”.

RSV poängterade i ovan nämnda skrivelse att vid en bedömning av huruvida en verksamhet kan anses utgöra museiverksamhet i momshänseende eller inte, bör en samlad bedömning göras av kriterierna.

30.2.4.1 Rättspraxis museiverksamhet

ICOM

I ett förhandsbesked från rättsnämnden 1991 har nämnden använt sig av den definition som återfinns i artikel 3 för stadgarna för ICOM (International Council of Museum). Den lyder: ”Ett museum är en icke kommersiell, permanent institution som tjänar samhället och dess utveckling och är öppen för allmänheten och som – i studiesyfte, för utbildning och förnöjelse – insamlar, bevarar, undersöker, förmedlar och ställer ut materiella vittnesbörd om människan och hennes omvärld”.

RR-dom: Djurpark

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 45 SRN:s förhandsbesked att en djurparksverksamhet inte kunde anses som museiverksamhet och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser. Enligt SRN:s uppfattning kunde det utvidgade museibegrepp som finns i artikel 4 i stadgarna för ICOM, som bl.a. omfattar zoologiska trädgårdar, inte anses överensstämma med vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum. Se avsnitt 30.3.6 om djurparker.

Förhandsbesked: Samlarföremål

I ett förhandsbesked 1993-04-15 ansåg SRN att undantaget för museiverksamhet inte var tillämpligt för de samlarföremål som ett bolag skulle ställa ut enligt avtal med en nöjespark. Nämnden fann

vid en samlad bedömning och med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med museum att den verksamhet som bolaget skulle bedriva inte kunde anses utgöra museiverksamhet i momshänseende.

RR-dom: Slott

RR fastställde i RÅ 1993 ref. 75 SRN:s förhandsbesked att visningar av ett slott för allmänheten ska anses som museiverksamhet enligt ML. Nämnden fann att verksamheten skulle anses utgöra museiverksamhet med hänsyn till att byggnaderna med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar hade museal karaktär. Nämnden fann vidare att det förhållandet att annan är ägare till visningsobjekten inte hindrar att den som bedriver verksamheten med visningarna också bedriver museiverksamhet.

KR-dom: Herrgård

KR i Jönköping har i en dom 1997-03-10 (mål nr 2446-1995) fastställt LR:s dom att vägra avdrag för ingående moms avseende kostnader för reparation av huvudbyggnad. På den aktuella herrgården bedrevs dels traditionellt jord- och skogsbruk, dels naturvård och dels turistverksamhet. Huvudbyggnaden med tillhörande möbler och interiörer visades för allmänheten. SKM, liksom LR, ansåg att den verksamhet som bedrevs i huvudbyggnaden utgjorde sådan museiverksamhet som var undantagen från skatteplikt enligt GML.

Förhandsbesked: Keramiksamling

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 prövat frågan om viss utställningsverksamhet utgör museiverksamhet och om tjänster avseende denna verksamhet är undantagna från skatteplikt enligt fr.o.m. 1997 gällande bestämmelser om museiverksamhet i ML. Sökanden ställer ut en större samling av keramik och tar entréavgift av besökarna. Sökanden har erhållit visst statligt och kommunalt stöd i form av ett avskrivningslån för byggnation och ett stipendium för marknadsföring. Bidragen har utbetalats som engångsbelopp. SRN gjorde följande bedömning. Utställningsverksamheten får, med ledning av vad som förstås med museiverksamhet enligt vedertaget språkbruk, anses anordnad i en museiverksamhet. Det stöd som utgått till verksamheten kan inte anses utgöra ett fortlöpande understöd i mer än ringa omfattning till verksamheten. Nämnden ansåg därför att tjänsterna inte var undantagna från skatteplikt utan att skatt skulle tas ut med 6 % av omsättningen.

Förhandsbesked: Medeltida evenemang

I ett förhandsbesked 1998-06-18 har SRN ansett att ett medeltida evenemang inte kunde betraktas som museiverksamhet. Sökanden avsåg att arrangera ett evenemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall. Besökarna skulle betala en entréavgift till evenemanget. SRN ansåg inte heller att evenemanget kunde hänföras till konsert eller annan försäljning och inte heller till idrottsområdet. Enligt SRN

fick entréavgiften i allt väsentligt anses avse tillträdet till hela evenemanget, vilket var att bedöma som tillhandahållande av endast en tjänst. Denna tjänst skulle beskattas med skattesatsen 25 %.

RR-dom: Grotta

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 154, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-04-10 och ansett att visning av grotta inte är museiverksamhet och att därför entréavgiften ska beskattas med 25 % moms.

Förhandsbesked: Fotografier m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 2000-05-26 ansett att en permanent utställning med visning av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion är museiverksamhet. SRN ansåg att visning av film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Nämnden anförde bl.a.: ”Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten”.

RR-dom: Vetenskapspark

RR har 2001-11-15, RÅ 2001 not. 153, fastställt SRN:s förhandsbesked 2000-12-20 avseende entréavgift till en vetenskapspark. Fråga var om den bedrivna verksamheten kunde anses som museiverksamhet. Vetenskapsparken innehåller ett stort antal nytillverkade montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och dylikt inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Parken innehåller inga systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som utställes för förevisning för allmänheten. Nämnden fann att tillträde mot ersättning till vetenskapsparken inte kan hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Nämnden anför vidare att det förhållandet att det utvidgade museibegreppet för stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranleder inte annan bedömning.

RR-dom: Trädgårdskonst

RR har 2001-11-13, RÅ 2001 not. 161, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-04-20 avseende utställning med trädgårdskonst. Sökanden har anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. SRN ansåg att fråga varken var om kulturbildningsverksamhet, 3 kap. 11 § 6 p.

ML, eller om museiverksamhet, 3 kap. 11 § 4 p. ML. Entréavgiften är därmed skattepliktig omsättning som beskattas med 25 % moms.

RR-dom: Visning av kommunhus

RR har 2001-11-05, RÅ 2001 ref. 64, fastställt SRN:s förhandsbesked 2001-03-02 avseende entréavgift för guidade visningar av ett kommunhus. RR anförde därvid angående kommunens organiserade visningar av kommunhuset att de ”inte kan anses äga rum ”i museiverksamhet”, vilket utgör grundförutsättning för regelns tillämplighet” RR anförde vidare att kommunhuset med tillhörande inventarier har ”varken enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastlagts i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kan anses utgöra museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar är därför inte undantagna från skatteplikt”.

30.2.4.2 Omfattningen av undantaget för museiverksamhet

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 p. ML omfattar museums inträdesavgifter, guideavgifter samt ersättningar för tillhandahållande av vandringsutställningar.

Uppdragsverksamhet i form av utfärdande av t.ex. äkthetsintyg eller värderingsintyg avseende konst omfattas däremot inte av undantaget för skatteplikt. Inte heller konservatorsarbeten, renoveringar av skulpturer och byggnadsfasader omfattas av undantaget (se prop. 1989/90:111 s. 194).

Museums försäljning av reproduktioner, böcker, souvenirer eller vykort betraktas som vanlig varuförsäljning och omfattas därmed inte av undantaget.

Program och kataloger

Museums försäljning av program och kataloger för den egna museiverksamheten som inte medför skattskyldighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML. För museiverksamhet, som inte omfattas av undantaget, beskattas sådan omsättning från och med den 1 januari 2002 med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. Omsättning av program och kataloger, som inte avser den egna verksamheten, beskattas i båda kategorierna av verksamheter med 6 % moms. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.2.5 Folkbildningsverksamhet

3 kap. 11 § 5 p. ML

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund.

Det allmänna

Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Vad som i ML avses med uttrycken staten och kommun framgår av 1 kap. 16 § ML.

Studiecirklar, kulturaktiviteter

Sådan folkbildningsverksamhet i form av studiecirklar, som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna, behandlas som en del av kulturområdet och hänförs inte längre till utbildningsområdet. Undantaget omfattar även andra kulturaktiviteter som studieförbunden tillhandahåller med stöd av statsbidrag eller kommunala bidrag.

Kommersiell utbildning

Undantaget omfattar endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. Skattesatsen är 25 %.

Underentreprenörer

Det är endast studieförbundens omsättning som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det innebär att om ett studieförbund anlitar t.ex. ett lärarföretag för sin verksamhet som inte medför skattskyldighet så är underentreprenörens tillhandahållande skattepliktigt.

30.2.6 Kulturbildningsverksamhet

3 kap. 11 § 6 p. ML

Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande är således undantagen från skatteplikt. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skatteplikt. Skattesatsen är 25 %. Det är endast anordnarens omsättning som omfattas av undantaget. Jfr avsnitt 30.2.5.

I ett förhandsbesked, som har fastställts av RR 2001-11-13 (RÅ 2001 not. 161), har RR ansett att en utställning med trädgårdskonst inte är att anse som kulturbildningsverksamhet, jfr avsnitt 30.2.4.1.

30.3 Skatteplikt inom kulturområdet

Genom anpassningen till EG:s regler har från skatteplikt tidigare undantagna omsättningar inom vissa områden blivit skattepliktiga fr.o.m. 1997. Det gäller

- upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter, avsnitt 30.3.2,
- konserter m.m., avsnitt 30.3.3,

– ljud- och bildupptagning, avsnitt 30.3.4, och
– film, avsnitt 30.3.5.

Inledningsvis redogörs allmänt för immateriella rättigheter, avsnitt 30.3.1. I avsnitt 30.3.6 behandlas djurparksmomsen och i avsnitt 30.3.7 bokmomsen.

30.3.1 Immateriella rättigheter

Rättigheter vilka skyddas mot efterbildning eller liknande kallas immateriella rättigheter. De immateriella rättigheterna brukar indelas i upphovsrätt och industriellt rättsskydd.

Upphovsrätten innefattar

– den egentliga upphovsrätten, dvs. skyddet för litterära och konstnärliga verk,
– fotorätten,
– vissa upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter.

Angående det industriella skyddet, se avsnitt 30.3.1.7.

De immateriella rättigheterna är nationella, dvs. territoriellt begränsade, och gäller bara inom det land de beviljats. För att tillgodose skyddet i andra länder har tillskapats konventioner, se vidare avsnitt 30.3.1.5.

30.3.1.1 Upphovsrättens innehåll

1 kap. 1 § URL

Upphovsrätten syftar till att ge skydd för alster av andligt eller intellektuellt skapande. Upphovsrätten ger därför upphovsmannen en uteslutande rätt, en ensamrätt, till verket. Denna består av en ekonomisk rätt att utnyttja verket och en ideell rätt som innebär att upphovsmannen kan påverka hur och i vilken omfattning verket ska användas. Upphovsrätten utgör ett undantag från den generella regeln att all plagiering är tillåten.

Det är i princip endast den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas, varför endast denna kommer att behandlas här.

Den ekonomiska rätten omfattar

– reproduktionsrätt eller mångfaldiganderätt,
– spridningsrätt,
– framföranderätt,
– visningsrätt.

Reproduktionsrätt

Rätten att framställa exemplar av verket brukar kallas mångfaldiganderätt eller reproduktionsrätt. Härmed avses upphovsmannens ensamrätt att framställa exemplar av sitt verk. Med exemplar avses här varje föremål vari verket finns nedlagt eller fixerat. Rätten kan avse delar av verket och gäller även framställningar som i relativt hög grad avviker från originalet.

Exempel på överlåtelse av mångfaldiganderätt är överlåtelse av rätten att trycka en bok till ett förlag eller överlåtelse av rätten att göra reproduktioner av ett konstverk.

Spridningsrätt

Rätten att sprida exemplar av verket brukar benämnas spridningsrätt och betecknar upphovsmannens förfoganderätt över färdiga exemplar av verket. Genom att upphovsmannen har en sådan rättighet kan han avvärja att hans verk säljs, utlånas eller uthyres till allmänheten. Denna rättighet utgör oftast bara ett komplement till mångfaldiganderätten eftersom den som köpt rätten att framställa ett antal exemplar av verket, t.ex. en bok, i regel även måste anses ha förvärvat spridningsrätten.

Framföranderätt

Rätten att offentligt framföra verk brukar kallas framföranderätt och avser rätten att visa verket för allmänheten i en obeständig form, t.ex. visa en film, framföra ett teaterstycke, läsa högt ur en bok eller spela ett musikstycke.

Rätten avser endast offentliga framföranden i motsats till privata framföranden. Ett framförande anses i princip vara offentligt om det inte äger rum för helt slutna kretsar. Anordnas framförandet i förvärvsverksamhet inför en större sluten krets anses detta ändå vara offentligt, jfr 1 kap. 2 § URL.

Med framförande avses såväl direkt framförande till en eller flera närvarande personer som återgivning genom radio, TV, film eller video.

Visningsrätt

Rätten att offentligt ställa ut verket i original eller kopia brukar benämnas visningsrätt. Denna har helt naturligt sin största praktiska betydelse avseende bildkonstverk. Rätten omfattar både direkt visning, t.ex. visning på galleri, och indirekt visning genom olika tekniska anordningar såsom film eller TV.

Upphovsman

Både den ekonomiska och ideella rätten innehas alltid från början av upphovsmannen, dvs. den som skapat verket. Som framhållits ovan är det i princip bara den ekonomiska rätten som kan överlåtas eller upplåtas. Den ideella rätten kan således inte överföras, men upphovsmannen kan i vissa fall avstå från sin rätt. Att exemplar av ett verk säljs betyder inte att även upphovsrätten överlåts. Den ursprungliga upphovsrätten kan endast tillfalla en fysisk person. En juridisk person kan således aldrig vara upphovsman.

I 1 kap. 7 § 1 st. URL finns en presumtionsregel som innebär att tills annat visas, ska den anses som upphovsman vars namn eller allmänt kända pseudonym eller signatur satts ut på exemplar av verket eller anges när verket görs tillgängligt för allmänheten.

Ett upphovsrättsligt skyddat verk kan ha flera upphovsmän. Detta kan inträffa när någon bearbetat eller översatt någon annans verk, s.k. andrahandsverk (1 kap. 4 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl bearbetaren/översättaren som upphovsmannen till det bearbetade/översatta verket. Detsamma gäller när en eller flera personer sammanställt flera verk, s.k. samlingsverk (1 kap. 5 § URL). Upphovsrätten tillkommer då såväl den/de som sammanställt verket som upphovsmännen till de olika verk som sammanställts.

30.3.1.2 Litterärt eller konstnärligt verk

Det är enbart litterära eller konstnärliga verk som kan bli föremål för upphovsrättsligt skydd. För att skydd ska föreligga krävs således att det som skapas är ett litterärt eller konstnärligt verk.

Verkshöjd

För att ett verk ska erhålla upphovsrättsligt skydd krävs dessutom att alstret har ett visst mått av självständighet och originalitet. Verket ska vara produkten av ett andligt eller intellektuellt skapande. Man brukar säga att alstret ska ha uppnått verkshöjd.

Kravet på originalitet innebär att verket ska ha en så personlig prägel att det inte föreligger risk för att två människor som arbetar oberoende av varandra ska kunna ge alstret identiskt eller i stort sett identiskt innehåll. Det får således inte föreligga någon risk för dubbelskapande. Verket ska utgöra ett unikum.

Kravet på självständighet innebär att den som skapat alstret inte får ha ritat av eller på annat sätt plagierat ett annat alster.

Rent allmänt sett torde kunna sägas att kravet på verkshöjd relativt sett är lågt i Sverige i dag. Detta innebär dock inte att man i det enskilda fallet kan underlåta att göra en bedömning huruvida verkshöjd uppnåtts eller inte.

Någon litterär eller konstnärlig värdering av alstret ska inte göras vid bedömandet om verkshöjd föreligger. Inte heller spelar det någon roll vilket syfte upphovsmannen haft med alstret.

När skapandet av ett verk är betingat av tekniska faktorer minskar möjligheten att variera dess innehåll, varför det blir svårare att uppnå verkshöjd. Tabeller, prislistor, bruksanvisningar, enklare kataloger, adressförteckningar och kalendrar uppnår normalt inte verkshöjd och är därmed i regel inte upphovsrättsligt skyddade.

Litterära verk

Litterära verk är främst framställningar i ord, men det kan även avse alster uttryckta i siffror eller binära tal. Framställningarna kan vara talade, skrivna eller tryckta. Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL.

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten och handböcker. Vad gäller denna typ av alster är det sätt varpå man beskriver fakta, dvs. utformningen, som är skyddad. Fakta som sådana är aldrig skyddade. Som exempel kan nämnas att matrecept i sig inte är skyddade men de kan ingå i en skyddad artikel eller liknande och på så sätt få skydd. Åtskilliga bruksanvisningar har inte heller upphovsrättsligt skydd på grund av att deras utformning inte givit dem verkshöjd.

Journalisters verk (artiklar), som publiceras i dagstidningar eller tidskrifter, är i stort sett alltid föremål för skydd. Enkla nyhetsmeddelanden i radio och press omfattas däremot normalt inte av upphovsrätt.

Till litterära verk räknas även kartor, teckningar och grafiska eller plastiska verk i beskrivande form, t.ex. konstruktionsritningar. Det är i princip generaliseringarna som är skyddade. En exakt avbild av verkligheten är varken självständig eller originell.

Kartor har upphovsrättsligt skydd så snart de har viss distans från äldre verk av samma slag eller viss självständighet gentemot dessa. Det fordras här mindre än normalt för att skydd ska erhållas.

Datorprogram utgör ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Det som skyddas är inte de formler eller algoritmer som programmet är uppbyggt av utan upphovsmannens utformning av den idé som ligger bakom programmet.

Konstnärliga verk

Med konstnärliga verk avses verk i t.ex. bild, rörelse eller toner, som tillskapas med konstnärlig ambition i syfte att nå en konstnärligt verkan (se SOU 1956:25 s. 65). Verket ska ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Konstnärliga verk kan indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Ett musikaliskt verk kan vara framfört eller finnas i form av noter. Musikaliska verk är i princip alltid skyddade enligt URL. Skyddet kan även omfatta s.k. jinglar, dvs. kortare musikstycken.

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. För att det ska vara fråga om ett sceniskt verk krävs att detta framförs. I skrift

utgör det i stället ett litterärt verk. Sceniska verk är i princip alltid upphovsrättsligt skyddade.

Med filmverk, s.k. audiovisuella verk, avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Filmverk är i princip alltid skyddade enligt URL. Även här krävs dock att alstret är resultatet av självständigt skapande. Genom att ställa upp en övervakningskamera som bara registrerar vad som händer har inte skapats något upphovsrättsligt skyddat filmverk.

Ett filmverk utgörs endast av det färdiga alstret och inte enskilda personers medverkan. Denna medverkan kan i och för sig vara upphovsrättsligt skyddad men inte som filmverk, se avsnitt 30.3.2.4 om filmproduktion.

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Enligt förarbetena (SOU 1956:25) till URL avses med alster av bildkonst sådan framställning där bilden – det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner – utgör framställningens egentliga syfte. Det får inte såsom i arkitektur eller annan nyttokonst även ingå ett nyttosyfte. Med bildkonst avses bl.a. målningar, teckningar, originallitografier, originaletsningar, grafik, originalskulpturer och textil bildkonst som gobelänger och liknande.

En fartygsmodell (RÅ 1987 not. 186) och en mässhake (RSV/FB Im 1982:8) har ansetts utgöra alster av bildkonst.

Införandet av skatteplikt vid omsättning av konstverk har medfört att det endast är vid upplåtelse eller överlåtelse av rättigheten till ett konstverk som bedömningen av skydd enligt URL har intresse vid mervärdesbeskattningen.

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ritningar är i allmänhet skyddade medan byggnader sällan är föremål för upphovsrättsligt skydd. Skyddet kan i sådant fall omfatta hel byggnad men kan även avse viss del därav.

Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar av t.ex. arkitekter för att användas vid byggnation innebär normalt sett inte heller att en rättighet enligt URL upplåts eller överlåts.

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Det är den konstnärliga utformningen av produkten som ibland kan erhålla skydd.

En produkt kan således erhålla upphovsrättsligt skydd även om dess helhetsverkan beror på tekniska faktorer. Möjligheten till individuell kreativitet minskas givetvis av det faktum att alstrets utförande är betingat av tekniska faktorer. Det ställs därför relativt höga krav för att brukskonst ska anses ha verkshöjd.

30.3.1.3 Översättning och bearbetning

1 kap. 4 § URL

Med andrahandsverk avses översättning eller bearbetning av ett konstnärligt eller litterärt verk samt överföring av ett sådant verk till annan litteratur- eller konstart.

För översättningar tillkommer upphovsrätten översättaren och för bearbetningar tillkommer den bearbetaren. Deras upphovsrätt är emellertid begränsad på så sätt att översättaren/bearbetaren inte får förfoga över översättningen/bearbetningen i strid mot upphovsrätten till originalverket. Denna begränsning förutsätter att det finns någon upphovsrätt kvar till originalverket, i annat fall har översättaren/bearbetaren oinskränkt upphovsrätt till sitt verk. Finns inte någon upphovsrätt för originalverket har översättaren/bearbetaren således en oinskränkt upphovsrätt till sitt verk.

Upphovsrätt till en översättning eller bearbetning föreligger även om den gjorts olagligen, dvs. utan att tillstånd lämnats av upphovsmannen till originalverket.

Översättningar

Normalt följer översättningen ursprungsverkets status. Är ursprungsverket inte skyddat, är oftast inte heller översättningen därav skyddad och tvärtom. Det är dock, som framhållits tidigare, inte någon förutsättning för skydd att ursprungsverket är föremål för skydd. Däremot krävs för att upphovsrättsligt skydd ska kunna erhållas att det som översätts är ett verk. En översättning av en katalog är således inte föremål för upphovsrätt.

Skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt är skyddade kan nämnas översättning av

- filmtexter (ej reklam- eller informationsfilm),
- utländska skönlitterära böcker,
- bok som beskriver svensk forskningspolitik eller miljöförhållanden i Sverige,
- artiklar som ska publiceras i utländska tidningar och faktablad,
- sammanfattning av doktorsavhandling eller sammanfattning av vetenskapliga artiklar,
- tal eller anföranden som svenska affärsmän eller politiker ska hålla utomlands.

Ej skyddade översättningar

Som exempel på översättningar som normalt inte är skyddade kan nämnas översättning av

- affärskontrakt,
- reklam- eller informationsbroschyr,
- andra reklam- eller informationsalster,
- frågeformulär,
- filmtext (reklam- eller informationsfilm),
- bruksanvisningar.

Officiella översättningar

Officiella översättningar av författningar, beslut av myndighet och av svensk myndighet avgivet yttrande kan inte bli föremål för någon upphovsrätt (1 kap. 9 § 1 st. URL). Som exempel på sådana översättningar kan nämnas översättning av

- domar och beslut av myndigheter eller domstolar,
- olika författningar t.ex. lagar, förordningar och kungörelser,
- myndigheters remissyttranden,
- departementspromemorior,
- ämbetsberättelser (t.ex. JO:s ämbetsberättelse),
- myndigheters förslag och utlåtanden,
- utredningsbetänkanden,
- propositioner,
- protokoll från riksdagen och andra organ, statliga eller kommunala.

Tolk

En översättning behöver inte vara materialiserad för att bli skyddad. En tolks översättning av exempelvis en föreläsning kan således bli föremål för upphovsrätt. En grundförutsättning för upphovsrättsligt skydd är dock att en tolks översättning av ett verk i sig uppfyller kravet på verkshöjd.

Bearbetning

En bearbetning innebär antingen att ett verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan.

Exempel på det förstnämnda är bearbetningar av litterära verk för att dessa ska kunna användas i undervisning samt bearbetning av ett sångstycke till ett orkesterstycke. Exempel på överföringar från en konstart till en annan är dramatisering eller filmatisering av en roman eller novell.

För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Mekaniskt eller rutinmässigt utförda ändringar i ett verk

medför således inte någon bearbetningsskydd enligt 1 kap. 4 § URL.

När ett alster bearbetats och den ursprungliga upphovsmannens individuella tankeinnehåll finns kvar har även denne upphovsrätt till det nya verket. Detta betyder att två personer har upphovsrätt till det nya alstret, dvs. den ursprungliga upphovsmannen och bearbetaren.

Dominerar däremot nytillskottet helt över originalverkets innehåll är det inte fråga om bearbetning utan det föreligger ett nytt självständigt verk skapat i fri anslutning till originalverket. Parodier och travestier anses som nya självständiga verk. Skälet till detta är att syftet är helt främmande från förebildens.

Språkgranskning

Språkgranskning, dvs. språklig justering av en text, ger sannolikt inte upphov till någon rättighet (upphovsrätt) som kan överlåtas

Tillägg/ komplettering

Tillägg till ett verk, t.ex. en efterskrift till en roman, utgör inte bearbetningar utan bedöms för sig. Detsamma gäller kompletteringar till ett verk, t.ex. illustrationer till en text.

30.3.1.4 Samlingsverk

1 kap. 5 § URL

Med samlingsverk avses sammanställningar av redan befintliga litterära och/eller konstnärliga verk eller delar av sådana verk. Det som skyddas är själva redigeringsarbetet eller urvalet. Förutsättningen för skydd är att detta urval och/eller redigeringsarbete uppfyller kvalifikationerna för verk enligt URL, dvs. har en viss särpräglad kvalitet.

Exempel på samlingsverk är antologier, diktsamlingar, läseböcker, uppslagsböcker, planschverk, tidningar och tidskrifter.

Upphovsrätten till samlingsverket är helt fristående från upphovsrätten till de verk som ingår i samlingsverket.

30.3.1.5 Det internationella upphovsrättsliga skyddet

Utländska upphovsmän

Av regeringsformen (2 kap. 22 § 2 st. 8 p. jfr med 2 kap. 19 §) framgår att utländska författare, konstnärer och fotografer här i riket ska vara likställda med svenska medborgare.

Det egentliga upphovsrättsliga skyddet för utländska upphovsmän regleras dock främst i Bernkonventionen och Världskonventionen. Enligt dessa ska anslutna nationers upphovsmän ges samma skydd i Sverige som de svenska. Detta kallas principen om nationell behandling.

Bernkonventionens och Världskonventionens tillämplighet framgår av den internationella upphovsrättsförordningen (1994:193).

30.3.1.6 Myndigheters allmänna handlingar

Särskilda regler gäller enligt URL handlingar som statliga eller kommunala myndigheter framställer, dvs. upprättade allmänna handlingar, och handlingar som kommer in till statliga eller kommunala myndigheter, dvs., inkomna allmänna handlingar. Anledningen till särregleringen är att de upphovsrättsliga reglerna kommer i konflikt med bestämmelserna om allmänna handlingar, vilka innebär att en allmän handling alltid ska hållas tillgänglig. Bestämmelserna om upphovsrätt till allmänna handlingar finns i huvudsak i 1 kap. 9 §, 2 kap. 26, 26 a och 26 b §§ URL.

Upprättad allmän handling

Upprättade allmänna handlingar kan i upphovsrättsligt hänseende indelas i två grupper. Den ena omfattar författningar, beslut av myndigheter, yttranden av svenska myndigheter och officiella översättningar av denna typ av texter (1 kap. 9 § URL). Den andra gruppen omfattar alla andra slag av upprättade allmänna handlingar (2 kap. 26 a § URL).

1 kap. 9 § URL

Enligt 1 kap. 9 § 1 st. URL är författningar, beslut av myndighet, av svensk myndighet avgivna yttranden samt officiella översättningar av sådana texter inte föremål för upphovsrätt. Undantag görs i 9 § 2 st. URL avseende karta, alster av bildkonst, musikaliskt verk och diktverk.

Om en enligt 1 § URL skyddad handling, t.ex. sakkunnigutlåtande, lämnas in till en myndighet och handlingen sedan ingår som en del av en inom myndigheten upprättad allmän handling, behandlas i regel den ingivna handlingen på samma sätt som den upprättade allmänna handlingen (jfr nedan angående ingiven allmän handling).

2 kap. 26 a § URL

Andra allmänna handlingar än de som angivits i 1 kap. 9 § URL får enligt huvudregeln fritt återges utan upphovsmannens samtycke. Detta gäller dock inte bl.a. karta, teknisk förebild, datorprogram, verk som framställts för undervisning eller utgör resultat av vetenskaplig forskning, alster av bildkonst, musikaliska verk, diktverk eller verk av vilka exemplar genom en myndighets försorg tillhandahålls allmänheten i samband med affärsverksamhet.

2 kap. 26 b § URL

Enligt 2 kap. 26 b § URL ska allmän handling utan hinder av upphovsrätt tillhandahållas i den ordning som tryckfrihetsförordningen stadgar. Detta innebär att en handling alltid får tillhandahållas i form av kopia eller liknande oavsett om upphovsrätt föreligger. Den som erhållit en sådan kopia får dock inte i sin tur använda verket i strid mot URL:s regler.

Upphovsrätten hindrar inte, enligt nämnda lagrum, att ett verk används i rättsvårdens eller den allmänna säkerhetens intresse.

Ingiven handling

Huvudregeln är att upphovsrätten kvarstår för till myndighet ingivna handlingar. Vissa undantag finns dock, t.ex. vad som muntligen eller skriftligen anförts (jfr ovan). Samma gäller skrifter som åberopas som bevis.

30.3.1.7 Industriellt rättsskydd

Som framhållits inledningsvis brukar rättigheter, vilka skyddas mot efterbildning eller liknande, kallas immateriella rättigheter och indelas i upphovsrätt, vilket behandlats i det föregående, respektive industriellt rättsskydd. Industriellt rättsskydd innefattar

- patenträtt,
- växtförädlarrätt,
- mönsterrätt,
- firmarätt,
- varumärkesrätt,
- annan känneteckensrätt, t.ex. skydd för egenartade efternamn, titlar på konstnärliga och litterära verk och heraldiska vapen.

Överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter beskattas enligt ML med 25 %.

Patentskyddet är idéskydd för uppfinningar som kan tillgodogöras industriellt. Det krävs, för att kunna erhålla patent, att uppfinningen är ny, har teknisk effekt och tillräcklig uppfinningshöjd. Skyddet uppkommer genom registrering.

Växtförädlarrätten ger skydd åt nya sorter av utsäden, köksväxter, frukt och bär samt prydnadsväxter. Växtförädlarskyddet är uppbyggt med patentskyddet som förebild. Skyddet är ett rent produktskydd och uppkommer genom registrering.

Mönsterrätten består i ett skydd för en bestämd varas form eller utseende (design).

Firma är det namn under vilken en näringsidkare bedriver sin verksamhet. Ensamrätt till firma kan man förvärva genom registrering eller inarbetning.

Ett varumärke är ett kännetecken som används för att särskilja en näringsidkares varor eller tjänster från andras. Även här kan skydd erhållas genom registrering eller inarbetning.

30.3.2 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter

7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML

Skatteplikt infördes fr.o.m. 1997 för upplåtelser och överlåtelser av sådana immateriella rättigheter som dessförinnan varit undantagna från skatteplikt genom 3 kap. 11 § 1 p. ML. Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML. Då den lägre skattesatsen endast gäller för de angivna rättighetsupplåtelserna innebär det att gränsdragningen mot tidigare skattepliktiga rättigheter, t.ex. avseende fotografier och reklamalster eller industriellt rättsskydd, består eftersom dessa fortfarande beskattas med 25 %.

De nya skattepliktsreglerna är tillämpliga endast under förutsättning att upplåtelsen eller överlåtelsen av rättigheten görs i en yrkesmässig verksamhet. Vissa upphovsrättsinnehavare bedriver inte näringsverksamhet. För t.ex. frilansjournalister ska verksamhetens yrkesmässighet prövas utifrån de vanliga rekvisiten för näringsverksamhet.

Royalty

RSV har i en skrivelse 2000-02-09, dnr 986-00/120, behandlat bl.a. frågan om yrkesmässig verksamhet och vilken skattesats som är tillämplig vid utbetalning av royalty. Angående yrkesmässighet se avsnitt 8 och angående skattesatser se avsnitt 14.3.5.

Biblioteksersättning

RSV har i en skrivelse 2002-04-23, dnr 104-02/120, ansett att den ersättning som staten betalar ut till svenska författare, biblioteksersättning, inte är en upphovsersättning utan ett oberoende bidrag. Ersättningen, som betalas ut av Sveriges Författarfond och som baseras på biblioteksutlåningen, utgör enligt skrivelsen inte vederlag för en omsättning enligt ML.

Individuell visningsersättning

Individuell visningsrätt (IV) utgår till konstnärer för den offentliga visningen av konstverk som ägs av stat, landsting och kommun. IV är en kompensationsordning som fördelas via BUS (Ideella föreningen Bildkonst Upphovsrätt i Sverige) och som ges i form av ett årligt statligt budgetanslag. Bestämmelser om IV finns i förordning om individuell visningsersättning (SFS 1996:1605). Av förordningen framgår att ersättning får betalas till bild- och formkonstnärer för att deras verk i offentliga institutioners ägo visas för allmänheten eller används på något annat allmännyttigt sätt. Vidare anges att ersättningen syftar till att ge yrkesverksamma konstnärer ekonomisk och arbetsmässig trygghet. Av 2 kap. 20 § URL framgår att upphovsrätten är inskränkt på det sättet att ett konstverk får visas offentligt när konstnären överlåtit konstverket. Bestämmelserna medför att den offentligt ägda konsten får visas offentligt oavsett om konstnären erhåller IV eller inte. På samma sätt som biblioteksersättning kan inte heller IV anses som ett

vederlag för omsättning enligt ML. IV ska därför inte mervärdebeskattas hos mottagaren.

Övergångsbestämmelser

De nya reglerna ska tillämpas i fråga om omsättningar för vilka skattskyldighet inträder den 1 januari 1997 eller senare. Detta innebär att ersättning för upplåtelse av upphovsrättigheter som avser tiden efter den 1 januari 1997 omfattas av skattskyldigheten, oavsett om avtal om upplåtelse slutits före denna tidpunkt. Det innebär även att ersättning som erhålls efter lagändringen, men avser en upplåtelse under tiden dessförinnan, omfattas av de äldre bestämmelserna, dvs. skattefrihet föreligger. I förekommande fall ska en uppdelning av ersättningen göras. I samband med skatteplikten infördes övergångsregler, som innebär att förskottsbetalningar avseende tillhandahållanden från och med lagändringen beskattas om betalning skett fr.o.m. den 1 oktober 1996. Se avsnitt 4.5.3.

Överlåtelse/ upplåtelserekvisit

Överlåtelsen eller upplåtelsen av upphovsrättigheterna innefattar tre rekvisit, vilka alla måste vara uppfyllda för att skattesatsen 6 % ska vara tillämplig, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

1. Tillhandahållandet ska avse rättighet enligt URL.
2. Tillhandahållandet ska omfattas av skydd enligt 1, 4 eller 5 § URL.
3. Tillhandahållandet får inte avse fotografier, reklamalster, system eller program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Överlåtelse av en upphovsrättighet är en obegränsad rätt till ekonomiskt nyttjande, medan en upplåtelse är en begränsad rättighet vars omfattning framgår av avtalet.

Det är således endast för överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende ett upphovsrättsligt skyddat verk som skattesatsen 6 % är tillämplig. Överlåtelse av ett originalverk, utan vidhängande rättigheter, t.ex. spridningsrätt, omfattas däremot inte av skattesatsen 6 % även om verket i sig är skyddat enligt URL.

Huvudsaklighetsprincip

När en vara och en rättighet överlåts eller upplåts samtidigt ska tillhandahållandets huvudsakliga karaktär vara avgörande för skatteplikten (jfr prop. 1989/90:111 s. 194 ff).

En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen innebär att i de fall en köpare – av såväl rättighet till som exemplar av verket – saknar intresse av att köpa exemplar av alstret om inte rättighet medföljer, får tillhandahållandets huvudsakliga innehåll anses utgöras av överlåtelsen av rättigheten. Man bortser således från att en vara, i form av videokassett, manuskript etc., överlåts samtidigt. Hela tillhandahållandet blir därmed en rättighetsöverlåtelse.

Detta synsätt överensstämmer med RR:s betraktelsesätt i RÅ 1986 ref. 178, där man ansåg en filmkopia endast vara bärare av visningsrätten till filmen. Se även förhandsbesked avseende karta avsnitt 30.3.2.5.

Samtliga led

Samtliga led där rättighet till upphovsrättsligt skyddat verk överlåts eller upplåts omfattas av den lägre skattesatsen. En konsekvens av detta är att även överlåtelser eller upplåtelser som företas av juridiska personer eller av andra fysiska personer än upphovsmannen omfattas av skattesatsen 6 %.

Verk enligt 1 kap. 1, 4 eller 5 §§ URL

En av förutsättningarna för den lägre skattesatsen är att det berörda verket är upphovsrättsligt skyddat enligt 1 kap. 1 § (originalverk), 1 kap. 4 § (andrahandsverk) eller 1 kap. 5 § (samlingsverk) URL. För överlåtelse eller upplåtelse av andra immateriella rättigheter, t.ex. varumärkesrätt eller mönsterrätt, gäller normalskattesatsen 25 %.

Droit de suite

Upphovsmannen till ett konstverk har rätt till en särskild ersättning vid vidareförsäljning av hans verk, s.k. droit de suite. Bestämmelserna härom finns i 2 a kap. 26 j § URL. Jfr beskattningsunderlagets beräkning vid sådan ersättning, avsnitt 12.2.

Upphovsrättsligt skydd

För att kunna avgöra om upphovsrättsligt skydd föreligger krävs grundläggande kunskaper i upphovsrätt. I avsnitt 30.3.1 lämnas en mer omfattande översikt över de upphovsrättsliga regler som kan vara av intresse vid bestämmandet av om sådant skydd föreligger eller inte. Nedan följer en kortfattad redogörelse.

30.3.2.1 Litterära verk

Litterära verk kan enligt URL indelas i skönlitterära verk, beskrivande verk, kartor och datorprogram.

Skönlitterära verk

Skönlitterära verk är t.ex. romaner, noveller och dikter. Denna typ av verk är i princip alltid skyddade enligt URL. En överlåtelse eller upplåtelse av rättighet avseende dessa omfattas av den lägre skattesatsen. Författararvodet från förlaget ska därför beläggas med 6 % moms i näringsverksamhet.

Beskrivande verk

Beskrivande verk är t.ex. vetenskapliga arbeten, handböcker och tidningsartiklar. Beskrivande verk är ofta upphovsrättsligt skyddade. Ersättningen för publiceringen av en tidningsartikel eller författararvode från förlaget för en handbok beskattas i näringsverksamhet efter skattesatsen 6 %.

Kartor

Kartor har i allmänhet upphovsrättsligt skydd. För vanlig försäljning av kartor gäller skattesatsen 6 %, jfr avsnitt 14. För kopiering av kartor gäller däremot skattesatsen 25 %.

Förhandsbesked: Kartor m.m.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-02-04, fastställt av RR i dom 1999-05-04, (RÅ 1999 not. 105), prövat frågan om sökandens tillhandahållande till media av material i form av bl.a. notiser, kartor och grafik till någon del kunde hänföras till sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som beskattas med skattesatsen 6 %. Tillhandahållandet skedde dels i form av för offentliggörande färdiga produkter med texter samt kartor och annan grafik dels som information, som delvis kunde levereras i form av grafik, för köparens egen slutliga bearbetning och presentation. SRN ansåg att endast den del av tillhandahållandet som avsåg rätten att offentliggöra grafik utgjorde sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med 6 %.

Datorprogram

Datorprogram är ibland upphovsrättsligt skyddade litterära verk. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till program omfattas emellertid inte av bestämmelserna om den lägre skattesatsen.

Översättningar

Om originalverket är upphovsrättsligt skyddat är i allmänhet översättningen det också. Det gäller inte bara översättningar av skrivna texter utan även översättning av talat ord, t.ex. en tolks översättning av en föreläsning. Översättningar till annat språk av skönlitterära och beskrivande verk är i allmänhet rättighetsupplåtelser för vilka skattesatsen 6 % är tillämplig. Översättning av affärskontrakt, bruksanvisningar eller betyg är däremot exempel på översättningar när denna skattesats inte är tillämplig.

Det är endast överlåtelsen eller upplåtelsen av rättigheten till ett andrahandsverk som omfattas av skattesatsen 6 %. I prop. 1989/90:111 s. 194 har föredragande statsråd, i fråga om skattefriheten för översättningar enligt dåvarande regler i GML, hänvisat till vad lagrådet anfört (se prop. s. 308 f). Lagrådet hade bl.a. anfört:

> ”De översättningar av allehanda texter som behövs i näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör enligt lagrådets mening omfattas av skatteplikten”.

När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdesbeskattningen följa samma regler som originalverken.

Bearbetningar

En bearbetning innebär antingen att verk bearbetas inom samma konstart eller överförs från en konstart till en annan. För att en bearbetning ska ha upphovsrättsligt skydd krävs att ändringen i sig uppfyller kraven på att vara ett verk, dvs. i sig har verkshöjd. Om så är fallet omfattas även det nya verket av skattesatsen 6 % vid överlåtelse eller upplåtelse.

Grafisk formgivning

Grafisk formgivning, t.ex. layout och redigering av böcker, tidskrifter och broschyrer, utformning av etiketter och liknande anses i regel som en skattepliktig omsättning för vilken skattesatsen 25 % gäller. Ett arbete av detta slag utgör i allmänhet inte en sådan bearbetning som erhåller upphovsrättsligt skydd enligt URL. Det kan också vara så att arbetet inte utförs på något som utgör ett verk.

Domännamn

RSV har i en skrivelse 2000-03-03, dnr 2327-00/120, ansett att köp av domännamn är ett tillhandahållande av en överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet. Frågan gällde köp av domännamn från utlandet. Enligt skrivelsen ska beskattningsland bestämmas utifrån 5 kap. 7 § ML.

30.3.2.2 Konstnärliga verk

Konstnärliga verk indelas i musikaliska verk, sceniska verk, filmverk och konstverk.

Musikaliska verk

För överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter till musikaliska verk gäller skattesatsen 6 %, såvida verket inte är ett reklamalster. Att ett musikaliskt verk används i reklamsammanhang innebär inte att detta automatiskt ska betraktas som ett reklamalster. Avgörande är i stället verkets karaktär.

RSV-skrivelse: Musik on-line

RSV har i ett brevsvar 1999-12-16, dnr 10940-99/120, behandlat frågeställningar angående försäljning av musik on-line. Frågan gäller beskattningskonsekvenserna för ett bolag som omsätter musik i digitaliserad form och musiken distribueras elektroniskt via Internet. Bolaget ingår avtal med skivbolag om upplåtelse av rätten till musiken för att ge tillgång till den musik som tillhandahålls på bolagets hemsida. Enligt dessa avtal upplåter skivbolagen rätten till musiken till bolaget med en rätt för bolaget att vidareupplåta musiken i digitaliserad form till sina kunder. På bolagets hemsida gör kunderna beställningar och efter godkännande av avtalsvillkoren, som bl.a. behandlar betalningen via kreditkort, kan kunden antingen lyssna på den önskade musiken eller ladda ned den. Enligt avtalet får kunden inte nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Kunderna betraktas därför som icke näringsidkare och bolaget är skyldigt att betala STIM/NCB-ersättning för upplåten musik. Enligt frågeställaren bör fråga vara om en upphovsrättslig upplåtelse som ska beskattas med 6 % moms. RSV gjorde följande bedömning: ”Enligt RSV:s mening får tillhandahållandet anses motsvara ett köp av en CD-skiva dock i digitaliserad form. Vidare menar RSV att man måste se på vad som egentligen överlåts till kunden.

I förevarande fall anges att kunden inte får nyttja de upplåtna rättigheterna för kommersiella syften. Således ges ingen rätt att sprida verket till allmänheten. Dock kan anses att kunden erhåller en rätt att själv framställa ett eget exemplar. RSV menar dock att den sistnämnda rätten är en rätt som kunden redan har tillgång till genom 12 § URL varför tillhandahållandet inte utgör en upplåtelse av upphovsrätt. Enligt RSV:s mening bör således det ifrågavarande tillhandahållandet inte utgöra överlåtelse eller upplåtelse av en upphovsrätt".

RSV ansåg vidare att omsättningen inte heller kan anses utgöra en upplåtelse av en sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärs framförande av konstnärligt verk. Tillhandahållandet avser en tjänst och skattesatsen 25 % är således tillämplig vid omsättningen inom landet. Jfr avsnitt 11.3.5 angående omsättningsland vid tillhandahållande via Internet av digitaliserade varor.

Sceniska verk

Med sceniska verk avses t.ex. teaterpjäser, baletter, marionetteater, pantomimer, iscensättningar samt koreografi. Skattesatsen 6 % är tillämplig för upplåtelse eller överlåtelse av sceniska verk.

Filmverk

Med filmverk avses t.ex. spelfilmer, TV-filmer samt ibland kortfilmer, journalfilmer, reportagefilmer m.m. Överlåtelse eller upplåtelse av en eller flera rättigheter till ett filmverk, t.ex. visnings- eller spridningsrätt, beskattas efter skattesatsen 6 %. Reklam- och informationsfilm beskattas dock med 25 %.

Om den som upplåter visningsrätt till film också tillhandahåller kopior av filmen får detta ses som en odelbar prestation som huvudsakligen avser en rättighetsupplåtelse. Även när hela äganderätten till filmen överlåts bör tyngdpunkten läggas på den i överlåtelsen ingående immateriella rätten. Utan en sådan rätt har de materiella objekten originalnegativ, masterkopia m.m. inte något särskilt värde.

Uthyrning till exempelvis privatpersoner av videokassetter med filmverk, t.ex. spelfilm, betraktas inte som upplåtelse av någon upphovsrätt utan som uthyrning av vara.

En filmfotograf kan överlåta eller upplåta rätt till fotografier. I sådant fall är skattesatsen 6 % inte tillämplig. Det kan emellertid vara fråga om en upplåtelse eller överlåtelse av en del i ett filmverk, som i så fall omfattas av den lägre skattesatsen.

Skatteplikten för olika yrkeskategorier i en filmproduktion behandlas i avsnitt 30.3.2.4.

Konstverk

Konstverk indelas i URL i bildkonstverk, byggnadskonst och brukskonst.

Bildkonstverk

Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheten till ett bildkonstverk omfattas av 6 %-regeln. Då ska således själva upphovsrätten överlåtas eller upplåtas. Ett exempel på sådan upplåtelse är när konstnären upplåter rätten att reproducera konstverket till ett kortförlag.

Framställning av bokomslag har i ett förhandsbesked (RSV/FB Im 1984:4) ansetts som ett skattepliktigt tillhandahållande enligt dåvarande bestämmelser i GML. Bokomslaget levererades till kunden som reproduktionsoriginal för tryckning (färdig offsetfilm). Rättsnämnden ansåg att, då framställningen inte enbart innefattade den konstnärliga utformningen av bokomslagen utan samtidigt även de slutliga reproduktionsoriginalen av dessa för tryckning, var tillhandahållandet att betrakta som en skattepliktig varuförsäljning och inte en rättighetsupplåtelse.

Bildkonstverk enligt URL torde inrymmas i begreppet konstverk enligt 9 a kap. 5 § ML. Omsättning av konstverk är skattepliktig fr.o.m. den 1 november 1995. För upphovsmannens omsättning gäller därvid en omsättningsgräns för skattskyldigheten, jfr 1 kap. 2 a § ML.

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägs av sökandebolaget säljs av bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen är därför inte tillämplig på sökandebolagets ifrågavarande omsättningar. Moms ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avses i ansökningen. Förhandsbeskedet överklagades av sökanden. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 2000-04-13 (RÅ 2000 not. 65).

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV ansåg att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

För omsättning av konstverk kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML tillämpas. Reglerna om sådan beskattning, liksom definitionen av konstverk enligt ML, behandlas i avsnitt 34.

Byggnadskonst

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelser även om de ut-

mynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och är inte heller omsättning av ett konstverk enligt ML. Det bör i stället, sitt konstnärliga värde till trots, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

Brukskonst

Till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner. Vid försäljning av brukskonst är det viktigt att avgöra om överlåtelsen innebär rätten att tillverka föremålet eller försäljning av föremålet. I det förstnämnda fallet beskattas transaktionen efter skattesatsen 6 %, medan i andra fallet transaktionen beskattas efter skattesatsen 25 %.

30.3.2.3 Rättighet avseende fotografier m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML

Skattesatsen 6 % för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter gäller endast sådana som är skyddade enligt 1, 4 eller 5 § URL, men omfattar inte fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML.

Fotografier

Fotografier är skyddade enligt URL, men omfattas inte av skattesatsen 6 % vid upplåtelse eller överlåtelse av rättighet enligt ML. För all omsättning av fotografier gäller därför skattesatsen 25 %. Detta gäller rättighetsupplåtelse av t.ex. enstaka fotografier för publicering i tidskrift, framställning av vykort eller kalendrar, men även film där fråga inte är om del i det konstnärliga skapandet av ett filmverk.

Reklamalster

Det är alstrets karaktär, och inte i vilket syfte detta kommer att användas, som är avgörande för om det ska vara fråga om reklamalster eller inte. Att alstret används i en reklamprodukt är oväsentligt så länge alstret i sig inte kan sägas vara av reklamkaraktär.

Tillhandahållande av rättigheter till film på beställning av reklamfinansierad TV-kanal innebär inte att det är fråga om ett reklamalster om inte filmen i sig är att betrakta som ett reklamalster, dvs. en reklamfilm.

Begreppet reklam är inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Viss vägledning kan hämtas i 1 § 2 st. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Där definieras reklam som ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet

eller tjänst.

Meddelanden som allmänt sett inte framstår som reklam, t.ex. tekniska eller vetenskapliga beskrivningar, prisuppgifter, varudeklarationer, varumärken, symboler och avbildningar av produkter, får anses utgöra reklam, om de tillkommit i syfte att verka avsättningsfrämjande i en kommersiell verksamhet. Med kommersiell verksamhet bör i första hand förstås verksamhet som bedrivs i vinstsyfte under yrkesmässiga former. Även verksamhet, som bedrivs ideellt eller till självkostnad bör anses som kommersiell om verksamheten konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs i vinstsyfte.

Ett exempel på reklamalster är logotyper vilka ska användas i kommersiell verksamhet. Däremot anses logotyper som används av t.ex. statliga verk inte utgöra reklamalster.

System eller program för ADB

Skattesatsen 6 % gäller inte överlåtelser eller upplåtelser av rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Informationsfilm

Med informationsfilm avses film som är avsedd att just informera, t.ex. filmer avsedda för internt bruk på företag. En informationsfilm kan även vara avsedd för externt bruk, t.ex. samhällsinformation i form av de inslag som visas i TV:s Anslagstavlan, eller information om ett företags verksamhet.

För att betraktas som informationsfilm bör krävas att det bakomliggande syftet är att informera och inte att rapportera eller liknande. Som informationsfilm får således anses t.ex. Boverkets information om bostadsbidrag, men däremot inte TV-Aktuellts normala inslag. Som informationsfilm anses därmed inte heller dokumentärfilm, reportage eller liknande. Att man i film presenterar fakta innebär inte att man åstadkommer informationsfilm.

30.3.2.4 Film- och TV-produktion

Vid skapandet av ett filmverk medverkar ofta ett stort antal yrkeskategorier varav vissa ibland har upphovsrättsligt skydd.

Andra medverkande yrkeskategorier agerar som utövande konstnärer.

Vissa av de som medverkar i produktionen av en film tillhandahåller tjänster i verksamheten som medför skattskyldighet. Dessa tillhandahållanden kan vara hänförliga till olika skattesatser. Andra utför tjänster i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Detta medför gränsdragningsproblem. Nedan följer ett försök att i grova drag dela upp olika yrkeskategoriers tillhandahållanden. Det bör dock understrykas att denna uppdelning inte kan tillämpas gene-

rellt utan bedömning måste i princip göras i det enskilda fallet.

Manusförfattare, manusbearbetare, animatörer, översättare, tonsättare har i regel upphovsrätt till vad de gjort. Även regissör, koreograf och i vissa fall producent, bildproducent och filmfotograf kan ha upphovsrätt om deras insatser är sådana att de kan anses ha skapat ett verk. Föreligger upphovsrätt är skattesatsen 6 % tillämplig för dessa yrkeskategoriers tillhandahållande, förutsatt att det inte är fråga om en reklam- eller informationsfilm.

Omsättning av vissa tjänster, såsom mixning, textsättning, klippning, framkallning, kopiering, synkronisering och musikläggning, avser framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film, som fr.o.m. 1997 inte är undantaget från skatteplikt. Skattesatsen här är 25 %. Se avsnitt 30.3.5.

Skådespelares, dubbares (i betydelsen talar in röster) och musikers medverkan får normalt anses falla in under begreppet utövande konstnärer och är därmed undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 p. ML. Undantaget från skatteplikt avseende utövande konstnärer gäller därför även reklam- eller informationsfilm. Se förhandsbesked angående speakertext, avsnitt 30.2.1.

Tekniker, attributörer m.fl.

Normalt torde inte någon upphovsrätt tillkomma medarbetare som tekniker, produktionsledare, elektriker, rekvisitör, scriptor, kostymörer, attributörer, kameramän, ljussättare, ljudupptagare, inspicienter, grafiker, perukmakare, hattmakare, sminköser, skräddare, skomakare, stylister, arkitekter, och dekoratörer. Om upphovsrätt skulle föreligga, gäller även i dessa fall, att skattesatsen 6 % är tillämplig, såvida det inte är fråga om reklam- eller informationsfilm.

Förhandsbesked: Intervjuinspelning

I ett förhandsbesked 1997-06-19 har SRN ansett att filminspelning av intervjuer inte är att anse som överlåtelse av upphovsrätt till filmverk utan en skattepliktig tjänst och att skattesatsen utgör 25 %. I det aktuella fallet filmade en fotograf intervjuer som gjordes av en reporter. Efter instruktion av reportern togs även vissa bilder, som redigerades in i materialet. När intervjun var avslutad lämnades videokassetterna till reportern för redigering och klippning för att framställa det färdiga TV-inslaget.

RR-dom: Programledar- och producenttjänster

RR har i dom 1999-04-06, RÅ 1999 ref. 9, ändrat SRN:s förhandsbesked 1998-01-14 angående tillhandahållande av programledar- och producenttjänster. SRN ansåg att tillhandahållande av programledare och producent är en sådan rättighetsupplåtelse som beskattas med skattesatsen 6 %. RR ansåg däremot att sökandebolagets tillhandahållande endast till en mindre del avser överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt ska tas ut med 6 %, medan en betydande del av tillhandahållandet avser producent- och pro-

gramledartjänster för vilka skatt ska tas ut med 25 %. Sökandebolaget tillhandahöll programledare och producent som ställdes till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Tjänsterna utgjordes av redaktionell och förberedande arbete som skedde i samråd med projektledare och redaktionschef. Uppdraget omfattade även att inom ramen för anvisade budgetramar vidareutveckla och finna nya former för programmen. Ersättningen inkluderade fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer och exklusiv rätt att utan inskränkning fritt förfoga över manus och program. RSV hade i överklagandet anfört att två separata tillhandahållanden bör anses föreligga för vilka skattesatsen är dels 25 %, dels 6 %.

RSV-skrivelse: Kommentatorstjänster

I en skrivelse 1999-12-13, dnr 12012-99/100, har RSV behandlat kommentatorstjänster och frågeställningen kring om dessa tjänster kan anses utgöra ett verk som faller in under URL:s skydd. RSV åberopar där förhandsbeskedet om programledartjänster (RÅ 1999 ref. 9), som refererats ovan, och gör följande bedömning: ”RSV menar att en särskild bedömning i det enskilda fallet måste ske huruvida tjänsten kan anses utgöra ett skyddat verk (självständigt skapande insats) eller om det kan anses motsvara ett enklare nyhetsmeddelande. I de fall tjänsten anses utgöra skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls t.ex. administrations- eller informationstjänster. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund”.

KR i Stockholm har i en dom 2000-03-16 (mål nr 1146-1999) avseende tillhandahållande av kommentatorstjänster före den 1 januari 1997 ansett att de aktuella kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd och att de ska vara undantagna från skatteplikt enligt då gällande bestämmelser.

RSV-skrivelse: TV-produktion

RSV har i ett brevsvar 1999-12-15, dnr 10405-98/901, till ett TV-bolag behandlat frågeställningar kring tillämplig skattesats avseende produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag. RSV hänvisade bl.a. till förhandsbeskedet angående programledartjänster (RÅ 1999 ref. 9) som refererats ovan, och anför bl.a. följande: ”I enlighet med ovanstående RR-dom menar RSV att beträffande produktionsutläggningar och reporterfotografiuppdrag där överlåtelse sker av skyddat verk, måste en bedömning av avtalet ske huruvida även andra tjänster tillhandahålls. Vidare måste bedömas vari tyngdpunkten i prestationen ligger. Om olika prestationer anses föreligga bör således en utbrytning av de olika

tjänsterna ske innan beskattningsunderlaget fastställs för vardera slag av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt ska det bestämmas genom skälig grund …". I ett förtydligande till denna skrivelse har RSV 2001-11-06, dnr 10099-01/120, uttalat: "RSV gör den bedömningen att om uppdragstagaren för produktionen svarar för denna fram till färdigt TV-program bör det vara fråga om en rättighetsupplåtelse och därmed en skattesats om 6 %. Att uppdragstagaren upphandlat tjänster från annan för att kunna producera filmen bör inte ha någon betydelse. Även om det också är så att produktionstjänsterna är nödvändiga för framställningen och sändningen av verket, dvs. TV-programmen, får produktionstjänsterna ses som ett underordnat led i tillhandahållandet av rättigheterna". RSV framhöll vidare att innehållet i avtalet är avgörande, dvs. vad uppdragsgivaren beställt och betalar för och om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. RSV uttalade vidare: "Avgörande är således om avtalet omfattar någon rättighet eller inte. Vidare måste bedömas om avtalet innefattar flera tillhandahållanden som inte kan anses vara underordnade någon huvudtjänst. Om så är fallet ska samtliga dessa tillhandahållanden bedömas om de avser någon rättighetsupplåtelse eller inte och utifrån detta ska skattesats avgöras".

KR-dom: Programproduktion

KR i Stockholm har i en dom 2001-09-28, mål nr 5052-2000, prövat om ersättning för programproduktion för TV är att anse som rättighetsupplåtelse helt eller delvis. KR gjorde samma bedömning som LR. LR jämförde med ovan refererade RÅ 1999 ref. 9 och ansåg att situationen i målet i flera hänseenden är olik den som rådde i rättsfallet: "Programledarens prestation gick där ut på att utföra några funktioner av de många som krävs för att producera TV-program. Det var fråga om personliga arbetsinsatser av ett slag som endast till viss del innefattar sådana skapande prestationer som medför att upphovsrätt uppkommer". I förevarande mål ansåg rätten att bolaget haft "ansvar för hela programproduktionen. Programmen utgör i sig verk vilka överlåts tillsammans med rättigheten att förfoga över dem". LR ansåg att vad bolaget tillhandahållit huvudsakligen utgörs av upphovsrätt.

KR-dom: Programpresentationer för TV

KR i Stockholm har i en dom 2001-12-19, mål nr 2979-2000, ansett att programpresentationer som ett bolag tillhandahållit ett TV-bolag inte är verk i upphovsrättslig mening. Målet gäller tid före den 1 januari 1997. Domen har emellertid aktualitet även för nuvarande lagstiftning då omfattningen av de rättighetsupplåtelser som då var undantagna från skatteplikt överensstämmer med vad som nu beskattas med 6 % moms. Bolaget hade enligt avtal med ett TV-bolag spelat in på- och avpresentationer till TV-program och levererat dem sändningsklara till TV-bolaget på s.k. betakassetter. Avtalet omfattade hela arbetet fram till sändnings-

färdig produkt och specificerade ett flertal ingående tjänster. KR anför bl.a. följande: ”Programpresentationerna kan, såsom de beskrivits i målet, inte anses utgöra TV-program i vanlig bemärkelse. Det är i stället fråga om betydligt enklare produktioner. Även om uppläsning av information typiskt sett medger någon variation och personlig prägel måste utrymmet för personligt andligt skapande i förevarande fall anses vara marginellt. Framförandet av informationen kan inte anses innefatta något egentligt nyskapande och risken för att två av varandra oberoende personer skulle komma att framföra informationen på ett väsentligen identiskt sätt får anses betydande.

Mot bakgrund av det sagda kan de aktuella framförandena inte anses utgöra verk i upphovsrättslig mening. Bolagets tillhandahållande av programpresentationer utgör således mervärdesskattepliktig omsättning”.

30.3.3 Konserter m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar är skattepliktigt. För tillhandahållande av biografföreställningar infördes skatteplikt redan fr.o.m. den 1 juli 1996, medan skatteplikt för tillhandahållande av övriga föreställningar infördes fr.o.m. den 1 januari 1997.

Skatteplikten är generell och omfattar således både omsättning i verksamheter som bedrivs med stöd av det allmänna, dvs. staten, landsting eller kommun, och omsättning i verksamheter som bedrivs på rent kommersiella villkor. Skattesatsen är 6 %, 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML. Skattesatsen gäller såväl vid försäljning av enskilda entrébiljetter som ”ersättning i klump” för en eller flera föreställningar, jfr 1996/97:SkU6 s. 23.

I en skrivelse till Teatrarnas Riksförbund 1997-07-05, dnr 4297-97/901, har RSV uttalat följande angående tillämpningsområdet:

> ”Den nya bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML gäller uttryckligen för tillträde till bl.a. teaterföreställning. Enligt författningskommentaren till bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget av avgiften för tillträdet till föreställningen, jfr prop. s. 56. Den nya beskattningsregeln gäller således endast för en teaterarrangörs entréintäkter”.

Se även avsnitt 30.2.1 angående gränsdragning mot undantaget i 3 kap. 11 § p. ML, en konstnärs framföranden av litterärt eller konstnärligt verk.

Då endast tillträde till föreställningar som tidigare var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 p. ML omfattas av den lägre skattesatsen gäller samma gränsdragning som tidigare mot t.ex. danstillställningar och restaurangunderhållning. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks detta genom ett uttalande om att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet. Som exempel på vad som inte ska omfattas av den reducerade skattesatsen nämns där inträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält. Från och med den 1 januari 2001 beskattas dock inträde till djurparker med 6 % moms, se avsnitt 30.3.6.

Någon definition av begreppen konsert, cirkusföreställning, biografföreställning osv. finns inte i lagtexten eller i förarbetena till denna. Med jämförliga föreställningar avses enligt prop. 1989/90:111 s. 195 t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar.

Den lägre skattesatsen gäller tillträde till konserter men inte restaurangunderhållning. Detta hindrar dock inte att även rena musikframträdanden i restauranglokal kan anses som konserter. Avgörande för om det är fråga om restaurangunderhållning eller konsert är framträdandets karaktär.

Program och kataloger

Från och med den 1 januari 2002 gäller 6 % moms vid omsättning av program och kataloger för konserter och övriga föreställningar för vilka den reducerade skattesatsen gäller, 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

30.3.3.1 Rättspraxis konserter m.m.

Förhandsbesked: Nöjesområde

SRN har i förhandsbesked från 1992 ansett att entréavgift till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del är ersättning för konsert när avgiften, förutom att den ger tillträde till konsert, även ger tillträde till andra aktiviteter, t.ex. dans till dansorkestrar, diskotekdans, servering, karusell m.m.

Förhandsbesked: Musikrestaurang

I ett annat förhandsbesked från 1992 ansåg SRN att entréavgifter till rena musikframträdanden på en musikrestaurang var ersättning för en konsert. Sökanden var en ideell kulturförening, vars främsta syfte var att verka för spridning av modern improvisationsmusik, främst jazz. Föreningen drev en musikrestaurang och uppgav följande om verksamheten: Gästerna besökte restaurangen i första hand för att lyssna till musiken, dvs. det var inte fråga om dansmusik eller bakgrundsmusik till förtäring eller konversation. Gästerna som åt betalade samma entréavgift som de som enbart

såg musikframträdandet. Servering skedde mellan kl. 20 och 21 och därefter täckte artistframträdandena hela kvällen. Servering förekom som regel inte under framträdandena, med undantag för pauserna. Sökanden erhöll bidrag från Statens kulturråd, som betecknade verksamheten som konserter. SRN ansåg att det var fråga om ersättning för musikframträdanden. Nämnden gjorde därmed en helhetsbedömning av verksamheten i restaurangen men gick inte närmare in på vilka omständigheter man tagit fasta på vid bedömningen. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för samma tillämpning för alla entréer till restauranger där det förekommer musik. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert.

Förhandsbesked: Park

I ett förhandsbesked 1995-05-12 ansåg SRN angående en inhägnad park att den del av verksamheten som innefattade uppförande av kortare tablåer i olika miljöer i parker och scenföreställningar under såväl dag- som kvällstid kunde hänföras till teaterföreställningar eller andra jämförliga föreställningar enligt ML. Nämnden fann därvid att den teaterverksamhet som ägde rum dagtid, och som inte betingade någon särskild avgift utgjorde ett underordnat led i den verksamhet för vilken parken inrättats. Den särskilda avgiften till kvällsföreställningen på teaterscenen ansågs däremot i huvudsak som en inträdesavgift för själva föreställningen.

RR-dom: Musikgala

RR har i en dom 2003-03-10, RÅ 2003 ref. 24, ändrat SRN:s förhandsbesked 2001-06-01. SRN ansåg att entréavgift till musikgala ska beskattas med 25 % moms medan RR har ansett att det är fråga om en konsertföreställning som ska beskattas med 6 % moms. Enligt RR:s mening ”står det klart att det i första hand varit de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjort tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan”. Bolaget arrangerade en gala, under vilken en rad artister uppträdde med musikinslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken bestod till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna såldes av bolaget till allmänheten. Galan sändes även i TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar.

KR-dom: Festival

KR i Sundsvall ansåg i en dom 1996-03-20, mål nr 5401-1994 (prövningstillstånd i RR har ej beviljats) att entréavgifterna till festivalområde inte till någon del skulle anses hänförliga till sådan konsert eller annan föreställning som (före lagändringen 1997) var undantagen från skatteplikt. Förutom konserter hade entréavgiften

gett tillträde till dans, diskotek, rockklubb, jazzklubb, restauranger och tivoli. Då annan verksamhet än konserter inte utgjorde endast en obetydlig del av arrangemanget ansåg KR att det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att erbjuda nöjes- och underhållningsverksamhet.

RSV-skrivelse: Festival

RSV har i en skrivelse 1998-01-30, dnr 743-98/212, uttalat sin syn på beskattningen av entréavgifter till festivaler. Där sägs när avgiften avser enbart konsert: ”Det förekommer att en festarrangör tar ut avgift till festivalområdet endast i samband med konserter och artistframträdanden. Tillträdet till området är under övrig tid fritt. I sådant fall ger entréavgiften inte tillträde till andra skattepliktiga aktiviteter t.ex. allmän dans m.m. Avgiften ger inte heller rätt till att utan särskild betalning erhålla servering av mat eller dryck och ger inte heller utan ytterligare ersättning rätt till förvärv av någon vara. RSV anser att omsättningen i denna typ av arrangemang bör betraktas som en omsättning av en tjänst (konsert och dylikt), vilket skall beskattas efter 6 % enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML”. I skrivelsen sägs vidare: ”När en entréavgift ger rätt till flera olika tjänster som konsert, dans, resor får en bedömning göras om omsättningen avser var för sig självständiga tjänster. När det är fallet bör en uppdelning ske av vederlaget på de olika tjänsterna”. Beträffande avdragsrätten uttalade RSV: ”När uppdelningsprincipen skall tillämpas kan fördelningen av vederlaget ske med utgångspunkt i kostnaderna för de olika tillhandahållandena.” RSV påpekade dock att det alltid är den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas.

KR-dom: Magiker

KR i Stockholm har i en dom 2001-10-30, mål nr 1214-2000, ansett att den aktuella trolleriföreställningen är en sådan jämförlig föreställning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 11 § 4 p. ML och därför undantagen från skatteplikt i lydelsen intill den 1 november 1995. Fr.o.m. den 1 januari 1997 föreligger skatteplikt. Tillträde till sådana föreställningar beskattas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 5 p. ML

RSV S 1995:20

RSV har meddelat rekommendationer, RSV S 1995:20, om serveringstjänster. Av rekommendationerna framgår bl.a. att om ett serveringsföretag arrangerar t.ex. en konsert ska en särskilt debiterad avgift för konserten beskattas enligt reglerna för sådana föreställningar. Observera dock att rekommendationen gäller äldre lagstiftning avseende beskattningen av konserter.

30.3.3.2 Avdragsbegränsning

8 kap. 13 a § ML

Genom en särskild reglering i 8 kap. 13 a § ML har fr.o.m. den 1 januari 1997 införts en avdragsbegränsning. Av lagrummet framgår att i de fall den ingående momsen avser förvärv eller import

som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst eller bidrag som är direkt kopplat till priset, 7 kap. 3 a § 1 st. ML. Vad som nyss sagts gäller inte om annat följer av 8 kap. 14 § ML.

Avdragsbegränsningen gäller de föreställningar som beskattas med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML och inte tillträde till och förevisning av djurparker, som beskattas enligt 7 p. samma lagrum. ML:s bestämmelser om djurparksmomsen behandlas i avsnitt 30.3.6.

Avdrag för ingående moms får således inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Den nu införda begränsningen innebär att även mottagna bidrag inräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag (se prop. 1996/97:10 s. 35).

Avdragsbegränsningen ska träffa verksamhet som omsätter sådana föreställningar som enligt 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML ska beskattas med skattesatsen 6 %. Om företaget även bedriver annan verksamhet ska för den verksamheten de allmänna reglerna om avdragsrätt i ML tillämpas.

Bidrag från det allmänna

Med det allmänna avses staten, landsting eller kommun. Vad som i ML avses med uttrycken staten eller kommun framgår av 1 kap. 16 § ML. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart ska avdragsrätten begränsas även med hänsyn till detta, t.ex. subventionerad hyra, ränte- och/eller amorteringsfria lån.

Avdragsrätten ska inte reduceras i de fall det allmänna köper varor och tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till teaterföreställningar för skolans elever, (jfr prop. 1996/97:10 s. 56). Detsamma gäller sådana bidrag som är direkt kopplade till priset och ska ingå i beskattningsunderlaget, 7 kap. 3 a § ML.

Förhandsbesked: Stöd från det allmänna

I tre förhandsbesked har SRN 2003-06-19 prövat frågan om olika former av ekonomiskt tillskott från det allmänna begränsar avdragsrätten för moms.

avdragsrätten för moms.

I det första förhandsbeskedet gällde frågan om de tillskott en kommun m.fl. lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning. I förhandsbeskedet har SRN uttalat att vad sökande bolaget (ägt av kommunen X) erhåller från kommunen X – i form av tillskott (aktieägartillskott) eller i övrigt i form av soliditetstillskott från andra kommuner, landsting och staten – utgör sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående moms begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

I det andra förhandsbeskedet gällde frågan om det tillskott en region eller ett kommunalt koncernbolag lämnar till viss bedriven kulturell verksamhet medför avdragsbegränsning. Verksamheten består av uppsättningar av musikaler, operor, baletter och andra verk i sökandebolagets lokaler. I förhandsbeskedet uttalar SRN att vad sökandebolaget (ägt av regionen Y) erhåller från Regionen, alternativt från ett i kommunen Z tillskapat moderbolag, är att betrakta som sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående moms begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

I det tredje förhandsbeskedet (ej överklagat) gällde frågan om olika former av tillskott som bolag i en kommunal kulturkoncernstruktur lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning. I förhandsbeskedet har SRN uttalat att oavsett vilket de med frågorna i ansökningen avsedda förfarandena som tillämpas i kommunen X är vad sökandebolaget erhåller att betrakta som sådant bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående moms ska begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML.

Andra bidrag

Såsom nämnts ovan ska avdragsbegränsning ske endast vid bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsrätten påverkas därför inte av s.k. sponsorbidrag från näringslivet. Inte heller stöd i form av sedvanliga arbetsmarknadsåtgärder påverkar avdragsrätten.

Avdragsrättens omfattning

Avdragsrätten för ingående moms motsvarar summan av erhållna skattepliktiga intäkter i verksamheten i relation till den totala omsättningen inklusive bidrag från det allmänna. Det anges särskilt att reglerna om obegränsad avdragsrätt i vissa fall, de s.k. 95 %-fallen, i 8 kap. 14 § ML ska tillämpas. Som exempel kan nämnas att en teater köper ett inventarium till caféet som till mer än 95 % är hänförligt till en verksamhetsgren som inte ska omfattas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML. Ett annat exempel på tillämpningen är när den ingående momsen för ett

förvärv är högst 1 000 kr och den bidragsfinansierade delen av verksamheten understiger 5 % av den totala omsättningen.

Den faktiska andelen avdragsgill ingående moms kommer inte att vara känd under löpande år. Först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

Blandad verksamhet

Exempel

En stiftelse äger en fastighet som används i flera verksamhetsgrenar. Dels bedrivs momsfri korttidsuthyrning, dels arrangerar man konserter vars inträde beskattas enligt skattesatsen 6 % och dels har man bl.a. reklamintäkter som beskattas med skattesatsen 25 %.

I verksamheten har erhållits ett generellt årligt bidrag från kommunen med 2 miljoner kr. Eftersom endast den del av bidraget som belöper på den lågbeskattade konsertverksamheten ska påverka avdragsrätten ska en fördelning göras.

Reklamintäkter och egna arrangemang 25 %	150 000 kr
Biljettintäkter i konsertverksamheten 6 %	350 000 kr
Momsfri omsättning	2 000 000 kr
Bidrag från kommunen	2 000 000 kr

Ingående moms direkt hänförlig till konsertverksamheten, 60 000 kr.

Ingående moms, gemensam, avseende alla verksamhetsgrenar, 1 000 000 kr.

Av den totala omsättningen är biljettintäkterna i konsertverksamheten 14 % (350 000/2 500 000).

14 % av kommunala bidragen är 280 000 kr. Detta är den del av bidraget som avser konsertverksamheten.

14 % av den gemensamma ingående momsen 1 000 000 kr eller 140 000 kr hänför sig till konsertverksamheten.

Total ingående moms hänförlig till konsertverksamheten är alltså 200 000 kr (60 000 + 140 000). Det är detta ingående momsbelopp som ska träffas av avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML.

Avdragsgill del för konsertverksamhetens ingående moms utgör ca 55,55 % (350 000/[350 000 + 280 000]).

Totalt får alltså 111 100 kr av den ingående moms som är hänförlig till den lågbeskattade konsertverksamheten dras (55,55 % av 200 000).

Härutöver får givetvis avdrag ske för den ingående moms som är hänförbar till de fullbeskattade verksamhetsgrenarna utan begränsning enligt 8 kap. 13 a § ML.

Jämknings-reglerna

Med hänsyn till avdragsbegränsningens konstruktion och syfte är jämkningsreglerna i 8 a kap. ML inte tillämpliga. Avdragsbegränsningen utgör en specialreglering i ML. Enligt prop. 1996/97:10 s. 35 har den generella skatteplikten kombinerats med en begränsning av avdragsrätten. Ett alternativ hade varit att i stället bidragsreglerna kunde komma att justeras för att inte uppnå en snedvriden konkurrens. Det innebär att förändringar i relationen mellan intäkts- och bidragsfinansierad del i verksamheten inte ska medföra någon jämkning av skatten. En sådan tolkning innebär även att bidragen blir likvärdiga.

Angående jämkningsreglerna, se avsnitt 23.

30.3.4 Ljud- och bildupptagning

7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML

En utövande konstnärs framförande av ett konstnärligt eller litterärt verk som omfattas av URL undantas från skatteplikt, se avsnitt 30.2.1. Vad som undantas är den utövande konstnärens ersättning (gage) för framförandet. Överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av en sådant framförandet omfattas däremot inte av skattefriheten utan skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 januari 1997. Det innebär att royalty och andra ersättningar från grammofonbolag är skattepliktiga. Detsamma gäller ersättningar som utbetalas för att en musikupptagning, t.ex. en grammofonskiva, används i ett radio- eller TV-program eller vid ett annat offentligt framträdande, s.k. STIM-pengar. Skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML.

I ett brevsvar 1999-12-16, dnr 10940-99/120, angående tillämplig skattesats vid försäljning av musik on-line har RSV ansett att skattesatsen 6 % inte gäller för sådan omsättning. Brevsvaret refereras i avsnitt 30.3.2.2.

30.3.5 Film

Framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film är skattepliktig fr.o.m. den 1 januari 1997. Tidigare undantogs sådana tjänster avseende kinematografisk film som

avsåg annat än reklam eller information. Numera är således tjänsterna skattepliktiga oavsett vilken typ av film det gäller. Skattesatsen är 25 %.

30.3.6 Djurparker

7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML

Från och med den 1 januari 2001 är skattesatsen för tillträde till och förevisning av djurparker 6 % mot tidigare 25 %.

Enligt sjätte direktivet, artikel 12.3 a tredje stycket och punkten 7 i bilaga H, får en reducerad skattesats tillämpas för tjänst som består i att ge besökare tillträde till djurparker. I direktivet hänförs djurparkstillträde till gruppen konserter och andra föreställningar, som sedan den 1 januari 1997 beskattas med skattesatsen 6 %. Lagstiftaren har emellertid valt att inte hänföra lagändringen avseende djurparker till denna kategori utan låtit djurparkstillträdet få en egen punkt i 7 kap. Man har heller inte infört någon avdragsbegränsning enligt 8 kap. 13 a § ML på grund av bidragsfinansiering av djurparker.

Begreppet djurpark

I författningskommentaren, prop. 2000/2001:23 s. 20, uttalas vad som ska avses med djurpark i detta sammanhang:

> ”Med begreppet djurpark avses i första hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Vi bedömningen bör ledning också sökas i existerande lagstiftning om djurskydd samt de regler som uppställs för medlemskap i djurparksorganisationer i Sverige och utomlands”.

Vidare framgår av samma författningskommentar att djurparken ska vara godkänd av Statens Jordbruksverk för att offentligt förevisa djur. Ett sådana godkännande räcker emellertid inte för att hänföra anläggningen till djurpark i ML:s mening. I författningskommentaren hänvisas även till den definition av djurpark som ges i rådets direktiv 1999/22/EG vid bedömningen. Enligt direktivet avses permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter. Härutöver uppställs i direktivet krav på anläggningens drift, deltagande i forskning m.m. Sverige har ännu inte vidtagit någon lagstiftningsåtgärd med anledning av detta direktiv.

Ytterligare vägledning vid bedömningen kan sökas i djurparksföreningars etiska regler. I Sverige finns Svenska Djurparksföreningen som i sina etiska regler bl.a. anger att djurparken ska ingå i internationella eller nationella bevarandeprogram, att vetenskaplig forskning ska bedrivas, att utrotningshotade arter ska hållas och att zoolog och veterinär ska vara knutna till parken.

Det poängteras emellertid i författningskommentaren att det inte ska ställas krav på medlemskap i en djurparksförening eller att an-

läggningen ska uppfylla alla regler som uppställs av föreningarna. Någon krav på viss typ av djur ska heller inte ställas.

Som exempel på anläggningar som inte ska omfattas av djurparksbegreppet i ML nämns minizon på nöjesanläggningar, friluftsanläggningar, campingplatser eller dylikt. Inte heller ska den lägre skattesatsen gälla när djur uppvisas i anslutning till bondgårdar eller i andra sammanhang som attraktion eller dragplåster.

Fristående anläggningar

Fristående anläggningar såsom delfinarier, akvarier, terrarier och tropikhus benämns normalt inte djurpark. För dessa får bedömningen om de kan hänföras till den kategori som beskattas med den lägre skattesatsen avse om de uppfyller djurskyddskraven och djurparksföreningarnas krav. Sådana anläggningar som sammantaget har den inriktningen som krävs av djurparker kan således, trots att de inte benämns djurpark i vanligt språkbruk, omfattas av djurparksbegreppet i ML.

Omfattning

Den lägre skattesatsen gäller enbart tillträde till och förevisning av djurparken. Om separata avgifter tas ut för tillträde till delfinarier, terrarier osv. i en djurpark ska även för sådana avgifter gälla den reducerade skattesatsen. Andra varor och tjänster som tillhandahålls inom djurparken beskattas enligt allmänna regler. Det innebär att exempelvis servering, ponnyridning eller tivoliattraktioner mot särskild avgift beskattas enligt för omsättningen gällande skattesats.

Från och med den 1 januari 2002 beskattas omsättning av program och kataloger för bl.a. djurparker med 6 % moms enligt 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML. En förutsättning för den reducerade skattesatsen är att programmen eller katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Samma regler gäller gemenskapsinterna förvärv eller import av sådana varor.

Guidning

Även förevisning av djurparken omfattas av den lägre skattesatsen. En sådan förevisning kan ske genom personlig guide eller en rundtur med buss med information om djurarterna och djurparksverksamheten. Även om information sker genom ett inspelat band ska den lägre skattesatsen gälla.

Gemensam avgift

Om entréavgiften innefattar tillträde till såväl djurparken som till annan anläggning, t.ex. nöjesanläggning eller museum, ska beskattningsunderlaget delas upp vid redovisning av den utgående momsen. Om avgiften avser såväl skattepliktiga som skattefria tillhandahållanden ska hänsyn tas till detta vid beräkningen av den avdragsgilla ingående momsen. Utgående och ingående moms ska således redovisas såsom vid s.k. blandad verksamhet, se avsnitt 12.4 respektive 15.4.

30.3.7 Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.

7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML

Från och med den 1 januari 2002 har skatten på böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m. sänkts till 6 %. Enligt prop. 2001/2002:45 är syftet att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Man vill härigenom stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt öka tillgången till och intresset för litteratur.

Utöver traditionella böcker och tidskrifter gäller den reducerade skatten även för kassetter och andra tekniska medier som i tal återger innehållet i en bok eller tidskrift. Skattesatsen gäller även för andra varor som genom teckenspråk, punktskrift eller på liknande sätt gör skrift tillgänglig för läshandikappade.

Samtidigt har skatten sänkts till 6 % på program och kataloger i verksamheter som redan nu omfattas av den lägre momsen. Det gäller konserter och andra föreställningar, biblioteks-, musei-, djurparks- samt idrottsverksamhet. Reglerna för sådana program och kataloger redogörs för vid respektive verksamhets avsnitt.

Bestämmelserna om den reducerade skatten för böcker m.m. behandlas i avsnitt 14.

31 Massmedieområdet

31.1 Periodiska publikationer

I ML finns särskilda undantag från skatteplikt för tillhandahållande inom landet och för införsel av vissa kategorier av periodiska publikationer. Särskilt undantag från skatteplikt gäller även för omsättning av tjänst avseende framställning av de avsedda publikationerna och för annonsering däri.

Andra periodiska publikationer

Andra periodiska publikationer än de som beskrivs i detta avsnitt omfattas inte av undantaget. Omsättning av t.ex. dagspress och veckopress är därmed skattepliktig. Det bör dock noteras att vid import gäller reglerna för skattefrihet avseende varor av lägre värde även tidningsprenumerationer, jfr 3 kap. 30 § 1 st. ML och avsnitt 6.18. Beträffande regler för import när det gäller varor av lägre värde, postorderförsäljning och utländska periodiska publikationer se 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och 2 kap. 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Två kategorier

Skattefria periodiska publikationer kan delas upp i två kategorier

- medlemsblad och personaltidningar (3 kap. 13 § ML),
- organisationstidskrifter (3 kap. 14 § ML).

Skattefrihetens omfattning avseende medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter framgår närmare under avsnitten 31.1.1 och 31.1.2 nedan.

Begreppet periodisk publikation 3 kap. 16 § ML

Med periodisk publikation förstås enligt ML en publikation, svensk eller utländsk, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

Framställningsteknik

En publikation bör, för att vara skattefri, framställas genom tryck. Med tryck förstås inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. Tekniken vid framställning av en pappersupplaga är således av underordnad betydelse.

Undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är enligt 3 kap. 17 § ML även tillämpliga på kassettidningar och radiotidningar. Undantagen är

således inte tillämpliga på t.ex. CD-ROM-skivor och mikro-fiche. Periodiskt utgivna blad som har tryckts på ett större ark och sedan vikts ihop har ansetts utgöra sådan publikation som omfattas av undantaget från skatteplikt.

Yrkesmässig verksamhet

Omsättning av en periodisk publikation som inte omfattas av undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML är skattepliktig. Detta medför dock inte automatiskt att skattskyldighet föreligger för omsättningen. Skattskyldighet förutsätter att även kravet på yrkesmässighet är uppfyllt (se avsnitt 8).

När en allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund i sådan verksamhet som omfattas av särbestämmelsen i 4 kap. 8 § ML omsätter medlemsblad till andra än medlemmar är omsättningen i sig skattepliktig. Skattskyldighet uppkommer emellertid inte med hänsyn till att deras verksamhet i allmänhet anses utgöra verksamhet som inte räknas som yrkesmässig.

Nedan följer en redogörelse över undantagen från skatteplikt inom massmedieområdet. En sammanställning över undantagen finns i bilaga 17.

31.1.1 Medlemsblad och personaltidningar

3 kap. 13 § ML

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar är enligt 3 kap. 13 § ML undantaget från skatteplikt i följande fall

- när publikationen tillhandahålls utan ersättning,
- när publikationen tillhandahålls utgivaren mot ersättning,
- när publikationen tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning.

Undantaget gäller även när en publikation förs in till landet för att tillhandahållas på motsvarande sätt som ovan nämnts.

SKV anser att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att en sådan publikation utges av ett serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar sin karaktär av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen ska vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja.

Det finns inte något krav på att publikationen ska innehålla en viss mängd redaktionell text. Publikationen kan därför bestå enbart av sammanställningar av resultat, prisnoteringar eller kommande arrangemang. Om publikationens innehåll huvudsakligen består av annonser betraktas den som annonsblad och inte som medlemsblad.

När ett periodiskt medlemsblad eller en periodisk personaltidning av utgivaren säljs till annan än medlem eller anställd t.ex. en återförsäljare är omsättningen skattepliktig. Det samma gäller vid all annan omsättning. Sker omsättningen i yrkesmässig verksamhet inom landet ska ersättningen beläggas med moms. Hela den tryckta upplagan är dock alltid skattefri vid leveransen till utgivaren. Beträffande undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter se 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML och vidare under avsnitt 31.1.3.

Okvalificerat undantag

Undantaget i 3 kap. 13 § ML är ett s.k. okvalificerat undantag och ger därför inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

Förhandsbesked

I det följande redovisas några avgöranden där undantaget i 3 kap. 13 § ML har prövats.

RÅ 1989 not. 278

Föreningen FAR/SRS:s servicebolag hade som ändamål att tillhandahålla information på revisions-, redovisnings- och skatteområdena samt angränsande områden för i första hand FAR- och SRS-medlemmarnas och deras anställdas behov. Denna information lämnades i bolagets publikation FAR/SRS Info vilken utkom i lösbladssystem ca 20 gånger per år. Med hänsyn till syftet med publikationens utgivande samt publikationens innehåll ansågs den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskild ersättning för internt bruk i medlemmens verksamhet, vara undantagen från moms.

RSV Im 1976:24

Försäljning av en viss del av upplagan av en medlemstidning till medlemmar, vilka sedan sålde tidningen vidare till allmänheten, ansågs av RR inte vara ett sådant tillhandahållande till medlem som är undantaget från skatteplikt. Moms skulle följaktligen tas ut på den delen av upplagan.

RSV 1972:32.2

En publikation som gavs ut för kommunmedlemmars information ansågs inte utgöra medlemsblad.

RSV/FB Im 1980:7

En av en finsk förening i Sverige utgiven tidskrift som delades ut gratis till finska hushåll ansågs utgöra medlemsblad. Tidskriften innehöll bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter.

RSV 1972:41.4

En tidskrift utgiven av ett landsting i en upplaga av cirka 20 000 ex., varav 14 000 ex. distribuerades till personalen, ansågs

utgöra personaltidning.

Förhandsbesked: Försäsongs-nummer, matchtidning

En idrottsförening gav ut dels ett s.k. försäsongsnummer och dels matchtidningar. Försäsongsnumret utgavs en gång per år och innehöll allmän information om föreningen och dess verksamhet under den kommande säsongen medan matchtidningen utgavs inför A-lagets hemmamatcher och innehöll uppgifter om laguppställningar och annan information med anknytning till den aktuella matchen. Med hänsyn till de skillnader som förelåg mellan försäsongsnumret och matchtidningen var de enligt SRN:s mening att anse som i förhållande till varandra fristående publikationer. Eftersom försäsongsnumret utkom endast en gång per år var inte publikationen att anse som periodisk och omfattades därför inte av något av undantagen från skatteplikt i GML motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Vad gällde matchtidningen, ansåg SRN att den, med hänsyn till innehållet och distributionssättet, närmast var att anse som ett programblad. Den vände sig inte i första hand till föreningens medlemmar och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller matchtidningen ansågs därför omfattas av undantag från skatteplikt motsvarande 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt 3 kap. 19 § 1 st. 1 och 2 p. ML. Förhandsbeskedet överklagades inte.

Förhandsbesked: Gratis utdelning

SRN har i ett förhandsbesked 1997-10-21 ansett att ett periodiskt medlemsblad inte miste sin skattefrihet för framställningen för någon del av upplagen, när den utökades väsentligt för att delas ut gratis till andra än medlemmar. Framställningen av hela upplagen omfattades ändock av undantaget enligt 3 kap. 19 § 1 st. ML. Enligt nämnden går inte publikationens karaktär av medlemsblad förlorad därför att den delas ut gratis i stor omfattning till andra än medlemmar.

I ett förhandsbesked 1997-12-16 har SRN ansett att den aktuella publikationen omfattades av undantaget för medlemsblad. Publikationen gavs ut av en sammanslutning av bostadsrättsföreningar, mot ersättning till medlemmar och gratis till andra, och innehöll information om förhållanden som berörde de boende och reportage om olika aktiviteter i föreningarna.

Förhandsbesked: Jubileumsbok

I ett förhandsbesked 1999-11-24 har SRN prövat frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening, som även gav ut ett periodiskt medlemsblad, omfattades av undantaget för periodiska medlemsblad. SRN ansåg att boken inte omfattades av nämnda undantagsbestämmelser. SRN anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande till varandra. Nämnden konstaterade därefter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast

en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av undantaget från skatteplikt och därav följde att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML var tillämpligt. En andra fråga gällde om det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av boken skulle medföra att föreningens verksamhet var ett anse som yrkesmässig. SRN besvarade även den frågan nekande.

Förhandsbesked: Almanacka i medlemsblad

I ett annat förhandsbesked har SRN 2000-03-28 prövat frågan om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Omständigheterna var i huvudsak följande: ”Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna.” SRN gjorde följande bedömning. ”Den omständigheten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret skall anses som en särskilt utgiven publikation. Den skall därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap 13 § ML. Därav följer också att tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning”.

RR-dom: Krav på medlemsförhållande

I ett förhandsbesked 2002-09-20 har SRN bedömt att en tidskrift som utges av ett allmännyttigt bostadsbolag och tillhandahålls de boende inte är ett sådant periodiskt medlemsblad som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. SRN ansåg att en grundläggande förutsättning för att undantaget ska bli tillämpligt är att det föreligger ett medlemsförhållande. Den förutsättningen var inte uppfylld i det aktuella ärendet. RR har i dom 2003-12-19 (mål nr 5917-2002) fastställt förhandsbeskedet. Förhandsbeskedet visar att undantaget för periodiska medlemsblad ska ges en restriktiv tolkning.

31.1.2 Organisationstidskrifter

Enligt 3 kap. 14 § ML undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter från skatteplikt.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning,

och som väsentligen framstår som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktions- eller arbetshindrade medlemmar.

För att en publikation ska undantas från skatteplikt fordras alltså dels att sammanslutningen har ett visst syfte, dels att publikationen framstår som ett organ för sammanslutningen. Undantaget gäller både svenska och utländska publikationer.

Idrottsligt ändamål

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. En av en supporterförening utgiven publikation har undantagits från skatteplikt.

Försvarsfrämjande ändamål

Som en försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast en sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

RSV Im 1974:30a Religiöst ändamål

En publikation som gavs ut av en församling i Svenska kyrkan ansågs utgöra ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål.

Politiskt ändamål

Med politiskt ändamål avses i första hand den i opinionsbildande syfte bedrivna partipolitiska tidskriftsdebatten. Ett politiskt förbund som inte hade låtit registrera sig i samband med allmänna val och i övrigt inte uppträtt som politiskt parti fick inte sin tidning undantagen från skatteplikt (RÅ 84 Aa 132). En tidskrift som gavs ut av en lokalorganisation inom ett parti undantogs däremot från skatteplikt. Samma bedömning gjordes avseende ett organ för en organisation som har låtit registrera sig som parti vid ett kommunalval. Se även RSV Im 1974:30 b.

Miljövårdande ändamål

Med miljövårdande ändamål avses ett direkt miljövårdande intresse. Sammanslutningar som endast indirekt har en anknytning till miljövård, t.ex. en sammanslutning med medicinsk och läkarvetenskaplig inriktning, utgör inte en sådan sammanslutning som avses i 3 kap. 14 § ML.

Det förhållandet att en publikation utges av en särskild stiftelse, en annan juridisk eller fysisk person utgör inte hinder för skattefrihet. Det avgörande är om tidningen är ett organ för en sammanslutning med ett sådant syfte som anges i 3 kap. 14 § ML.

Det bör observeras att undantaget för organisationstidskrifterna, till skillnad mot medlemsbladen och personaltidningarna, gäller i

fråga om allt tillhandahållande, dvs. även vid omsättning i den allmänna handeln. Undantaget omfattar även införsel.

Okvalificerat undantag

Undantaget enligt 3 kap. 14 § ML är i likhet med undantaget i 3 kap. 13 § ML okvalificerat, dvs. det ger inte rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML.

31.1.3 Tjänst avseende framställning

3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML

Omsättning av tjänst som avser framställning av enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML skattefria periodiska publikationer är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även distribution av upplagan och andra åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen. Med framställning förstås mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet. Med åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen förstås tekniska s.k. kringtjänster som t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport av upplagan. Undantaget omfattar även införande eller ackvisition av annonser enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML.

Tjänsten ska tillhandahållas utgivaren

En förutsättning för att undantaget för framställnings- och kringtjänster ska bli tillämpligt är att tjänsten tillhandahålls utgivaren av den skattefria publikationen.

Kvalificerat undantag

Undantaget är kvalificerat, dvs. det innebär rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 11 § ML.

Äldre tillämpning

För tid före 2003 var undantaget tillämpligt endast då tjänsten tillhandahölls av den som var att betrakta som framställare. Med framställare har förståtts den som teknisk-fysiskt utför framställningstjänster. I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2001 not. 18, ansåg RR att ett bolag som samordnade tjänster avseende produktion av en skattefri publikation inte var att betrakta som framställare eftersom bolaget inte utförde teknisk-fysiska framställningstjänster

Lagändring 2003-01-01

Genom lagändring 2003-01-01 har bestämmelsens tillämpning utvidgats så att det inte endast är den tekniske framställaren som kan tillhandahålla skattefria framställnings- och kringtjänster. Även ett företag som endast samordnar tjänster vid produktion av en skattefri publikation, t.ex. genom upphandling av tjänster från underentreprenörer, kan omfattas av undantaget. Undantaget omfattar även företag som endast tillhandahåller s.k. kringtjänster. Som framgår ovan är en förutsättning att tjänsterna tillhandahålls direkt till utgivaren. Syftet bakom lagändringen är att utgivaren inte ska belastas med moms vid den tekniska framställningen av publikationen och att skattesituationen inte ska styras av vem som tillhandahåller tjänsten, se prop. 2002/03:5 s. 40. Av uttalanden i propositionen s. 42 framgår vidare att lagändringen inte är avsedd

att ändra innebörden i begreppen framställningstjänst och kringtjänst. Den tolkning av begreppen som tidigare utvecklats i praxis gäller således fortfarande.

Exempel

AB X får i uppdrag av en ideell förening att samordna framställningen av ett periodiskt medlemsblad som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 13 § ML. AB X upphandlar olika tjänster såsom layout, tryckning av upplagan, anskaffning av annonsörer samt transport och distribution av upplagan från olika underentreprenörer. Det företag som anskaffat annonsörer fakturerar AB X utan moms eftersom tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Övriga underentreprenörer fakturerar med moms. AB X som tillhandahåller sina tjänster direkt åt utgivaren fakturerar utan moms eftersom undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML är tillämpligt. Enligt 10 kap. 11 § 1 st. ML har AB X rätt till återbetalning av ingående moms.

Om föreningen i stället väljer att själv upphandla layout, tryckning, anskaffning av annonsörer, transport och distribution från olika företag så kan även dessa företag tillhandahålla sina tjänster skattefritt. Undantaget i 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML blir tillämpligt för annonsförmedlingen och 3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML blir tillämpligt på de tjänster som avser layout, tryckning, transport och distribution.

RÅ 1995 not. 392 och 393 Omsättning av vara

RR ansåg i RÅ 1995 not. 392 och not. 393, avseende överklagade förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig på bolag som åtagit sig att mot ersättning i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktion av publikationer, såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Bolagen fick anses tillhandahålla utgivarna färdiga produktioner och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde därför omsättning av vara enligt 3 kap. 13 § ML. Redan av detta skäl, ansåg RR, var den av bolagen åberopade 3 kap. 19 § ML inte tillämplig. Eftersom den åberopade bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML inte var tillämplig saknade bolagen rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML medför som framgår ovan inte rätt till sådan återbetalning.

31.1.4 Annonsering

3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML

Omsättning av tjänst som avser införande eller ackvisition (= anskaffning/förmedling) av annons i en skattefri periodisk publikation är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML. Detta gäller även för den del av upplagan av ett medlemsblad eller av en personaltidning som säljs till utomstående. Undantaget gäller även annonsering i kassettidning.

31.2 Program och katalog

3 kap. 18 § ML

Enligt 3 kap. 18 § ML undantas från skatteplikt omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Museer och andra, vars omsättning är helt eller delvis skattefri, blir följaktligen i motsvarande mån inte skattskyldiga för sin omsättning av program och kataloger.

Enligt 3 kap. 19 § 2 st. ML undantas från skatteplikt även omsättning av tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 3 kap. 18 § ML. Däremot undantas inte omsättning av tjänster som avser ackvisition (= anskaffning/ förmedling) av annonserna.

Undantaget gäller omsättning i utgivarens verksamhet. Ett tryckeri ska således alltid ta ut moms vid leverans av en tryckt upplaga av ett program eller en katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skatteplikt föreligger för import och gemenskapsinterna förvärv (GIF) av program eller katalog som avses i 3 kap. 18 § ML.

Skattskyldigheten för Sveriges Radios programtidning Röster i Radio TV har varit föremål för prövning i två förhandsbesked (RSV/FB IM 1983:10 och RÅ 1991 not. 234). Inte i något fall ansågs programtidningen medföra skattskyldighet. Skattefriheten ansågs även omfatta programtablåer över ”kabel och satellit-TV” även om denna verksamhet medförde skattskyldighet.

SRN motiverade sitt beslut i RÅ 1991 not. 234 på följande sätt:

> Vart och ett av de tre insända numren av tidningen Röster i Radio TV omfattar ca 80 sidor. Varje nummer upptar 30 sidor programtablåer över Sveriges Radiokoncernens utsändningar på radio och TV för den aktuella veckan medan 14 sidor innehåller programtablåer för ”Kabel & Satellit-TV”, inbegripet dansk och norsk TV. I övrigt innehåller numren bl.a. artiklar med anknytning till Sveriges Radiokoncernens sändningar, några fristående artiklar utan

speciell programanknytning samt annonser och ett par korsord. Utöver att de i ärendet ingivna numren av tidningen Röster i Radio TV innehåller programtablåer över vissa utomstående företags utsändningar skiljer sig inte innehållet i tidningen på något mer påtagligt sätt från innehållet i de nummer av tidningen som förelåg till bedömning i det tidigare förhandsbeskedsärendet. Denna utökning av antalet programtablåer föranleder inte nämnden till annat ställningstagande än det som kommit till uttryck i förhandsbeskedet den 15 april 1982. Sveriges Radio AB är således inte skattskyldigt till mervärdeskatt för utgivningen av tidningen Röster i Radio TV, utformad som de i ärendet ingivna numren 34–36/89 av tidningen.

RR gjorde ingen ändring (RÅ 1991 not. 234).

Matchtidning innehållande laguppställningar m.m. utgiven av en idrottsförening inför varje tävlingstillfälle har av SRN ansetts utgöra programblad och inte en periodisk publikation. Fallet behandlas närmare i avsnitt 31.1.1 ovan.

31.3 Radio och TV

3 kap. 20 § ML

Undantaget gäller verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften. Undantaget har i prop. 1989/90:11 (s. 95) motiverats med bolagens ställning som public-serviceföretag och med sättet för finansieringen.

Kabel- och betal-TV-företagens verksamhet omfattas inte av undantaget. De avgifter de tar ut av kunderna medför därför skattskyldighet.

I prop. 1989/90:111 har angetts att radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av närradiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram inte är yrkesmässig, varför skattskyldighet till moms inte föreligger. Uttalandet ska ses mot bakgrund av att närradioverksamhet och rundradiosändningar vid den tidpunkten i princip var bidragsfinansierade samt att det fanns begränsningar i rätten att använda kommersiell reklam (SOU 1989:35, s. 173). Radio- och televisionsverksamhet som finansieras med hjälp av reklam eller abonnemangsavgifter medför i de flesta fall skattskyldighet. Lagarna i fråga har ersatts av Radio- och TV-lagen (1996:844).

32 Serveringstjänster

32.1 Allmänt

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal, dvs. en därför iordningställd lokal eller plats (se prop. 1991/92:50 s. 14).

Skattesatsen för omsättning av serveringstjänster är 25 %.

RSV S 1995:20

RSV har utfärdat rekommendationer om moms för serveringstjänster (RSV S 1995:20).

EG-dom: Restaurangverksamhet

EG-domstolen har i samband med Faaborg-Geltingmålet (C-231/94) angående beskattningsland även kommit in på vad som karaktäriserar en restaurangverksamhet. Domstolen uttalade i punkt 13 att en restaurangverksamhet är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. I punkt 14 sammanfattar domstolen och uttalar att restaurangverksamhet således kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen.

Serveringsvara

En förutsättning för att en omsättning ska ses som en serveringstjänst är att det är en serveringsvara som tillhandahålls. RSV har lämnat följande rekommendationer:

> Med serveringsvara bör förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel bör ha samma innebörd som i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för tobaksvaror. Som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.

Serveringslokal

Av definitionen för serveringstjänst framgår att serveringsvaran ska tillhandahållas i en serveringslokal. RSV har lämnat följande rekommendationer:

> Som serveringslokal bör anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck skall intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal.
>
> Som serveringslokal bör anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal.
>
> Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.

Dricks, serverings-avgift

RSV har i en skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120, uttalat att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften anses som en ersättning som faller utanför ML:s regler. Som stöd härför åberopas EG-domen C-16/93, Tolsma. I sammanhanget nämns i skrivelsen att annorlunda gäller beträffande serveringsavgift. Avgiften inkluderas vanligtvis i priset. Om avgift i stället debiteras särskilt ska den ändock ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten. Av EG-dom C-404/99, kommissionen mot republiken Frankrike, framgår att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala dvs. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten.

32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning

I en serveringsverksamhet kan det uppstå svårigheter när det gäller gränsdragningen mot försäljning av livsmedel, som beskattas med en lägre skattesats, t.ex. vid försäljning av s.k. hämtmat och vid leveranser av färdiglagad mat. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Hämtmat

> För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal skall anses som omsättning av livsmedel bör varan tillhanda-

hållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen inte skall ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen skall ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen skall anses som en varuförsäljning.

Serveringstjänster/ Matvaruleveranser

Beträffande matvaruleveranser har RSV lämnat följande rekommendationer:

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.

Förhandsbesked: Livsmedel eller serveringstjänst

SRN har i ett förhandsbesked 2002-06-10 ansett att ett restaurangföretags tillhandahållande av lunchmat till bolagets anställda utgör serveringstjänst och inte omsättning av livsmedel. Maten levererades till en personalmatsal i kantiner. Personalen försåg sig själv med mat, hämtade porslin, bestick m.m. och plockade också in använt porslin i utställda diskkorgar. Någon serveringsinsats skedde inte från arbetsgivarens sida. SRN fann vidare att bolagets tillhandahållande av serveringstjänst till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten medför uttag av tjänst. För beräkning av beskattningsunderlaget konstaterade nämnden att samtliga fasta och löpande kostnader som är hänförliga till tjänsten ska beaktas och fann att med dessa kostnader avses såväl direkta som indirekta kostnader oavsett om de belagts med moms eller inte. Förhandsbeskedet har överklagats och RR har 2003-09-17, mål nr 4485-2002, beslutat att hos EG-domstolen inhämta förhandsavgörande beträffande tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet för att avgöra om dessa bestämmelser utgör hinder mot att i enlighet med nationell rätt, som uttag beskatta tillhandahållanden till underpris och därmed medför att

beskattningsunderlaget ska bestämmas enligt artikel 11 A.1 a till det faktiska vederlaget.

I ett annat förhandsbesked 2003-02-27 har SRN ansett att den i ansökan bedrivna verksamheten var att anse som lunchrestaurangverksamhet och att moms skulle tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget. Bolaget bedrev restaurangverksamheten företrädesvis i form av personalserveringar på olika platser. Bolaget tillagade mat i uppdragsgivarens kök, ställde ut kantiner med mat på särskilda serveringsbord där det även fanns måltidstryck, sallad och bröd. De anställda åt sin lunch vid bord som ställts upp i närheten av serveringsborden i ett gemensamt utrymme i anslutning till uppdragsgivarens entré. Bolagets personal tog emot betalning och svarade för diskning.

32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden

Vid gemensam ersättning för skilda tjänster ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. En sådan uppdelning ska göras även när skatt tas ut med olika procentsatser. Jfr 7 kap. 7 § ML.

Konserter m.m.

Vid gemensam ersättning för servering och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska moms för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

Förhandsbesked: Entré till musikrestaurang

Frågan hur musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har 1992 bedömts i ett förhandsbesked. Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. SRN uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgör något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 %. Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML.

Hotelltjänster

Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska en uppdelning göras av ersättningen. RSV har lämnat följande rekommendationer:

> Oavsett om förtäringen tillhandahålls i frukostmatsal eller annan serveringslokal, eller om den serveras på hotellrum bör den delen av ersättningen som belöper på förtäringen

beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning.

Förhandsbesked: Hotellfrukost

SRN har i ett förhandsbesked 1998-10-11 meddelat att moms ska tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost. Sökanden, ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost eller att få en reducering av rumspriset om man avstod från frukosten. SRN motiverade sitt ställningstagande med att tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt ska således enligt 7 kap. 1 § 1 st. jämfört med 7 § 2 st. ML tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten. RR fastställde i dom 2001-07-05 (RÅ 2001 ref. 69) förhandsbeskedet.

Personbefordran

Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske. RSV har lämnat följande rekommendationer:

> En uppdelning bör inte göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som anses utgöra ett underordnat led till personbefordran.

Förhandsbesked: Förtäring ingår i paketpris

Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas från momssynpunkt har 1994 bedömts i ett förhandsbesked 1994-06-23 av SRN. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med den för personbefordran eller hotellrumsuthyrning tillämpliga skattesatsen 12 procent. Skälet härför skulle vara att förtäringen utgjorde ett underordnat led till resan. SRN ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatten skulle tas ut med 21 procent, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen.

Angående vinstmarginalbeskattning av resetjänster, se avsnitt 33.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg

utan att verksamheten kunde jämställas med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

32.4 Kost åt personal

Sammanfattningsvis kan sägas att tillhandahållande av kost åt egen personal i princip – med ett undantag för nedan berörda 30 000 kronorsgräns – ska föranleda skattskyldighet. Omsättningen beräknas därvid antingen utifrån uppburen ersättning eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera. Skattskyldighet föreligger då oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet för moms eller ej. Detta gäller även statlig och kommunal verksamhet. Undantaget i 3 kap. 29 § ML omfattar kommunernas uttag för eget behov. Fri eller subventionerad kost åt kommunanställd personal är inte ett sådant uttag för kommunens eget behov.

30 000 kr-gränsen

Om arbetsgivaren bedriver en verksamhet i övrigt som inte till någon del medför skattskyldighet för moms eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Att verksamheten då anses som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet framgår av 4 kap. 2 § ML.

Marknadsvärde

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av SKV årligen fastställda schablonvärdet för fri kost.

Personal

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam. I fråga om verksamhet som bedrivs av staten eller en kommun räknas hit personal vid andra statliga myndigheter respektive andra verk och inrättningar i kommunen.

Fri eller subventionerad kost

Det är vanligt att en arbetsgivare på ett eller annat sätt subventionerar de anställdas kost eller att han tillhandahåller kosten utan kostnad för de anställda.

Fri eller subventionerad kost utlöser alltid en skatteeffekt hos den anställde vid inkomsttaxeringen. SKV fastställer årligen ett schablonbelopp som motsvarar det allmänna saluvärdet av kosten. Detta värde inkluderar moms. Om den anställde betalar ersättning som understiger det allmänna saluvärdet ska han inkomstbeskattas för skillnadsbeloppet.

Arbetsgivare som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska uttagsbeskattas för tillhandahållande av fri eller subventionerad kost åt sin personal. Detsamma gäller för en arbetsgivare, vars ordinarie verksamhet inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML, om marknadsvärdet för tillhandahållandet av kost, inkl. eventuell subvention, överstiger 30 000 kr för beskattningsåret.

En arbetsgivare som tillhandahåller kost åt sin personal genom t.ex. måltidskuponger från en restaurang, som inte är egen personalservering, ska inte uttagsbeskattas för tillhandahållandet och har ingen avdragsrätt för ingående moms i erhållen faktura. En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetsgivaren tillhandahållit en tjänst åt sin personal, dvs. i personalservering i egen regi. För den anställde är det däremot fråga om en förmån som ska beskattas vid inkomsttaxeringen.

Personalvårds-förmån

Vad som utgör skattefri personalvårdsförmån vid inkomsttaxeringen ska inte uttagsbeskattas enligt ML. RSV har lämnat följande rekommendationer (RSV S 1995:20):

> ”Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 32 § 3 e mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL), bör inte hänföras till kost åt personal som skall uttagsbeskattas enligt ML. Detsamma bör gälla representationsmåltider, jfr anvisningspunkt 1 till 20 § KL”.

Tidigare bestämmelser i 32 § 3 e mom. KL respektive anvisningspunkt 1 till 20 § KL återfinns numera i 11 kap. 11 § respektive 16 kap 2 § IL.

Beskattnings-underlag

Beskattningsunderlaget är det belopp som de anställda betalar för kosten. Om ersättningen understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten ska uttagsbeskattning ske för mellanskillnaden. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren är skattskyldig för sin ordinarie verksamhet, om han bedriver serveringsverksamhet eller om han är skattskyldig enbart för tillhandahållandet av kost åt sin personal.

32.4.1 Underlag för uttagsbeskattning

Före 1995 relaterades subventionerad kost till marknadsvärdet på samma sätt som tillämpas vid inkomstbeskattningen. Numera ska uttag endast anses ha skett om ersättningen för omsättningen understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (2 kap 5 § jämte 7 kap. 3 § 1 st. 2 b p. ML). Det är således samtliga direkta och indirekta kostnader för att tillhandahålla måltiden som ska inräknas. Detta framgår också av ovan under avsnitt 32.2 kommenterade förhandsbesked, 2002-06-10. Skillnaden jämfört med

tidigare och med inkomsttaxeringen är att underlaget för uttagsbeskattning enligt ML är ett belopp exkl. vinst.

Serveringsföretag

RSV har i RSV S 1995:20 lämnat följande rekommendationer:

> För företag som bedriver utåtriktad serveringsverksamhet (serveringsföretag) bör beskattningsunderlag för fri eller subventionerad kost åt personal bestämmas med utgångspunkt i marknadsvärdet minskat med försäljningsvinsten, dvs. i princip självkostnaden.

Andra företag

Beskattningsunderlaget för fri eller subventionerad kost åt personalen utgör den kostnad arbetsgivaren haft för att tillhandahålla serveringstjänsten i egen personalservering. I beskattningsunderlaget ingår såväl direkta som indirekta kostnader.

32.4.2 Vissa specialfall

Vårdpersonal m.m.

I vissa fall sker varken förmånsbeskattning eller uttagsbeskattning då kost tillhandahålls utan vederlag eller till reducerat pris. Detta gäller när kost tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställde erlägger betalning som vederlag för kosten ska momsen anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren.

Måltidskuponger m.m.

Måltidskuponger är i allmänhet att anse som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Om de säljs av den som tillhandahåller kost får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som för annan förtäring i ett antal restauranger utgör inte skattepliktigt tillhandahållande av kost. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Arbetsgivarens förvärv av kuponger medför ingen avdragsrätt för ingående moms, eftersom säljaren inte ska redovisa utgående moms på kupongvärdet.

Entreprenörer/ Subvention till entreprenörer

Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för tillhandahållandet. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans serveringsrörelse. Hur andra bidrag eller ersättningar från arbetsgivaren ska behandlas får bedömas i varje enskilt fall.

Även för det fall ersättning från arbetsgivaren bedöms utgöra skattepliktig omsättning för entreprenören är den ingående momsen inte avdragsgill hos arbetsgivaren. Ersättningen får, såsom exempelvis tillhandahållande av måltidskuponger, ses som en löneförmån som inte leder till uttagsbeskattning hos arbetsgivaren utan en förmånsbeskattning hos den anställde.

I en dom 1997–11–20 (mål nr 813–814–1996) avseende redovisningsperioderna nov–dec 1991 och nov–dec 1992 har KR i Stockholm prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående moms avseende utbetald ersättning till entreprenör för personalmat. KR har funnit att utgivna belopp inte kan anses hänförliga till sökandebolagets skattepliktiga verksamhet, byggnadsrörelse. KR ansåg att det i allt väsentligt rör sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion. KR har vidare anfört att ”ersättning som ges till en entreprenör på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av en skattepliktig vara eller tjänst, inte heller kan anses ingå i den momspliktiga omsättningen hos mottagaren (jfr kammarrättens dom 1996-02-29 i mål nr 10875–79–1994). Detta medför, med beaktande av den starka reciprocitet som präglar mervärdesbeskattningen, att utbetalaren i ett sådant fall inte har rätt att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på grundval av vad som utgivits. Det vill synas som om ifrågavarande ersättning haft en sådan generell karaktär som nyss sagts. Även från denna utgångspunkt får därför beslutet att vägra bolaget avdrag för ingående moms belöpande på utbetalda belopp anses vara befogat”.

Ett bolag som bedrev momspliktig verksamhet har enligt dom i KR i Sundsvall 2003-11-25, mål nr 250-02, vägrats avdrag för ingående moms avseende kostnader hänförliga till restaranglokaler som kostnadsfritt upplåts till fristående entreprenör som i sin tur bedrev restaurangverksamheten.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1993 att ersättningen från arbetsgivaren till entreprenören avsåg tillhandahållanden av skattepliktiga serveringstjänster. I det aktuella fallet hade arbetsgivaren garanterat restaurangföretaget full kostnadstäckning i rörelsen och betalade även månadsvis entreprenörsersättning att täcka administrativa kostnader inklusive handelsvinst.

KR i Stockholm ansåg i en dom 1996-02-29, mål nr 10875–79-1994, avseende tidsperioderna 1985–1989, att det belopp som en förening i egenskap av entreprenör erhållit från en arbetsgivare för att täcka underskott i föreningens restaurangverksamhet inte var att anse som vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster. KR uttalade därvid bl.a. följande: ”För att nämnda belopp skall räknas

in i föreningens till moms skattepliktiga omsättning synes i princip böra krävas att utgivandet är förenat med sådana villkor att ifrågavarande belopp kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Vad som förekommit i målet ger inte stöd för antagande att de utgivna beloppen beräknats på grundval av antalet serverade måltider eller någon annan omsättningsrelaterad grund. Kammarrätten finner att tillräckliga skäl för att hänföra beloppen i fråga till vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster inte visats föreligga".

KR ansåg således att det var en bevisfråga huruvida beloppet kunde anses utgöra ersättning för tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster. Rättsfallet är därför inte jämförbart med förhandsbeskedet från 1993 och kan därför inte heller anses vara motstridigt mot förhandsbeskedet.

Om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag enligt ML ur arbetsgivarens verksamhet. De kostnader som arbetsgivaren har för dessa tillhandahållanden utgör inte förvärv för hans skattepliktiga verksamhet. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag till denne. Bidraget motsvaras inte av en motprestation från entreprenören till arbetsgivaren. Fråga är således inte om någon omsättning. Entreprenören ska inte redovisa någon moms på värdet av subventionen. Arbetsgivaren har inte avdragsrätt för ingående moms avseende kostnader för lokalen eller inventarierna då kostnaderna inte kan anses som förvärv för arbetsgivarens verksamhet, jfr 8 kap. 3 § ML. Den subvention som arbetsgivaren indirekt ger till sin personal genom att måltidspriserna kan hållas nere kan inte bli föremål för uttagsbeskattning då arbetsgivaren inte tillhandahållit en tjänst åt sin personal, jfr 2 kap. 5 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

Endags-förrättningar

Det är inte ovanligt att en arbetsgivare vid t.ex. endagsförrättning betalar de faktiska kostnaderna för den anställdes måltid (lunch och/eller middag).

I sådant fall kan arbetsgivaren inte anses ha tillhandahållit kosten i ML:s mening. Skattskyldigheten åvilar därför inte honom utan restaurangföretaget. Även om måltidskostnaden är en vid inkomsttaxeringen avdragsgill kostnad avser den likväl arbetstagarens personliga levnadskostnad. Till följd därav har arbetsgivaren inte, enligt 8 kap. 3 § respektive 10 kap 9–13 §§ ML, avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående moms som debiterats på notan.

Flerdygns-förrättningar

Även vid flerdygnsförrättning gäller i princip att en viss del av den utgift arbetsgivaren har för den anställdes kost är att hänföra till den anställdes personliga levnadskostnader. Därför bör den ingående moms som belöper på denna del av utgiften belasta ett kostnadskonto. Den del av den ingående momsen som kan sägas belöpa på levnadskostnadsökningen är hänförlig till förvärv för verksamheten och berättigar till avdrag i momsredovisningen. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställde bör kunna tillämpas de av SKV fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst.

Representation

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell och dylikt). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets primära verksamhet. Om företaget är skattskyldigt för den verksamheten föreligger avdrags- eller återbetalningsrätt för de aktuella förvärven enligt de allmänna reglerna, jfr 8 kap. 9 § ML. Uttagsbeskattning ska inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.

33 Marginalbeskattning – Resetjänster

33.1 Allmänt

Inom områdena handel med begagnade varor m.m. samt resetjänster infördes fr.o.m. den 1 november 1995 respektive den 1 januari 1996 en ny form av mervärdesbeskattning. Denna nya form bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från avtalat pris för en vara eller en tjänst.

Bestämmelserna innebär att beskattning ska ske av resebyråernas marginal. Begreppet resetjänst används för att beteckna sådana resor som omfattas av marginalbeskattning. Följande två grundläggande förutsättningar gäller enligt 9 b kap. ML för beskattning som resetjänst

Resebyrån ska

1) handla i eget namn (se avsnitt 33.3.1) och
2) som ett led i försäljningen till resenärer antingen förvärva varor och tjänster (t.ex. matpaket eller hotellrum) från andra näringsidkare eller förmedla varorna och tjänsterna för näringsidkares räkning (se avsnitt 33.3.2).

Momsen beräknas enligt den s.k. marginalmetoden, varvid resebyråns marginal exkl. momsen på marginalen är beskattningsunderlag. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som resebyrån tar ut för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo enligt följande

Resenärens pris inkl. marginalskatt	5 000 kr
Avgår:	
Resebyråns kostnader inkl. moms för inköp av t.ex. transport-, hotell- och serveringstjänster, dvs. tjänster som kommer resenären direkt till godo	4 200 kr
Marginal inkl. marginalskatt	800 kr

Principen att beskatta resebyråns marginal, dvs. nettot i stället för hela värdet av en resetjänst, medför också att rätten till avdrag för ingående moms begränsas. Med hänsyn till främst svårigheten att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, anser SKV att marginalen även kan bestämmas schablonmässigt till viss procent av resans pris (se avsnitt 33.4.3).

Skattesatsen är 25 % oberoende av vilken skattesats som annars gäller för de varor och tjänster som ingår i resetjänsten.

Marginalbeskattning inom EG

Bestämmelserna omfattar resetjänster som tillhandahålls inom EG och således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EG gäller inte marginalmetoden. För resor som företas både utom och inom EG tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EG (se avsnitt 33.6.1).

Näringsidkare med avdragsrätt

Det bör noteras att om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, är det valfritt att tillämpa antingen marginalmetoden eller ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.8).

33.2 Definitioner m.m.

33.2.1 Resebyrå

I 9 b kap. ML används begreppet resebyrå. I kapitlets 1 § anges att med resebyrå avses även researrangör.

Med resebyrå eller researrangör bör enligt SKV förstås företag som annat än tillfälligtvis omsätter eller förmedlar resetjänster till resenärer.

I det följande används begreppet reseföretag som en gemensam benämning för resebyrå och researrangör. Att reglerna i 9 b kap. ML normalt inte blir tillämpliga på de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer framgår av avsnitt 33.3.1.

33.2.2 Resetjänst

Allmänt

Begreppet resetjänst används i 9 b kap. ML för att beteckna ett tillhandahållande av en resa på vilket bestämmelserna om marginalbeskattning är tillämpliga. Resetjänsten omfattar varor och tjänster som ett reseföretag tillhandahåller en resenär. Ingår det flera enskilda tjänster (t.ex. transport och logi) som är föremål för marginalbeskattning, ska tillhandahållandet av dessa tjänster anses som omsättning av en enda tjänst.

Av 9 b kap. 1 § ML framgår att bestämmelserna i kapitlet ska tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer. Enligt SKV innebär detta att det i reseföretagets tillhandahållande gentemot en resenär bör ingå ett resemoment för att marginalbeskattning ska kunna ske.

Resetjänstens karaktär

En resa kan betecknas som en resetjänst enligt ML trots att den inte omfattas av lagen (1992:1672) om paketresor. Denna lag omfattar resor som utgörs av arrangemang som har utformats innan avtal träffas med resenären. En paketresa ska enligt lagen om paketresor bestå av transport och inkvartering eller av någon av dessa tjänster i kombination med någon turisttjänst som utgör en inte oväsentlig del av arrangemanget. Detta innebär att ML har ett något vidare tillämpningsområde, eftersom 9 b kap. ML inte innehåller någon begränsning som medför att endast vissa slag av resetjänster faller in under bestämmelserna.

Resemoment

Såsom nämnts ovan bör i en resetjänst alltid ingå ett resemoment i reseföretagets åtagande.

Under förutsättning att de grundläggande förutsättningarna för beskattning som resetjänst (se avsnitt 33.1) föreligger kan, förutom de traditionella charterresorna, följande exempel ges på resor som får anses utgöra resetjänster:

- Så kallade bilpaket, dvs. researrangemang som förutsätter att resenären reser i egen bil och reseföretaget tillhandahåller t.ex. hotelltjänster och färjetransporter (resemomentet).
- Temaresor av skilda slag, t.ex. konferensresor, mässarrangemang, studieresor, intensivspråkkurser, fotbollsresor, golfresor och s.k. weekendpaket.
- Språkresor som avser kortare tid utomlands än en svensk skoltermin. Språkresor (inkl. kurs och uppehälle) som avser språkstudier utomlands, dvs. såväl inom som utom EG, och som sträcker sig över en svensk skoltermin eller ett helt läsår, bör däremot inte anses utgöra en resetjänst utan en utbildningstjänst.

33.2.3 Resenär

Bestämmelserna om marginalbeskattning förutsätter att ett tillhandahållande sker gentemot en resenär. Med resenär bör enligt SKV avses den som själv eller genom någon annan förvärvar en resetjänst. Ett företag kan betecknas som resenär när företaget förvärvar resor till sina anställda.

Kravet på tillhandahållande gentemot en resenär medför att bestämmelserna inte är tillämpliga för t.ex. en researrangör som omsätter en resetjänst till en näringsidkare som i sin tur vidaresäljer den i eget namn till den slutlige konsumenten. Som exempel kan nämnas den situationen att en svensk researrangör köper hotelltjänster eller transporttjänster inom landet och vidaresäljer tjänsterna till en utländsk researrangör. I dessa fall ska således ML:s allmänna bestämmelser tillämpas.

33.3 Förutsättningar för marginalbeskattning

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning (jfr avsnitt 33.1).

33.3.1 I eget namn

Resenärens avtalspart

Ett reseföretag handlar i eget namn om reseföretaget utgör resenärens avtalspart och därigenom har det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären. Resenären har normalt bara en avtalspart och denne ansvarar inom ramen för reseavtalet fullt ut gentemot resenären även om någon annan slutligen ska stå risken för en viss tjänst. Det framgår av betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88, s. 351).

Av 9 § lagen (1992:1672) om paketresor framgår bl.a. att arrangören ansvarar gentemot resenären för vad denne har rätt att fordra till följd av avtalet. Lagen om paketresor har införts och anpassats efter ett EG-direktiv.

Arrangörsansvar

Sammanfattningsvis handlar ett reseföretag i eget namn om reseföretaget har arrangörsansvaret gentemot resenärerna. Utöver det affärsmässiga ansvaret har arrangören också en skyldighet enligt resegarantilagen (1972:204) att ställa säkerhet till Kammarkollegiet. Säkerheten ska motsvara arrangörens ekonomiska åtaganden gentemot resenärerna. Denna omständighet kan ge viss vägledning när arrangörsansvaret ska bedömas.

Den som i egenskap av arrangör för ett researrangemang, oftast s.k. paketresor (jfr avsnitt 33.2.2), säljer detta, antingen själv eller genom att anlita en resebyrå som en förmedlande mellanhand, bör anses handla i eget namn. Ett reseföretag som till en resenär vidaresäljer en resetjänst som företaget har köpt i fast räkning från en arrangör får, enligt SKV, också anses handla i eget namn om reseföretaget har övertagit arrangörsansvaret gentemot resenärerna.

Resebyrå som mellanhand

När en researrangör anlitar en resebyrå endast som mellanhand för att marknadsföra sina researrangemang är det vanligt att betalningen för resan sker genom s.k. direktbetalning. Resenären får då ett inbetalningskort av resebyrån och gör inbetalningen till researrangörens konto. Det förekommer även att resebyrån tar emot betalningen från resenären och ombesörjer insättningen på researrangörens konto. Även i fråga om en resebyrås redovisning av betalningen tillämpas olika rutiner. Ibland redovisas inbetalningarna från resenärerna på ett avräkningskonto, medan de i andra fall behandlas som resultatpåverkande poster i redovisningen. Olika betalningsrutiner och olika sätt att redovisa betalningarna förändrar inte arrangörens affärsmässiga ansvar som säljare i förhållande till resenären. Oberoende av om resebyrån i dessa fall tar emot betalningen från resenären bör resebyrån inte anses förmedla samma resetjänst i eget namn.

En resebyrå har under de förutsättningar som anges i föregående stycke inte möjlighet att påverka resetjänstens pris. Prissättningen görs av researrangören, och resebyrån uppbär provision enligt avtal med researrangören för sin förmedlingstjänst. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger för resebyråns förmedlingsprovision får i stället göras med stöd av ML:s allmänna bestämmelser.

Resebyrås egna researrangemang

Ett reseföretag som tillhandahåller hela arrangemang på beställning i samband med t.ex. konferenser (resa, hotell, konferensutrymme och meny) bör enligt SKV anses handla i eget namn, under förutsättning att reseföretaget har en självständig prissättning och inte endast vidaredebiterar förmedlingen. I dessa fall framstår reseföretaget som arrangör i förhållande till resenären och har det affärsmässiga ansvaret. En omständighet som kännetecknar dessa arrangemang och som skiljer dem från t.ex. en resebyrås biljettbeställning är att reseföretaget i allmänhet lämnar skriftliga offerter till kunden.

Resebyrås biljettbeställning

Reseföretag som för en resenärs räkning endast beställer biljetter på t.ex. flyg eller reserverar hotellrum, övertar närmast resenärens roll som beställare. Reseföretagen kan vanligen boka rum på vilket hotell som helst efter kundens önskemål. Reseföretaget utfärdar ofta biljetterna på skrivare som direkt eller indirekt är anslutna till de företag som säljer transporttjänsterna eller hotelltjänsterna. Provisioner enligt i förväg uppgjorda avtal utgår från dessa företag till reseföretagen. För t.ex. flygbolagens del fungerar reseföretagen i dessa fall på motsvarande sätt som handelsagenter på varuområdet. De agerar således inte i eget namn utan i huvudmannens, som har det direkta ansvaret gentemot resenären. Bedömningen bör enligt SKV vara densamma oberoende av om beställningen avser en enstaka biljett eller flera biljetter för en grupp av resenärer

och oberoende av vem som uppbär likviden för resan.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför således att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa ML:s allmänna bestämmelser för uppburna förmedlingsprovisioner i stället för marginalmetoden för resebyråverksamhet (jfr avsnitt 33.6.3).

Om reseföretaget i stället övertar det affärsmässiga ansvaret gentemot resenären och upprättar ett eget resedokument och tillämpar en självständig prissättning, bör reseföretaget enligt SKV:s uppfattning anses handla i eget namn. Detta bör enligt SKV:s uppfattning gälla även vid försäljning av s.k. seat only (flygstol) till en resenär, dvs. endast transporttjänsten i ett paketresearrangemang.

Förhandsbesked: Seat only

RR har i dom 2003-06-17 (RÅ 2003 ref. 32) ändrat ett förhandsbesked som avsåg ett företags tillhandahållande av enbart flygbiljett, s.k. seat only. Företaget sålde flygresor och charterresor till olika resmål. Frågeställningen gällde om tillhandahållandet av seat only utgjorde omsättning av en resetjänst enligt 9 b kap. ML, dvs. en omsättning som ska marginalbeskattas. Biljetterna var av två slag. RR konstaterade att de båda slagen av biljetter skiljde sig åt i några avseenden. Den väsentligaste skillnaden ansåg RR vara att det, enligt vad företaget upplyst, var företaget som var kundens motpart när det gällde det ena slaget av biljetter och flygbolaget som var kundens motpart när det gällde det andra slaget av biljetter. RR fann att det innebar att företaget handlade i eget namn i det första fallet och i annans namn i det senare fallet. Företaget skulle således tillämpa marginalmetoden enligt 9 b kap. ML endast i det fall företaget utgjorde kundens motpart.

RR ansåg sig ha stöd av EG-domen C-163/91, Van Ginkel m.fl., i vilken – angående rekvisitet att resebyrån ska handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn ska tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Förhandsbesked: Kurs i utlandet

RR ansåg i ett förhandsbesked (RÅ 1997 not. 82) att ett utbildningsföretag som arrangerade en utlandskurs inte skulle tillämpa marginalmetoden för resetjänster. Förutom själva kurskostnaden fick kursdeltagarna även betala för en resedel (transport, logi och servering). Resedelen hade utförts av en fristående researrangör och det hade framkommit att utbildningsföretaget inte stod som arrangör för kursdeltagarnas resedel utan fungerade som en förmedlande mellanhand mellan kursdeltagarna och researrangören.

RR ansåg att kurserna skulle hänföras till sådant tillhandahållande av information som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML. RR uttalade

avslutningsvis: ”Av detta följer att samtliga i ansökningen angivna tjänster skall beskattas enligt ML:s allmänna regler”.

Eftersom den anlitade researrangören hade arrangörsansvaret för resedelen, handlade således denne i eget namn. SKV:s uppfattning är därför att researrangörens tillhandahållande utgjorde en resetjänst som skulle vara föremål för marginalbeskattning hos honom. Utbildningsföretaget kunde därför inte anses tillhandahålla samma resedel i eget namn, utan förmedlade den bara för researrangörens räkning. Även den eventuella provision som utbildningsföretaget erhöll för denna förmedling, skulle således beskattas enligt ML:s allmänna regler.

33.3.2 Förvärv från andra näringsidkare

Direkt till godo

En annan förutsättning för marginalbeskattning, utöver kravet på att handla i eget namn, är att reseföretagen ska förvärva varor eller tjänster som krävs för reseuppdraget från andra näringsidkare eller förmedla dem för andra näringsidkares räkning. De förvärv som avses är hela prestationer som kommer resenären direkt till godo, dvs. sådant som en resenär konsumerar under en resa, t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller aktiviteter av skilda slag. Däremot hänförs inte till sådana förvärv inköp av varor och tjänster som nyttjas i reseföretagens egen verksamhet, t.ex. inköp av inventarier eller kostnader för lokaler, administration och reklam.

Förvärv av minst en tjänst

Kravet på förvärv från andra näringsidkare bör enligt SKV anses uppfyllt om reseföretaget för en viss resas genomförande köper eller förmedlar minst en tjänst. Notera det tidigare nämnda kravet på att det bör ingå ett resemoment i reseföretagets tillhandahållande för att en resetjänst ska föreligga. Om den enda förvärvade tjänsten utgörs av en transporttjänst, är detta således tillräckligt för att kravet på förvärv från andra näringsidkare ska vara uppfyllt (jfr avsnitt 33.2.2).

Egen transport inkl. färja

Ett bussföretag som endast åtagit sig att transportera sina resenärer i egna bussar från Sverige till t.ex. Danmark förvärvar färjetransporten från en annan näringsidkare. Eftersom förvärvet av färjetransporten är en förutsättning för att bussföretaget ska kunna fullfölja den egna transporttjänsten, anser SKV att marginalbeskattning inte ska ske. Om bussföretaget däremot även tillhandahåller t.ex. hytt eller mat under resan, är förutsättningarna för marginalbeskattning i regel uppfyllda.

33.3.3 Både egna tjänster och förvärv från andra

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster, ska däremot tillämpa ML:s allmänna bestämmelser på omsättningen (jfr prop.1994/95:202 s. 64).

EG-dom: Ändrad tillämpning

Hur en egenproducerad deltjänst, i detta fall en hotelltjänst i reseföretagets eget hotell, som ingår tillsammans med förvärvade tjänster i en resetjänst ska behandlas vid marginalbeskattning, har varit föremål för ett s.k. förhandsavgörande 1998-10-22 i EG-domstolen (EG dom C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin). SKV anser att domen medför att en egenproducerad deltjänst ska avskiljas från en resetjänst och beskattas endast med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser (RSV skrivelse 1999-03-05, dnr 1266-99/100). Detta synsätt avviker från den tillämpning som hittills har gällt i Sverige. Egenproducerade deltjänster har här beskattats enligt samma principer som förvärvade deltjänster.

Egen buss

I EG-domen utgjorde den egenproducerade deltjänsten en hotelltjänst. En i Sverige vanligare kombination är att den egenproducerade deltjänsten är en transporttjänst, medan övriga deltjänster förvärvas från andra näringsidkare. Som exempel kan nämnas en bussresearrangör som transporterar sina resenärer med egna bussar, men hyr hotellrum i fast räkning för resenärerna. Värdet av den egenproducerade transporttjänsten ska då avskiljas från resans totalpris.

ML:s allmänna bestämmelser

Den avskilda egenproducerade transporttjänsten beskattas enbart med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna deltjänst marginalbeskattas således inte alls. Endast den förvärvade deltjänsten, i detta fall hotelltjänsten, marginalbeskattas.

Två metoder

Det värde som ska bestämmas för den egenproducerade deltjänsten när den avskiljs från resans totalpris kan, enligt SKV:s bedömning, beräknas enligt två olika metoder.

Den ena metoden innebär att det pris som resenären faktiskt betalar för den egenproducerade deltjänsten avskiljs från totalpriset. Den andra metoden baseras på den faktiska kostnaden, dvs. vad det kostar att producera den egna deltjänsten. Resans pris proportioneras med reseföretagets faktiska kostnader som utgångspunkt.

Resenärens pris

Vid tillämpning av den förstnämnda metoden, som innebär att resenärens pris för den egenproducerade deltjänsten ska avskiljas, bör det pris som reseföretaget har beräknat för deltjänsten i företagets eget underlag för prissättningen kunna avskiljas från totalpriset. Det förutsätter dock att fördelningen av resans totalpris på de olika deltjänsterna är riktig.

Faktiska kostnader

Den andra metoden förutsätter att företagets faktiska kostnader för att producera den egna deltjänsten bestäms. Från resans totalpris ska därefter avskiljas så stor procentuell andel som den egenproducerade deltjänstens faktiska kostnader utgör av samtliga deltjänsters totala faktiska kostnader. En resenär får t.ex. betala 5 000 kr för en bussresa som reseföretaget genomför med egna bussar. Företagets kostnader för transporten utgör 3 000 kr och kostnaden för upphandlade hotellrum utgör 1 000 kr. Den egna tjänstens kostnader (3 000 kr) utgör då 75 % av samtliga deltjänsters kostnader (4 000 kr). Det innebär i detta fall att 3 750 kr (75 % av 5 000 kr) ska avskiljas från resans totalpris och beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Denna metod, som innebär att reseföretagets faktiska kostnad för en egenproducerad deltjänst måste fastställas, behöver dock inte användas om det är möjligt att identifiera den del av resans pris som resenären betalar för den egenproducerade tjänsten.

33.4 Beskattningsunderlag

33.4.1 Allmänt

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av ett reseföretags marginal. Momsen på marginalen ska dock inte räknas in i ersättningen för resan vid beräkning av beskattningsunderlaget.

Med reseföretagets marginal menas skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten, dvs. resans pris, och reseföretagets kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo. Vid beräkning av marginalen saknar det betydelse om undantag från skatteplikt gäller för omsättning av de underliggande varorna och tjänsterna. Reseföretagen ska oberoende av detta omfattas av marginalbeskattningen.

Med resans pris ovan, menas den del av resans pris som är föremål för marginalbeskattning. Om det i resan ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en egen transporttjänst eller en hotelltjänst i eget hotell, ska värdet av en sådan tjänst avskiljas från resans pris innan marginal- och beskattningsunderlag bestäms enligt marginalmetoden.

Avbeställnings-skydd m.m.

Ersättningen för resetjänsten motsvarar det totala beloppet som ska betalas av den resande, inklusive t.ex. avbeställningsskydd, ombokningsavgift och eventuella flygplatsavgifter som tas ut av reseföretaget.

Avbokningsavgift

Om avbeställningsskyddet utnyttjas för att en resa måste avbokas på grund av sjukdom, får resenären i allmänhet betala en avbokningsavgift när pengarna för resan betalas tillbaka. Avbokningsavgiften anses inte utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst. Reseföretaget ska därför inte redovisa moms på den erhållna avbokningsavgiften.

Reseförsäkring

En separat tecknad reseförsäkring som reseföretaget, i egenskap av ombud för ett försäkringsbolag, förmedlar till resenären bör inte ingå i beskattningsunderlaget. Det förutsätter dock att försäkringsavtalet ingås mellan försäkringsbolaget och resenären, dvs. att resenären är försäkringstagare.

33.4.2 Faktisk marginal

Skattskyldighetens inträde 1 kap. 3 § ML

Skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 3 § ML när tjänsten har tillhandahållits. Om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis dessförinnan, inträder i stället skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. I normalfallet medför detta att skattskyldigheten inträder vid två tillfällen, dels när anmälningsavgiften erhålls, dels när resterande del av ersättningen för resan erhålls.

Om den faktiska marginalen för en resetjänst är känd vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde kan därmed även beskattningsunderlaget bestämmas definitivt vid samma tidpunkt.

Nedanstående exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas när den faktiska marginalen är känd. Notera att förutsättningen för att få minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget är dels att ersättningen betalas till näringsidkare, dels att denna ersättning avser varor och/eller tjänster från dessa näringsidkare som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.3.2).

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en teaterresa som för resenären kostar 1 000 kr exkl. moms. Vid framräkning av reseföretagets faktiska marginal avgår inte bara det pris, 500 kr inkl. moms (6 %) som reseföretaget betalar till bussföretaget som ombesörjer transporten, utan även företagets kostnad för teaterbiljett om 400 kr inkl. moms (6 %) till en teater.

BESKATTNINGSUNDERLAG	
Resenärens pris exkl. marginalskatt	1 000 kr
Busskostnad inkl. moms	- 500 kr
Teaterbiljett inkl. moms	- 400 kr
Marginal exkl. marginalskatt	100 kr

Eftersom resenärens pris ovan inte inkluderar marginalskatt utgör den framräknade marginalen 100 kr även beskattningsunderlag.

Marginalskatt (25 % av 100 kr) 25 kr

Det totala priset inkl. moms för resenären blir därför 1 025 kr (1 000 kr + 25 kr).

Resenärens pris i exemplet innefattar i realiteten mer moms än den framräknade marginalskatten, 25 kr. De avgående posterna för buss och teaterbiljett anges inkl. moms. Det beror på att reseföretaget inte har avdragsrätt för eller rätt till återbetalning av moms på inköp som kommer resenären direkt till godo (jfr avsnitt 33.5). I resenärens pris ingår därför även en dold moms som reseföretaget har fått kostnadsföra och således ta hänsyn till vid prissättningen.

Provision får ej avräknas

En förmedlingsprovision som en researrangör betalar till en resebyrå avser inte en tjänst som kommer resenären direkt till godo. Provisionen får därför inte minska beskattningsunderlaget för researrangören. Reseföretagen har även andra egna kostnader som är hänförliga till förvärv från andra näringsidkare och som är en förutsättning för verksamheten (jfr avsnitt 33.3.2). Dessa förvärv får endast anses komma resenärerna till godo indirekt. Inte heller dessa får därför räknas av från resans pris vid beräkning av reseföretagets marginal.

Egen transport till utlandet

Följande exempel visar hur beskattningsunderlaget beräknas med ledning av faktisk marginal när det i resetjänsten ingår en egenproducerad tjänst från reseföretaget och som kommer resenären direkt till godo.

Exempel 2

En svensk researrangör som har egna bussar i reseföretaget organiserar och säljer resor till Österrike. En resa kostar 6 000 kr inkl. moms. I sitt eget underlag har arrangören beräknat priset för transporten till 3 000 kr och priset för övernattningar med frukost till 3 000 kr. Till hotellägaren i Österrike betalar researrangören 2 600 kr.

SKATTEBERÄKNING

Värdet av den egna deltjänsten, som endast beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från resans totalpris. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 3 000 kr (6 000 kr - 3 000 kr).

Resenärens pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden	- 2 600 kr
Marginal inkl. moms	400 kr

Eftersom marginalen inkluderar moms enligt skattesatsen 25 %, utgör beskattningsunderlaget 80 % av 400 kr, dvs. 320 kr.

Marginalskatt (25 % av 320 kr)	80 kr

Eftersom marginalskatten ingår i priset för resan och således även i marginalen, kan marginalskatten enklare bestämmas till 20 % av 400 kr, vilket också blir 80 kr.

Den egenproducerade deltjänsten, som utgör en persontransporttjänst direkt till och från utlandet, är omsatt utomlands vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Denna del av resans pris belastas därför inte alls med moms.

Egen transport inom landet

Exempel 3

I detta exempel företas resan i stället inom Sverige. Förutsättningarna är i övrigt desamma som i exempel 2. Den avskilda transporttjänsten är omsatt inom landet och researrangören ska därför redovisa moms för denna enligt ML:s allmänna bestämmelser. I arrangörens hotellkostnad, 2 600 kr ingår moms som har debiterats av det svenska hotellet.

BESKATTNINGSUNDERLAG

Resenärens pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	3 000 kr
Hotellkostnaden inkl. moms	- 2 600 kr
Marginal inkl. moms	400 kr

Beskattningsunderlaget och marginalskatten enligt marginalmetoden utgör samma belopp som i exempel 2, dvs. 320 kr respektive 80 kr.

Det pris, 3 000 kr, som resenären får betala för den egenproducerade transporttjänsten inkluderar moms. Eftersom skattesatsen vid omsättning av persontransporter utgör 6 %, blir momsen för den egna transporttjänsten 5,66 % av 3 000 kr, dvs. 170 kr.

SAMMANLAGD MOMS ATT REDOVISA	
Moms enligt marginalmetoden	80 kr
Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	250 kr

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal, trots att den faktiska marginalens storlek inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör redovisa momsen utifrån en preliminärt beräknad marginal. Den preliminärt beräknade marginalen bör beräknas enligt en schablon (se avsnitt 33.4.4).

33.4.3 Schablonmarginal

Schablonmarginal 13 %

Vid försäljning av researrangemang kan svårigheter föreligga att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (jfr avsnitt 33.1). Ett reseföretag bör därför, enligt SKV, vid bestämning av beskattningsunderlaget för en resetjänst få beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt. Marginalen bör därvid bestämmas till 13 % av den totala ersättningen för resetjänsten. Den förordade procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang.

Exempel 1

Ingen egenproducerad deltjänst ingår i resan i exemplet.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON	
Resans pris inkl. moms	5 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 5 000 kr)	650 kr
Marginalskatten utgör 20 % av marginalen eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen utgör 25 %.	
Marginalskatt (20 % av 650 kr)	130 kr

Genväg

Marginalskatten enligt den schablonmässigt bestämda marginalen kan även räknas ut i ett enda steg. I stället för att först räkna ut marginalen som utgör 13 % av resans totalpris och därefter beräkna marginalskatten till 20 % (vid en skattesats av 25 %) av marginalen, kan man ta en genväg. Då används procentsatsen 2,6 för att i ett moment räkna ut marginalskatten på resans totalpris enligt följande.

Exempel 1 a

Resans pris *inkl.* moms	5 000 kr
Marginalskatt (*2,6 %* av 5 000 kr)	130 kr

Reseföretaget i exemplet kan i stället tänkas ha räknat ut det pris som företaget behöver ta ut av resenären för att täcka kostnader

och vinst utan att ha räknat med den marginalskatt som ska redovisas. Då kan procentsatsen 2,67 användas enligt nedan för att bestämma hur mycket resans pris exklusive marginalskatt, 4 870 kr, måste höjas med för att det ska inkludera även marginalskatten.

Exempel 1 b

Resans pris *exkl.* moms	4 870 kr
Marginalskatt (2,67 % av 4 870 kr)	130 kr

Alternativet att bestämma marginalen för en resa till 13 % av resans pris enligt schablon, medför ingen skillnad när det gäller beskattningen av en egenproducerad deltjänst som ingår i resan. Värdet av en sådan deltjänst ska även i detta fall avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Beskattning av den egenproducerade deltjänsten sker med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Egen transport inom landet

Exempel 2

I detta exempel företas resan inom Sverige. Resenärerna transporteras med reseföretagets egna bussar. Transporttjänstens andel av resans pris kan värderas till 3 000 kr. Den egenproducerade transporttjänsten som ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser, avskiljs från totalpriset som är 5 000 kr. Marginalmetoden tillämpas på återstoden som utgör 2 000 kr.

SKATTEBERÄKNING ENLIGT SCHABLON

Resans pris inkl. moms (utom den egna tjänsten)	2 000 kr
Marginal enligt schablon (13 % av 2 000 kr)	260 kr
Marginalskatten utgör 20 % av marginalen Eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen är 25 %.	
Marginalskatt (20 % av 260 kr)	52 kr

SKATTEBERÄKNING ENLIGT ML:S ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

Resenären betalar 3 000 kr inkl. moms för den i skatteberäkningen avskilda persontransporttjänsten. Den är omsatt inom landet. Momsen utgör 5,66 % av beloppet eftersom moms ingår i resans pris och skattesatsen för persontransporter är 6 %.

Moms (5,66 % av 3 000 kr)	170 kr

SAMMANLAGD MOMS ATT REDOVISA

Moms enligt marginalmetoden	52 kr
Moms enligt ML:s allmänna bestämmelser	170 kr
Summa:	222 kr

Faktisk marginal eller schablon

Om ett reseföretag vill redovisa moms med ledning av reseföretagets faktiska marginal för enskilda resetjänster, får företaget göra detta. Ett reseföretag får dock inte, enligt SKV, under ett och samma beskattningsår tillämpa faktisk marginal för vissa researrangemang och schablonmässigt beräknad marginal för andra researrangemang. Om ett reseföretag skulle tillämpa faktisk marginal för researrangemang med liten marginal och schablonen för arrangemang med stor marginal, uppnås inte det beskattningsresultat som lagstiftningen syftar till. Erfarenheten visar att en stor del av reseföretagen tillämpar schablonmarginalen (13 %) vid beräkning av marginalskatt för resetjänster.

33.4.4 Preliminär faktisk marginal

Faktisk marginal okänd

Ett reseföretag som vill redovisa moms på resetjänster med ledning av faktisk marginal men där storleken av denna inte är känd när skattskyldigheten inträder, bör utgå från en preliminär faktisk marginal. Denna preliminära marginal bör bestämmas till 13 % av ersättningen för resetjänsten. Det innebär att den preliminära marginalen bestäms på samma sätt som schablonmarginalen enligt föregående avsnitt. Reseföretaget bör sedan justera den utgående momsen med det skillnadsbelopp som framkommer vid en jämförelse mellan den redovisade momsen på preliminär marginal och framräknad faktisk marginal. Justeringen bör göras i redovisningsperioden närmast efter den period då den faktiska marginalen för resetjänsten är känd.

33.5 Begränsningar i avdragsrätt och rätt till återbetalning

33.5.1 Allmänt

Begränsad avdragsrätt 9 b kap. 3 § ML

Den som omsätter resetjänster får inte göra avdrag för ingående moms på förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående moms ger inte heller rätt till återbetalning till utländska företagare som gör sina förvärv här för sitt reseföretag. För ingående moms på förvärv som kommer resenären endast indirekt till godo får avdrag däremot göras enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.2 Avdragsrätt

Beskattning av reseföretagens marginal på resetjänster utgör en beskattning av nettoresultatet. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som resenären har betalat minskat med reseföretagets kostnader för sådana varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahållit reseföretaget. Det är bara sådana kostnader för varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo (se avsnitt 33.3.2) som får minska resans pris vid beräkning av beskattningsunderlaget, dvs. marginalen. Dessa kostnader inkl. moms avräknas därmed direkt från resans pris vid bestämning av beskattningsunderlaget i stället för att berättiga till ett separat avdrag för ingående moms. Avdragsförbud gäller således.

Avdragsrätt för egna tjänster

Om det i en resetjänst ingår egenproducerade deltjänster som kommer resenärerna direkt till godo, t.ex. persontransporttjänster som utförs med egna transportmedel eller hotelltjänster i egen hotellrörelse, beskattas dessa enligt ML:s allmänna bestämmelser (se avsnitt 33.3.3). Det medför att även avdragsrätt för ingående moms hänförlig till egna tjänster föreligger enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Avdragsrätt för driftkostnader m.m.

När det gäller övriga kostnader, t.ex. kontors- och lokalkostnader, får reseföretaget göra avdrag för ingående moms enligt ML:s allmänna bestämmelser.

33.5.3 Rätt till återbetalning

Enligt 10 kap. 1–4 §§ ML har utländska företagare rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv som görs i Sverige för dessa företagares verksamhet utomlands. I 9 b kap. 3 § ML finns en inskränkning i denna återbetalningsrätt när det gäller reseföretag som omsätter resetjänster. Ingående moms som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt

till godo ger inte rätt till återbetalning. Motsvarande inskränkning i återbetalningsrätten för t.ex. svenska företag finns i allmänhet i övriga EG-länder.

33.6 Omsättningsland

33.6.1 Allmänt

Sätet för den ekonomiska verksamheten

Av 9 b kap. 4 § ML framgår att omsättning av resetjänster omfattas av 5 kap. 8 § ML. Det innebär att omsättning av resetjänster ska anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Under vissa förutsättningar kan dock en researrangör med säte i en stat, och som tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan stat, anses tillhandahålla tjänsterna i den sistnämnda staten. Syftet med en sådan bedömning kan vara att uppnå en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel. Jfr EG dom C-260/95, DFDS A/S. Inställningen torde vara att det inte ska vara möjligt för en researrangör att bli gynnsammare beskattad i en annan stat än den där verksamheten i realiteten bedrivs.

Marginalbeskattning inom EG

Om ett reseföretag som ett led i omsättningen av resetjänsten har förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit utanför EG ska resetjänsten anses omsatt utomlands. Det innebär att resetjänsten inte blir föremål för beskattning i Sverige.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit reseföretaget både inom och utanför EG, ska endast den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna utanför EG anses omsatt utomlands (se 9 b kap. 4 § 2 st. ML).

Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste därför först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EG i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Exempel 1

Ett reseföretag arrangerar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr inkl. moms. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo.

Hela vinstmarginalen (10 800 kr - 9 000 kr) 1 800 kr

Den del av vinstmarginalen som ska beskattas, dvs. tillhandahållandet inom EG (5/9 av 1 800 kr)	1 000 kr
Den del av resetjänsten som avser Oslo (dvs. utanför EG) är undantagen från beskattning.	
Eftersom marginalskatten ingår i resans pris och således även i marginalen utgör beskattningsunderlaget 80 % av 1 000 kr, dvs.	800 kr
Marginalskatt (25 % av 800 kr)	200 kr

Schablonmarginal

Även när marginalen beräknas med ledning av schablonen, dvs. till 13 % av resans pris, får den framräknade marginalen fördelas i relation till hur resans kostnader hänför sig till EG-land och tredje land. Kostnaden för t.ex. en förvärvad busstransport bör kunna delas upp i förhållande till bussens körsträcka inom respektive utanför EG.

Egenproducerad deltjänst

Om en resa tillhandahålls både inom och utanför EG och det ingår en egenproducerad deltjänst, t.ex. en persontransport som utförs med reseföretagets egna bussar, ska värdet av den egenproducerade deltjänsten avskiljas från resans pris. Den egenproducerade deltjänsten ska endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser. Det är i det avseendet inte någon skillnad jämfört med resor som i sin helhet genomförs inom EG.

Exempel 2

En bussresearrangör genomför en resa med egen buss till Norge (dvs. utanför EG). I resan ingår en övernattning på hotell i Norge. Priset för resan uppgår till 4 000 kr. Hotelltjänsten tillhandahålls utanför EG och är därför omsatt utomlands. Den ska således inte marginalbeskattas. Värdet av den egenproducerade deltjänsten (transporttjänsten) ska avskiljas från resans pris och endast beskattas med tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser.

Eftersom det är fråga om en persontransport och denna sker direkt till och från utlandet, är även persontransporten omsatt utomlands. Det medför att resan inte alls belastas med moms.

33.6.2 Särskilt om flygresor och kryssningar

EG:s mervärdesskattekommitté har tagit upp en fråga om beskattningsland för utlandsflygningar. Majoriteten ansåg att, om resebyråer tillhandahåller flygningar mellan medlemsstater utan andra mellanliggande landningar än sådana som är av teknisk

natur, ska hela marginalen beskattas. Vid motsvarande tillhandahållande som avser flygningar till tredje land bör således hela marginalen undantas från beskattning.

EG:s mervärdesskattekommitté har även tagit upp en fråga om beskattningsland för kryssningar och kommit fram till följande ställningstagande

Enbart EG-hamnar

- Om kryssningen utförs enbart mellan EG-hamnar ska resebyråns hela marginal beskattas där resebyrån har sitt fasta driftställe.

Till hamn i tredje land

- Om fartyget vid kryssningen lämnar en EG-hamn för en hamn i tredje land, ska resebyråns hela marginal undantas från beskattning.

Hamnbesök både i tredje land och EG

- Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EG, ska bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättning utanför EG undantas från marginalbeskattning.

Valfrihet

Mervärdesskattekommittén ansåg emellertid inte att ställningstagandet i någotdera fallet kunde hindra en resebyrå från att i stället tillämpa den ordning som framgår av artikel 26.3 i sjätte direktivet som motsvaras av 9 b kap. 4 § 2 st. ML (jfr avsnitt 33.6.1).

Anslutningstransporter

RR fastställde i RÅ 2001 not. 66 SRN:s förhandsbesked att en researrangör som bedrev kryssningsverksamhet skulle tillämpa marginalbeskattning för anslutningstransporter med buss. Dessa upphandlades av researrangören, som tillhandahöll dem efter resenärernas eget val. En förutsättning var vidare att fartyget avgick från hamn i Sverige för destination hamn i tredje land. Därigenom var själva kryssningsdelen av resetjänsten omsatt utomlands. Om anslutningstransporten i stället hade bedömts vara underordnad kryssningen som en bitjänst till denna, vilket researrangören ansåg, skulle således även anslutningstransporten ha varit omsatt utomlands.

33.6.3 Särskilt om en resebyrås förmedlingsprovision

I de föregående avsnitten har redogjorts för beskattning vid omsättning av resetjänster, dvs. främst researrangörers försäljning av resor i eget namn. Det är vanligt att en researrangör uppdrar åt en resebyrå att sälja resetjänster ur det egna resesortimentet. Researrangörens roll som säljare i eget namn förändras inte av detta. Resebyrån säljer således inte resetjänsterna i eget namn, utan förmedlar dessa för annans räkning. För förmedlingstjänsterna får resebyrån en provision.

En resebyrå kan även förmedla tjänster åt hotell, transportföretag, biluthyrare m.fl. Resebyråns uppdrag gentemot en resenär avser då

närmast att utföra bokningstjänster, medan t.ex. hotellet eller transportföretaget ansvarar för tillhandahållandet av de beställda tjänsterna. För förmedlingstjänsterna får resebyrån ofta en provision. En resebyrå bör, enligt SKV:s uppfattning, i fråga om dessa transaktioner inte anses förmedla i eget namn. Det bör gälla oavsett om resebyrån konsekvent bokför sina mellanhavanden med t.ex. transportföretag och resenärer som köp och försäljning.

RSV-skrivelse

RSV har i en skrivelse 2001-06-11, dnr 4866-01/100, redogjort för mervärdesbeskattning av resebyråers förmedlingstjänster.

Förmedling av resetjänst 5 kap. 7 a § ML

En resebyrå som förmedlar en resetjänst åt en researrangör som säljer i eget namn, får bedöma skatteplikten för den förmedlingsprovision som uppbärs från researrangören enligt ML:s allmänna bestämmelser (jfr avsnitt 33.3.1). Omsättningen av förmedlingstjänsten är inte undantagen från skatteplikt.

Resetjänsten som sådan är omsatt inom landet om den tillhandahålls inom EG och den som omsätter resetjänsten är etablerad i Sverige. Det framgår av 9 b kap. 4 § och 5 kap. 8 § ML. Även förmedling av en sådan resetjänst är omsatt inom landet. Om förmedlingstjänsten avser motsvarande resetjänst som tillhandahålls inom EG men av någon som är etablerad i ett annat EG-land, är förmedlingstjänsten, liksom den förmedlade resetjänsten, omsatt utomlands. Även förmedling av en resetjänst som är tillhandahållen utanför EG, är omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 4 p. ML.

Förmedling av t.ex. persontransport

Om en resebyrå inte förmedlar en resetjänst utan t.ex. enbart en persontransporttjänst eller en hotelltjänst, är förmedlingstjänsten omsatt utomlands enligt 5 kap. 4 § respektive 5 § ML under förutsättning att transporttjänsten eller hotelltjänsten är omsatt utomlands.

När det gäller förmedling av tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. ML, t.ex. teaterföreställningar konserter och idrottsevenemang och förmedling av tjänster som inte är särskilt uppräknade i 5 kap. ML, t.ex. förmedling av serveringstjänster och förmedling av tjänster som avser uthyrning av transportmedel gäller följande.

Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige om den tjänst som förmedlas är omsatt i Sverige och uppdragsgivaren inte åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land, 5 kap. 7 a § 1 p. ML. Om förmedlingen avser en motsvarande tjänst som är omsatt i ett annat EG-land och köparen av förmedlingstjänsten åberopar svenskt momsregistreringsnummer, är förmedlingstjänsten omsatt i Sverige, 5 kap. 7 a § 2 p. ML.

Förmedling av tjänster som är omsatta utanför EG, anses alltid som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 11 § 5 p. ML.

Bokningsavgift m.m.

Det förekommer även att resenären får betala en avgift, t.ex. en bokningsavgift, i samband med att en resebyrå ska boka ett hotellrum eller beställa en flygbiljett. Även en sådan ersättning som en resenär betalar får anses utgöra ersättning för en förmedlingstjänst. I tjänsten kan ingå ett mindre administrativt och rådgivande inslag, vilket inte förtar tjänstens karaktär av en förmedlingstjänst.

Reseservicetjänster

Det är numera vanligt att resebyråer åt företagskunder, utöver tjänster som avser bokning av flyg- och tågbiljetter, hotellrum m.m., även åtar sig administrativa tjänster eller s.k. reseservicetjänster. Dessa kan bestå av att ta fram statistik över resandet och resekostnaderna i företaget, bevaka bokningar, rabatter m.m. och att tillhandahålla system för att upprätta reseräkningar.

Reseservicetjänster som således inte utgör förmedlingstjänster bör enligt SKV:s uppfattning hänföras till sådana konsulttjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML. Det innebär att tjänsterna enligt 5 kap. 8 § ML ska beläggas med svensk moms om de tillhandahålls någon inom landet eller åt någon i ett annat EG-land som inte är näringsidkare. Om någon uppdelning av ersättningen för tjänsterna på förmedlings- eller bokningstjänster och andra tjänster inte görs, och ett totalpris tas ut för reseservicetjänsten, bör hela tjänsten anses som en sådan konsulttjänst som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

33.7 Skattesats

Den generella skattesatsen, 25 %, är tillämplig på omsättning av en resetjänst oavsett vilken skattesats som gäller för de underliggande varorna eller tjänsterna.

33.8 Skattedebitering i faktura

Valfrihet 9 b kap. 5 § ML

Om moms ska redovisas enligt marginalmetoden behöver reseföretaget inte redovisa momsen eller beskattningsunderlaget i fakturan. Valfrihet gäller i det avseendet. Notera dock att när det gäller vinstmarginalbeskattning (VMB) i fråga om handel med begagnade varor enligt 9 a kap. ML får inte momsen framgå av faktura eller annan handling. Är köparen av resetjänsten en näringsidkare krävs det däremot att momsen redovisas öppet i fakturan för att denne ska ha avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående moms.

Hänvisning, 11 kap. 8 § 13 p. ML

Om marginalmetoden har tillämpats vid omsättning av en resetjänst, ska detta framgå genom en särskild notering på fakturan. Det ska ske genom en hänvisning till

a) bestämmelserna i 9 b kap. ML,

b) artikel 26 i sjätte direktivet, eller

c) en annan uppgift som klargör att marginalmetoden har tillämpats.

Näringsidkare med avdragsrätt 9 b kap. 6 § ML

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, får reseföretaget tillämpa ML:s allmänna bestämmelser i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML.

Avskiljbara tjänster

Om reseföretaget under dessa förutsättningar avstår från att tillämpa marginalmetoden får de deltjänster (t.ex. transporttjänst, hotelltjänst och serveringstjänst) som ingår i åtagandet inte behandlas som en sammanhållen tjänst. Det är fråga om s.k. avskiljbara prestationer som vid tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser bedöms var för sig i fråga om t.ex. skatteplikt och omsättningsland.

Detta har även SRN ansett i förhandsbesked 2000-03-07. Ett bolag arrangerade i eget namn konferenser åt företag. Konferenserna bestod av totalpaket omfattande resa, kost och logi samt de övriga aktiviteter som kunden önskade. Bolaget hade för avsikt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML i stället för marginalmetoden enligt 9 b kap. ML, eftersom kunderna var näringsidkare vars verksamhet medförde rätt till avdrag för ingående moms. Av förenklingsskäl ansåg bolaget att bestämning av omsättningsland för konferensarrangemanget skulle ske med utgångspunkt i en huvudsaklighetsbedömning. SRN ansåg dock att det var fråga om från varandra klart åtskilda prestationer, varför de aktuella tjänsterna skulle bedömas var för sig enligt ML:s allmänna bestämmelser.

Undersökningsplikt

Vad gäller reseföretagets skyldighet att undersöka om avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger i resenärens verksamhet, bör inte ställas alltför höga krav. Det får enligt SKV anses tillräckligt att resenärens registreringsnummer för moms finns bevarat i reseföretagets handlingar.

Faktura från resebyrå

Vid biljettbokning vid en resebyrå är det vanligt att en tjänst som avser t.ex. personbefordran förmedlas i flera led och att den faktura som resenären får, upprättas i det sista ledet.

Om resenären är skattskyldig till moms, behöver denne en faktura för sin momsredovisning, av vilken det bl.a. framgår säljarens momsregistreringsnummer. I vissa fall, t.ex. när ersättning för en förmedlad tjänst faktureras tillsammans med provision avseende förmedlingen, kan på en och samma faktura tas upp debiteringar från flera leverantörer. I sådana fall bör av fakturan framgå momsregistreringsnummer för varje leverantör. Om t.ex. registreringsnumret för den som ska utföra en förmedlad tjänst, av administrativa skäl inte kan anges på fakturan, bör godtas att på handlingen i stället anges någon annan uppgift varigenom den som omsätter tjänsten enkelt och säkert kan identifieras.

34 Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m.

34.1 Allmänt

Inom områdena handel med begagnade varor m.m. samt resetjänster infördes fr.o.m. den 1 november 1995 respektive den 1 januari 1996 en ny form av mervärdebeskattning. Denna nya form bygger på en princip om beskattning av uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot i normalfallet en beskattning med utgångspunkt från avtalat pris för en vara eller en tjänst.

EG-rätt

Reglerna för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter baseras på de bestämmelser i artikel 26a i sjätte direktivet som infördes genom Rådets direktiv 94/5/EG. Syftet med bestämmelserna är att göra hanteringen av handeln med begagnade varor m.m. enhetlig inom EG. Samtidigt med införandet av 9 a kap. ML slopades rätten till avdrag för fiktiv ingående moms.

9 a kap. ML

Beskattningen grundas endast på återförsäljarens vinstmarginal. Vinstmarginalbeskattning, VMB, bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig återförsäljare köper vissa begagnade varor m.m. (se avsnitt 34.2.3 nedan) från någon som inte har haft avdragsrätt för ingående moms vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående moms på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den moms som kan anses hänförlig till denna marginal. Återförsäljarens köp av varorna grundar inte rätt till avdrag för ingående moms och han får i sin faktura till köparen *inte* ange den moms som ska redovisas enligt bestämmelserna om VMB. Förvärvaren har ingen avdragsrätt för moms som redovisats av återförsäljaren i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skattskyldiga återförsäljare som tillämpar VMB har avdragsrätt för debiterad ingående moms beträffande övriga förvärv för verksamheten samt för skatt avseende exempelvis reparation av inköpta varor.

9 a kap. 2 § ML

Import och export av varor ryms i princip inte inom systemet med VMB eftersom endast handel inom EG berörs. Särskilda bestämmelser finns dock i fråga om import av konstverk, samlarföremål

och antikviteter. Bestämmelserna om detta behandlas närmare i avsnitt 34.5.1.

9 a kap. 3 § ML

Tillämpningen av VMB är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare alltid har möjligheten att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML. Det är således möjligt att vid försäljning av en vara redovisa moms för hela försäljningsbeloppet och att debitera skatten öppet enligt allmänna principer.

VMB frivilligt

Ett skäl till att inte använda VMB kan vara då köparen har avdragsrätt för ingående moms vid förvärvet, se följande exempel.

Exempel

En bilhandlare köper in en begagnad bil för 40 000 kr och säljer den för 50 000 kr enligt VMB. Utgående moms redovisas med 2 000 kr och vinsten exklusive moms blir således 8 000 kr. Om i stället allmänna regler tillämpas blir försäljningspriset 60 000 kr om bilhandlaren vill ha samma vinstmarginal, 8 000 kr ([40 000 kr + 8 000 kr] + 25 % moms = 60 000 kr). För köparen blir det en avdragsgill moms med 12 000 kr och en kostnad på 48 000 kr istället för en kostnad på 50 000 kr som blev fallet vid VMB.

9 a kap. 15 § ML

Den som redovisar moms både enligt VMB och enligt de allmänna bestämmelserna är skyldig att i sina räkenskaper särskilja de olika transaktionerna.

34.2 Grundförutsättningar för VMB

Bestämmelserna i 9 a kap. ML bygger på följande kriterier.

1. Varorna ska ha förvärvats i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML (förvärvskriteriet).
2. Varorna ska omsättas av skattskyldig återförsäljare, 9 a kap. 8 § ML (återförsäljarkriteriet).
3. Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, 9 a kap. 4–7 §§ ML (varukriteriet).

Samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda för att VMB ska få tillämpas. Emellertid kan en skattskyldig återförsäljare enligt bestämmelserna i 9 a kap. 2 § ML begära att få tillämpa VMB beträffande konstverk, samlarföremål och antikviteter som han importerat samt beträffande konstverk som han förvärvat från en skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, trots att sådana transaktioner normalt ligger utanför VMB:s tillämpningsområde.

34.2.1 Förvärvskriteriet

9 a kap. 1 § ML

Bestämmelserna om VMB får tillämpas vid en återförsäljares omsättning av angivna varor förutsatt att de levererats till honom inom EG av

- någon annan än en näringsidkare,
- en näringsidkare i Sverige eller inom EG i övrigt som själv tillämpat VMB,
- en näringsidkare vars omsättning undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,
- en näringsidkare som undantagits från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a § ML, eller
- en näringsidkare i ett annat EG-land vars omsättning inte medfört redovisningsskyldighet i det landet om den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos säljaren.

Gemensamt för de olika förvärvssituationerna är att de inte medfört mervärdesskattedebitering gentemot återförsäljaren. Ett förvärv med skattedebitering innebär att återförsäljaren vid sin vidareförsäljning av varan inte får tillämpa VMB. Så kan vara fallet om t.ex. ett bilhandelsföretag från ett annat bilhandelsföretag inom EG förvärvat en begagnad personbil med skattedebitering enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Jfr dock med vad som sägs vid 34.5.1 angående handel med konstverk m.m. Se även vad som sägs i avsnitt 34.6 angående VMB vid förvärv av varor från andra EG-länder som ska förvärvsbeskattas av köparen (skattepliktiga GIF).

Varor som enligt 3 kap. 25 § ML förvärvats skattefritt i samband med att verksamhet övertagits bedöms, vad avser förvärvskriteriet, med utgångspunkt från den förre ägarens förvärv. Om denne varit berättigad att tillämpa VMB beträffande en specifik vara, övergår den rätten till den nye ägaren i och med övertagandet av verksamheten.

34.2.2 Återförsäljarkriteriet

9 a kap. 8 § ML

Med skattskyldig återförsäljare förstås en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Syftet med förvärvet

Av avgörande betydelse vid bedömningen av frågan huruvida den skattskyldige är återförsäljare eller inte, är hans syfte med förvärvet av varorna. En sådan bedömning måste därför göras för varje affärshändelse. Som huvudregel får anses gälla att varor som

förvärvas för att användas i en verksamhet, t.ex. inventarier, inte omfattas av bestämmelserna om VMB. Syftet med förvärvet av en vara bör i allmänhet kunna anses styrkt utifrån hur förvärvet bokförts, t.ex. som varuinköp eller mot inventariekonto.

Normalt varusortiment

För varor som normalt ingår i en återförsäljares varusortiment bör, även om förvärvet av varan bokförts som t.ex. ett inventarieinköp, den därpå följande försäljningen få beskattas i enlighet med bestämmelserna om VMB om övriga förutsättningar härför är uppfyllda. Den omständigheten att ett varuinköp avseende en vara som normalt ingår i återförsäljarens varusortiment, bokförts som inventarieköp eller att varan temporärt använts som inventarium, bör inte medföra att skattefrihet, med stöd av 3 kap. 24 § ML, föreligger för den efterföljande försäljningen.

Som exempel på en sådan situation kan nämnas det fall att ett bilhandelsföretag förvärvar en personbil från en privatperson och bokför detta som ett varuinköp. Personbilen används en tid i uthyrningsverksamhet (inventarium) och säljs därefter. Bilhandelsföretaget bör ha rätt att tillämpa VMB vid försäljningen. Om företaget i stället väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML innebär detta att moms beräknad på hela försäljningspriset ska redovisas.

Kommissionär

Som skattskyldig återförsäljare anses också den som handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning, dvs. den som är kommissionär (jfr 6 kap. 7 § ML). En auktionsförrättare som i eget namn säljer varor på uppdrag av en återförsäljare jämställs således med en skattskyldig återförsäljare. I ett sådant fall anses två omsättningar ha skett, en från huvudmannen och en från förmedlaren till slutkund och varje led bedöms för sig. En kommissionär kan därför tillämpa VMB när han säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter under förutsättning att uppdragsgivaren har tillämpat VMB vid egen försäljning av varorna eller förvärvskriteriet i övrigt är uppfyllt, se avsnitt 34.2.1.

34.2.3 Varukriteriet

Begagnade varor 9 a kap. 4 § ML

Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Härigenom utesluts varor som bär, svamp och oanvända slöjdalster. För att betraktas som begagnad måste varan ha varit begagnad vid såväl återförsäljarens förvärv som vid försäljningen. Åtgärder varigenom varan försätts i sedvanligt försäljningsskick, t.ex. reparation, rengöring eller restaurering påverkar inte varans status som begagnad eller inte.

Ny funktion

Om varan tillförts en ändrad funktion, dvs. gjorts om till en annan vara, är den inte längre att anse som begagnad. Som exempel på en sådan situation kan nämnas förfarandet med skrotade fordon som pressas ihop och säljs som metallskrot. Delar från en begagnad vara som demonteras bör dock fortfarande anses som begagnade, förutsatt att delen behåller sin ursprungliga funktion.

Djur

Djur utgör vara enligt den allmänna definitionen i 1 kap. 6 § ML. RSV har i promemorian ”Mervärdesskatt på omsättning av begagnade varor m.m.”, utfärdad 1995-10-31, dnr 7858-95/900, gjort bedömningen att ett djur bör anses taget i bruk i och med att det säljs första gången av den ursprunglige ägaren. Detta medför att VMB kan tillämpas tidigast när den andre ägaren, dvs. återförsäljaren, säljer djuret vidare. I vad mån djur kan utgöra en begagnad vara och vilka förutsättningar som i så fall måste vara uppfyllda får dock, mot bakgrund av nedan refererade förhandsbesked, för närvarande bedömas som osäkert.

I ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 not. 196, bedömdes frågan om i vad mån en otränad unghäst, som förvärvades från uppfödaren och därefter tränades till ridhäst, var att betrakta som en begagnad vara vid tidpunkten för vidareförsäljningen. SRN ansåg att bestämmelserna om VMB inte var tillämpliga eftersom förvärvet hade skett från en producent (uppfödaren). I sin motivering angav SRN att då moms inte hade utgått vid uppfödarens förvärv av hästen så hade inte heller någon dubbelbeskattning uppkommit. Mot bakgrund av bl.a. syftet med bestämmelserna om VMB kunde hästen därför inte anses utgöra en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § ML. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

I ett förhandsbesked 2001-11-12 (överklagat) bedömde SRN att hästar som hade förvärvats av ett bolag för att, efter viss dressyr, säljas vidare inte kunde anses utgöra sådana begagnade varor på vilka bestämmelserna om VMB var tillämpliga. SRN motiverade sin bedömning med att en vara, för att betraktas som begagnad enligt definitionen i 9 a kap., inte under en återförsäljares innehav på annat sätt än genom reparation får ha tillförts eller på annat sätt erhållit egenskaper som kan påverka dess värde. Enligt SRN:s bedömning är denna förutsättning inte uppfylld då fråga är om levande växande organismer, oavsett om det är fråga om djur eller växter, eftersom dessa under sin livscykel genomgår sådana förändringar att de i större eller mindre grad kontinuerligt får anses erhålla nya egenskaper som kan påverka deras värde. Av förhandsbeskedet framgår att SRN i sin bedömning även beaktat att djuren i det aktuella fallet tränades som ridhästar före vidareförsäljningen.

Undantag
9 a kap. 4 § ML

Från definitionen av begagnade varor undantas

- fastigheter,
- konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

Guld, silver, platina

Genom lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2003 har ändring av definitionen begagnad vara skett såvitt avser varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina. Varor av detta slag utgör som nämnts inte begagnade varor enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Bestämmelsen innebär att obearbetat eller i huvudsak obearbetat material av ädelmetaller inte ska omfattas av definitionen begagnade varor. Däremot ska varor som framställts av ädla metaller omfattas av definitionen, exempelvis smycken. Av författningskommentaren till prop. 2002/03:5 som föregick lagändringen bör med obearbetat eller i huvudsak obearbetat material förstås ädelmetaller som inte bearbetats eller bearbetats i så ringa omfattning att de inte är attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetade ädla metaller.

Den tidigare definitionen avseende ädelmetaller av aktuellt slag hade en koppling till metallvärdet vid återförsäljarens inköp. Genom lagändringen påverkas numera bedömningen av huruvida varan definitionsvis är begagnad eller ej inte av metallmarknadens fluktuationer.

Konstverk
9 a kap. 5 § ML

Med konstverk förstås

- tavlor och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nr 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
- skulpturer enligt KN-nr 9703 00 00 och avgjutningar av skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
- handvävda tapisserier och väggbonader enligt KN-nr 5805 00 00 respektive 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Se avsnitt 34.5 om konstverk.

I en skrivelse 1998-07-02, dnr 4721-98/901, har RSV besvarat en förfrågan om bl.a. omsättning och renovering av kyrkliga textilier. RSV anser att mässhakar, korkåpor och bårtäcken är sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

Samlarföremål
9 a kap. 6 §

Med samlarföremål förstås

- frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nr 9704 00 00, och
- samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nr 9705 00 00.

Med gångbara frimärken avses svenska frimärken.

Antikviteter
9 a kap. 7 § ML

Med antikviteter förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Varor som inte är konstverk, samlarföremål eller antikviteter enligt ovanstående definitioner kan trots det omfattas av bestämmelserna om VMB genom att de är sådana begagnade varor som avses i 9 a kap. 4 § ML.

34.3 Beskattningsunderlag och vinstmarginal

Beskattningsunderlaget kan beräknas antingen enligt bestämmelserna för normal VMB eller enligt bestämmelserna för förenklad VMB, som får tillämpas i vissa fall om normal VMB inte kan användas.

34.3.1 Normal VMB

Normal VMB
9 a kap. 9 § ML

Beskattningsunderlaget utgörs av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den skatt som hänför sig till vinstmarginalen. Vinstmarginalen utgörs vid normal VMB av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. I inköpspriset ska inräknas alla kostnadselement för inköpet utom eventuell ränta. Dock inräknas endast ersättning som erlagts till leverantören och således inte vad som erlagts till fristående fraktförare m.fl. På motsvarande sätt bestäms försäljningspriset. Kostnader för att t.ex. reparera en vara får inte inräknas i inköpspriset vid beräkning av vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget utgör 80 % av vinstmarginalen vid en skattesats på 25 %. Normal VMB innebär att marginalen och därmed beskattningen ska ske för varje enskild såld vara för sig.

Förlust
9 a kap. 10 § ML

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer följaktligen ingen vinstmarginal. Försäljningen föranleder i ett sådant fall ingen beskattning. Den förlust som uppkommer får inte räknas av mot vinst vid annan försäljning.

34.3.2 Förenklad VMB

Förenklad VMB

För vissa affärshändelser föreskrivs i 9 a kap. 11–12 §§ ML ett särskilt förfarande, s.k. förenklad VMB, för beräkning av beskattningsunderlaget. Förenklad VMB tillåts utan särskild ansökan. Vid förenklad VMB utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen exklusive moms för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsinkomster minskade med periodens sammanlagda inköpsutgifter för varor av här aktuellt slag.

Förenklad VMB får bara användas för situationer där det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara. Som exempel kan nämnas frimärkshandeln där varorna ofta köps i hela samlingar medan försäljningen kan ske styckevis och antikhandeln där dödsbon köps in och däri ingående varor sedan säljs var för sig utan att den enskilda varans inköpspris är känt. Även den omvända situationen grundar rätt till användning av förenklad VMB, dvs. när varor köps in styckevis men säljs som ett parti utan att den enskilda varans försäljningspris är känt.

Motorfordon – ej förenklad VMB

Beträffande motorfordon får förenklad VMB tillämpas bara om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Olika skattesatser

Om förenklad VMB omfattar varor som ska beskattas med olika skattesatser så måste vinstmarginalen och beskattningsunderlaget beräknas separat för varje tillämplig skattesats. Det innebär att en skattskyldig återförsäljare för varje redovisningsperiod måste veta vilka belopp som försäljning och inköp uppgår till per skattesats.

Fördelning kan dock vid behov ske efter skälig grund. Enligt prop. 2001/02:45, s. 51 kan en skälighetsbedömning bli aktuell t.ex. vid fördelning av inköpspriset per skattesats vid förvärv av ett helt dödsbo. Det kan även uppkomma situationer då både inköps- och försäljningspris måste fördelas efter skälig grund.

Fördelning av beskattningsunderlaget på olika skattesatser kan t.ex. bli aktuellt då en skattskyldig återförsäljare förutom varor som beskattas enligt skattesatsen 25 % även tillhandahåller begagnade böcker och tidskrifter som sedan den 1 januari 2002 beskattas enligt skattesatsen 6 %.

Se vidare avsnitt 14 beträffande skattesatser.

Förlust

Vid förenklad VMB får kvittning ske mellan förlust vid försäljning av vissa varor och vinst vid försäljning av andra varor. Om värdet av en viss redovisningsperiods inköp överstiger värdet av försäljningar för samma period får det underskott som därmed uppkommer läggas till inköpen under en efterföljande period.

Underskott får dock endast avräknas mot överskott av försäljning av varor som beskattas enligt samma skattesats.

Exempel

Ett företag har en positiv vinstmarginal på + 10 000 kr för varor som ska beskattas med 25 % och en negativ vinstmarginal (underskott) på – 5 000 kr för varor som ska beskattas med 6 %. Underskottet kan inte avräknas mot redovisningsperiodens positiva vinstmarginal utan ska i stället läggas till följande månads inköp enligt skattesatsen 6 %.

34.3.3 Kombinationer

Av 9 a kap. 3 och 11 §§ ML framgår att möjlighet finns att kombinera olika metoder. En skattskyldig återförsäljare får alltid tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML utan hinder av bestämmelserna om VMB.

Huvudsaklig del medger förenklad VMB

Om inköpen och försäljningen till huvudsaklig del under en viss redovisningsperiod medger att förenklad VMB används får återförsäljaren använda denna förenklade metod även avseende omsättning för vilken normal VMB annars skulle användas. Med huvudsaklig del förstås minst 75 %. För att genomgående få tillämpa förenklad VMB måste alltså minst 75 % av inköpen eller 75 % av försäljningen under redovisningsperioden ske på sådant sätt att vinstmarginalen för de enskilda varorna var för sig inte kan fastställas.

Det torde inte vara ovanligt att en skattskyldig återförsäljare använder alla tre metoderna, dvs. allmänna bestämmelser, normal VMB samt förenklad VMB.

Kombinationen förenklad VMB och allmänna bestämmelser belyses i följande exempel.

Korrigering av inköpskostnad

En återförsäljare som får tillämpa förenklad VMB hade under period 1 en total inköpssumma på 485 000 kr. Summan räknades av från periodens försäljning vid beräkning av vinstmarginalen. Under period 4 samma år säljer han till en annan skattskyldig återförsäljare en av varorna som förvärvades under period 1. Vid försäljningen vill han tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Häri-

genom skapas en avdragsrätt för ingående moms hos köparen. Eftersom detta strider mot principerna för VMB måste återförsäljaren därför göra en korrigering av den sammanlagda inköpssumman för period 1. Korrigeringen kan av praktiska skäl göras under en senare period, dock inte senare än den period när varuförsäljningen ska redovisas.

Korrigering av inköpskostnaden blir aktuell också i situationer där varan exporteras förutsatt att förenklad VMB använts vid inköpet.

De möjligheter till kombinationer som finns innebär således att en vara som vid inköpstillfället hanterats enligt förenklad VMB, senare kan avyttras och hanteras enligt de allmänna bestämmelserna, men först måste en korrigering ske av inköpskostnaden.

I sakens natur ligger vid tillämpning av förenklad VMB normalt att det är svårt eller omöjligt att exakt räkna ut inköpskostnaden för den enskilda varan och därmed korrigeringsbeloppet för den vara som sålts enligt allmänna bestämmelser. Uppdelning av inköpskostnaden får då ske efter skälig grund, möjligen med hänsyn till normalt pålägg avseende den aktuella varutypen.

Exempel

En bilskrot köper under period 1 in en krockskadad bil för 10 000 kr. Eftersom syftet är att efter skrotning sälja delar från bilen får inköpsvärdet för förenklad VMB tillföras 10 000 kr för inköpsperioden. Två månader efter inköpet, dvs. under period 3, säljer bilskroten motorn från bilen för 5 000 kr till en bilverkstad. Eftersom bilverkstaden har avdragsrätt för ingående moms överenskommer parterna att VMB ska frångås och bilskroten väljer att tillämpa allmänna bestämmelser vid försäljningen av motorn med momsdebitering i fakturan. Bilskroten har normalt ett pålägg om 100 % vid försäljningen av begagnade bilmotorer och minskar därför förenklad VMB:s sammanlagda inköpsvärde för period 3 med (5 000 / 2 =) 2 500 kr.

34.4 Speciellt om handel med begagnade motorfordon

VMB är tillämpligt beträffande begagnade varor, dvs. varor som varit i bruk. Se även nedan under avsnitt 34.6 när det gäller EG-handel. Se även avsnitt 24 om bilar, bussar och motorcyklar.

Förenklad VMB ej tillåten

Som framgår ovan under avsnitt 34.3.2 får förenklad VMB tillämpas vid omsättning av motorfordon endast om fordonet förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Nya transportmedel
1 kap. 13 a § ML

Fordon som varit i bruk i så ringa omfattning att de enligt 1 kap. 13 a § ML anses vara nya transportmedel kan, vid omsättning inom landet, omfattas av bestämmelserna om VMB. En personbil som vid försäljningstillfället har körts t.ex. 5 000 km är således en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML. Enligt 9 a kap. 19 § ML är bestämmelserna om VMB dock *inte* tillämpliga då ett nytt transportmedel omsätts till annat EG-land. Sådan omsättning omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML, se avsnitt 10.6.2.10. Se även nedan samt avsnitt 34.6 angående tillämpningen av VMB vid handel med andra EG-länder.

Undersökningsplikt

I en skrivelse 2002-12-19, dnr 10650-02/120 har RSV gett sin syn på vilken undersökning en skattskyldig återförsäljare bör göra, bl.a. i fråga om leverantörens rätt att tillämpa VMB, innan denna metod tillämpas av honom själv vid omsättning i Sverige av begagnade bilar och motorcyklar.

LR-domar undersökningsplikt

LR i Vänersborg har i dom 2003-12-18, mål nr 107, 108, 109-02 delat SKV:s synsätt i fråga om undersökningsplikt och VMB, bl.a. med hänvisning till EG-domstolens domar C-342/87 Genius Holding och C-454/98 Schmeinck & Cofreth & Co KG. Domen har överklagats.

Samma slutsatser har även LR i Mariestad i dom 2003-12-16, mål nr 1542-02 kommit fram till.

Undersökning vid inköp från annat EG-land

När det gäller bilar som köps in från bilhandlare i annat EG-land bör den svenske återförsäljaren genom att exempelvis ta del av uppgifterna i bilens utländska registreringsbevis ta reda på vem som varit sista brukare i leverantörslandet. Om den sista brukaren visar sig ha varit ett företag kan rimligen inte VMB tillämpas av den utländske bilhandlaren. Om den utländske leverantören i sin faktura till den svenske återförsäljaren trots detta uppgett att VMB tillämpats bör uppgiften i leverantörsfakturan ifrågasättas och ytterligare undersökningar vidtas innan VMB tillämpas vid den efterföljande omsättningen i Sverige.

Vid inköp från en säljare i ett annat EG-land som inte agerar som bilhandlare och som inte fakturerar enligt VMB-bestämmelserna förutsätter tillämpning av VMB för den svenske återförsäljaren normalt att leverantören inte är näringsidkare. Om den begagnade bilens sista brukare enligt registreringsbeviset inte är samma person som bilen köps ifrån, bör leverantörens egenskap av privatperson ifrågasättas då han uppenbarligen inte innehaft bilen för privat bruk utan snarare anskaffat den för vidareförsäljning.

Ett fall där VMB kan vara tillämpligt, trots att enda brukare enligt det utländska registreringsbeviset varit ett företag, är om fordonet varit föremål för s.k. privatleasing och privatpersonen (lease-

tagaren) efter leasingperiodens utgång köper bilen från leasingbolaget (brukaren enligt registreringsbeviset) och sedan säljer den vidare till en bilhandlare. Det måste dock kunna dokumenteras att den utländske handlaren (leverantörer) har köpt bilen från den privatperson som privatleasat bilen och att privatpersonen köpt bilen från leasingbolaget för att en svensk återförsäljare ska kunna få använda VMB.

Undersökningsplikt vid inköp i Sverige

Vid inköp från andra skattskyldiga återförsäljare i Sverige krävs att leverantörsfakturan innehåller hänvisning till VMB för att den skattskyldige återförsäljaren i sin tur ska kunna tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen. Även i dessa fall bör, genom kontroll av fordonets ägarhistorik, undersökas om det rimligen kan infogas i detta beskattningssystem. Om exempelvis fordonet innan det hamnade i en bilhandlares ägo utgjort anläggningstillgång i en verksamhet där avdragsrätt för ingående moms förelegat kan det inte säljas enligt reglerna om VMB.

Vid inköp från annan än näringsidkare i Sverige kan som nämnts VMB tillämpas vid den efterföljande omsättningen. Om leverantören inte är registrerad ägare till fordonet eller om detta inte är inregistrerat i svenskt bilregister bör ifrågasättas om inte leverantören är näringsidkare.

Om det föreligger osäkerhet om VMB kan tillämpas eller inte bör kontrolleras till vem och på vilket sätt den sista brukaren enligt det utländska registreringsbeviset sålt fordonet. Vidare bör den utländske leverantörens inköpsfaktura undersökas med avseende på från vem och på vilket sätt inköpet skett.

Hävning av köp, Återtag av vara, demonstrationsbil

Om köpet återgår efter försäljning av en helt ny personbil, i så nära anslutning till försäljningen att kunden erhåller en annan ny bil eller hela betalningen åter, bör den återtagna bilen anses ny vid såväl återtagstillfället som vid nästa försäljning. Återtagandet utgör i ett sådant fall inte ett förvärv för återförsäljaren. Har bilen under tiden fram till nästa försäljning t.ex. använts som demonstrationsbil får VMB ändå inte tillämpas vid försäljningen. VMB förutsätter nämligen att varan är begagnad även vid återförsäljarens förvärv och att förvärvet inte medfört avdragsrätt för ingående moms (förvärvskriteriet).

Vid ett finansieringsföretags försäljning av en enligt avtal med säljaren återtagen vara får VMB tillämpas om bilen ursprungligen sålts enligt dessa bestämmelser, se även avsnitt 15.2.8 angående finansieringsföretags återtag av varor som sålts på avbetalning.

Reparationskostnad, skrotpremie och bilskatt

Vidare kan följande framhållas

– reparationskostnad avseende begagnat fordon får inte inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen

inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen,

– övriga bilreparationer, dvs. tjänster avseende fordon, faller utanför VMB:s tillämpningsområde.

Eventuell ersättning till leverantören för skrotpremie och bilskatt bör för ett bilskrotningsföretag räknas in i inköpspriset.

34.4.1 Kundförlust

VMB inom t.ex. bilhandeln förutsätter att en enskild affärshändelse ger vinst. Uppkommer en kundförlust medför transaktionen inte någon beskattning. I allmänhet konstateras en kundförlust först efter det att varan sålts och momsen har redovisats. Med stöd av 13 kap. 24 och 25 §§ ML får skatten i sådana fall rättas i efterhand i deklaration för den period då kundförlusten är konstaterad.

Återtagande med äganderätts-förbehåll – förlust

Förfarandet vid återtag belyses med följande exempel. Ett bilhandelsföretag har sålt fyra begagnade personbilar enligt uppställningen nedan. I samtliga fall slutar kunden att betala efter att ha betalat sammanlagt 50 000 kr. Bilarna återtas med stöd av äganderättsförbehåll. Moms har för varje försäljning redovisats med 2 000 kr beräknat på vinstmarginalen 10 000 kr.

	Bil A	*Bil B*	*Bil C*	*Bil D*
Försäljningspris	110 000	110 000	110 000	110 000
Inköpspris	100 000	100 000	100 000	100 000
Tänkt marginal	10 000	10 000	10 000	10 000
Kunden betalar	50 000	50 000	50 000	50 000
Skuld	60 000	60 000	60 000	60 000
Bilens restvärde	90 000	50 000	60 000	52 000
Återbetalning till kunden	30 000	-10 000	0	-8 000

Om återförsäljaren efter återtagandet fortfarande har en fordran på köparen och det konstaterats att denna fordran är förlorad, har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet, dock som mest beloppet av tidigare redovisad utgående moms. Det är endast avseende bil B och D som förlust har uppkommit. I dessa fall kan skatten korrigeras med stöd av 13 kap. ML. För bil B med hela den redovisade skatten och för bil D med 1 600 kr.

Inköpspris vid nästa försäljning

Bilarna i exemplet är begagnade och kan vid kommande försäljning beskattas enligt bestämmelserna om VMB. Ett återtagande av vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) betraktas inte som en omsättning i momssammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Inköpspriset vid den efterföljande försäljningen bör

därför beräknas med utgångspunkt från det ursprungliga förvärvet men korrigeras till vad som återstår efter återtagandet. I det ovanstående exemplet kan inköpspriset vid nästa försäljning beräknas enligt följande

- ursprungligt inköpspris, 100 000 kr,
- minskat med vad kunden erlagt, 50 000 kr,
- ökat med eventuellt återbetalningsbelopp, 30 000 kr avseende bil A,
- ökat med den del av den tänkta marginalen som beskattats, 10 000 kr avseende bil A och C samt 2 000 kr avseende bil D.

De nya inköpspriserna uppgår till 90 000 kr, 50 000 kr, 60 000 kr respektive 52 000 kr.

34.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

34.5.1 Konstverk

Gräns för skattskyldighet

Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo var före den 1 november 1995 undantagen från skatteplikt. Samtidigt med slopandet av detta undantag infördes i 1 kap. 2 a § ML den bestämmelsen att skattskyldigheten vid sådan omsättning inträder först om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till 300 000 kr eller mer. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning ska beskattas.

Frivillig skattskyldighet

Upphovsman eller dennes dödsbo kan hos SKV begära frivillig skattskyldighet enligt 1 kap. 2 b § ML, om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kr för beskattningsåret. SKV:s beslut om frivillig skattskyldighet gäller från dagen för beslutet eller från den tidpunkt som den skattskyldige begär och till utgången av andra året efter året för beslutet.

VMB inom konsthandeln 9 a kap. 2 § ML

Återförsäljare som förvärvar konstverk från upphovsman som inte är skattskyldig får tillämpa bestämmelserna om VMB genom det normala förfarandet vid VMB. Detta innebär att förvärvet inte medför någon avdragsrätt och att utgående moms beräknas på vinstmarginalen.

Upphovsman – konstnär

SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-13 ansett att bestämmelsen i 7 kap. 1 § 2 st. 3 p. ML endast avser upphovsmannen eller dennes dödsbos omsättning. Frågan gällde huruvida ett bolag vid försäljning av huvudmannens alster ägde rätt att tillämpa skattesatsen 12 % i stället för 25 %. RR fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2000 not. 65). I analogi med SRN:s ställningstagande kan inte

heller i fråga om VMB någon annan träda in i upphovsmannens eller dennes dödsbos ställe. Jfr avsnitt 30.3.2.2.

34.5.2 Samlarföremål och antikviteter – inköp före ikraftträdandet

Även samlarföremål och antikviteter kan bli föremål för VMB. Fr.o.m. den 1 november 1995 har införts skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt med karaktär av samlarföremål samt för omsättning av frimärken. Återförsäljare som före denna tidpunkt skattefritt förvärvat sådana varor får också för dessa tillämpa VMB. Vid beräkning av vinstmarginalen ska som inköpspris i första hand användas det verkliga inköpspriset. Om återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris ska detta anses ha varit 50 % av priset vid försäljningen enligt övergångsbestämmelserna till lagändringen vid införandet av VMB-reglerna.

34.5.3 Import och inköp av konstverk, samlarföremål och antikviteter med skattedebitering

I fråga om import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, dvs. inköp från tredje land, finns ingen beloppsgräns vad gäller beskattningen. Import ska således beskattas oavsett värde och oavsett vem som importerar. Skatt tas vid import ut med 12 % av beskattningsunderlaget. Tullverket är beskattningsmyndighet och påför moms avseende inköp från tredje land. Det är Tullverket som gör bedömningen om en vara ska klassificeras som konstverk, samlarföremål eller antikvitet.

Särskilt beslut 9 a kap. 2 § ML

VMB kan, enligt 9 a kap. 2 § ML, tillämpas beträffande omsättning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo, samt beträffande konstverk, som återförsäljaren importerat. Import av samlarföremål och antikviteter medför samma rätt. För att få tillämpa VMB för sådan omsättning, som föregåtts av förvärv med skattedebitering, krävs att återförsäljaren begär beslut om detta hos SKV. Ett sådant beslut gäller t.o.m. andra året efter beslutsåret.

Ingående moms 9 a kap. 9 och 13 §§ ML

Förvärv av konstverk från skattskyldig upphovsman eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medför således skattedebitering gentemot återförsäljaren. Debitering sker antingen av leverantören eller av tullverket. Den debiterade skatten är inte avdragsgill om återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB avseende omsättningen och SKV beslutat därom. Den av upphovsmannen eller tullverket debiterade momsen får dock inräknas i inköpskostnaden vid beräkning av vinstmarginalen.

Detta gäller såväl vid förvärv från skattskyldig upphovsman som vid import.

9 a kap. 14 § ML

Utan hinder av bestämmelserna om VMB får en återförsäljare tillämpa ML:s allmänna bestämmelser. Detta gäller också i de fall återförsäljaren begärt att få tillämpa VMB och SKV beslutat om detta. Om återförsäljaren efter att beslut erhållits om att VMB får tillämpas vid inköp från upphovsman eller efter import väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML föreligger avdragsrätt för av upphovsmannen eller tullverket debiterad skatt. Avdragsrätten inträder i så fall för den period under vilken varorna omsätts av återförsäljaren.

34.6 EG-handel

9 a kap. 17, 18 och 19 §§ ML

VMB kan också tillämpas vid handel mellan EG-länder. En svensk återförsäljare kan således med tillämpning av 9 a kap. ML omsätta varor till köpare i annat EG-land och förvärva varor som beskattats i enlighet med motsvarande bestämmelser i annat EG-land samt tillämpa VMB vid den efterföljande omsättningen i Sverige.

Se även avsnitt 34.4 ovan när det gäller handel med begagnade bilar och motorcyklar.

Export

I fråga om export, dvs. försäljning till tredje land, tillämpas de allmänna bestämmelserna i 5 kap. 9 § ML, varför VMB inte kan tillämpas i dessa fall.

Nya transportmedel

Jämför även vad som sägs i avsnitt 34.4 angående försäljning av nya transportmedel till annat EG-land (9 a kap. 19 § ML). VMB kan inte tillämpas i sådana fall.

Försäljning till annat EG-land

Om en svensk återförsäljare säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EG-land och vid försäljningen tillämpar VMB, är omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att försäljningen inte ska redovisas i kvartalsredovisningen. Inte heller får momsen anges i fakturan. På fakturan ska däremot uppges att beskattning sker i enlighet med artikel 26a i sjätte direktivet, till 9 a kap. ML eller till en annan uppgift om att VMB-systemet tllämpas. I fakturan kan exempelvis noteras ”Second-hand goods”, ”Margin scheme” eller ”Differenzbesteuerung”.

Inköp från annat EG-land – säljaren tillämpar VMB

Beträffande den omvända situationen dvs. då svensk skattskyldig återförsäljare förvärvar aktuella varor från en skattskyldig återförsäljare i annat EG-land, framgår av 9 a kap. 1 § 2 p. ML att VMB kan tillämpas vid den efterföljande försäljningen. Här förutsätts att återförsäljaren i det andra landet själv tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB vid sin försäljning till den svenske återförsäljaren. Att så är fallet indikeras bl.a. genom att säljaren i

sin faktura måste ange att han tillämpat vinstmarginalbeskattning. Härigenom undantas förvärvet (GIF) från beskattning i enlighet med 3 kap. 30 f § ML (motsvaras av artikel 26a D b i sjätte direktivet. Om det däremot inte av fakturan framgår att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB så ska köparen beskattas för förvärvet i Sverige (skattepliktigt GIF). Det ankommer på köparen, om denne vill undgå förvärvsbeskattning i Sverige och därmed kunna använda VMB vid sin återförsäljning, att se till att förutsättningarna för skattefrihet enligt 3 kap. 30 f § ML är uppfyllda. Leverantörens tillämpning av VMB innebär vidare att denne tar ut moms på försäljningen med vinstmarginalen som grund, dock ej öppet debiterad. Den sålunda erlagda utländska momsen utgör därmed en del av inköpskostnaden hos den svenske köparen och får därför inverkan på vinstmarginalen.

VMB ska alltid framgå av fakturan

Enligt direktiv 2001/115/EG ska samtliga medlemsstater i EG senast den 1 januari 2004 ha infört bestämmelser motsvarande dem i 11 kap. 8 § 13 p. ML, se nedan avsnitt 34.7. Den svenske köparen måste alltså vid förvärvet se till att fakturan innehåller uppgifter om att försäljningen av varan i det andra EG-landet beskattats med tillämpning av VMB.

KR-dom: 3 kap. 30 f § ML

KR i Göteborg har i dom 2003-12-17, mål nr 3503-3505-02 instämt i SKV:s bedömning att en näringsidkare oaktat god eller ond tro har att visa sin rätt att tillämpa ML:s specialreglering i fråga om VMB.

Inköp från annat EG-land – köparen åberopar VAT-nummer (skattepliktigt GIF)

En svensk återförsäljare som däremot åberopat sitt VAT-nummer för att härigenom förvärva en begagnad vara utan utländsk moms, får inte tillämpa VMB vid sin vidareförsäljning. Ett sådant, från utländsk moms skattefritt förvärv, medför att den svenske återförsäljaren ska beskattas enligt ML:s allmänna bestämmelser dvs. förvärvsbeskattning avseende GIF i enlighet med bestämmelserna i 2 a kap. ML, eventuellt med avdrag för ingående moms samt utgående moms beräknad med försäljningspriset som underlag vid vidareförsäljningen.

Utländsk moms debiteras

Förvärvsbeskattning och beskattning av vidareförsäljning enligt ML:s allmänna bestämmelser ska även ske i de fall en säljare i ett annat EG-land öppet debiterat sitt lands moms i fakturan, eller då någon öppen debitering av moms visserligen inte skett men där uppgift saknas i fakturan om att säljaren tillämpat sitt lands motsvarighet till VMB.

De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att bestämmelserna om VMB ska vara tillämpliga vid förvärv från andra EG-länder kommenteras även i avsnitt 24.4.

Inköp från privatperson i annat EG-land

Bestämmelserna om VMB är även tillämpliga då en svensk återförsäljare vidareförsäljer begagnade varor som förvärvats från en säljare i ett annat EG-land som inte är näringsidkare, t.ex. från en privatperson.

När det gäller inköp av begagnade bilar från personer som inte är registrerade ägare till bilen i fråga bör den svenske återförsäljaren ifrågasätta om inköpet verkligen sker från en privatperson, se vidare avsnitt 34.4 ovan vid kantrubrikerna undersökningsplikt.

Distansförsäljning, t.ex. postorder

En utländsk företagare i annat EG-land som säljer varor till svenska kunder som inte är skattskyldiga till moms, exempelvis postorderförsäljning, kan i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML anses omsätta varor i Sverige. Så är fallet bl.a. om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår. Om den utländske företagaren tillämpar sitt lands motsvarighet till 9 a kap. ML, dvs. om fråga är om handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, är bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML inte tillämplig. Varorna anses således omsatta i det andra landet. Motsvarande gäller vid distansförsäljning från Sverige, dvs. Sverige är omsättningsland om den svenske återförsäljaren tillämpar VMB även om mottagarlandets omsättningströskel överskrids.

34.7 Fakturering, skattskyldighetens inträde

9 a kap. 16 § ML

För omsättning där återförsäljaren tillämpat VMB får skattens belopp eller underlag för beräkning av skatten inte anges i faktura eller motsvarande handling. Skälet till detta är att skatten inte är avdragsgill hos förvärvaren. Om skatten angivits innebär detta att återförsäljaren inte uppfyllt kraven för att få tillämpa VMB. I så fall ska skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som bestämts utifrån de allmänna bestämmelserna i ML.

Enligt 11 kap. 8 § 13 p. ML ska den skattskyldige i sin faktura vid tillämpning av VMB hänvisa till 9 a kap. ML, artikel 26 a i sjätte direktivet eller till en annan uppgift om att VMB-systemet tillämpas. (se även nedan vid kantrubriken Inköpsfaktura samt avsnitt 17.4).

Högre krav på bevisning

Bestämmelserna om VMB är ett avsteg från de allmänna regler som gäller enligt ML. Det ställs därför höga krav på bevisning av att förutsättningarna för att tillämpa VMB är uppfyllda.

Inköpsfaktura

9 a kap. ML innehåller inga särskilda bestämmelser för hur återförsäljaren ska styrka sina inköpskostnader samt att fråga är om inköp i enlighet med bestämmelserna i 9 a kap. 1 § ML. Bevis-

kraven bör därför ställas med utgångspunkt från bestämmelserna i 11 kap. 8 § ML och 14 kap. 2 § 1 st. SBL.

Av 14 kap. 2 § SBL framgår att en deklarationsskyldig ska ha ett underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten samt för kontroll av beskattningen.

Av inköpsfakturan ska, som tidigare nämnts, framgå om leverantören tillämpar bestämmelserna om VMB vid försäljningen.

Verksamhet övertas

Då en återförsäljare förvärvar varor skattefritt enligt 3 kap. 25 § ML i samband med att en verksamhet övertas, och därmed övertar den tidigare ägarens rätt att tillämpa VMB, måste köparen kunna styrka att den förre ägarens inköp uppfyller kraven enligt 9 a kap. 1 § ML. Det är därför viktigt att den som övertar en rätt att tillämpa VMB i samband med att en verksamhet övertas, också försäkrar sig om att få ett underlag för att kunna visa denna rätt, t.ex. kopior på den tidigare ägarens inköpsfakturor.

Förskott 1 kap. 3 § ML

Om en återförsäljare erhåller förskottsbetalning helt eller delvis för beställd vara inträder skattskyldigheten när betalningen mottas. Skattens hela belopp beräknas med utgångspunkt från vinstmarginalen men bör avseende förskott redovisas med så stor del som kan anses belöpa på förskottet.

Exempel

Ett bilhandelsföretag säljer den 31 januari en begagnad personbil för 100 000 kr. Kunden erlägger 10 000 kr i förskott. Bilen levereras den 10 februari varvid återstoden 90 000 kr erläggs. Bilhandelsföretaget har beräknat vinstmarginalen till 20 000 kr. Utgående moms med 20 procent därav, utgör 4 000 kr. Av skatten bör 400 kr anses belöpa på perioden januari och 3 600 kr på perioden februari.

34.8 Räkenskaper

9 a kap. 15 § ML

Den som är skattskyldig återförsäljare ska, utöver vad som följer av bokföringslagens (1999:1078) redovisningsregler, i de fall han tillämpar både ML:s allmänna bestämmelser och VMB i sina räkenskaper särskilja transaktionerna. Detta innebär att en återförsäljare har en skyldighet att ha en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed.

En återförsäljare kan vara skyldig att tillämpa tre olika metoder för inköp och försäljning av begagnade varor m.m. Han kan redovisa dels enligt ML:s allmänna bestämmelser och dels enligt bestämmelserna om VMB varvid såväl VMB enligt normal metod som den förenklade metoden för VMB kan bli aktuell.

Inköp före resp. fr.o.m. 1995-11-01

ML:s allmänna bestämmelser ska tillämpas på begagnade varor m.m. i de fall där rätt till avdrag har förelegat för ingående moms vid förvärvet. Detta innebär bl.a. att i räkenskaperna måste särskiljas vilka varor som förvärvats före den 1 november 1995 respektive fr.o.m. detta datum. För varje såld vara som inköpts fr.o.m. den 1 november 1995 måste således inköpspriset anges.

RSV har i en PM 1995-12-13, dnr 8767-95/900, angivit metoder för bokföring av moms i samband med tillämpning av VMB.

Se även avsnitt 36 i RSV:s handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004.

35 Finansiella tjänster

35.1 Allmänt

Inom den finansiella sektorn (finansmarknaden) verkar banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag, börser, auktoriserade marknadsplatser och clearingorganisationer samt försäkringsbolag, försäkringsmäklare och understödsföreningar.

Undantaget för finansiella tjänster finns i 3 kap. 9 och 10 §§ ML, vilka motsvaras av artikel 13 B.a och d i sjätte direktivet.

35.2 Undantag för bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel

Av 3 kap. 9 § 1 st. ML framgår att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Detta gäller bank- och kreditföretag, värdepappersbolag samt även andra typer av företag som tillhandahåller tjänster av nämnda slag. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen, (3 kap. 9 § 2 st. ML).

Enligt 10 kap. 11 § 2 st. och 12 § jämfört med 5 kap. 7 § 2 st. 6 och 3 st. 1 och 2 p. ML föreligger vid sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom 3 st. 2 p. ML (förvaltning av värdepappersfond enligt lagen [1990:1114] om värdepappersfonder) rätt till återbetalning av ingående moms. Detta gäller dock endast under förutsättning att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG eller att den som förvärvar varan eller tjänsten är någon utanför EG.

35.2.1 Bank- och finansieringstjänster

Bank- och finansieringstjänster

Undantaget omfattar bl.a. räntor samt sådana avgifter och provisioner inom bank- och finansieringsföretagens kontorsrörelse som har samband med in- och utlåning, betalningsförmedling, kreditförmedling, kreditgarantier och handel med valutor.

Exempel på vad som omfattas av skattefrihet är avgifter för

- kontoutdrag och saldouppgifter,
- gireringar och överföringsuppdrag,
- uppläggning av krediter.

Upplåning och utlåning

SRN har i ett förhandsbesked 1997-12-16 ansett att den i ansökningen aktuella verksamheten omfattades av undantaget. Av handlingarna framgick att sökandebolaget upptog lån från allmänheten mot s.k. vinstandelsbevis och i sin tur lånade ut huvuddelen av de upplånade medlen till sitt utländska moderbolag.

Betalningsförmedling – drift- och utveckling av datasystem m.m.

Ett företag svarade för drift och utveckling av datasystem för en bank. Företaget hanterade dessutom system för betalningsförmedling och clearing för banken. Även bankens datasystem för internredovisning hanterades av företaget. RR ansåg att företaget tillhandahöll skattepliktiga tjänster (RÅ 1992 not. 210). Vid tillämpningen av detta rättsfall måste EG-domstolens dom C-2/95, SDC, beaktas. Av EG-domstolens dom framgår att tjänstens natur ska vara det avgörande och inte att tjänsten utförs av viss typ av företag eller att rättsförhållandet föreligger med slutlig kund.

Betalningsförmedling

SRN har prövat frågan om undantaget är tillämpligt för tjänster som tillhandahålls av Bankgirocentralen. I förhandsbesked 1997-11-13 har nämnden med hänvisning bl.a. till en EG-dom (C-2/95, Sparekassernes Datacenter) ansett att de tjänster som innefattar transfereringar av medel mellan betalare och mottagare samt service som tillhandahålls i anslutning härtill utgör sådan banktjänst som omfattas av undantaget. Detsamma gällde tillhandahållande av dataprogram, som bankkontoren kan utnyttja via sina terminaler. Uppdragsfakturering ansågs däremot som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation som inte kan anses som ett underordnat led i denna och vars omsättning därför inte omfattades av undantaget. Bankgirocentralen överklagade förhandsbeskedet avseende uppdragsfaktureringen. RR gjorde samma bedömning som SRN såvitt avsåg uppdragsfaktureringen (RÅ 1999 not. 46).

Förmedling av låneansökning

Fastighetsmäklares förmedling av låneansökningar, vilka föregåtts av viss kreditbedömning, till bank har i ett förhandsbesked inte ansetts utgöra en bank- eller finansieringstjänst enligt GML. Bolaget överklagade. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens förhandsbesked (RÅ 1994 not. 13). Förhandsbeskedet är dock numera inte tillämpligt eftersom omsättning av tjänst som avser kreditförmedling är undantagen från skatteplikt. I EG-domstolens dom C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), fastslog dessutom domstolen i fråga om tolkningen

av artikel 13 B.d punkterna 3–5 i sjätte direktivet (motsvarande 3 kap. 9 § ML) att undantaget från skatteplikt inte är beroende av att transaktionerna utförs av en viss typ av företag.

Förmedling av bostadslån

I ett förhandsbesked 1997-01-23 (överklagat av RSV) har SRN ansett att hanteringen av långfristiga bostadskrediter mellan en bank och ett kreditmarknadsbolag utgjorde kreditförmedling och omfattades av undantaget för finansiella tjänster. RR gjorde en delvis annan bedömning än SRN (RÅ 1998 not. 111). RR anförde att ansökningen och förhandsbeskedet fick anses avse dels tjänster som banken A utförde åt kreditmarknadsbolaget B fram till och med beviljat kreditbelopp betalades ut, dels tjänster vid omsättning av lån eller övertagande av kredit. RR fann, i likhet med SRN, att bankens tjänster vid omsättning av lån och övertagande av krediter för vilka kreditmarknadsbolaget B var kreditgivare utgjorde kreditförmedling. RR förklarade däremot att banken A:s omsättning av tjänster avseende arkivering av kreditakter inte var undantagen från skatteplikt enligt ML. Vad som betecknats som banken A:s efterarbete ansågs inte kunna definieras, varför förhandsbesked i denna del inte kunde lämnas. RR ändrade således förhandsbeskedet vad avsåg arkivering av kreditakter, undanröjde förhandsbeskedet till den del det avsåg annat efterarbete än arkivering av kreditakter och fastställde i övrigt förhandsbeskedet.

Valutahandel

SRN har i ett förhandsbesked den 1999-04-08 ansett att undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML är tillämpligt på de växlingsvinster som uppstår vid växling av valuta. SRN anförde bl.a.: ”Det tilltänkta valutabolagets verksamhet avser valutatransaktioner och omsättningarna omfattas därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknar för bedömningen betydelse om valutabolaget vänder sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrivs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag”. Jfr EG-domstolens dom C-172/96, First National Bank of Chicago, vari bl.a. fråga om valutahandel på avistamarknad utgör omsättning av vara eller tjänst var föremål för bedömning.

Notariat-verksamhet

Däremot är notariatverksamhet inte undantagen från skatteplikt. Detta innebär att avgifter för depåer och för notariatförvar samt arvoden för tjänster av juridisk, ekonomisk eller teknisk karaktär, omfattas av skatteplikt. Det kan vara fråga om tjänster avseende skattekonsultation, deklarationer, boutredning, privat rådgivning samt övrig juridisk och ekonomisk rådgivning.

Förvaltning av lånerevers

I RÅ 1996 not. 243 avseende ett överklagat förhandsbesked har RR uttryckt att ledning för tolkning av begreppet finansieringstjänst enligt ML och GML kan hämtas från lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag. Enligt den lagen anses med finansierings-

verksamhet näringsverksamhet som har till ändamål att lämna eller ställa garanti för kredit, förmedla kredit till konsumenter eller medverka till finansiering genom att förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande. I det aktuella förhandsbeskedet ansågs sökandebolagets förvaltning av säljarreverser i fastighetsaffärer som skattepliktig omsättning. Även om tjänsten innehöll inslag som kunde falla in under begreppet finansieringsverksamhet ansågs dessa moment som underordnade led i tillhandahållandet.

Inkassotjänster

Skatteplikt föreligger även vid bank- och finansieringsföretagens utförande av inkassouppdrag för kunders räkning.

Skatteplikten för inkassotjänster gäller givetvis även rena inkassoföretag och andra som bedriver yrkesmässig inkassoverksamhet. Inkasseraren tillhandahåller uppdragsgivaren/borgenären en tjänst och det är omsättningen av denna som omfattas av skatteplikt. Utlägg för t.ex. expeditionsavgifter hos myndighet inräknas inte i beskattningsunderlaget.

Den ersättning gäldenären, på grund av sin betalningsförsummelse, ska betala borgenären för dennes kostnader för att erhålla betalningen ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten. Ersättningen utgör inte omsättning i ML:s mening då denna närmast har karaktär av skadestånd eller sanktion gentemot gäldenären (jfr avsnitt 7 och 12.2).

Förvaltning av fordringar (skuldsanering)

I ett förhandsbesked förvärvade ett bolag förfallna fordringar. Ett koncernbolags tjänster innebärande att för bolagets räkning föra förhandlingar med gäldenärer och även bevilja nya krediter hos bolaget har bedömts utgöra förvaltningstjänster som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Eventuella inslag som i mervärdesskattehänseende är att betrakta som finansiella tjänster framstår som underordnade led i förvaltningen (förhandsbesked 2001-12-05, som fastställts av RR i dom 2003-11-27, mål nr 476-2002).

Bankfack

Uthyrning av bankfack och andra förvaringsutrymmen omfattas inte av skattefriheten.

Administrativa tjänster avseende factoring

Administrativa tjänster avseende factoring ingår inte heller i undantaget från skatteplikt. Med administrativa tjänster avses t.ex. bokförings- och reskontratjänster i samband med factoringen.

Andra tjänster

Skatteplikt föreligger vidare för omsättning av tjänster avseende bokföring, översättning, fotokopiering och tillhandahållande av programvara samt för kreditupplysning och allmänna administrativa tjänster. Detta gäller även då tjänsterna tillhandahålls åt ett annat finansieringsföretag. I det fall sådan tjänst tillhandahålls åt ett annat företag som ingår i samma mervärdesskattegrupp som det tillhandahållande företaget föreligger dock ingen omsättning och

därmed inte skattskyldighet (jfr 6 a kap. ML och avsnitt 9.10).

I dom 2003-06-26 i mål nr C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, har EG-domstolen funnit att artikel 13 B.d 3 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en näringsidkare som köper fordringar och övertar kreditrisken och som i gengäld tar ut en kommissionsavgift av sina kunder utövar en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 och 4 i samma direktiv, och är därmed skattskyldig och har således rätt till avdrag enligt artikel 17 i sagda direktiv. Detta innebär att köpen av fordringar för förvaltning, inkassering och eventuell överlåtelse är en ekonomisk verksamhet som omfattas av sjätte direktivet.

Domstolen uttalade också att en ekonomisk verksamhet, varigenom en näringsidkare köper fordringar och övertar kreditrisken och i gengäld tar ut en kommissionsavgift av sina kunder, utgör inkasso i den mening som avses i artikel 13 B.d 3 *in fine* i sjätte direktivet, och omfattas därmed inte av det undantag från skatteplikt som fastställs i denna bestämmelse. Domen har i denna del varit föremål för diskussioner bl.a. angående skatteplikten för vissa diskontoliknande avgifter vid factoring.

Värdering av fastighet

Ett företag åtog sig att på uppdrag av en bank i samband med långivning utföra värderingstjänster av fastigheter. RR ansåg att företaget utförde skattepliktiga tjänster (RÅ 1992 not. 209).

Återtagna varor

Finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML.

Likaså är bankernas försäljning av artiklar som inköpts för försäljning till kunder skattepliktig.

35.2.2 Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet

Värdepappershandel

Värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt. Vad som avses med sådan verksamhet framgår av 3 kap. 9 § 3 st. 1 och 2 p. ML. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses enligt nämnda lagrum omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej. Förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder utgör också värdepappershandel.

Transaktioner/ förhandlingar rörande aktier

Undantaget motsvarar undantagen i artikel 13 B.d punkterna 3, 5 och 6 i sjätte direktivet. Innebörden av artikel 13 B.d i dessa delar har tolkats i domarna C-2/95, SDC, och C-235/00, CSC Financial Services. Den analys som domstolen gjorde i SDC-domen avseende överföringar och betalningar gäller i princip även

handeln med värdepapper. Värdepappershandel innefattar därmed handlingar som förändrar den rättsliga och finansiella situationen mellan parterna och som kan jämföras med de handlingar som förekommer vid överföring eller betalning. Jfr SDC-domen, punkt 73, och CSC-domen, punkt 26–28. Av CSC-domen följer att uttrycket transaktioner rörande värdepapper avser transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper. Även uttrycket förhandlingar…rörande…värdepapper har tolkats. Domstolens bedömning är att uttrycket inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar om att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa.

Omsättning och förmedling av värdepapper

Bestämmelsen innebär att vederlag för aktier och andra värdepapper samt courtage, avgifter och provisioner som tas ut av exempelvis banker och värdepappersbolag vid handel i kommission och förmedling av värdepapper är undantagna från skatteplikt.

Lagerbolag

Försäljning av aktier medför inte skattskyldighet. Detta innebär att vederlaget för aktierna vid försäljning av ett s.k. lagerbolag genom överlåtelse av aktierna i bolaget inte medför skattskyldighet.

Överlåtelse av fordran

Överlåtelse av fordringar, t.ex. kundfakturor, hänförs till värdepappershandel och omfattas därmed av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta överensstämmer med SRN:s ställningstagande i ett förhandsbesked 1999-03-02. Inkassotjänster omfattas däremot inte av undantaget (se ovan i avsnitt 35.2.1).

Förmedling av aktie i samband med börsintroduktion/nyemission

I ett förhandsbesked 1999-11-02 har SRN ansett att s.k. corporate financeverksamhet i den del den avser förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission utgör en enda tjänst som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. S.k. corporate financeverksamhet innefattar ett flertal olika tjänster, som på ett eller annat sätt anknyter till ett bolags finansiering. RR har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 2001 not. 23).

Garantiprovision

Investmentbanker m.fl. erbjuder corporate finance-tjänster i samband med nyemission och kan då bl.a. åta sig – mot en garantiprovision – att förvärva aktier som eventuellt inte blivit tecknade vid en emission. I domar 2003-12-15, mål nr 2809-2810-2000, har RR funnit att detta åtagande är en tjänst som inte är underordnad någon huvudtjänst och att den separata tjänsten inte omfattas av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster. Inte heller är undantaget för värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet tillämpligt.

Upprättande av incitaments-program för anställda

I ett förhandsbesked 2002-01-09 har ett uppdrag avseende upprättande av incitamentsprogram baserat på teckningsoptioner för de anställda varit föremål för prövning. Uppdraget omfattar fyra olika delmoment rörande bl.a. utarbetande av villkor, genomgång av formalia, värdering av optionerna samt insamling och sammanställning av information. SRN ansåg inte att de avsedda tillhandahållandena kunde anses utgöra förmedlingstjänst avseende aktier och andra värdepapper och inte heller ett led i en sådan tjänst. Tjänsten kan därmed inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Företagsöverlåtelse – förmedling av aktier och andra andelar

I ett överklagat förhandsbesked ansågs uppdrag att bl.a. finna en köpare till samtliga aktier i ett bolag som konsulttjänster i samband med företagsöverlåtelse, vilka inte omfattas av undantaget för värdepappershandel (RÅ 1994 not. 422).

Utgången blev likartad i RÅ 1996 not. 84 avseende verksamhet med information och förmedling/anvisning av köpare avseende aktier som var under tvångsinlösen.

I ytterligare ett förhandsbesked blev utgången likartad. SRN ansåg 1996-11-08 att en enstaka förmedling av samtliga aktier i ett företag i allt väsentligt får anses vara att bedöma som en konsulttjänst i samband med en företagsöverlåtelse och därför inte utgör sådan värdepappershandel i form av förmedling av aktier som avses i undantagsbestämmelsen i ML.

Förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag har däremot ansetts utgöra omsättning av en enda tjänst som omfattas av undantaget (förhandsbesked 2001-06-18).

Även i ett förhandsbesked 2002-01-09 har SRN kommit fram till att ett företagsförsäljningsuppdrag som inkluderar att biträda vid försäljning av aktier eller andra andelar, genom att finna köpare till och genomföra försäljning av aktier/värdepapper för uppdragsgivarens räkning, omfattas av undantaget från skatteplikt. Vid utförandet av uppdraget upprättas normalt prospekt/försäljningsmemorandum samt utförs regelmässigt värdering, företagsanalys och affärsstrukturering.

KR i Stockholm, i likhet med LR, har också kommit fram till att ett värdepappersbolag som handhaft överlåtelsen av aktierna i ett bolag omfattas av undantaget för förmedling av aktier. I tjänsten har ingått att ta fram ett informationsmemorandum över bolaget, att identifiera potentiella köpare och förhandla med dem samt att genomföra försäljningen. (KR i Stockholm 2002-08-29, mål nr 5796–5797-2000).

Förmedling av räntebärande instrument och s.k. market maker-tjänster

I anslutning till uppdrag att förmedla räntebärande instrument från emittent till placerare, vilket omfattas av undantaget från skatteplikt (jfr RÅ 2001 not. 23), tillhandahålls även tjänster innebärande att fortlöpande ange köpräntor på andrahandsmarknaden och, när bolagets eget innehav gör det möjligt, även ange säljräntor samt ange dessa i Reutersystemet eller motsvarande informationssystem. Dessa tjänster har av KR i Stockholm ansetts utgöra tjänster som omfattas av undantaget (2001-09-13, mål nr 2674–2675-2000). RSV har överklagat domen. Prövningstillstånd har meddelats.

KR i Stockholm har 2002-09-20, mål nr 2676–2678-2000) meddelat en dom med motsatt utgång. De s.k. market maker-tjänsterna, innebärande tjänst att upprätthålla en andrahandsmarknad för skuldförbindelser, har ansetts utgöra tjänster som omfattas av skattskyldighet.

Tjänst utförd av elektronisk handelsplats (börs)

En tjänst avseende värdepapper som medför en rättslig och finansiell förändring avseende situationen mellan parterna omfattas av undantaget från skatteplikt. Om en elektronisk handelsplats tillhandahåller en tjänst som innebär att värdepapper omsätts och erhåller ersättning för denna specifika tjänst är tjänsten undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Undantaget omfattar dock inte tillhandahållande av information elektroniskt.

Tjänst avseende kontoföring av finansiella instrument

En central värdepappersförvarare, dvs. ett företag som har auktorisation att kontoföra finansiella instrument i avstämningsregister (jfr lag (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument), kan tillhandahålla tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt. Tjänster som tillhandahålls till emittent (dvs. avstämningsbolag) och som säkerställer att ägaromregistrering/överföring sker mellan vp-konton i avstämningsregister eller att registrering sker vid emission anses omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Detta eftersom tjänsten medför en rättslig och finansiell förändring avseende det aktuella värdepappret. Däremot omfattas inte tjänst avseende uppdatering av aktieägarbok av undantaget.

Undantaget omfattar även registreringstjänster som innebär att rättigheter eller skyldigheter avseende värdepapper skapas, förändras eller utsläcks.

Tjänster till s.k. kontoförande institut (dvs. den som av en central värdepappersförvarare medgetts rätt att vidta registreringsåtgärder i avstämningsregistret) omfattas också av undantaget när tjänsten omfattar ett ansvar för förändringen av den rättsliga och finansiella ställningen avseende värdepappret (jfr C-235/00 CSC-domen, C-2/95 SDC-domen samt RÅ 1999 not. 46 Bankgirocentralen).

Förmedling av köp och säljorder, courtagedelning

RR har i domar 2003-11-18 i målen 7900-1999 m.fl. bedömt frågan om skatteplikt för tjänster som går ut på att mot ersättning, vanligen i form av andel i courtage, förmedla kunders köp- och säljorder avseende värdepapper till en fondkommissionär som därefter utan medverkan av förmedlaren genomför transaktionerna. RR fann att sådana förmedlingstjänster oavsett att därmed var förbundet en viss kreditrisk inte omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML eller motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet.

Förmedling av obligation

I ett brevsvar 1999-12-27, dnr 2546-99/120, har RSV ansett att ersättning från Riksgäldskontoret till återförsäljare av premieobligationer omfattas av undantagsbestämmelserna för förmedling av värdepapper.

Tjänst avseende förmedling av fondandel och information

Ett bolags internetbaserade tjänster till ett fondbolag, vilket är ett aktiebolag som fått tillstånd att utöva förvaltning av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, har bedömts i ett förhandsbesked 2000-12-21. Fråga var dels om tjänst rörande information skulle bedömas som en fristående tjänst, dels om tjänst rörande förmedling av fondsparares köp och försäljning (inlösen) av fondandelar skulle utgöra från skattplikt undantagen värdepappershandel enligt ML. SRN bedömde informationstjänsten som en fristående tjänst som inte omfattas av något av undantagen i ML och genomförandet av förmedling av fondandelar som en från skatteplikt undantagen tjänst. Förhandsbeskedet överensstämmer med SKV:s uppfattning.

Förvaltning av kapital

Ett överklagat förhandsbesked rörde frågan om ett bolag A bedrev värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Bolaget förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde A på eget initiativ och utan samråd med kunden göra ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade värdepapper förvarades i depå hos bolaget B, systerbolag till A, som också verkställde köpen och försäljningarna. Kunden skulle till A eller annan utöver visst avtalat arvode – om ej annat avtalats – erlägga avgifter i form av courtage och andra transaktionskostnader. SRN ansåg inte att bolaget A:s tjänster var undantagna från skatteplikt. Att det i bolagets uppdrag ingår att utan vidare direktiv från kunden ge köp- och säljorder till fondkommissionären kan varken anses som omsättning eller förmedling av värdepapper i nu angiven bemärkelse. Enligt nämndens mening har de tjänster som bolaget tillhandahåller i stället närmast karaktär av analys- och rådgivningstjänster. Sådana tjänster är enligt vad som ovan anförts inte undantagna från skatteplikt. För denna bedömning saknar det betydelse hur provisionen beräknas. RR instämde i SRN:s

bedömning och fastställde det överklagade förhandsbeskedet (RÅ 1993 not. 71).

I ett förhandsbesked 1997-02-05 hänvisade SRN till RÅ 1993 not. 71 ovan och ansåg att sökandebolagets omsättning var skattepliktig. Omständigheterna i det aktuella ärendet var följande. Sökandebolaget A ingår i en koncern. Ett koncernbolag, B, vill att A ska förvalta visst kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument som statsskuldväxlar, obligationer, certifikat m.fl. instrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Handeln ska ske i B:s namn och äganderätten till värdepapperen tillkommer B. Nämnden ansåg att den tjänst som A ska tillhandahålla B i allt väsentligt är av samma slag som en sådan tjänst som bedömdes i RÅ 1993 not. 71, dvs. en analys- och rådgivningstjänst. RR fastställde förhandsbeskedet genom dom 1998-12-14 (RÅ 1998 not. 249).

Kapitalförvaltningsuppdrag har även varit föremål för prövning av RR i ett överklagat förhandsbesked 2001-05-08. Uppdraget i det aktuella fallet grundar sig på en uppdragsbeskrivning som kunden medverkar till att utforma. Vidare utformas bl.a. direktiv för kortsiktig handel och beslut om uppdragen avseende långsiktiga placeringar fattas av en kommitté. Avgiften bestäms i förhållande till förvaltat kapital. Enligt det av RR i dom 2003-11-04, mål nr 3492-2001, fastställda förhandsbeskedet ska uppdraget anses utgöra en enda tjänst som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Förvaltning av värdepappersfonder

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML innebär att förvaltningsarvoden som tas ut vid förvaltning av värdepappersfonder är undantagna från moms.

Värdepappersfond – administration

I dom av RR 2003-11-05, mål nr 3471-2002, angående ett överklagat förhandsbesked av 2002-04-29 har ett bolags tjänster till fondbolag avseende administration avseende fondbolagets förmögenhetsförvaltning av värdepappersfonder inte ansetts omfattas av undantaget för förvaltning av värdepappersfonder.

I ett förhandsbesked 2003-06-18 har SRN prövat ett liknande ärende. Tjänsterna avsåg här fondredovisning, finansiell information samt kvalitetssäkring och ansågs inte omfattas av undantaget för förvaltning av värdepappersfonder. Detta förhandsbesked har överklagats av sökanden.

I ett annat förhandsbesked 2003-06-18 har ett svenskt fondbolags förvärv av förvaltartjänster från utländsk förvaltare bedömts utgöra omsättning och förvärv av en tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 3 st. 2 p. ML.

I ett förhandsbesked 2003-01-09 har SRN prövat en fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag betingade sig från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltar, var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

SRN beslutade att fondavgiften, som enligt ansökningen tas ut av fondbolaget med högst 1,25 % av fondens värde, avser en sådan förvaltningstjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 2 st. 2 p. ML. För momsfrihet krävs dock att bolaget får Finansinspektionens tillstånd att såsom fondbolag utöva fondverksamhet.

Försäljningsavgiften, som tas ut av kunden/fondandelsinnehavaren med högst 2 % av andelens värde vid försäljning, avser tjänster i form av försäljning av andelar i värdepappersfonder. Detta är sådan värdepappershandel som är omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § 1 st. ML. Den extra avgift som tas ut av kunder/fondandelsinnehavare, enligt fondbolagets särskilda förvaltningsmodell tillämpad på önskemål om placeringsstrategi, omfattas däremot inte av undantaget enligt nämnden. Denna tjänst utgör en rådgivningstjänst, som inte omfattas av bolagets fondförvaltning, och som inte kan hänföras till sådan bank- och finansieringstjänster som avses i 3 kap. 9 § ML.

35.3 Undantag för försäkringstjänster

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

Försäkringsföretagen tillhandahåller även ett antal andra fristående tjänster, för vilka skatteplikten får bedömas från fall till fall. Det kan vara fråga om olika administrativa eller finansiella tjänster, databehandling, skadereglering m.m. Om en sådan tjänst skulle ingå som ett naturligt och underordnat led i en tillhandahållen försäkringstjänst omfattas den dock av undantaget från skatteplikt. I annat fall blir försäkringsbolaget skattskyldigt om det tillhandahåller en skattepliktig tjänst. Detta kan vara fallet då ett försäkringsbolag tillhandahåller datatjänster, arbetskraft, administrativa tjänster, m.m.

Försäkrings-transaktioner

I ett förhandsavgörande 1999-02-25 har EG-domstolen i målet C-349/96 mellan Card Protection Plan Ltd och Commissioners of Customs & Excise uttalat beträffande undantaget för försäkringstransaktioner att artikel 13 B.a i sjätte direktivet ska tolkas så ”att

en skattskyldig som inte är försäkringsgivare och som inom ramen för en kollektiv försäkring som han har tecknat, ger sina kunder, som utgör försäkringstagarna, ett försäkringsskydd genom att anlita en försäkringsgivare som svarar för försäkringsrisken, utför en försäkringstransaktion i den mening som avses i nämnda bestämmelse. Uttrycket försäkring i denna bestämmelse innefattar de verksamhetsklasser avseende räddningsservice som återges i bilagan till rådets första direktiv 73//239/EEG av den 24 juli 1973 om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direktförsäkring än livförsäkring, i dess lydelse enligt rådets direktiv 84/641/EEG av den 10 december 1984".

Domstolen uttalade vidare att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om transaktionen ska anses bestå av två fristående tjänster eller om den ena "utgör den huvudsakliga tjänsten i förhållande till vilken den andra tjänsten är underordnad, så att den senare skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten".

Slutligen uttalade domstolen att artikel 13 B.a i sjätte direktivet ska tolkas så att "en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet".

Drift- och administrativa tjänster

RR fastställde 1997-06-16 (RÅ 1997 ref. 42) ett förhandsbesked. RR ansåg, i likhet med SRN, att ett försäkringsbolags åtagande att bedriva ett annat försäkringsbolags försäkringsrörelse var en tjänst avseende drift och administration av verksamhet och inte en försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML.

RR motiverade sitt ställningstagande med att undantaget i 3 kap. 10 § ML från skatteplikt gäller endast "försäkringstjänster" och att det synes stå bäst i överensstämmelse med vanligt språkbruk att använda detta uttryck som beteckning på sådana tjänster som försäkringsgivaren tillhandahåller direkt till försäkringstagaren. RR ansåg vidare att förarbetena till ML inte ger stöd för att uppfatta anknytningen till begreppet försäkringsrörelse som en utvidgning i förhållande till vad som nu sagts utan pekar snarare på att anknytningen har gjorts i preciserande och begränsande syfte.

Annat försäkringsbolags verksamhet

Tjänst att bedriva ett annat försäkringsbolags verksamhet har också prövats av EG-domstolen i målet C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia. Av domen framkommer att ett försäkringsbolags åtagande att, mot det vederlag som utgör en marknadsmässig ersättning, bedriva ett annat helägt försäkringsbolags verksamhet, vilket fortsätter att ingå försäkringsavtal i eget namn,

inte utgör en försäkringstransaktion i den mening som avses i artikel 13 B.a i sjätte direktivet.

Skadereglering m.m.

Ett företag som åtar sig att på uppdrag från försäkringsbolag eller försäkringsmäklare, göra tekniska undersökningar, värderingsuppdrag eller skaderegleringar, tillhandahåller skattepliktiga tjänster. EG domstolen har i dom 2003-11-20 i mål C-8/01, Taksatorringen, funnit att artikel 13 B.a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att värdering av motorfordonsskador som en dansk sammanslutning, Taksatorringen, vars medlemmar är försäkringsbolag, utför på medlemmarnas vägnar varken utgör försäkringstransaktioner eller närstående tjänster som utförs av en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent.

Varor som övertagits vid skadereglering

Försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering är skattepliktig enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Försäkringsföretaget har dock ingen avdragsrätt för ingående moms när det tar över varan.

Förmedling

Som ovan nämnts kan även andra förmedlare av försäkringar än försäkringsmäklare anses utföra försäkringstjänst som är undantagen från skatteplikt. Det kan här vara fråga om t.ex. återförsäljare av varor som förmedlar en försäkring avseende den försålda varan. Av avgörande betydelse är att tjänsten ska avse åstadkommande av ett försäkringsavtal mellan huvudmannen och en försäkringstagare.

Förhandsbesked: Försäkringstjänst resp. försäkringsförmedling

I RÅ 1995 not. 105 fastställde RR ett överklagat förhandsbesked angående skatteplikten vid omsättning av en försäkringsförmedlares tjänster.

RR:s majoritet gjorde samma bedömning som SRN:s majoritet. Detta innebar att majoriteten ansåg att undantaget för försäkringstjänster är tillämpligt på dels de tillhandahållanden som avser försäljning av försäkringar, dels de som avser besiktningar utförda antingen som underlag för premiesättning m.m. innan kunden fått teckna försäkring, eller som t.ex. på grund av ändrade riskförhållanden, avser en bedömning av om ett tillfredsställande försäkringsavtal föreligger.

Besiktningar som utförs i rent skadeförebyggande syfte och sådan skadereglering som avser sanering och reparation för att åtgärda viss typ av skada omfattas däremot inte av undantaget och är således skattepliktiga.

I förhandsbeskedet drog SRN upp vissa riktlinjer för vad som bör anses utgöra försäkringstjänster. Det gällde både tjänster tillhandahållna av försäkringsgivare och förmedlares tjänster. Dessa riktlinjer har RR, i och med ovanstående dom, godtagit.

Beträffande *försäkringsgivare* menade SRN att försäkringar, antingen direktförsäkringar eller återförsäkringar, dvs. koncessionspliktiga tjänster, är att hänföra till försäkringstjänster. I sådana tjänster får även anses ingå s.k. beståndsvård, dvs. inspektioner av försäkringsobjekt för att hålla skaderisken nere och biträde till kunden vid skada m.m. Vidare får anses ingå inspektion och åtgärdande av skada vid inträffat försäkringsfall.

Beträffande *försäkringsmäklare* och *annan förmedlare* av försäkringar (t.ex. bank eller bilhandlare som har samarbetsavtal med försäkringsbolag) anförde SRN bl.a. följande:

Såvitt gäller försäkringsmäklares tjänster får det anses klart att skattefriheten enligt ML inte är avsedd att gälla tjänster som tillhandahålls utan samband med försäkringsmäklarverksamhet. En naturlig avgränsning synes därför vara att till skattefria tjänster enligt ML hänföra sådana tjänster som ingår i en verksamhet på vilken den ovannämnda lagen om försäkringsmäklare är tillämplig.

Övervägande skäl talar för att behandla även tjänster som utförs av andra förmedlare av försäkringar efter samma grunder. Även anvisningstextens ordalydelse ”förmedlare av försäkringar”, tyder på att avsikten har varit att undanta endast tjänster avseende själva förmedlingen av försäkringsavtalen. Tjänster som inte syftar till att sluta sådana avtal skulle därmed vara uteslutna från skattefriheten.

SRN ansåg således att försäkringsmäklares förmedling av direktförsäkringar kan anses som försäkringstjänst. Även riskanalyser och rådgivning av juridisk och ekonomisk natur som denne utför i en upphandlingssituation eller under ett försäkringsavtals löptid på grund av förändringar i försäkringsobjektet, försäkringstagarens risksituation m.m., samt inspektioner i samband med förnyelse eller omskrivning av ett försäkringsavtal får anses utgöra försäkringstjänst. Motsvarande bör gälla för annan förmedlare av försäkringar.

Utanför försäkringstjänstområdet faller däremot rent skadeförebyggande åtgärder, t.ex. installation av larm, inspektioner för att förhindra skada och åtgärder som avser t.ex. reparations- och byggnadsverksamhet, samt åtgärder som avser att återställa försäkringsobjektet i oskadat skick, då dessa tjänster tillhandahålls av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar.

Administrationstjänster

I ett förhandsbesked 1996-05-14 hänvisade SRN till det ovan refererade förhandsbeskedet (RÅ 1995 not. 105) och ansåg att de tjänster som sökandebolaget tillhandahöll sina lokala försäkringsbolag inte kunde ses som förmedling av försäkring eller som ett underordnat led i en sådan förmedling. Enligt nämnden tillhandahölls tjänsterna de lokala bolagen för att de skulle bedrivas

effektivt och på ett likartat sätt och var i allt väsentligt att anse som administrationstjänster.

Fondförsäkring

I ett förhandsbesked 1998-05-14 har SRN ansett att placeringstjänst av fondförsäkring inte kan hänföras till undantaget för försäkringstjänster eller till något annat undantag från skatteplikt enligt ML. Sökandebolaget bedrev verksamhet avseende rådgivning om och förmedling av placeringar av s.k. fondförsäkringar. I denna försäkringsform är det försäkringstagaren som bestämmer i vilka av tillgängliga värdepappersfonder som försäkringskapitalet ska placeras. Försäkringstagaren uppdrar åt sökandebolaget att för deras räkning göra de placeringar och omplaceringar av försäkringskapitalet som bedöms vara tillämpliga, alternativt kan sökandebolaget anlita extern fondförvaltare som genomför sådana omplaceringar. SRN ansåg att sökandebolaget tillhandhåller försäkringstagarna något som närmast kan betraktas som en analys- och rådgivningstjänst avseende fondplacering.

SRN har i ett förhandsbesked 2003-10-02 ansett att ett bolag som, i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt, anvisar placeringar respektive omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder inte utför omsättningar som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Telefonförsäljning

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1999-06-18 att telefonförsäljning av försäkringar ska ses som en försäkringstjänst. Sökandebolaget skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. SRN gjorde följande bedömning. ”Syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar är att sluta försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare”.

Jämför även EG-domstolens förhandsavgörande den 25 februari 1999, C-349/96, Card Protection Plan Ltd, där domstolen uttalat att undantaget för försäkringstransaktioner inte får tillämpas alltför snävt.

Completion bonds

SRN har i ett förhandsbesked 1999-10-01 prövat huruvida en verksamhet att sälja s.k. completion bonds (”färdigställandegaranti”) är en skattepliktig verksamhet enligt ML. Verksamheten beskrevs som en form av åtagande enligt vilket sökandebolaget garanterar sina kunder – filmproducenter m.fl. aktörer inom filmbranschen – att en viss film som åtagandet avser ska bli färdig inom en viss tid och till en viss, angiven kostnad. Bolaget följer inspelningen av filmen dagligen, genom olika rapporteringssystem, och kan självständigt fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla åtagandet. Fråga var huvudsakligen om

sökanden kunde anses omsätta försäkringstjänster. SRN ansåg att verksamheten inte kunde hänföras till undantaget i 3 kap. 10 § ML och att omsättningen inte heller enligt någon annan bestämmelse i ML var undantagen från skatteplikt. SRN åberopade EG-domstolens dom 1999-02-25, C-349/96, avseende Card Protection Plan Ltd och hänvisade till vad man där anfört angående begreppet försäkringstransaktioner: att sådana enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.

Kompensation för fordran i konkurs

RSV har i en skrivelse, 1999-09-01, dnr 7606-99/120, behandlat frågan om virkesleverantörer, som hade fordran i en konkurs och erbjöds full kompensation av en tredje part (en intresseorganisation) mot villkor att leverantören överlät sin fordran för en krona och även ansökte om medlemskap i intresseorganisationen. Frågan var dels om det förelåg en konstaterad kundförlust för virkesleverantören, se vidare avsnitt 12.6, dels om betalningsströmmen skulle anses som en försäkringsersättning som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 10 § ML. En försäkringstjänst enligt 3 kap. 10 § ML ansågs inte föreligga.

36 Överlåtelse av vissa tillgångar

36.1 Allmänt

3 kap. 24 § ML

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

I sjätte direktivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B.c.

36.2 Skattefrihetens omfattning

3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML

Överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar är undantagen från skatteplikt om den görs av någon som inte haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML av ingående moms när tillgången förvärvades eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. Det åligger överlåtaren att visa att dessa förhållanden föreligger.

Annat än omsättningstillgångar

Undantaget är begränsat till omsättning av andra tillgångar än omsättningstillgångar. Härmed avses inte endast inventarier, material och avfallsprodukter utan också olika rättigheter till varor, goodwill m.m. (se prop. 1993/94:99 s. 157–158).

Ändrad karaktär

I en skrivelse 1995-09-08, dnr 4115-95/901, till Försvarets materielverk (FMV) har RSV ansett att en tillgång kan ändra karaktär till omsättningstillgång. Till stöd för detta hänvisar RSV till prop. 1993/94:99 s. 159 där det sägs att så länge varan behåller sin karaktär av inventarium och inte blir omsättningstillgång ska moms inte tas ut. RSV ansåg att FMV:s försäljning av överskottsmateriel, som vid förvärvet i redovisningshänseende ansetts som anläggningstillgångar, vid försäljning i en utåtriktad verksamhet ändrade karaktär och att skatteplikt förelåg för omsättningen.

Det här angivna synsättet med ändrad karaktär bör komma ifråga endast i de fall där verksamheten med försäljning av tillgångarna ordnats i form av permanent butiksförsäljning eller liknande som

är helt jämförbar med motsvarande konkurrerande verksamheter av kommersiell natur.

Ej avdrags- eller återbetalningsrätt

En förutsättning för att omsättningen ska undantas från skatteplikt är att någon avdragsrätt eller återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärvet inte har förelegat. Bestämmelsen är tillämplig vid försäljning av tillgångar både från den som är skattskyldig och från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Som exempel på det första fallet kan nämnas försäljning av personbil för vilken avdragsförbud förelegat vid förvärvet. Exempel på det andra fallet är när ett företag, som tillhandahåller vårdtjänster, överlåter ett till den verksamheten anskaffat inventarium.

När ett företag, som inte haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt, överlåter sin verksamhet undantas omsättningen från skatteplikt enligt denna paragraf. Prövning behöver därför inte ske av om förutsättningar föreligger för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se avsnitt 37).

Staten har varken avdragsrätt för ingående moms (jfr 8 kap. 8 § ML) eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Den kompensationsrätt för ingående moms som statliga myndigheter kan ha enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt ska inte beaktas vid tillämpningen av 3 kap. 24 § ML. Statens försäljning av anläggningstillgångar undantas därför från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Jfr dock vad som sagts ovan beträffande ändrad karaktär. RSV har i skrivelse 2002-12-13, dnr 9999-02/100, klargjort sin syn på vad som gäller beträffande skattskyldighet för moms vid statliga myndigheters försäljning av vissa tillgångar.

I ML undantas från skatteplikt omsättning av vissa tjänster vilka beskattades enligt GML. Detta kan medföra att rätt till avdrag förelegat vid anskaffning av tillgång till en verksamhet som numera inte medför skattskyldighet. Detta medför i sin tur att skattskyldighet uppkommer vid omsättning av en sådan tillgång.

Förvärv som tidigare medförde rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt

Från och med den 1 november 1995 upphörde reglerna om rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt. Företag som i princip har rätt till avdrag för eller återbetalning av moms kompenseras således inte längre för den moms som belastar en tillgång som förvärvas från någon som inte är skattskyldig enligt ML. I prop. 1994/95:202 s. 43 uttalar departementschefen att omsättning av inventarier förvärvade på sådant sätt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML. Detta innebär att nämnda undantag ska tillämpas vid försäljning av en sådan anläggningstillgång även i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Vinstmarginal-beskattad tillgång

Vid förvärv av vara från någon som vid försäljningen tillämpat reglerna om vinstmarginalbeskattning saknar köparen avdragsrätt. Överlåtelse av vinstmarginalbeskattad tillgång som anskaffats för stadigvarande bruk i verksamheten ska bedömas på samma sätt som ovan sagts avseende försäljning av tillgång som vid förvärvet inte längre medför rätt till s.k. fiktivt avdrag. Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML ska därför tillämpas vid försäljning av en sådan anläggningstillgång även i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Uttagsbeskattad tillgång
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML

Undantag från skatteplikt gäller vid omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. Som en första förutsättning gäller att den skattskyldige ska ha haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt vid förvärvet av tillgången. Därefter ska uttagsbeskattning ha skett på grund av att tillgången överförts till en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Tillgången är då belastad med skatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till denna verksamhet. Om den därefter avyttras undantas denna omsättning från skatteplikt. Undantag från skatteplikt gäller även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen. Som exempel kan nämnas att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En sådan överföring medför uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 p. ML. När datorn senare avyttras i denna verksamhet är omsättningen undantagen från skatteplikt.

Förbrukningsmaterial
3 kap. 24 § 2 st. ML

Vid tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet. Bestämmelsen innebär att avgörande för frågan om skatteplikt vid försäljning av förbrukningsmaterial är om avdragsrätt eller återbetalningsrätt förelegat eller inte vid förvärvet. Överlåtelse av förbrukningsmaterial i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är således undantagen från skatteplikt. Försäljning av t.ex. tandguldskrot i en tandläkarpraktik medför inte skattskyldighet.

36.3 Inskränkningar i skattefriheten

Tillgång tillförd betydande värde
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML

Har en tillgång tillförts betydande värde innebär detta att omsättning av tillgången inte undantas från skatteplikt. Bedömning ska göras om en i förhållande till tillgångens ursprungsvärde betydande avdragsrätt förelegat hos ägaren. Bestämmelsen har tillkommit för att skattefriheten inte ska omfatta sådana situationer då

visserligen inte förvärvet medfört avdragsrätt eller återbetalningsrätt men väl vad som senare tillförts tillgången. Det kan avse t.ex. reparationer eller bearbetningar. Med uttrycket ”mera betydande förvärv” av varor eller tjänster torde enligt förarbetena till ML förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger tillgångens värde vid denna tidpunkt eller absolut sett är stort (se prop. 1993/94:99 s. 159).

Överlåtelse av verksamhet

När verksamhet, som medfört skattskyldighet eller återbetalningsrätt, överlåts är under vissa förutsättningar omsättningen av tillgångar undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. SRN har i ett förhandsbesked 1995-12-14 ansett att den omständigheten att 3 kap. 25 § ML har tillämpats på en överlåtelse av verksamhet inte medför att förutsättningar kan föreligga för en tillämpning av 3 kap. 24 § 1 st. ML på en senare överlåtelse av dessa tillgångar. En sådan tillämpning skulle, enligt SRN, strida både mot syftet med de aktuella bestämmelserna och mot allmänna mervärdesskatterättsliga principer.

Jämknings-reglerna

Om användningen av en investeringsvara ändrats så att avdragsrätt till någon del uppkommit inom korrigeringstiden (jfr 8 a kap. ML), ska inte undantagsregeln i 3 kap. 24 § ML tillämpas vid en senare omsättning. Avdragsrätt har visserligen inte förelegat vid förvärvstidpunkten, men hänför sig till förvärvet även om den utnyttjats vid en senare tidpunkt.

36.4 Ej undantaget från skatteplikt

Försäkringsföretag 3 kap. 24 § 3 st. ML

I samband med skadereglering förekommer att försäkringsföretag övertar den skadelidandes tillgång. Försäkringsbolaget har inte avdragsrätt för en på sådant sätt övertagen tillgång. Övertagande av vara i samband med skadereglering anses inte ske mot vederlag (RSV/FB Im 1982:2). Enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML undantas inte ett försäkringsbolags överlåtelse av tillgången från skatteplikt.

Finansierings-företag

Om ett finansieringsföretag har övertagit en säljares rätt enligt köpeavtal att återta en vara med stöd av köpeavtalet undantas enligt 3 kap. 24 § ML inte från skatteplikt finansieringsföretagets omsättning av en på sådant sätt förvärvad tillgång.

Finansieringsföretag har inte avdragsrätt för debiterad moms om återtagandet skett från någon som haft avdragsrätt eller återbetalningsrätt för någon del av skatten. Detta framgår av 8 kap. 11 § ML (se avsnitt 15.2.8). Som exempel kan nämnas ett återtagande av en lastbil från ett åkeri. Vid en försäljning av en från sådan person återtagen vara är finansieringsföretagets omsättning enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML inte undantagen från skatteplikt.

Har återtagandet skett från någon som inte haft avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML är inte heller under dessa förutsättningar finansieringsföretagets omsättning undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § 3 st. ML. Som exempel kan nämnas ett återtagande av utrustning från en läkarpraktik vars verksamhet inte medför skattskyldighet. Däremot har finansieringsföretaget, enligt den särskilda avdragsbestämmelsen i 8 kap 11 § ML, i ett sådant fall rätt till avdrag för den ingående moms som hänför sig till värdet av varan. Denna avdragsrätt gäller under förutsättning att varan inte ursprungligen sålts med tillämpning av vinstmarginalbeskattning (VMB). Om så är fallet kan dock även finansieringsföretaget i sin tur tillämpa reglerna om VMB vid sin försäljning av varan (se avsnitt 34).

Fartyg och luftfartyg

Enligt 3 kap. 21 § ML undantas från skatteplikt i vissa fall omsättning av fartyg och luftfartyg. Undantaget gäller även vid införsel. Bestämmelsen medför att den som t.ex. bedriver yrkesmässigt fiske kan förvärva fartyg skattefritt. I förtydligande syfte har lagstiftaren uttryckligen angivit att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML inte gäller den som förvärvat fartyget skattefritt eller infört detsamma och importen undantagits från skatteplikt (se prop. 1993/94:225 s. 24–25). För den som förvärvat fartyget eller luftfartyget på sådant sätt är därför vid en försäljning eller ett uttag omsättningen skattepliktig, såvida denna inte ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML.

37 Överlåtelse av verksamhet

37.1 Allmänt

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas från beskattning omsättning som annars skulle medföra skattskyldighet. Är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningar för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av en läkarpraktik, vilket torde kunna ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att undanröja likviditetspåfrestningar hos den som förvärvar en verksamhet eller del därav för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).

EG-rätt

Artikel 5.8 i sjätte direktivet anger att medlemsstaterna kan anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig detta sker mot vederlag eller inte eller som tillskott till ett bolag. Att det svenska medlet för att undanta de aktuella transaktionerna från beskattning är en regel om undantag från skatteplikt medan EG-bestämmelserna innebär att aktuella överlåtelser inte ska anses utgöra varuomsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet blir detsamma (SOU 1994:88).

Särskilt om 3 kap. 25 § ML

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB.

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, föreligger skattskyldighet i vanlig ordning. Även vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av

rörelse föreligger skattskyldighet.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av ”del” av verksamhet (se avsnitt 37.4).

RR-dom: Allmänna bedömningsgrunder

I RÅ 2001 not. 99 har RR uttalat följande allmänna slutsatser beträffande vad som förstås med överlåtelse av verksamhet. ”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag (”a going concern”)”. RR anger vidare i domen att som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål.

Med hänsyn till att bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör ett undantag från den generella skatteplikten för omsättning av varor bör vidare, enligt RR, iakttas att tolkningen ska göras restriktivt så att påförande av utgående moms hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående moms inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

RR anger dessutom i den här domen följande synsätt på överlåtarens skattskyldighet respektive förvärvarens avdragsrätt. Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om skattemyndigheten vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

37.2 Skattefrihetens omfattning

Krav på överlåten egendom

Undantaget förutsätter att tillgångarna tillhör en verksamhet. Begreppet verksamhet är olika beroende på vilken av yrkesmässighetsbestämmelserna i 4 kap. ML som kommer ifråga. Enligt prop. 1993/94:99 s. 163 bör beträffande verksamhet i 4 kap. 1 § 1 p. och 4 kap. 5 § ML ledning kunna sökas i det inkomstskatterättsliga

verksamhetsbegreppet.

Förhandsbesked: Kommunal verksamhet

I RSV/FB Im 1982:20 gällde frågan överlåtelse av inventarier från en kommunalt bedriven tvättverksamhet, vilken uteslutande hade avsett kommunens eget behov. Verksamheten hänfördes inte till förvärvskälla enligt KL, varför stadgandet i dåvarande 8 § 10) GML inte var tillämpligt på överlåtelsen.

KR-dom: Ej verksamhetsöverlåtelse

KR i Jönköping har i dom 1996-04-04 (mål nr 2835-1993) gått emot SKM och ansett att det inte var fråga om verksamhetsöverlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig. KR ansåg att den i målet avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det. RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i detta mål.

KR-domar: Verksamhetsöverlåtelse

KR i Göteborg har i en dom 1997-03-21 (mål nr 4897-1996) ej funnit anledning att frångå den bedömning som LR och SKM gjort att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar i oktober 1992 till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlåtit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen ”restaurangrörelsen”, men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. SKM hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen.

KR i Stockholm har i en dom 1999-08-31 (mål nr 8509-1998) ansett att överlåtelse av advokatverksamhet till flera förvärvare omfattas av undantaget. SKM var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Såväl LR som KR ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen.

Krav på övertagen verksamhet

Undantaget från skatteplikt förutsätter vidare att tillgångarna överlåts till den som tar över verksamheten. Vid skattereformen 1991 gjordes ett tillägg i lagtexten så att undantaget uttryckligen begränsades till de fall när förvärvaren är skattskyldig. Detta justerades i 3 kap. 25 § ML till att även omfatta det fall att förvärvaren är återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Det finns inget krav på någon minsta mängd tillgångar som säljaren ska överlåta för att undantaget från skatteplikt ska gälla. Upphör säljaren med verksamheten och överlåter tillgångarna är bestämmelsen tillämplig. Hela verksamheten eller avgränsad del av verksamheten ska överlåtas för att 3 kap. 25 § ML ska bli tillämplig. En samlad bedömning får göras av föreliggande omständigheter i varje enskilt fall.

EG-dom: Fortsatt drift

EG-domstolen har i målet C-497/01, Zita Modes, framhållit att syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet är att de överföringar som avses i bestämmelsen är sådana där mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts vidare och inte omedelbart avveckla verksamheten. Domstolen konstaterar också att det i artikel 5.8 inte uppställs något krav på att förvärvaren före överlåtelsen ska ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren.

Förhandsbesked: Annan verksamhet

SRN har i ett förhandsbesked 2001-01-15 ansett att undantagsbestämmelsen inte var tillämplig när ett bolag som hyrde ut maskiner till ett annat företag skulle avyttra denna del av sin verksamhet till det förhyrande företaget och detta senare företag skulle använda tillgångarna i sin egen verksamhet som var en annan än den som överlåtaren bedrivit. Den som tar över verksamheten måste således bedriva samma slags verksamhet som överlåtaren tidigare gjort för att undantagsbestämmelsen ska vara tillämplig.

RR-domar: Ändrad momspliktig karaktär

Principen att verksamheten ska övergå oförändrad till den nye ägaren även beträffande den momspliktiga karaktären har behandlats i RÅ 1987 ref. 152. Skatteplikt ansågs föreligga för överlåtelse av anläggningstillgångar från ett bolag, som bedrev momspliktig verksamhet, till en samfällighet, som inte under yrkesmässiga förhållanden skulle fortsätta verksamheten. Eftersom samfällighetens verksamhet därigenom skiljde sig från verksamheten hos överlåtaren förelåg alltså inte förutsättningar för tillämpning av dåvarande 8 § 10) GML.

I ett annat fall (RSV/FB Im 1984:13) bedrev en skattskyldig rörelse med dels skolverksamhet för flygutbildning, dels uthyrning av mindre flygplan till klubbmedlemmar i en flygklubb. Han planerade en försäljning av rörelsen som omfattade fyra flygplan, en hangarbyggnad samt diverse verkstadsinventarier till flygklubben. Överlåtelsen skulle även avse all personal. Flygklubben

bedrev inte yrkesmässig verksamhet. Klubben skulle inte överta rörelsens utestående fordringar och skulder annat än två lån. Överlåtelsen ansågs inte av RR som överlåtelse av verksamhet enligt dåvarande 8 § 10) GML. Utgången torde även i detta fall ha berott på att övertagaren inte var skattskyldig enligt GML, eftersom den bedrivna verksamheten inte var yrkesmässig. Enbart det förhållandet att övertagande inte sker av överlåtarens fordringar och skulder medför inte i sig att lagrummet inte är tillämpligt.

RR-dom: Verksamhet kort tid

I RÅ 2001 not. 97 bedömdes att undantagsbestämmelsen var tillämplig trots att den övertagna verksamheten var avsedd att bedrivas endast under en kortare tid för att därefter av förvärvaren flyttas till annan ort och införlivas med en där sedan tidigare bedriven verksamhet.

Allmänna advokatbyråernas avveckling

I en skrivelse 1999-09-20, dnr 8326-99/120, har RSV behandlat frågan om undantagsregelns tillämplighet vid de allmänna advokatbyråernas avveckling. RSV anförde sammanfattningsvis. ”I detta aktuella fall när de allmänna advokatbyråerna avvecklas och en överlåtelse av tidlager sker till enskilda advokater i deras fortsatta verksamhet som privatpraktiserande, anser RSV att undantagsregeln kan bli tillämplig. RSV menar att varje advokat övertar en specifik och vital del av verksamheten nämligen främst sina egna pågående ärenden med upparbetade kostnader. Detta tillsammans med egen upparbetad goodwill och klientstock torde vara tillräckligt för att börja bedriva advokatrörelse. Härutöver kan inventarier, hyresrätt etc. övertas från fall till fall. RSV menar dock att i förevarande fall torde inte krävas att överlåtelsen även innefattar överlåtelse av inventarier etc. för att undantagsregeln ska bli tillämplig. I detta specifika fall får, enligt en samlad bedömning och enligt RSV:s uppfattning, den nedlagda tiden på klienterna anses utgöra själva advokatverksamheten, av vilken varje advokat får anses överta en specifik del”.

37.3 Överlåtelse i flera led

Det förekommer att verksamhet överlåts till person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiebolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna bör det få ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiebolaget, som ska driva näringsverksamheten vidare.

RR-dom: Vidareöverlåtelse

I RÅ 2001 not. 98 ansågs undantagsbestämmelsen vara tillämplig vid ett bolags förvärv från en restaurangidkare av restaurang-inventarier och varulager som i anslutning till förvärvet såldes vidare till ett tredje företag. Utöver inventarier och varulager överläts vid vidareförsäljningen också den från fastighetsägaren förvärvade hyresrätten till restauranglokalen. RR motiverade sitt ställningstagande enligt följande. ”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då inte för bolaget med anledning av förvärvet av restauranginventarierna”.

37.4 Del av verksamhet

I 1 kap. 7 § 1 st. ML framgår att med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således även vid överlåtelse av del av verksamhet.

Förhandsbesked: Avgränsad del

Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. SRN ansåg i förhandsbesked 1994-12-30 att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningen avsedda överlåtelserna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna, vilka utgör tjänster enligt ML, och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelserna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare.

KR-domar: Del av verksamhet

KR i Göteborg har i dom 1996-11-14 (mål nr 3964-1995) liksom LR och SKM ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten. Säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment.

KR i Göteborg har i en dom 1997-11-05 (mål nr 8656-1995), med ändring av LR:s dom, fastställt SKM:s beslut att inte medge avdrag för ingående moms för perioden januari–februari 1993 avseende förvärv av taxibil och tillhörande utrustning. Liksom SKM fann KR att övervägande skäl talade för att ett tillstånd att bedriva taxitrafik medföljt i samband med överlåtelsen av inventarierna. KR ansåg att det förelåg en sådan överlåtelse av del av verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

I en dom 1997-04-08 (mål nr 6323-1994) har KR i Jönköping, liksom LR och SKM, ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfryst sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde inte rätt till avdrag för ingående moms.

37.5 Exempel på överlåtelse av verksamhet

Nedan anges några exempel på vad som betraktas som överlåtelse av verksamhet.

Överlåtelse av inventarier, varulager och annan tillgång vid ombildning av ett företag från t.ex. en enskild firma till ett aktiebolag.

Ett lastbilsåkeri som överlåter en eller flera lastbilar tillsammans med andel i lastbilscentral, kontrakterade körningar eller en godslinje.

En affärsidkare som överlåter varulager, inventarier, rörelselokaler och kundregister till en och samma köpare.

37.6 Avträdesersättning

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

Se även avsnitt 18.4.1 om redovisningsskyldighetens inträde vid överlåtelse av verksamhet.

38 Lager

38.1 Allmänt

Med anledning av EG:s andra förenklingsdirektiv (95/7/EG) infördes den 1 januari 1996 nya bestämmelser vad gäller skattefrihet i vissa fall från moms vid import, omsättning och gemenskapsinternt förvärv (GIF) av varor om dessa är eller ska placeras i ett skatteupplag. Syftet med direktivet är framför allt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar, till exempel s.k. kedjetransaktioner, av vissa typer av varor så länge varorna är placerade i särskilt definierade upplag i något av medlemsländerna. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende dessa varor. Vidare infördes skattefrihet från moms i vissa fall vid omsättning av en vara som finns i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager och vid omsättning av tjänster avseende dessa varor.

Bestämmelserna om skattefrihet finns införda i 9 c kap. ML samt i 18 a och 18 b §§ MF.

Ej för slutlig konsumtion/ förbrukning

Skattefriheten är inte slutgiltig utan endast uppskjuten. Det innebär att skatt i princip ska betalas när varan upphör att vara placerad i upplaget, lagret eller frizonen. En grundförutsättning för att skattefrihet över huvud taget ska kunna komma ifråga är dock att importen, omsättningen eller förvärvet av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning, dvs. varan ska vara avsedd att säljas vidare till t.ex. en grossist. Varan ska heller inte vara avsedd för användning och förbrukning inom upplaget, lagret eller frizonen. De skattefria omsättningarna får inte göras i detaljistledet. Varor avsedda för försäljning i detaljhandelsledet får alltså inte vara placerade i skatteupplag. Däremot kan en detaljist lagra sina varor i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. Säljer han varan är dock omsättningen inte undantagen från skatteplikt. Detsamma gäller omsättningen av tjänster avseende varan.

Gemenskapsvara

Med gemenskapsvaror förstås varor, som är framställda inom EG, eller varor, som kommer från platser utanför EG, men som satts i fri omsättning (jfr prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning och fri förbrukning

Att en vara från tredje land anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” innebär att eventuell tull ska tas ut. Varans tullstatus ändras därvid från att vara en icke-gemenskapsvara till

att bli en gemenskapsvara som fritt kan förflyttas inom EG:s tullområde. Att en vara från tredje land ”övergår till fri förbrukning” innebär att andra eventuella skatter och avgifter, t.ex. moms, ska tas ut vid importen. Normalt sker övergången till fri omsättning och till fri förbrukning samtidigt.

Dokumentation av skattefriheten

Skattefriheten för omsättningen av en vara eller en tjänst ska dokumenteras genom att säljaren i fakturan hänvisar till relevant lagrum i 9 c kap. ML. Säljaren ska i sin bokföring även ha andra handlingar som styrker skattefriheten. Som exempel kan nämnas intyg utfärdat av köparen att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av andra handlingar, t.ex. transportdokument.

38.2 Skatteupplag

I 9 c kap. ML finns det inte någon definition av begreppet skatteupplag. SRN har i förhandsbesked 1998-12-21 uttalat att ett fartyg, som transporterar bränsle till ett skatteupplag inte kan ses som en del av skatteupplaget, i vart fall inte om fartyget inte uttryckligen omfattas av skattemyndighetens godkännande av upplaget. Förhandsbeskedet har fastställts av RR (RÅ 2000 not. 77).

9 c kap. 3 och 9 §§ ML

I ett skatteupplag får lagras såväl gemenskapsvaror som icke-gemenskapsvaror under förutsättning att det rör sig om sådana varor som finns med i uppräkningen i 9 c kap. 9 § ML. Skatteupplag och upplagshavare godkänns av SKV. Ansökan görs på av SKV fastställd blankett (SKV 5937, vad gäller godkännande av upplagshavare och SKV 5938 om godkännande av skatteupplag). Upplagshavaren ska vara momsregistrerad för lagringsverksamheten (jfr 3 kap. 1 och 2 §§ SBL). RSV har i en skrivelse 2000-06-22, dnr 6548-00/100, behandlat SKV:s arbetsuppgifter i samband med godkännande av upplagshavare och upplag.

9 c kap. 7 § ML

Som upplagshavare får enligt 9 c kap. 7 § ML godkännas den som i större omfattning yrkesmässigt lagrar varor som anges i 9 § och som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Angående de krav som ställs på upplagshavarens dokumentation, se avsnitt 38.2.4.

Ett godkännande av en upplagshavare eller ett skatteupplag kan återkallas av SKV, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

Skattefrihet

Från skatteplikt undantas import, omsättning och GIF av i 9 c kap. 9 § ML uppräknade varor om dessa ska placeras i eller redan finns i skatteupplag. Detta innebär att den som köper en vara i Sverige eller i ett annat EG-land (GIF) och avser att omgående placera

varan i ett skatteupplag i Sverige kan göra detta utan att bli debiterad någon moms. Skattefriheten kan även omfatta omsättning av tjänster avseende sådana varor, t.ex. en transporttjänst eller själva lagringstjänsten. Undantaget är kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning föreligger (jfr avsnitt 38.2.2).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.1 Import av vissa varor för placering i skatteupplag

När sådana varor, som anges i 9 c kap. 9 § ML, importeras för att placeras i ett skatteupplag ska moms inte tas ut vid importen.

Import för placering i skatteupplag

En importör som vill komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt ska vid förtullning framställa yrkande härom i fält 44 i enhetsdokumentet och därvid även uppge upplagshavarens namn, adress och momsregistreringsnummer. Om skattefrihet medges av Tullverket i samband med att varan övergår till fri omsättning ska varan även anses vara i fri förbrukning (jfr avsnitt 38.1).

9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML

Någon moms tas inte ut vid importtillfället på grund av bestämmelserna om skattefrihet i 9 c kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

Meddelande till SKV

Tullverket ska efter avslutad tulltaxering skicka ett meddelande (dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem, TDS) till SKV som är beskattningsmyndighet.

38.2.2 Undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster

Omsättning och GIF av en vara som är placerad i eller ska placeras i ett skatteupplag, är undantagen från skatteplikt. Undantaget omfattar även omsättning av tjänster avseende sådan vara, vilka utförs såväl innan varan placerats i upplaget som under lagringstiden.

Rätt till återbetalning

Den vars omsättning av varor och tjänster är skattefri enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML har rätt till återbetalning av ingående moms, trots att utgående moms inte redovisas. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 11 § 1 st. ML (se avsnitt 16).

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

38.2.3 Vara tas ut från ett skatteupplag

Moms ska betalas när varan tas ut ur skatteupplaget. Från denna huvudregel görs undantag vid förflyttning mellan skatteupplag inom EG, gemenskapsintern försäljning till annat EG-land och vid export.

Till annat skatteupplag i Sverige/ annat EG-land

Mervärdesbeskattning ska inte ske om en vara efter det att den omsatts tas ut från ett skatteupplag för att direkt förflyttas till ett annat skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land. Detta gäller även när varan utan att omsättas flyttas mellan sådana skatteupplag.

Förflyttning till annat EG-land

När en vara tas ut för att levereras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Detta innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Säljaren ska redovisa leveransen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR. Även vissa fall av överföringar av en vara mellan EG-länder, dvs. utan att den säljs, ska likställas med en gemenskapsintern försäljning.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.5.

Export

Om en vara tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.3.2). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Krav på registrering

Om den som tar ut varan inte är momsregistrerad här och varan ska transporteras direkt till plats utanför EG behöver någon momsregistrering inte ske. Om varan däremot omsätts i Sverige eller transporteras till ett annat EG-land måste sådan registrering ske. Är den som tar ut varan en utländsk företagare måste han således låta momsregistrera sig. Registrering sker hos SKV, Utlandsskattekontoret, i Stockholm.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.2.4 Dokumentation hos upplagshavaren

Höga krav ställs på upplagshavarens dokumentation avseende de omsättningar av varor och tjänster som sker i ett skatteupplag och som är undantagna från skatteplikt. Kartotek eller liknande bör finnas för varje kund. Som exempel på handlingar/uppgifter som ska finnas för varje kund kan nämnas

- lagerbevis (s.k. warrant) eller annan handling som utvisar vad för sorts vara som lagras, mängd etc.,
- ett intyg utfärdat av köparen (ägaren) att förvärvet/importen av varan inte syftar till slutlig användning eller förbrukning om det inte klart framgår av förpackning eller på annat sätt,
- faktura med hänvisning till relevant lagrum i 9 c kap. ML utfärdad av den som omsatt en tjänst avseende varan innan den pla-

cerats i lagret eller under tiden den varan var placerad i lagret,

- handling som styrker att skattefrihet föreligger för varje varuomsättning och
- alla andra handlingar som är av vikt för att kunna fastställa ett rätt beskattningsunderlag.

Angående säljarens dokumentation beträffande skattefriheten, se avsnitt 38.1.

Vidare ska upplagshavaren, innan varan tillåts lämna upplaget, inhämta och dokumentera

- den skattskyldiges svenska momsregistreringsnummer,
- i de fall momsregistreringsnummer saknas, och det inte är fråga om exportomsättning, handling utvisande att Skatt- och Avgiftsanmälan inkommit till SKV eller
- omständigheter som visar att exportomsättning föreligger enligt 5 kap. 9 § ML i de fall varan ska levereras till tredje land.

38.3 Tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager

Icke-gemenskapsvaror
9 c kap. 2 § ML

Gemensamt för tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager är att icke-gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras där utan att tull eller moms tas ut. Till skillnad mot vad som gäller för skatteupplag kan alla sorters varor lagras i dessa lager och frizoner.

Tillfälligt lager

Ett tillfälligt lager används uteslutande för korttidslagring (45 dagar om varan kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel). Tillstånd att inrätta tillfälligt lager meddelas av den tullmyndighet inom vars tullregion lagret ska vara beläget. Lokalen för det tillfälliga lagret ska godkännas av Tullverket och säkerhet ska ställas för tull. Säkerheten ska uppgå till minst 200 000 kr. Vidare ställs särskilda krav på lagerhavarens redovisning.

Tullager

I ett tullager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta tullager meddelas av den tullmyndighet inom vars tullregion lagret ska vara beläget. Motsvarande krav som gäller för tillfälligt lager gäller för tillstånd att inrätta tullager.

Frizon/frilager

Även i en frizon eller i ett frilager är lagringstiden obegränsad. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

38.3.1 Omsättning av varor och tjänster i lager eller i frizon

Omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster avseende sådana varor är undantagna från skatteplikt under den tid varorna är placerade i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager. En grundförutsättning för skattefrihet är dock att varuomsättningen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (se avsnitt 38.1).

38.3.2 Vara tas ut från lager eller frizon och anmäls till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”

Beskattnings-myndighet

När en vara, som inte omsatts under lagringstiden, anmäls till ”övergång till fri omsättning” (se avsnitt 38.2.1) tas tull och moms ut av Tullverket. Har varan däremot omsatts under lagringstiden ska momsen i stället redovisas till SKV (se avsnitt 38.4).

Uppgiftsskyldighet 18 b § MF

För att Tullverket ska veta att omsättning har skett och att Tullverket därmed inte ska ta ut moms, måste importören eller annan lämna uppgift om att omsättning skett samt uppge säljarens och köparens namn, adress och momsregistreringsnummer. Uppgifterna ska lämnas i fält 44 i enhetsdokumentet eller i motsvarande fält om deklarationen överförs i form av ett elektroniskt dokument. I de fall flera omsättningar skett ska nämnda uppgifter avse den senaste omsättningen. Om förenklad tulldeklaration (hemtagningsanmälan) lämnats gör den tullmyndighet där varan frigörs en anteckning i Tullverkets datasystem, TDS om köparens och säljarens namn, adress och momsregistreringsnummer.

Uppgift till SKV

Efter avslutad tulltaxering skickar Tullverket ett meddelande, dvs. utskrift av ärendet ur Tullverkets datasystem TDS, till SKVM

Export

Om en vara, som omsatts under lagringstiden, tas ut för att direkt föras till en plats utanför EG kan ML:s allmänna regler om export bli tillämpliga (se avsnitt 10.3.2). Är det fråga om export uppkommer aldrig någon skattskyldighet enligt bestämmelserna i 9 c kap. ML.

Om varan inte omsatts under lagringstiden är ML över huvudtaget inte tillämplig.

Förflyttning till annat EG-land

Om en vara tas ut för att transporteras till ett annat EG-land kan bestämmelserna om gemenskapsintern försäljning bli tillämpliga (jfr 3 kap. 30 a § ML). Dessa bestämmelser innebär att i de fall säljaren är registrerad till moms här och köparen åberopar ett momsregistreringsnummer i ett annat EG-land sker inte någon beskattning i Sverige. Detta gäller oberoende av om vara omsatts eller inte under lagringstiden. Säljaren ska redovisa överflyttningen i sin momsdeklaration/självdeklaration och lämna en KVR.

I och med att varan anmälts till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” ska dock eventuell tull tas ut.

Bestämmelserna om EG-handel behandlas i avsnitt 10.5.

Om en vara omsätts under lagringstiden och den som tar ut en vara inte är momsregistrerad i Sverige, behöver någon momsregistrering inte ske om varan ska transporteras direkt till tullager, frizon eller plats utanför EG.

Bestämmelserna om utländska företagare behandlas i avsnitt 40.

38.3.3 Vara tas ut från tillfälligt lager eller frizon och anmäls till *annat* tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”

Om en vara tas ut från ett lager eller en frizon och anmäls till annat tullförfarande än ”övergång till fri omsättning”, t.ex. temporär import eller transitering, tas tull och moms inte ut. I princip ska, om varan omsatts under lagringstiden, moms i stället tas ut när varan lämnar lagret eller frizonen. Även momsbeskattningen bör skjutas upp tills dess varan anmäls till ”övergång till fri omsättning”. Detta innebär att en vara kan föras mellan lager eller frizoner i Sverige eller från ett lager eller en frizon i Sverige till ett lager eller en frizon i ett annat EG-land utan att någon beskattning sker.

38.4 Beskattningsmyndighet

18 a § 1 st. MF

För varor som tas ut från ett skatteupplag och tjänster avseende sådana varor är SKV alltid beskattningsmyndighet. När det gäller varor som tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är tullmyndigheten beskattningsmyndighet om varan inte omsatts under lagringstiden medan SKVär beskattningsmyndighet om varan omsatts under lagringstiden.

38.5 Skattskyldighet m.m.

1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML

Ska momsen betalas till Tullverket är det gäldenären som ska göra detta. Gäldenär är den som är skyldig att betala importtull för varan eller skulle varit det om varan hade varit tullbelagd.

1 kap. 2 § 2 st. och 9 c kap. 5 § ML

När skatten ska betalas till SKV är den skattskyldig, som föranleder att vara tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret. Endast den köpare eller ägare eller den säljare som föranleder att varan lämnar lagret kan vara skattskyldig.

Detta innebär att

- köparen eller ägaren är skattskyldig om han själv hämtar ut varan,
- säljaren är skattskyldig om han själv tar ut varan,
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett upplags- eller lagerhavaren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som upplags eller lagerhavaren fakturerar för transporten, och
- den av köparen (ägaren) eller säljaren är skattskyldig som gett fraktföraren i uppdrag att föra ut varan, dvs. den som fraktföraren fakturerar för transporten.

Beträffande skattskyldighetens inträde, redovisning av skatt och avdragsrätt se avsnitt 38.7 och 38.8.

38.6 Beskattningsunderlag

9 c kap. 6 § ML

Är Tullverket beskattningsmyndighet ska skatten redovisas i den ordning som gäller för tull och är SKV beskattningsmyndighet ska redovisningen ske enligt de regler som gäller för moms. Beskattningen uppskjuts tills dess varan tas ut från skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret och ska då beräknas på sätt som anges i 9 c kap. 6 § ML (se avsnitt 38.6.1). I förening med ML:s allmänna regler medför emellertid bestämmelsen att beskattningen kan skjutas upp ytterligare (vid överföring mellan lager i Sverige) eller inte tas ut här i landet (vid försäljning eller överföring till annat EG-land) eller inte utgå alls (vid exportförsäljning).

38.6.1 Vara tas ut från skatteupplag

Varan omsätts inte under lagringen 9 c kap. 6 § 1 p. ML

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha tagits ut för den import, omsättning eller GIF som föranledde att varan placerades på upplaget och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Varan omsätts under lagringen 9 c kap. 6 § 2 p. ML

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha tagits ut för den sista av de undantagna omsättningarna som gjordes medan varan låg i lagret och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst och som utförts efter den sista omsättningen men när varan fortfarande var placerad i lagret.

38.6.2 Vara tas ut från tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Varan omsätts inte under lagringen 9 c kap. 6 § 1 p. ML

Om varan inte har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas till

- den moms som skulle ha beräknats för importen enligt 7 kap. 8 § ML och
- den moms som skulle ha tagits ut vid omsättning av tjänst, som utförts under tid varan var placerad i lagret eller frizonen, om omsättningen inte varit undantagen enligt de här aktuella bestämmelserna.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs enligt 7 kap. 8 § ML och 13 b § MF av varans tullvärde med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter utan moms. I beskattningsunderlaget ska även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. I vissa fall ska även transportkostnader till annan ort än första bestämmelseorten ingå. Se även avsnitt 10.4.4.

Exempel

Ett parti bly importeras från USA. Beskattningsunderlaget för importen är 100 000 kr. Blyet placeras i tullager. Under den tid varan finns i lagret utförs en rengöringstjänst avseende varan om 7 500 kr exkl. moms. För lagringstjänsten tar lagerhavaren ut 20 000 kr exkl. moms.

Den skatt som skulle ha beräknats, om importen inte undantagits från beskattning, uppgår till (100 000 x 0,25 =) 25 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av rengöringstjänsten och lagringstjänsten, om dessa inte undantagits, uppgår till (7 500 x 0,25 =) 1 875 kr respektive (20 000 x 0,25 =) 5 000 kr. Den skatt som Tullverket ska ta ut uppgår således till totalt 31 875 kr. Beloppet redovisas i den ordning som gäller för tull.

Hade blyet i stället placerats i ett skatteupplag skulle 31 875 kr redovisats i den ordning som gäller för moms, dvs. i den skattskyldiges skattedeklaration/självdeklaration.

Varan omsätts under lagringen 9 c kap. 6 § 2 p. ML

Om varan har omsatts under lagringstiden ska skatten beräknas på samma sätt som om varan omsatts under lagring i ett skatteupplag (jfr avsnitt 38.6.1 ovan).

Exempel

Företaget A säljer ett parti amerikanska cyklar, som ligger i ett tullager, till B för 185 000 kr exkl. moms. B säljer i sin

tur partiet till D för 200 000 kr. Två månader därefter ger D speditören Y i uppdrag att föra ut cyklarna från lagret. Y tar 9 000 kr inkl. moms för transporten. Lagerhavaren debiterar D 8 000 kr exkl. moms för lagringen.

Den skatt som skulle ha utgått på omsättningen av varan, om omsättningen till D inte undantagits från beskattning, uppgår till (200 000 x 0,25 =) 50 000 kr. Den skatt som skulle ha tagits ut vid omsättningen av lagringstjänsten uppgår till (8 000 x 0,25 =) 2 000 kr. Den skatt som ska redovisas till SKV uppgår således till totalt 52 000 kr.

38.7 Skattskyldighetens inträde

9 c kap. 4 § ML

Skattskyldigheten inträder när varan tas ut ur skatteupplaget, det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret. Varan måste således fysiskt förflyttas ut ur upplaget, lagret eller frizonen för att skattskyldigheten ska inträda. Som framhållits tidigare kan dock beskattningen skjutas upp ytterligare, vilket är fallet vid överföring mellan lager i Sverige och vid försäljning/överföring till annat EG-land, eller inte utgå alls, vilket är fallet vid export.

38.8 Redovisning av skatt och avdragsrätt

8 kap. 2 § 2 st. ML

Den köpare (ägare) eller säljare som blir skattskyldig på grund av att varan tas ut ur upplaget, lagret eller frizonen (jfr avsnitt 38.5) och ska redovisa skatten till SKV redovisar denna som utgående moms. Den som har full avdragsrätt får göra avdrag för ingående moms med motsvarande belopp så som vid förvärvsbeskattning (se 8 kap. 2 § 2 st. ML).

Bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalningsrätt behandlas närmare i avsnitt 15 och 16.

38.9 Skatteupplag på punktskatteområdet

Begreppen skatteupplag och upplagshavare finns även på punktskatteområdet, såvitt avser mineraloljor, alkohol och tobak. Oljorna är belagda med energiskatt, koldioxidskatt och, beroende på svavelinnehållet, svavelskatt. Bestämmelserna är EG-harmoniserade, dvs. gemensamma för samtliga EG-länder. Den som har godkänts som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi är normalt tillverkare, säljare eller större förbrukare. Oljor kan flyttas mellan skatteupplag i Sverige utan att punktskatter ska tas ut. Detta gäller också vid flyttning till ett skatteupplag i ett annat EG-land.

39 Skattefrihet för utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl.

39.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlägga moms.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt: Genom undantag från beskattning av import och gemenskapsinterna förvärv av varor, genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster samt slutligen, och endast när det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan moms. Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska moms alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av SKV.

39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv

39.1.1.1 Import

Enligt 3 kap. 30 § 1 st. ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Tullverket har härigenom möjlighet att utöver vad som framgår av 3 kap. 1 § 2 st. ML från beskattning undanta viss import som görs av utländska beskickningar, diplomater m.fl. Se vidare avsnitt 10.4.3.

39.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder

Stationering i Sverige

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster momsfritt i ett annat EG-land, dvs. det är fråga om en direkt skattefrihet. En förutsättning för att säljaren i det andra EG-landet ska kunna underlåta att ta ut moms är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet (4 a § Förordningen [1994:224] om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

Intyg

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige (se avsnitt 39.1.2 nedan). Intyget motsvarar det formulär som fastställts enligt artikel 15.10 i sjätte direktivet. Intyget, som ofta benämns ”15.10-intyg”, ser exakt likadant ut i samtliga medlemsländer. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen SKV (RSV) 5929 och finns intagen i bilaga 15.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EG–land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet

39.1.2.1 Beskickningar, organisationer

10 kap. 6 § ML

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående moms som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,

- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,
- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna har rätt till återbetalning enligt ovanstående.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrningen.

39.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer

10 kap. 7 § ML

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv av

- radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
- kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
- hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
- skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
- möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
- tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,
- tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt ovan,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt

lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,

– alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående moms i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Rätt till återbetalning föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kr.

39.1.2.3 Förfarande

Ansökan

Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML ska göras hos SKV, Särskilda skattekontoret. Förfarandet vid ansökan och beslut regleras närmare i en särskild förordning (Förordning 1994:224 om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon

39.1.3.1 Säljarens omsättning

3 kap. 26 a § ML

Omsättning inom landet av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML. I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvärvas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan moms. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan till SKV, Särskilda skattekontoret.

39.1.3.2 Köparens vidareförsäljning

3 kap. 26 b § ML

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne enligt 3 kap. 26 b § ML till staten betala ett belopp som svarar mot den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för den omsättning varigenom bilen nu överlåts. Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den moms som denne skulle haft att betala vid sitt för-

värv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överlåts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelsen.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överlåts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överlåts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist enligt 3 kap. 26 b § ML ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet.

Om ett fordon överlåts på grund av att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehaft fordonet minst sex månader.

Beslut om betalning

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet. Det är SKV, Särskilda skattekontoret, som fattar beslut om betalning enligt 3 kap. 26 b § ML.

39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder 3 kap 30 a § ML

Varor
3 kap. 30 a § ML

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG–land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Tjänster

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Med annan internationell organisation förstås även NATO. En sammanfattning avseende vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att

frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering (jfr avsnitt 39.1.1.2). Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se även avsnitt 6.17 samt 10.6.2.7, 10.6.2.8 och 11.1.3.

EU:s utrikes-representation

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representationer i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktigare städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

Intyg 14 c § MF

Enligt 14 c § MF ska en säljare vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. eller 3 st. ML i sina räkenskaper till styrkande av skattefriheten ha ett av köparen lämnat intyg av det slag som avses i 4 a § Förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och som är utfärdat av behörig myndighet i det EG–land där köparen är stationerad. Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska (jfr avsnitt 39.1.1.2). Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. ML ska säljaren i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EG-land. Skattefrihet ska ges direkt i samband med försäljningen.

Svensk beskickning i annat EG-land

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG–länder och svensk diplomatisk personal vid dem. Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ (se bilaga 10) samt andra internationella organisationer med säte i annat EG–land. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

Andra internationella organisationer

För att en organisation med säte i annat EG-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. och 3 st. ML krävs att det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhandahållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller ej. Det är motsatsvis endast svensk myndighet som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. (Se avsnitt 39.1.1.2 ovan). För att ur svensk synvinkel kunna betraktas som en sådan internationell organisation bör den omfattas av bestämmelserna i lagen (1976:661) om

immunitet och privilegier i vissa fall. Till nämnda lag finns bilagor med förteckningar över vissa internationella organisationer, som kan tjäna till vägledning vid de bedömningar som behöver göras.

RSV har 1998-08-24 upprättat en skrivelse om skattefrihet för internationella organisationer, diplomater, beskickningar m.fl. i andra EG-länder. RSV har också 1999-10-21 upprättat en skrivelse, dnr 10304-99/100, om diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp på EU-interna resor och i exportbutiker m.m.

39.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår under avsnitt 10.3.2. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG.

39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

10 kap. 5 § ML

Ingående moms som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG ska på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning.

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning. Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export (se avsnitt 10.3).

Ansökan

Förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5 § ML regleras i enlighet med vad som gäller i fråga om återbetalningar enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se ovan under avsnitt 39.1.2.3.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till SKV, Särskilda skattekontoret. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas faktura i original eller kopia. Fakturan ska innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML (se härom avsnitt 17.4).

40 Utländska företagare – plats för etablering

40.1 Allmänt

Utländska företagare kan enligt 5 kap. ML omsätta varor och tjänster inom landet. Den skattskyldighet som uppkommer vid omsättningen kan antingen åvila den utländske företagaren enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 1 kap. 2 d § ML eller köparen i Sverige enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 p. ML (omvänd skattskyldighet). För näringsidkare som inte har säte eller hemvist i Sverige och inte är etablerade med verksamhet här och som inte heller blir skattskyldiga på grund av omsättning inom landet finns enligt 10 kap. 1–4 §§ möjlighet till återbetalning i särskild ordning av erlagd svensk moms. Se vidare avsnitt 40.8 nedan.

De i dessa sammanhang använda begreppen utländsk företagare, näringsidkare och fast etableringsställe inom landet härleds i momshänseende i första hand ur sjätte direktivet. Innebörden av begreppen är av särskild betydelse för bl.a. frågorna om rätt beskattningsland för vissa tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 och 8 §§ ML, vem som blir skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML för en omsättning inom landet och på vilket sätt skatteredovisningen ska skötas när en företagare från utlandet omsätter vara eller tjänst här. Slutligen är de av betydelse för det sätt på vilket återbetalning av ingående moms ska ske.

40.2 Yrkesmässighet

Enligt 1 kap. 1 § 1 st. ML ska moms betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. För att besvara frågan om skatt ska betalas då en utländsk företagare i sin verksamhet omsätter en vara eller en tjänst inom landet måste således en prövning också göras av yrkesmässigheten enligt ML.

4 kap. 5 § ML

Av 4 kap. 5 § ML framgår att en utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. IL. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten ska bedrivas

inom landet finns således inte. Vid bedömningen får en allmän prövning göras av verksamhetens yrkesmässighet och om omsättningen i Sverige kan anses ingå i den bedrivna verksamheten eller om den är av privat natur. Se vidare vid kantrubrikerna näringsidkare och EG-rätt under avsnitt 40.3.

Omvänd skattskyldighet

En utländsk företagares omsättning här i landet, som är hänförlig till en yrkesmässig verksamhet, medför skattskyldighet även om företagaren inte har någon anknytning till Sverige och även om det är fråga om en tillfällig, enstaka omsättning inom landet. En annan sak är att den utländske företagaren till följd av andra regler inte är skattskyldig för viss omsättning eftersom det i vissa fall vid s.k. omvänd skattskyldighet är förvärvaren som är skattskyldig, se 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3 p. ML samt 4 a och 4 b p. ML. De bestämmelser om omvänd skattskyldighet vid utländsk företagares omsättning av vara eller tjänst i Sverige som finns i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML och den särskilda bestämmelsen i 1 kap. 2 d § ML som innebär att den utländska företagaren i stället kan begära hos SKV att få vara skattskyldig i stället för en i Sverige momsregistrerad köpare (se avsnitt 4.3 och 4.4) tillämpas i fråga om skattskyldighet som inträtt den 1 juli 2002 eller senare. Den omvända skattskyldigheten får inte tillämpas avseende personbefordran, tjänster enligt 5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML t.ex. kulturella aktiviteter och idrott och inte heller på uthyrning av fastighet med frivillig skattskyldighet. Om den utländske företagaren enligt 1 kap. 2 d § ML begär att själv få vara skattskyldig för omsättning som avses i 1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML ska detta gälla alla omsättningar som avses i denna punkt.

40.3 Utländsk företagare – definition

1 kap. 15 § ML

Begreppet utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML, avser såväl fysiska som juridiska personer. Definitionen av begreppet utländsk företagare har fr.o.m. den 1 januari 2002 ändrats för att den närmare ska överensstämma med bestämmelserna i sjätte direktivet. Begreppet utländsk företagare i ML omfattar numera inte företagare som har ett fast etableringsställe t.ex. filial inom landet. Avsikten är att begreppet ska motsvara uttrycket en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet i artikel 21.1 a och b i sjätte direktivet i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG. (Prop. 2001/02:28 s. 43)

Fysisk person

Såvitt gäller *fysiska personer* omfattar begreppet utländsk företagare näringsidkare som inte är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har ett fast etableringsställe här. Av prop. 1993/94:99 s. 133 framgår att begreppet ”utländsk” i ML har definierats i enlighet med 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för

utomlands bosatta (SINK), när fråga är om fysiska personer.

I 2 § SINK definieras två centrala uttryck, nämligen ”bosatt utomlands” och ”hemmahörande i utlandet”. Enligt definitionen avses med uttrycket ”bosatt utomlands” en fysisk person som inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Av denna definition samt den i 2 § SINK gjorda hänvisningen till IL, följer att ”bosatt utomlands” ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. IL. Uttrycket ”hemmahörande i utlandet” syftar enligt definitionen på en fysisk person som är bosatt utomlands.

Juridisk person

Enligt 1 kap. 15 § ML avses med en utländsk företagare även en näringsidkare som är en juridisk person och som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet och inte heller ett fast etableringsställe här i landet.

Näringsidkare

I prop.1994/95:57 s. 161 uttalas att ”med en näringsidkare förstås här – liksom i civilrättslig lagstiftning – även en juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig” (jfr avsnitt 8.1.1).

EG-rätt

I den engelska versionen av sjätte direktivet används begreppen ”taxable person” och ”taxable person established abroad”. Med ”taxable person” förstås, enligt artikel 4 envar som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, varhelst verksamheten bedrivs och oavsett verksamhetens ändamål eller resultat. ”Taxable person” har i den svenska versionen av direktivet översatts med ”skattskyldig person”.

Betalningsskyldig för momsen är enligt artikel 28g i sjätte direktivet den som tillhandahåller en vara eller en tjänst, om det inte är fråga om omsättning – här bortses från reglerna om gemenskapsinterna förvärv av varor – för vilka kunden ska vara betalningsskyldig. En förutsättning för köparens betalningsskyldighet är bl.a. att den som tillhandahåller tjänsten är en skattskyldig person som är etablerad utomlands (”taxable person established abroad”). Med etablerad utomlands (”established abroad”) avses i dessa fall inte bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp. Vad som avses är enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet i stället den plats där den ekonomiska aktiviteten utförs (”where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied”).

Enligt direktivet saknar således företagets nationalitet betydelse vid bedömningen av var beskattning ska ske och vem som är skattskyldig för moms. Det avgörande är i stället om företaget är etablerat (”established”) i ett medlemsland och om tillhandahållandet sker från denna etablering.

Enligt den definition av begreppet utländsk företagare i ML, som införts fr.o.m. den 1 januari 2002, omfattas sådana näringsidkare från utlandet som har ett fast etableringsställe i Sverige, t.ex. en filial inte längre av begreppet utländsk företagare i ML:s mening. Detta får betydelse för bl.a. frågan om skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 och 4 b p. samt 2 d § ML.

40.4 Fast etableringsställe

Fast etableringsställe
5 kap. 7–8 §§ ML

Frågan om en näringsidkare har ett fast etableringsställe inom landet från respektive till vilket tjänster tillhandahålls har också betydelse vid bestämning av omsättningsland för vissa tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML och för betalningsskyldigheten enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 och 4 b p. ML. Enligt vad som framgår på s. 180–181 i prop. 1993/94:99 är det motsvarande begrepp enligt gemenskapsrätten som ska vara avgörande för definitionen här.

Enligt sjätte direktivet artikel 9.1 anses en tjänst omsatt där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering varifrån tjänsten tillhandahålls ”where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied”. Motsvarande regel finns i 5 kap. 8 § ML som stadgar att vissa tjänster anses omsatta inom landet ”om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls”.

Av 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML framgår i fråga om tjänster som förvärvas till Sverige från utlandet att tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Ifrågavarande tjänster är enligt 5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML omsatta inom landet när de tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här av någon som inte är näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet. För telekommunikationstjänster samt radio- och TV-sändningar som tillhandahålls genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här från ett land utanför EG till andra än näringsidkare som har sitt hemvist i utlandet finns en specialbestämmelse i 5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML. Med fast anslutning anses att tillhandahållandet ska ske till anslutning på en viss bestämd geografisk plats genom t.ex. tråd eller radiolänk.

Av 5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML framgår i fråga om tjänster som tillhandahålls från Sverige till utlandet att tjänster som anges i andra stycket är omsatta utom landet, om de tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i det landet har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där. Tjänsterna anses också omsatta utomlands när de tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG som inte är näringsidkare i det landet.

Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet är artikel 9.2 e där det talas om den plats där kunden har etablerat sin verksamhet eller har en fast etablering till vilken tjänsten tillhandahålls. Den mot 5 kap. 8 § ML svarande direktivbestämmelsens begrepp har bl.a. berörts i följande domar av EG-domstolen C-168/84 Berkholtz, C-231/94 Faaborg-Gelting-Linien, C-260/95 DFDS, C-190/95 ARO-lease och C–390/96 Lease Plan Luxemburg SKV gör följande tolkning av dessa begrepp.

Begreppet ”plats för etablering av verksamhet” (”the place where the supplier has established his business”) enligt sjätte direktivet förutsätter i princip

- att det finns en affärsetablering som betjänas av människor, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning,
- att denna affärsetablering är stadigvarande, dvs. har en viss grad av varaktighet,
- att de aktuella tjänsterna ska tillhandahållas från eller till denna affärsetablering samt
- att företagets rörelse ska, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

(Se bl.a. den ovan nämnda domen C-168/84 Berkholz, särskilt punkterna 18 och 19.) Om en företagare från ett annat land har ett fast etableringsställe i Sverige enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML kan utifrån dessa lagrum bestämmas omsättningsland och enligt 1 kap. 2 § ML skattskyldighet avseende omsättningar och förvärv av tjänster enligt 5 kap. 7 och 8 §§ ML som sker från och till detta etableringsställe. För övriga tillhandahållanden, som inte kan hänföras till det fasta etableringsstället, får omsättningsland bestämmas utifrån 5 kap. ML. För att illustrera tillämpningen av ovanstående lämnas följande exempel.

Exempel

En tysk tidskrift har en journalist permanent stationerad i Sverige. Denne journalist tillhandahåller från sitt kontor även reklam och annonseringstjänster i tidskriften till svenska kunder. Kunderna faktureras av journalisten. Då förutsättningen ”ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls” i 5 kap. 8 § ML får anses vara uppfylld ska tjänsterna anses omsatta inom landet av denna anledning. På grund av det fasta etableringsstället anses den utländska tidskriften inte som en utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML. Tidskriften blir skattskyldig i Sverige för tillhandahållande av reklam och annonseringstjänsterna.

Den tyska tidskriftens ekonomiska expert hyrs in av en svensk nyhetstidning för en föreläsning. För tillhandahållande av denna föreläsningstjänst föreligger skattskyldighet för Sverigekontoret. Tjänsten tillhandahålls visserligen från tidskriftens etableringsställe i Tyskland. Tjänsten är emellertid omsatt inom landet enligt 5 kap. 7 § 1 st. 1 p. jfr 2 st. 5 p. ML. Då tidskriften på grund av sitt fasta etableringsställe inte är att anse som utländsk företagare i Sverige blir den skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML. Begreppen fast etableringsställe i utlandet och utländsk företagare är inte synonyma. Den som har en fast etablering eller sätet för sin verksamhet i Sverige anses således inte som en utländsk företagare vid tillämpning av skattskyldighetsreglerna i 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 och 4 b p. ML. I avsnitten 10 och 11 finns exempel på sådana situationer, bl.a. i exempel 25, 29, 36 och 40.

40.4.1 Överföring av varor och tillhandahållande av tjänster inom samma företag

Om en utländsk företagare som är etablerad inom Sverige från sitt utländska huvudkontor för över en vara till Sverige utgör detta inte någon omsättning enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1–2 p. ML. Äganderätten till varorna har inte övergått till ”annan person”. På motsvarande sätt innebär tillhandahållande av tjänster mellan ett företags enheter i olika länder inte någon omsättning. Se vidare avsnitt 11.1.2.

Beträffande varuöverföring till eller från huvudkontor i annat EG-land gäller dock att denna i vissa fall är att jämställa med omsättning och ett däremot svarande GIF (2 kap. 1 § 2 st. ML och 2 a kap. 7 § ML). Ett GIF på grund av utländsk företagares överföring av vara till Sverige undantas från skatteplikt enligt

3 kap. 30 d § 1 st. ML om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML föreligger. En utländsk företagare som för över en vara under sådana förutsättningar att förvärvet undantas från skatteplikt enligt ovan ska enligt 3 kap. 1 § 1 st. 5 p. SBL registreras till moms och lämna deklaration, trots att överföringen inte beskattas.

Överföringar av varor från områden utanför EG kan på liknande sätt bli föremål för hantering av tullmyndighet.

40.5 Ombud

Krav på ombud

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML ska företagaren företrädas av ett av SKV godkänt ombud, se 23 kap. 4 § SBL. Ombudet ska, enligt fullmakt av den utländske företagaren, svara för redovisningen av momsen och i övrigt företräda företagaren i frågor som gäller moms. Som ombud godtas person som är stadigvarande bosatt inom landet eller, i fråga om juridisk person, den som har styrelse eller fast driftställe i Sverige.

Ej krav på ombud

Enligt 23 kap. 4 § 2 st. SBL gäller inte kravet på ombud företagare från länder med vilka Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Detta är fallet med länder och områden som omfattas av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976, 77/799/EEG av den 19 december 1977 och 218/92 av den 27 januari 1992. Överenskommelser gällande övriga länder och områden ska ha en likartad räckvidd för att kravet på ombud ska bortfalla. Exempel på sådana överenskommelser är de avtal som finns med de nordiska länderna om utbyte och handräckning och som innefattar även Norge och Åland.

En utländsk företagare har alltid oavsett om krav på detta föreligger eller ej rätt att utse ett ombud.

40.6 Ombud för utländsk företagare, som importerar varor för vidare omsättning till annat EG-land

6 § SBF

Genom ett särskilt stadgande som finns i 6 § Skattebetalningsförordningen (1997:750) har tillskapats en möjlighet till registrering av utländska företagare som avser att, enligt undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 § 2 st. ML, importera en vara till Sverige som därefter ska omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Registrering får i detta fall ske på det sättet att ett sådant ombud för företagaren som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av en fullmakt från företagaren registrerar sig i eget namn för

dennes räkning. Ombudet, vilken oftast är en svensk speditör som handhar import och vidare transport av varan, får under ett och samma registreringsnummer företräda flera utländska företagare. Kopplingen till undantagen från skatteplikt för omsättning enligt 3 kap. 30 a § ML medför även att den utländske företagaren enligt 10 kap. 11 § ML har rätt till återbetalning av ingående moms avseende sådan omsättning.

40.7 Registreringsort

Registrering till moms av utomlands bosatta fysiska personer, utländska bolag samt andra utländska juridiska personer sker hos SKV i Stockholm, Utlandsskattekontoret, jfr 2 kap. 1–2 §§ SBL. Detta gäller oavsett om fast etableringsställe finns i Sverige eller ej.

40.8 Återbetalning av moms till utländska företagare

Utländska företagare, som inte är skattskyldiga i Sverige kan få tillbaka moms på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 1–4 §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

40.8.1 Rätten till återbetalning

10 kap. 1 § ML

Bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML om återbetalning till utländska företagare ändrades enligt förordning (SFS 2002:1004), som trädde i kraft den 1 januari 2003. De nya bestämmelserna tillämpas på ansökningar om återbetalning som kommit in till SKV fr.o.m. den 1 juli 2003.

I fråga om rätten till återbetalning gäller enligt de nya bestämmelserna följande:

En utländsk företagare som inte är skattskyldig till moms i Sverige har rätt till återbetalning av moms under förutsättning att

- momsen avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utom landet och
- omsättningen i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs och
- omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–12 §§ ML om omsättningen hade gjorts här i landet,

– rätt till återbetalning föreligger även för moms som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2 och 3, 4 eller 4 b p. ML.

Återbetalningsrätten begränsas till vad som skulle ha varit avdragsgill eller återbetalningsbar moms för ett i Sverige verksamt företag. Den begränsas också av avdrags- och återbetalningsrättens omfattning i det land där omsättningen för vilken återbetalning begärs äger rum. (Se EG-domstolens dom i målet C-136/99 Monte dei Pascha di Siena). Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

Uthyrning av fastighet

Frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning av verksamhetslokaler åt utländsk företagare som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1 –4 § ML. Återbetalningsrätten för en utländsk företagare kan därmed även omfatta moms på lokalhyra. När en utländsk företagare hyr ut lokaler kan omvänd skattskyldighet inte tillämpas på uthyrningen.

Förmedling

Förmedling av vara eller tjänst medför alltid skattskyldighet, oberoende av om den förmedlade omsättningen av varan eller tjänsten medför skattskyldighet. Detta gäller om inte annat uttryckligen anges i ML. Enligt 10 kap. 2 § 1 st. ML kan en förmedlare få momsen återbetald endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänster utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, ska det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt.

Import och förvärv för omsättning inom landet

Moms vid import eller förvärv för omsättning inom landet ger rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML endast om importen eller förvärvet hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 2–4 eller 4 b p. ML. Om den utländske företagaren själv är skattskyldig för omsättningen och redovisar denna i deklaration har han i stället avdragsrätt enligt 8 kap. ML.

Resebyråer

Enligt reglerna om beskattning av viss resebyråverksamhet finns begränsningar i rätten till återbetalning av moms, se avsnitt 33.5.

Rätt till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i Sverige eller när en tjänst har utförts. Vid förskottsbetalning av vara eller tjänst inträder rätt till återbetalning när förskottet har betalats.

40.8.2 Ansökan m.m.

Ansökan om återbetalning görs skriftligen på en särskild blankett, SKV 5801.

Särskilda skattekontoret

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till SKV, Särskilda skattekontoret.

För information om motsvarande återbetalningsmyndigheter i andra EG-länder, se bilaga 6.

För ytterligare information om ansökningsförfarandet m.m. se Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 28.

19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländsk företagare som är momsregistrerad och skyldig att lämna deklaration ska i denna även redovisa sådana återbetalningar som medges enligt 10 kap. 1–4 § ML i stället för att ansöka om återbetalning från SKV, Särskilda skattekontoret.

40.9 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utanför EG.

En ny särskild ordning för redovisning och betalning av moms får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till privatpersoner inom EG tillhandahåller sådana elektroniska tjänster som avses i 5 kap. 7 § 2 st. 12 p. ML har införts från och med den 1 juli 2003. Ändringarna föranleds av rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av sjätte direktivet vad gäller beskattningsordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

En företagare från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster åt privatpersoner inom EG kan följa de allmänna reglerna och bli skattskyldig på samma sätt som idag. Det innebär att han ska registreras, deklarera och betala skatt i varje EG-land där han omsätter elektroniska tjänster.

Alternativt kan företagaren identifiera sig enligt den nya särskilda ordningen. Denna är avsedd att underlätta för de skattskyldiga näringsidkarna i tredje land att fullgöra sina åtaganden inom EG. Ordningen innebär att även om företagaren omsatt tjänster i flera EG-länder kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG. Deklaration och betalning av moms för alla försäljningar till EG lämnas då till myndigheten i det landet. För att kunna utnyttja denna möjlighet får inte företagaren ha något fast etableringsställe inom EG och inte vara bosatt eller stadigvarande

vistas inom EG. Om den utländske företagaren redan är registrerad eller av annan anledning är skyldig att registrera sig för moms inom EG får denne inte tillämpa den särskilda beskattningsordningen. Om företagaren väljer Sverige som kontaktland, ska han lämna en deklaration omfattande alla sådana försäljningar till SKV i Stockholm, Utlandsskattekontoret. Dit ska också den redovisade skatten betalas. SKV ska därefter vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning av momsen till respektive omsättningsland, dvs. det EG-land där den elektroniska tjänsten konsumerats.

En näringsidkare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående moms i deklarationen. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning av moms till utländska företagare. Beträffande förfarandet vid identifieringen m.m. hänvisas till Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 31. Se även bilaga 16; Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003. RSV har även publicerat riktlinjerna i en skrivelse 2003-04-23, dnr 3325-03/100.

41 Konkurs och ackord

41.1 Allmänt om konkurs

Beträffande allmänna frågor och administrativa regler, som gäller konkurs, hänvisas till SKV:s handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, avsnitt 21. Ytterligare information finns i RSV:s publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 900. Där behandlas bl.a. frågor om gäldenärens rådighetsförlust, egendom som ingår i ett konkursbo, gäldenärens skyldigheter, förvaltning, konkursfordringar och massafordringar och hur en konkurs avslutas.

41.2 Rättsverkningar av konkurs

Konkursförvaltare

Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart och gäldenären får sedan beslutet har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet. Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare.

41.3 Momsregler om konkurs

Skattskyldighet, avdragsrätt, redovisningsskyldighet för konkursbo

Om en skattskyldig försatts i konkurs är enligt 6 kap. 3 § ML konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Regler om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML.

Bestämmelserna innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Enligt SKV:s uppfattning bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av gäldenären. Härav bör följa att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i gäldenärens ställe bör ha rätt till avdrag för ingående moms i den omfattning som skulle ha tillkommit gäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig gäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har

haft egen skattepliktig omsättning. KR i Stockholm har i domar 1998–06–03 i mål nr 5175–5177/1997 ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till moms avseende omsättning hänförlig till avtal i leasingverksamhet som gäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen. Prövningstillstånd medgavs ej.

41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde

13 kap. 10 § ML

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka gäldenärens momsredovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta gäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdhändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Om betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

13 kap. 21 § ML

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a contolikvid före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående moms på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

Sammanfattning

	Konkurs-Gäldenären	Konkurs-boet
Redovisningsskyldighet		
– för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
– för affärshändelser som inträffar efter konkurs–utbrottet		X
Avdragsrätt för förvärv, import eller förskotts- och a contolikvid		
– före konkursutbrottet	X	
– efter konkursutbrottet		X

41.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

7 kap. 6 § och 13 kap. 25 § 2 st. ML

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i momssammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en levererad vara senare återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående moms för den inköpta varan eller motsvarande rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 15.3.2.

Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående moms för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget på grund av avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML ska enligt 13 kap. 25 § 2 st. ML göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades.

41.3.3 Försäljning av utmätt gods

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs vederlaget av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmätningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående moms redovisa den moms som belöper på hela försäljningsbeloppet.

Försäljning efter ett konkursutbrott

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmätta egendomen har skett, försätts i konkurs och beslutet om konkurs inte medför att utmätningens förmånsrätt ska gå åter blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets momsredovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen.

Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981) innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av moms. Detta innebär att priset, momsbeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och momsregistreringsnummer (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är momsregistrerad) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för moms, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om moms tillkommer på utropspriset.

41.3.4 Kvarstad

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,
- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borge-

närerna egendom och

– att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på KFM. KFM som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § Konkursförordningen). Har KFM tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska KFM på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt till avdrag för den moms som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om KFM förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i SKV:s publikation Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord i avsnittet ”Skedet mellan konkursansökan och konkursbeslut”.

41.3.5 Överlåtelse av verksamhet

3 kap. 25 § ML

Enligt 3 kap. 25 § ML ska omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överlåts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av denna. Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 6.13.

41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m.

7 kap. 6 §, 13 kap. 24–26 §§ ML

Av 7 kap. 6 § 1 st. ML framgår att beskattningsunderlaget ska minskas med rabatter och andra prisnedsättningar. Det påverkar även köparens redovisning av ingående moms. En köpare som är skattskyldig till moms eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML och som får prisnedsättning, ska återföra momsdelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående moms tidigare tillgodoräknats (jfr avsnitt 12.5). När det gäller prisnedsättningar som ges efter tillhandahållandet, t.ex. återbäring, bonus och andra rabatter utom s.k. kassarabatter får säljare och köpare, enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML, komma överens om att beskattningsunderderlaget inte ska ändras. I så fall ska varken

säljaren eller köparen ändra sin momsredovisning.

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott bör följande gälla:

> En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Momsen på rabatten bör, om det inte har gjorts någon överenskommelse enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditfaktura som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditfakturan bokföras hos konkursgäldenären på sådant sätt att momsbeloppet enligt kreditfakturan minskar tidigare avdragen ingående moms. Detta redovisas liksom moms på t.ex. efterhandsrabatter i deklarationen för den redovisningsperiod då gäldenären försattes i konkurs.

41.3.7 Förlust på fordringar

Förlusten konstateras efter ett konkursutbrott
13 kap. 24–25 §§ ML

Om en gäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående moms, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Avdraget ska göras i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.

För att avdrag ska medges ska det i första hand vara fråga om en konstaterad kundförlust. I vissa fall kan avdrag även medges om det med stor sannolikhet kan antas att en definitiv förlust har uppstått. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar medges inte.

Om betalning inflyter sedan avdrag har gjorts på grund av förlust på fordran ska moms redovisas på nytt av gäldenären. Redovisning ska ske i deklarationen för den period då gäldenären försattes i konkurs.

Se även vad som sägs om kundförluster i avsnitt 12.6 och 18.4.5.

Byggentreprenad
Beställare i konkurs

Om en byggnadsentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. I sådana fall bör entreprenören utfärda en faktura med moms i samband med att arbetena upphör. Den moms som upptagits i fakturan ska av entreprenören deklareras som

utgående moms. I en dom av RR (RÅ 1999 ref. 31) har denna fråga närmare belysts (se avsnitt 19.6.2).

Efter konkursutbrottet kan entreprenören erhålla betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte betalas får ett mot momsens andel av förlusten svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten är konstaterad. Avdrag får göras endast med momsen på de belopp som inte har flutit in. Det innebär att förlusten ska proportioneras på beloppen av momsfordran och fordran exklusive moms. Detta gäller även om moms ej har tagits ut på a contofakturor. Nedanstående exempel visar hur momsförlustens storlek beräknas.

SLUTFAKTURA 2002-12-13

Utförda entreprenadarbeten	110 000 kr
Tillkommer moms 25 % på 110 000 kr	27 500 kr
	137 500 kr
Avgår a contobetalningar	100 000 kr
Rest att betala	37 500 kr

BERÄKNING AV FÖRLUSTENS STORLEK

Debiterad moms	27 500 kr
Avgår beräknad moms på erhållna a conton	
20 % x 100 000 kr	20 000 kr
Rest = förlust att dra av i deklarationen	7 500 kr

Förlusten 7 500 kr kan i det fall någon utdelning inte erhållits i konkursen dras av i deklarationen för den period då förlusten konstaterats. Resterande belopp 30 000 kr utgör i inkomsthänseende en förlust. Ovanstående kan också uttryckas på följande sätt: Av en total fordran på 137 500 kr har influtit 100 000 kr. Förlusten 37 500 kr ska proportioneras så att av fordran exklusive moms, 110 000 kr, anses ha influtit 80 000 kr och av momsfordran, 27 500 kr anses ha erhållits 20 000 kr, vilket motsvarar 25 % moms på 80 000 kr.

Ovanstående gäller även i de fall då endast moms på erhållna a conton återstår att ta upp i en slutfaktura.

41.3.8 Byggnadsföretags konkurs

Byggentreprenad
Entreprenör i konkurs

För a contobetalningar, som har skett i en pågående byggnads-entreprenad, har skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet inträtt. Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsva-

rande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalningarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto. De ytterligare krav det kan vara fråga om är t.ex. nedlagda kostnader efter den senaste a conto-betalningen före konkursen. Den moms som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs.

Entreprenören får dra av den ingående moms som hänför sig till förvärv, import eller förskott och a conto-likvid före konkursutbrottet.

Om konkursboet fortsätter entreprenaden kommer boet genom konkursförvaltaren att bli redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således momsbelagda a conton och förskott erhållna efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i momshänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon moms ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen. Om däremot maskiner, inventarier eller andra varor överlåts ska moms som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontrakt även andra skattepliktiga varor eller tjänster, exempelvis maskiner, tillgångar och skulder, kan det emellertid ifrågasättas om det inte är en skattefri överlåtelse av verksamheten (3 kap. 25 § ML)

Se närmare om vad som gäller vid överlåtelse av byggnadsentreprenad i allmänhet i avsnitt 19.

Egen regi

När en byggnadsentreprenör, som även utför byggnadsarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir han redovisningsskyldig för moms som avser kostnader som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för moms på ränta på eget kapital och i förekommande fall för moms på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för momsredovisningen bör gäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den moms som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsvärdet beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitt 12 och 20.

41.3.9 Upplåtelse av avverkningsrätt

1 kap. 4 § ML
21 kap. 2 § IL

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år. Själva upplåtelsen utlöser då ingen skattskyldighet. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot.

Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalts. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på momsen för dessa likvider blir då en massafordran. Om den skattskyldige följer huvudregeln vid inkomsttaxeringen, att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder, inträder skattskyldighet till moms redan då avverkningsrätten upplåts enligt avtal. Det gäller även om betalning erhålls under flera år.

13 kap. 22 § ML

Den som förvärvar en avverkningsrätt har i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för moms endast i takt med att han betalar. Om förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande momsen.

41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. ML

Ett konkursbo kan medges frivilligt inträde som skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av sådant beslut övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten enligt 6 kap. 3 § ML (se avsnitt 21.3.3).

Jämkning av avdrag

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående moms ske enligt 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML under förutsättning att avdrag gjorts för moms på kostnader avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. 2 § 1 st. 2, 3 eller 4 p. ML. Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningsskyldighet m.m. vid uthyrning av fastighet framgår av avsnitten 23.9, 21.3.3 och 23.5.

Fordran på grund av jämkning får enligt en särskild bestämmelse i 8 a kap. 4 § 2 st. ML göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten. (Se vidare avsnitt 21.3.3, 23.5 och 23.9.)

41.3.11 Konkursförvaltararvode

En konkursförvaltares arvode utgör ersättning för skattepliktig omsättning av tjänster i och med utförandet av förvaltningsuppdraget. Förvaltaren ska efter avslutat uppdrag ge in en arvodesräkning till domstolen, men får dock inte lyfta sitt arvode förrän han har avgett slutredovisningen för sin förvaltning. Detta har medfört problem när redovisningsskyldighet till moms på arvodet enligt 13 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML har inträffat före utbetalningen av detta. Enligt en ny bestämmelse i 14 kap. 11 § KonkL, som har trätt i kraft den 1 januari 2004, får förvaltaren ta ut den del av det begärda arvodet som motsvarar den moms som beräknats för arvodet när arvodesframställningen lämnats in till rätten. Härigenom får förvaltaren medel att betala den utgående momsen på arvodet innan arvodet i dess helhet har utbetalats till honom. Se vidare avsnitt 18 i fråga om redovisningsskyldighetens inträde.

Konkursboet får om gäldenären har varit skattskyldig eller har haft rätt till återbetalning av ingående moms göra avdrag för moms på förvaltararvodet. Därvid måste beaktas eventuella begränsningar av avdragsrätten som förelegat i gäldenärens och boets verksamhet. Av RSV skrivelse 2000-07-14, dnr 1803-00/100, framgår att konkursbon bör ha avdragsrätt i samma omfattning som gäldenären. Boet kan därmed göra avdrag för ingående moms på förvaltararvode fastän det i konkursboet inte uppstått någon mervärdesskattepliktig transaktion. Se vidare vad som anförs i inledningen till avsnitt 41.3.1 ovan.

41.4 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Frågor om ackord behandlas i RSV:s skrivelse 1999-05-10, dnr 4806-99/113, Riktlinjer för hanteringen av ackord.

Offentligt ackord eller underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL., och utom konkurs. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas.

Ackordsförlust

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl, har han rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående moms i motsvarande mån. Har däremot en borgenär skrivit ned sin fordran på en gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap och kan det antas att detta har haft sin grund i intressegemenskapen, får inte något avdrag för förlusten ske. Ett sådant förhållande kan föreligga om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte har gjort motsvarande nedskrivning eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd.

Om borgenären redovisar moms enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid momsredovisningen för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret

Ackordsvinst

Den vinst som gäldenären gör när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående moms, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963 ref. 48).

I sammanhanget bör uppmärksammas att nedskrivning av fordringar på grund av fel i levererad vara, bristande kvalitet i utförd tjänst eller allmän prisnedsättning inte är att anse som ackord utan som sådan prisjustering som grundas på kreditnota eller motsvarande handling enligt 11 kap. 10 § ML.

Har gäldenären erhållit en sådan handling från borgenären ska gäldenären minska sin tidigare bokförda ingående moms med den i kreditfakturan angivna momsen.

RÅ 1988 ref. 102

En bilåterförsäljare hade två huvudleverantörer som genom ett underhandsackord satte ned sina varufordringar på återförsäljaren. Leverantörerna hade i samband med underhandsackordet tillställt återförsäljaren kreditnotor. Deras fordringar motsvarade 94 procent av samtliga oprioriterade fordringar. Återförsäljaren ansågs skyldig att återföra tidigare avdragen ingående moms på de avskrivna beloppen.

RSV FB/Im 1985:3

I ett ej överklagat förhandsbesked har rättsnämnden förklarat att en fordran som en leverantör efterskänkt var att likna vid ett finansiellt tillskott som ej medförde någon korrigering av säljarens tidigare redovisade utgående moms. Bakgrunden var följande. En mekanisk verkstad som tillverkade konsumentkapitalvaror,

marknadsförde sina produkter via självständiga återförsäljare. Av deras produktsortiment utgjorde verkstadsföretagets produkter den dominerande andelen. En av återförsäljarna hamnade i ekonomiska svårigheter. Återförsäljarens ekonomiska läge var så prekärt att ett offentligt ackord inte kunde genomföras av tidsskäl, varför verkstadsföretaget beslöt tillskjuta ett visst belopp till återförsäljaren genom att skriva ned sina fordringar med samma belopp.

Skattesatser, momspålägg och omräkningstal alltsedan momsen infördes den 1 januari 1969

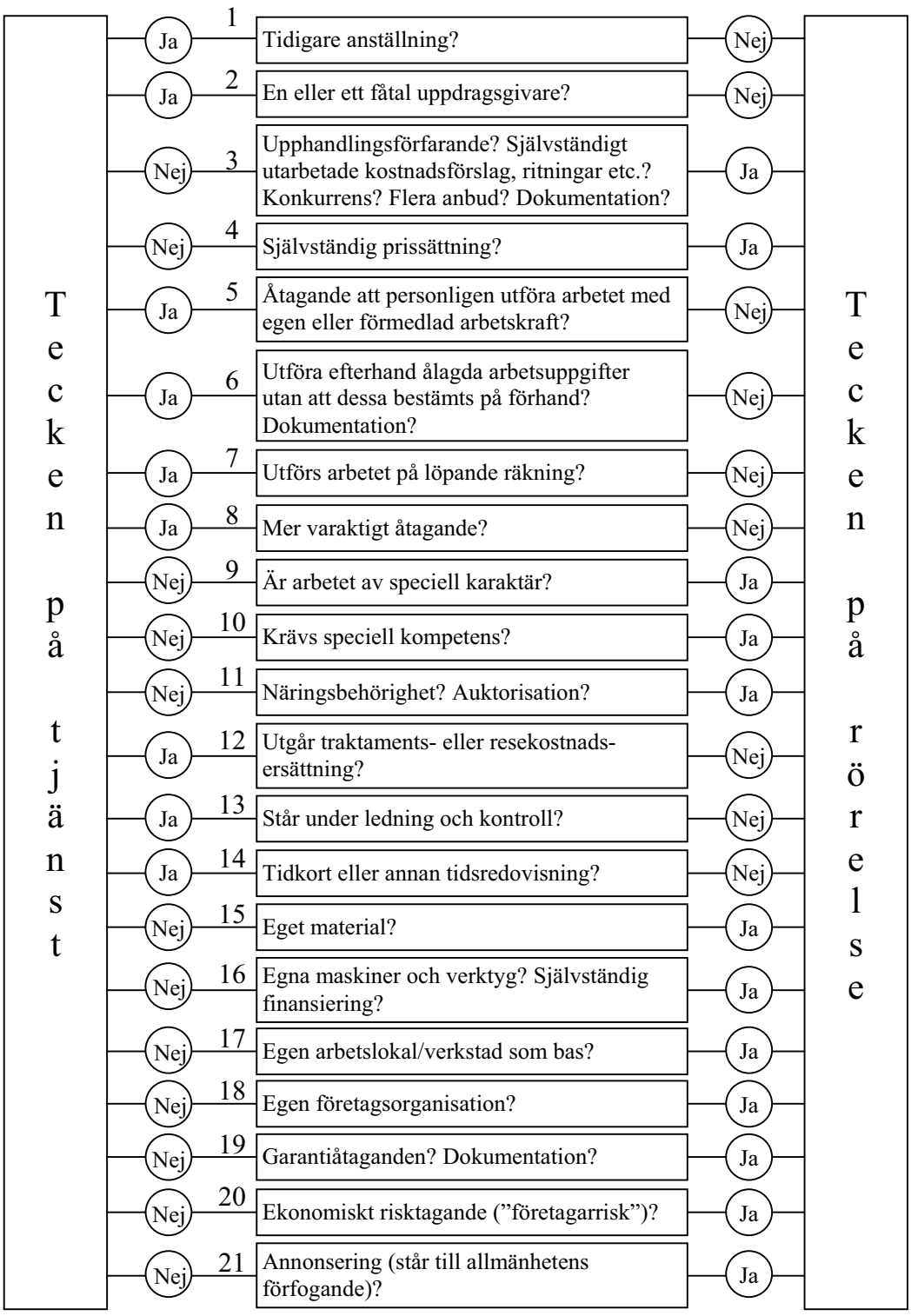
Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattningsvärde - % av vederlaget moms inräknad	Mervärdeskatt i % av skattepliktig omsättning, moms inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräkningstal**
1969-01-01--1970-12-31 (OBS! momshöjning 1970-02-09--12-31 se nedan)	100	10	11,11	9,00
	60	6	6,38	15,67
	20	2	2,04	49,02
1970-02-09--10-31 (personbilar, TV, MC, m.m.) SFS 1970:4, RSV Im 1970:11	100	14	16,28	16,14
1970-11-01--12-31 (personbilar, TV, MC, hushållskapitalvaror, m.m.) SFS 1970:569, RSV Im 1970:77	100	15	17,65	5,67
1971-01-01--1974-03-31	100	15	17,65	5,67
RSV Im 1971:1	60	9	9,89	10,11
	20	3	3,09	32,34
Den tillfälliga nedsättningen av mervärdeskatt 1974-04-01--09-15 SFS 1974:89,	100	12	13,64	7,33
	60	7,2	7,76	12,89
RSV Im 1974:13	20	2,4	2,46	40,67
Återgång till tidigare gällande skattesatser 1974-09-16--1977-05-31	100	15	17,65	5,67
	60	9	9,89	10,11
RSV Im 1974:24	20	3	3,09	32,34
1977-06-01--1980-09-07	100	17,1	20,63	4,85
RSV Im 1977:3	60	10,26	11,43	8,75
	20	3,42	3,54	28,25
1980-09-08--1981-11-15	100	19	23,46	4,26
RSV Im 1980:5	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32
1981-11-16--1982-12-31	100	17,7	21,51	4,65
RSV Im 1981:8	60	10,62	11,88	8,42
	20	3,54	3,67	27,25
1983-01-01--1990-06-30	100	19	23,46	4,26
RSV Im 1982:5	60	11,4	12,87	7,77
	20	3,8	3,95	25,32
1990-07-01--1990-12-31	100	20	25	4
	60	12	13,64	7,33
	20	4	4,17	23,98

Tidpunkt för ändring av skattesatser m.m.	Beskattnings-värde - % av vederlaget moms inräknad	Mervärdeskatt i % av skatte-pliktig om-sättning, moms inräknad	Pålägg på priset före skatt (%)*	Omräknings-tal**
1991-01-01--1991-12-31		20	25	4
1992-01-01--1992-12-31		20	25	4
RSV Im 1992:1		15,25	18	5,56
1993-01-01--1993-06-30		20	25	4
RSV Im 1993:2		17,36	21	4,76
1993-07-01--1995-12-31		20	25	4
		17,36	21	4,76
		10,71	12	8,34
1996-01-01--1996-06-30		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,67	6	16,67
1996-07-01--		20	25	4
		10,71	12	8,34
		5,66	6	16,67

* Fr.o.m. den 1 januari 1992 har bestämmelserna ändrats så att skattesatsen är densamma som ett pålägg.

** Omräkningstalen multipliceras med deklarerad utgående respektive ingående moms. På så sätt framräknas den skattepliktiga omsättningen respektive de momsbelagda inköpen exklusive moms.

Frågeschema: Tjänst eller rörelse



Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde

Land	*Undantag*
Belgien	
Danmark	
Finland	Landskapet Åland
Frankrike, *medräknat furstendömet Monaco*	de franska utomeuropeiska departementen (Franska Guyana, Guadeloupe, Martinique och Réunion)
Grekland	Agion Oros (berget Athos)
Irland	
Italien	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön
Luxemburg	
Nederländerna	
Portugal, *medräknat Azorerna och Madeira*	
Spanien, *medräknat Balearerna (Mallorca, Ibiza, Menorca och Formentera)*	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Gran Canaria, Tenerife, Fuerteventura, Lanzarote, La Palma, La Gomera och El Hierro)
Storbritannien, *medräknat Isle of Man*	Kanalöarna (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark och Herm) och Gibraltar
Sverige	
Tyskland	ön Helgoland och området Büsingen am Hochrhein
Österrike	

I den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde ingår inte:

Färöarna och Grönland,
Andorra,
San Marino,
Vatikanstaten,
Aruba och Nederländska Antillerna (Bonaire, Curaçao, Saba, Sint-Eustatius och Sint-Maarten),
De franska utomeuropeiska territorierna.

Nya medlemsländer fr.o.m. den 1 maj 2004:
Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern.

Mervärdesskattesatser

I förteckningen nedan anges tillämpliga mervärdesskattesatser inom EG per den 30 oktober 2003. Förteckningen innehåller även uppgifter om tillämpliga skattesatser inom de länder som fr.o.m. den 1 maj 2004 är nya medlemsländer samt Norge och Schweiz.

Land	**Reducerad skattesats**	**Standard skattesats**
Belgien	6 %, 12 %	21 %
Cypern	5 %	15 %
Danmark	-	25 %
Estland	5 %	18 %
Finland	8 %, 17 %	22 %
Frankrike	2,1 %, 5,5 %	19,6 %
Grekland	4 %, 8 %	18 %
Irland	4,3 %, 13,5 %	21 %
Italien	4 %, 10 %	20 %
Lettland	9 %	18 %
Litauen	5 %, 9 %	18 %
Luxemburg	3 %, 6 %, 12 %	15 %
Malta	5 %	15 %
Nederländerna	6 %	19 %
Polen*		
Portugal	5 %, 12 %	19 %
Slovakien	-	19 %
Slovenien	8,5 %	20 %
Spanien	4 %, 7 %	16 %

Land	**Reducerad skattesats**	**Standard skattesats**
Storbritannien	5 %	17,5 %
Sverige	6 %, 12 %	25 %
Tjeckien	5 %	22 %
Tyskland	7 %	16 %
Ungern	12 %	25 %
Österrike	10 %, 12 %	20 %
Norge	6 %**, 12 %	24 %
Schweiz	2,4 %, 3,6 %	7,6 %

* Uppgifter saknas.

** Den reducerade skattesatsen 6 % infördes fr.o.m. den 1 januari 2004.

Tröskelvärden

I förteckningen nedan anges tröskelvärden inom EG per den 1 december 2003. Förteckningen innehåller även motsvarande uppgift avseende de länder som fr.o.m. den 1 maj 2004 är nya medlemsländer.

Land	**Förvärvströskel ***		**Omsättningströskel ****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Belgien	11 200 EUR		35 000 EUR	
Cypern	6 000 CYP	10 226 EUR	20 000 CYP	34 220 EUR
Danmark	80 000 DKK	10 722 EUR	280 000 DKK	37 528 EUR
Estland	160 000 EEK	10 226 EUR	550 000 EEK	35 151 EUR
Finland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Frankrike	10 000 EUR		100 000 EUR	
Grekland	10 000 EUR		35 000 EUR	
Irland	41 000 EUR		35 000 EUR	
Italien	8 263 EUR		27 889 EUR	
Lettland	7 000 LVL	10 778 EUR	24 000 LVL	36 952 EUR
Litauen	35 000 LTL	10 138 EUR	125 000 LTL	36 207 EUR
Luxemburg	10 000 EUR		100 000 EUR	
Malta		10 000 EUR		35 000 EUR
Nederländerna	10 000 EUR		100 000 EUR	
Polen		10 000 EUR		35 000 EUR
Portugal	8 978 EUR		31 424 EUR	
Slovakien		10 000 EUR		35 000 EUR
Slovenien		10 000 EUR		35 000 EUR

Land	**Förvärvströskel ***		**Omsättningströskel ****	
	Nationell valuta	**Värde i euro**	**Nationell valuta**	**Värde i euro**
Spanien	10 000 EUR		35 000 EUR	
Storbritannien	55 000 GBP	86 112 EUR	70 000 GBP	109 598 EUR
Sverige	90 000 SEK	10 071 EUR	320 000 SEK	35 809 EUR
Tjeckien		10 000 EUR		35 000 EUR
Tyskland	12 500 EUR		100 000 EUR	
Ungern		10 000 EUR		35 000 EUR
Österrike	11 000 EUR		100 000 EUR	

* 2 a kap. 3 § ML (artikel 28a 1a i sjätte direktivet)

** 5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML (artikel 28b B.2 i sjätte direktivet)

Adresser till myndigheter – återbetalning till utländska företagare m.fl.

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EG som handlägger frågor om återbetalning till utländska företagare. Förteckningen innehåller även adresser till myndigheterna i de länder som fr.o.m. den 1 maj 2004 är nya medlemsländer samt även till Norge.

Belgien

Bureau central de TVA pour assujettis étrangers
Tour Sablon - 25ème étage
Rue Stevens 7
BE-1000 Bruxelles
Telefon: + 32 2 552 59 77, + 32 2 552 59 82
Telefax: + 32 2 552 55 42

Cypern

VAT Service
46 Themistokli Dhervis Str.
CY-1471 Nicosia
Telefon: + 357 223 063 65, + 357 223 063 88, + 357 223 063 62
Telefax: + 357 227 679 65

Danmark

Told- og Skatteregion Sønderborg
Hilmar Finsens Gade 18
DK-6400 Sønderborg
Telefon: + 45 74 12 73 00
Telefax: + 45 74 42 28 09

Estland

Tallina Juriidiliste Isikute
Maksuamet
Endla 8
EE-151 77 Tallinn
Telefon: + 372 693 42 00
Telefax: + 372 693 41 11

Finland

Uudenmaan verovirasto
Yritysverotoimisto
PL 34
FI-00052 VEROTUS
Telefon: + 358 20 46 60 17
Telefax: + 358 9 731 143 92

Frankrike

Direction Générale des impôts
Service de remboursement de la TVA aux assujettis établis à l'étranger
10 Rue d'Uzès
FR-75080 Paris cedex 02
Telefon: + 33 1 448 225 40, + 33 1 448 225 41
Telefax: + 33 1 404 105 36

Grekland

Ministry of Finance
14th Directorate of VAT and Indirect Taxes
Sina 2–4
GR-10672 Athens
Telefon: + 30 1 364 72 03
Telefax: + 30 1 364 54 13

Irland

The Revenue Commissioners
VAT Repayment Section
Government Offices
Ennis
County Clare
Telefon: + 353 65 412 00
Telefax: + 353 65 403 94

Italien

Agenzia delle Entrate
Centro Operativo di Pescara
Via Rio Sparto no 21
IT-65100 Pescara
Telefon: + 39 85 577 24 00, + 39 85 577 24 01
Telefax: + 39 85 521 45

Lettland

Valsts ienemumu dienesta Lielo nodoklu maksataju parvalde
(Large Taxpayers Board of the State Revenue Service)
Smilsu street 12
Riga
Latvia LV 1050
Telefon: + 371 702 88 03

Litauen

Vilniaus apskrities valstybine mokesciu inspekcija
Sermukðniø g. 4
LT-2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 261 66 35
Telefax: + 370 5 268 76 89

Luxemburg

Administration de l'Enregistrement et des Domaines
Bureau d'Imposition XI
17 Avenue Guillaume
BP 31
LU-2010 Luxembourg
Telefon: + 352 44 90 54 55
Telefax: + 352 25 07 96

Malta

Uppgifter saknas.

Nederländerna

Belastingdienst/Particulieren
Ondernemingen Buitenland
Postbus 2865
NL-6401 DJ Heerlen
Telefon: + 31 45 573 66 66
Telefax: + 31 45 573 66 84

Polen

Drugi Urzad Skarbowy Warszawa-Śródmieście
(Second Tax Office for Warszawa-Śródmieście)
ul. Lindleya 14
PL-02-013 Warszawa Śródmieście
Telefon: + 48 22 621 72 49

Telefax: + 48 22 625 50 06

Portugal

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos
Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA
Avenida João XXI
Apartado 8220
PT-1802 Lisboa Codex
Telefon: + 351 21 761 05 82/3/5
Telefax: + 351 21 793 81 33

Slovakien

Daňový úrad Bratislava I
Radlinského 37
SK-817 89 Bratislava
Telefon: + 421 2 524 421 49

Slovenien

Davčni Urad Ljubljana
Tax office Ljubljana
Dunanjska 22
SI-1000 Ljubljana
Telefon: + 386 1 474 46 02, + 386 1 474 42 97
Telefax: + 386 1 474 43 71

Spanien

Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Amini-stración Tributaria
Sección de Regimenes Especiales
c/ Guzmán el Bueno, 139 Planta 1a
ES-28071 Madrid
Telefon: + 34 1 582 67 39
Telefax: + 34 1 582 67 57

Storbritannien

HM Customs and Excise
VAT Overseas Repayment Unit
Custom House
PO Box 34
Londonderry BT 48 7AE
Northern Ireland
Telefon: + 44 2871 37 62 00
Telefax: + 44 2871 37 25 20

Sverige

Skatteverket
Särskilda skattekontoret
SE-771 83 Ludvika
Telefon: + 46 240 870 00
Telefax: + 46 240 103 40

Tjeckien

Financni urad pro Prahu 1
Stepanska 28
CZ-110 00 Praha 1
Telefon: + 420 2 240 411 11
Telefax: + 420 2 240 419 12, + 420 2 240 419 18

Tyskland

Bundesamt für Finanzen
Friedhofstrasse 1
DE-53225 Bonn
Telefon: + 49 228 40 60
Telefax: + 49 228 406 26 61

Ungern

APEH Észak-budapesti
Igazgatósága Külfödiek Ügyeit
Intézö Föosztály
HU-1387 Budapest Pf. 45
Telefon: + 361 412 70 00
Telefax: + 361 239 5051

Österrike

Finanzamt Graz-Stadt
Referat für ausländische Unternehmer
Conrad von Hötzendorfstrasse 14–18
AT-8018 Graz
Telefon: + 43 316 88 10
Telefax: + 43 316 81 76 08

Norge

Østfold fylkesskattekontor
Postboks 430
NO-1502 Moss
Telefon: + 47 69 24 70 00, Telefax: + 47 69 24 71 51

Adresser till myndigheter – information om respektive lands mervärdesskattesystem

Nedan följer adresser till de myndigheter inom EG till vilka svenska och utländska företagare kan vända sig för att få information om respektive lands mervärdesskattesystem. Förteckningen innehåller även adresser till myndigheterna i de länder som fr.o.m. den 1 maj 2004 är nya medlemsländer samt även till Norge.

Belgien

Bureau central de TVA pour assujettis étrangers
Tour Sablon – 24ème étage
Rue Stevens, 7
BE-1000 Bruxelles
Telefon: + 32 2 552 593 34
Telefax: + 32 2 552 55 41
Webbplats: http://minfin.fgov.be

Cypern

Ministry of Finance
VAT Service-Headquarters
Corner of Karaoli and Afxentiou
CY-1096 Nicosia
Telefax: + 357-226 604 84
E-post: headquarters@vat.mof.gov.cy
Webbplats: www.mof.gov.cy/ce

Danmark

Told- og Skatteregion Sønderborg

Hilmar Finsens Gade 18
DK-6400 Sønderborg
Telefon: + 45 74 12 73 00
Telefax: + 45 74 42 28 09
E-post: Soenderborg@toldskat.dk
Webbplats: www.toldskat.dk

Estland

Estonian Tax Board
Narva mnt 9a
EE-Tallinn 15176
Telefax: + 372 683 57 09
E-post: maksuamet@ma.ee
Webbplats: www.ma.ee

Finland

Uusimaa Regional Tax Office
Corporate Tax Office
Opastinsilta 12, P.O. Box 30
FI-00052 Verotus
Telefon: + 358 20 46 60 17
Telefax: + 358 9 731 143 92
Webbplats: www.vero.fi

Frankrike

Utländska företag som är etablerade i Frankrike kan vända sig till det skattekontor som ansvarar för den ort där han är etablerad.

Utländska företag från gemenskapen som inte är etablerade i Frankrike kan erhålla information från följande myndighet:

Centre des impôts des non-résidents (CINR) Inspection TVA
9 Rue d'Uzès
TSA 39203
FR-75094 Paris cedex 02
Telefon: + 33 1 44 76 19 07, + 33 1 44 76 19 08,
+ 33 1 44 76 19 09
Fax: + 33 1 44 76 19 43
E-post: cinr@dresg.net

Utländska företag som är etablerade utomlands bör vända sig till följande myndighet:

Direction Générale des Impôts
Département de la Communication
86–92, allée de Bercy
FR-75012 Paris
Telefon: + 33 1 53 18 11 34

Webbplats: www.finances.gouv.fr
Information om nyligen införda skatteregler (under rubriken "professionnels"): www.impots.gouv.fr

Grekland

Ministry of Economic Affairs and Finance
Directorate-General for Taxation
Directorate 14 – VAT
Sina 2–4
GR-10672 Athens
Telefon: + 30 210 364 72 03-5
Telefax: + 30 210 364 413
E-post: elvies@otenet.gr
Webbplats: www.gsis.gov.gr

Irland

VAT Interpretation Branch
Office of the Revenue Commissioners
Stamping Building
Dublin Castle
Dublin 2
Telefon: + 353 1 647 50 00
Telefax: + 353 1 679 52 36
E-post: vat@revenue.ie
Webbplats: www.revenue.ie

Italien

Minestero delle Finanze
Segretariato Generale
Ufficio Relazioni Internazionali
Viale dell' Aeronautica, 122
IT-00144 Roma
Telefon: + 39 6 592 59 67, + 39 6 543 942 56
Telefax: + 39 6 591 29 83
Webbplats: www.Finanze.it

Lettland

State Revenue Service
National Tax Board
1 Smilsu Street
Riga, LV-1978
Telefax: + 371 702 88 14
Webbplats: www.vid.gov.lv

Litauen

State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance
Vasario 16 – osios str. 15
LT-2600 Vilnius
Telefon: + 370 5 268 78 00
Telefax: + 370 5 212 56 04
E-post: vmi@vmi.lt
Webbplats: www.vmi.lt

Luxemburg

Bureau d'imposition X de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines
7, Rue de Plébiscite
Boîte postale 31
LU-2010 LuxembourgVille
Telefon: + 352 44 905-1
Telefax: + 352 29 11 93
Webbplats: http://saturn.etat.lu/etva/index.do

Malta

VAT Department
Centre Point Building
Ta' Paris Road
Birkirkara BKR 13
Telefon: + 356-21 49 47 84, + 356-22 79 92 30
Telefax: + 356-21 49 93 65
E-post: vat@gov.mt
Webbplats: www.vat.gov.mt/

Nederländerna

Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland
Postbus 2865
NL-6401 DJ Heerlen
Telefon: + 31 45 573 66 66
Telefax: + 31 45 573 66 84
Webbplats: www.belastingdienst.nl

Polen

Drugi Urzad Skarbowy Warszawa-Śródmieście
(Second Tax Office for Warszawa-Śródmieście)
ul. Lindleya 14
PL-02-013 Warszawa Środmieście
Telefon: + 48 22 621 72 49
Telefax: + 48 22 625 50 06

Portugal

Direcção-Geral dos impostos
Direcção de Serviços do IVA
Avenida João XXI, 76
PT-1049-065 Lisbon
Telefon: + 351 21 761 00 00 (växel)
+ 351 21 761 03 37 (direkt)
+ 351 21 761 03 38 (direkt)
Telefax: + 351 21 793 65 08
E-post: dsiva@dgci.min-financas.pt
Webbplats: www.dgci.min-financas.pt

Slovakien

Tax Office Bratislava I
Radlinského 37
P.O. Box 89
SK-817 89 Bratislava 15
Telefon: + 421 2 5737 8111
Telefax: + 421 2 5244 2181

Tax Directorate of the Slovak Republic
Department of Tax Legislation
Indirect Taxes Unit
Nová str. 13
975 04 Banská Bystrica
Telefon: + 421 48 449 1111
Telefax: + 421 48 413 6015
Webbplats: (Ministry of finance) www.finance.gov.sk
(Tax Directorate) www.drsr.sk

Slovenien

Tax Administration of the Republic of Slovenia
Tax Division
Šmartinska 55
SI-Ljubljana

Telefon: + 386 1 478 27 84
Telefax: + 386 1 478 27 43
Webbplats: www.sigov.si/durs

Spanien

Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
c/ Infanta Mercedes, 37
ES-28071 Madrid
Telefon: + 34 1 583 89 76

Det finns även ett mer formellt förfande för att få information om beskattning av en transaktion eller en grupp av transaktioner, nämligen att den skattskyldiga personen (inte ett advokatkontor eller en juridisk rådgivningsbyrå, utom om de företräder den skattskyldiga personen) lämnar sin förfrågan till följande adress:

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo
Dirección General de Tributos
c/ Alcalá, 5
ES-28014 Madrid
Webbplats: www.aeat.es

Storbritannien

Om en företagare inte är etablerad i Storbritannien eller har utnämnt ett skatteombud eller en skatteagent, måste han vända sig till följande enhet:

Aberdeen Non-established Taxable Persons Unit (NETPU)
Custom House
28 Guild Street
Aberdeen AB9 2DY
Telefon: + 44 1224 84 46 53/4/5
Telefax: + 44 1224 84 46 11
E-post: Ian.Davidson@hmce.gov.uk
Donna.Webster@hmce.gov.uk

För alla andra allmänna frågor (samt tryckta exemplar av alla blanketter och meddelanden) rörande moms och andra avgifter och skatter för vilka H.M. Customs and Excise ansvarar, kan man kontakta National Advice Service (NAS) på telefonnummer + 44 208 929 01 52. Tjänsten är tillgänglig måndag–fredag, 8.00–20.00 lokal tid.

Webbplats: www.hmce.gov.uk

Sverige

Skatteverket i Stockholm
Utlandsskattekontoret
SE-106 61 Stockholm
Telefon: + 46 8 694 10 00
Telefax: + 46 8 642 92 61
E-post: stockholm@skatteverket.se
Webbplats: www.skatteverket.se

Tjeckien

Ministry of Finance
Central Financial and Tax Directorate
Department of Indirect Taxes
Letenská 15
CZ-115 00 Praha 1
Telefon: + 420 257 041 111
Telefax: + 420 257 042 788
E-post: podatelna@mfcr.cz
Webbplats: www. mfcr.cz

Tyskland

Bundesministerium der Finanzen
Referat Presse und Information
DE-11016 Berlin
Telefax: + 49 30 22 42 - 32 60
Webbplats: www.bundesfinanzministerium.de
För mer detaljerade uppgifter: www.bff-online.de

Ungern

Pénzügyminisztérium
HU-1369 Budapest
Pf. 481
Telefon: + 361 327 27 74
Telefax: + 361 318 25 70
E-post: ugyfelszolgalat@pm.gov.hu

Österrike

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung IV/4, UID-Büro
Erdbergstraβe 192-196
AT-1034 Vienna
Telefon: + 43 1 799 64 99 - 0
Telefax: + 43 1 799 64 99 - 29

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung IV/9
Himmelpfortgasse 4–8
A-1010 Vienna
Telefon: + 43 1 514 33/1561
Telefax: + 43 1 513 98 61
Webbplats: www.bmf.gv.at/index.htm

Norge

Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Postboks 8031
NO-4068 Stavanger
Telefon: + 47 51 96 96 00
Telefax: + 47 51 67 85 59
Webbplats: www.skatteetaten.no

Uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer

Nedan anges uttrycket mervärdesskatteregistreringsnummer på respektive medlemslands språk. Förteckningen innehåller även motsvarande uppgift avseende de länder som fr.o.m. den 1 maj 2004 är nya medlemsländer i den mån sådan uppgift varit tillgängligt.

Belgien	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée – BTW-identificatienummer
Cypern	Arithmos Egrafis FPA
Danmark	momsregistreringsnummer
Estland	käibemaksukohustuslasena registreerimise number
Finland	arvonlisäverorekisteröintinumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Frankrike	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Grekland	Arithmos Forologikou Mitroou FPA
Irland	value added tax identification no.
Italien	il numero di registrazione IVA
Lettland	pievienotās vērtības nodokļa (PVN) reģistrācijas numurs
Litauen	PVM mokėtojo kodas
Luxembourg	le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée
Malta	numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miújud value added tax identification number
Nederländerna	BTW-identificatienummer
Polen	
Portugal	o número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado
Slovakien	identifikačné číslo pre daň (IČ DPA)

Slovenien	identifikacijska številka za DDV
Spanien	el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido
Storbritannien	value added tax (VAT) registration no.
Sverige	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)
Tjeckien	
Tyskland	Umsatzsteuer – Identifikationsnummer
Ungern	
Österrike	Umsatzsteuer - Identifikationsnummer

Utformning av momsregistreringsnummer (VAT-nummer)

I förteckningen nedan anges hur momsregistreringsnumret (VAT-numret) är utformat i respektive medlemsland. Förteckningen innehåller även uppgift om utformningen av momsregistreringsnumret i de länder som fr.o.m. den 1 maj 2004 är nya medlemsländer. Momsregistreringsnumret (VAT-numret) är utformat på följande sätt: ISO-landskod följd av alfanumeriskt identifikationsnummer.

Land	**VAT-nummer med landskod** *1)*	**Antal tecken utöver landskoden**
Belgien	BE999999999	9 siffror
Cypern	CY99999999X	8 siffror + 1 bokstav
Danmark	DK99999999	8 siffror
Estland	EE999999999	9 siffror
Finland	FI99999999	8 siffror
Frankrike	FR99999999999	11 siffror *2)*
Grekland	EL999999999	9 siffror *3)*
Irland	IE9X99999X	8 tecken *4)*
Italien	IT99999999999	11 siffror
Lettland	LV99999999999	11 siffror
Litauen	LT999999999 LT999999999999	9 siffror 12 siffror
Luxemburg	LU99999999	8 siffror
Malta	MT99999999	8 siffror
Nederländerna	NL999999999B99	12 tecken
Polen	PL9999999999	10 siffror
Portugal	PT999999999	9 siffror
Slovakien	SK9999999999	10 siffror
Slovenien	SI99999999	8 siffror
Spanien	ESX9999999X	9 tecken *5)*
Storbritannien	GB999999999 GB999999999999 GBGD999 GBHA999	9 siffror 12 siffror *6)* 5 tecken *7)* 5 tecken *8)*
Sverige	SE999999999999	12 siffror
Tjeckien	CZ99999999 CZ999999999 CZ9999999999	8 siffror 9 siffror 10 siffror
Tyskland	DE999999999	9 siffror *9)*
Ungern	HU99999999	8 siffror
Österrike	ATU99999999	9 tecken *10)*

Förklaringar

1) 9 = tecknet ska vara en siffra
X = tecknet ska vara en siffra eller en bokstav
Andra tecken = tecknet är en fast del av numret

2) Första och/eller andra tecknet efter landskoden kan undantagsvis i stället vara en bokstav (inte **I** eller **O**).

3) Landskoden är inte enligt ISO 3166; undantag i artikel 22.1 d i sjätte direktivet (ändring genom direktiv 2001/115/EG).
Sedan 1999 är tidigare 8-siffriga nummer ändrade till 9-siffriga genom tillägg av en inledande nolla (t.ex. EL92001050 blev EL092001050).

4) Andra tecknet efter landskoden är en siffra eller en bokstav, det sista tecknet är alltid en bokstav (OBS! skillnaden mellan **1** och **I** samt mellan **0** och **O**).

5) Första tecknet efter landskoden, eller i vissa fall det sista tecknet eller både dessa tecken kan vara en bokstav.

6) Avser ”Branches” (Divisional registration).

7) Avser myndigheter ("Governmental Departments").

8) Avser "health care institutions", numera normalt utbytta mot 9-siffriga nummer som inleds med siffrorna 654.

9) Betecknas "Umsatzsteuer-Identifikationsnummer" ("USt-IdNr.").

10) Första tecknet efter landskoden är alltid bokstaven **U**. Betecknas "UID Nr".

EG:s institutioner och organ

(se även information på följande adress på Internet: http://europa.eu.int)

Institutioner
- Europaparlamentet (säte i Strasbourg, generalsekretariat i Luxemburg, utskotts- och partigruppverksamhet i Bryssel)
- Europeiska unionens råd (generalsekretariat i Bryssel)
- Europeiska kommissionen (generalsekretariat i Bryssel)
- EG-domstolen och förstainstansrätten (Luxemburg)
- Europeiska revisionsrätten (Luxemburg)
- Europeiska ombudsmannen

Finansiella organ
Europeiska centralbanken (Frankfurt am Main)
Europeiska investeringsbanken (Luxemburg)

Interinstitutionella organ
- Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer
- Europeiska gemenskapernas byrå för uttagningsprov för rekrytering av personal

Decentraliserade organ (kontor och byråer)
- Europeiska gemenskapens organ (för närvarande finns 15 st)
- Gemensam utrikes- och säkerhetspolitik (2 byråer)
- Polissamarbete och straffrättsligt samarbete (2 byråer).

Serviceorgan
I Luxemburg finns ett antal gemensamma organ för både intern och extern service. I några fall utgör dessa en organisatorisk del av kommissionens olika generaldirektorat och i andra fall har de en mer fristående ställning. Av intresse för en bredare allmänhet finns exempelvis statistikkontoret EUROSTAT och kontoret för offentliga EG-publikationer EUR-OP.

Leveransklausuler

”Fritt”, ”levererad” eller ”fritt levererad”	Har en vara sålts ”fritt”, ”levererad” eller ”fritt levererad” med angivande av viss bestämmelseort, anses varan enligt 7 § 3 st. KöpL avlämnad först när den kommit fram till bestämmelseorten. Dessa leveransvillkor är de enda vars innebörd anges i KöpL.
Fraktfritt	De ovan angivna leveransvillkoren ska inte förväxlas med klausulen ”fraktfritt”. Är det i leveransklausulen angivet ”fraktfritt” anses varan, civilrättsligt sett, avlämnad redan då den överlämnas för transport (jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp).
Cost and freight (CFR)	Klausulen CFR (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerat fartygets reling i inlastningshamnen.
Cost, insurance, freight (C.I.F.)	Klausulen C.I.F. (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset effektivt passerar fartygets reling i inlastningshamnen. Försäkring tecknas av säljaren för köparens räkning till destinationshamnen.
Delivered Duty Paid (DDP)	Klausulen DDP (levererat, förtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Det är således säljaren som står faran för godset under hela transporten. Jfr 7 § 3 st. KöpL. Säljaren betalar tull.
Delivered Duty Unpaid (DDU)	Klausulen DDU (levererat, oförtullat, med angiven bestämmelseort i importlandet) innebär att faran för godset övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven ort. Jfr ovan beträffande DDP. Köparen betalar tull.
Delivered at frontier (DAF)	Klausulen DAF (med angiven bestämmelseort vid gränsen) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på angiven gränsort (levererat gränsen).
Ex factory (EXF), Ex warehouse, Ex works (EXW)	Klausulerna EXF och EXW (med angiven anläggning och ort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande vid nämnd anläggning på angiven ort (från fabrik, från lager).
Ex quay (EXQ eller DEQ)	Klausulen EXQ eller DEQ (tull betald, med angiven hamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande på kajen i angiven hamn (lossningshamn) i utlandet (fritt på kaj).

Ex ship (ESX eller DES)	Klausulen EXS eller DES (med angiven destinationshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset ställs till köparens förfogande ombord på fartyget i destinationshamnen (lossningshamnen) i utlandet (fritt från fartyg).
Free on board (FOB)	Klausulen FOB (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset passerar fartygets reling i den angivna inlastningshamnen (fritt ombord).
F.O.B. Airport (FOA)	Klausulen FOA med angiven avsändningsort innebär att faran övergår (leverans får anses ske) då godset överlämnas till flygtransportör eller dess agent på angiven flygplats enligt där rådande sedvänja.
Free alongside ship (FAS)	Klausulen FAS (med angiven inlastningshamn) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset levereras vid fartygets sida i den angivna inlastningshamnen (fritt fartygs sida).
Free carrier (FRC eller FCA)	Klausulen FRC eller FCA (med angiven plats) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till fraktföraren på överenskommen plats (fritt fraktförare).
Free on rail (FOR) Free on truck (FOT)	Klausulerna FOR och FOT (med angiven avsändningsort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till järnvägspersonal på avsändningsorten (fritt banvagn).
Freight or Carriage paid to (DCP eller CPT)	Klausulen DCP eller CPT (fraktfritt med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till förste fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)
Freight, Carriage and Insurance (CIP)	Klausulen CIP (fraktfritt inkl försäkring med angiven bestämmelseort) innebär att faran övergår (leverans anses ske) då godset överlämnas till första fraktförare, vid i avtalet angiven tidpunkt. Klausulen används främst vid containerleveranser. (Jfr 7 § 2 st. KöpL angående distansköp.)

Vägtrafikregistrets karosserikoder för bussar och lastbilar

Buss för personbefordran

Koderna 01-04: Olika definierade karosstyper.
Kod 98: Annat karosseri.

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML
Totalvikt över 3 500 kg = *Ej* personbil enligt ML

Lastbil

Koderna 09-19: Olika flaktyper. Flaklastbil oberoende av totalvikt = *Ej* personbil enligt ML

Skåplastbil (koderna 20-30 nedan)

20: Skåp - lastutrymme med fasta sidor och tak utan speciell inredning
21: Skåp - hyllor, fack
22: Skåp - bostadsinredning
23: Skåp - butiksinredning
24: Skåp - kontorsinredning
25: Skåp - sjukvårdsinredning
26: Skåp - verkstadsinredning
27: Skåp - kylaggregat
28: Skåp - frysaggregat
29: Skåp - övrigt

Totalvikt högst 3 500 kg = Personbil enligt ML
Totalvikt över 3 500 kg = *Ej* personbil enligt ML

Observera! Det kan förekomma äldre skåplastbilar med separat förarhytt (= kod 30 nedan) som har åsatts någon av karosserikoderna 20-29. De ska då inte hänföras till personbil enligt ML.

Kod 30: Skåp, separat karosserienhet.
Anges för lastbil med totalvikt högst 3 500 kg där förarhytten utgör en separat karosserienhet i förhållande till skåpkarosseriet. Denna karosserikod infördes 1994-10-01. *Ej* personbil enligt ML.

Lastbil, övrigt

Koderna 40-98: Lastbilar försedda med t.ex. tank eller växelflak samt släpvagnar. *Ej* personbil enligt ML.

Karosserikoder för EG-typgodkända personbilar

Kod	*Karosseri*
AA	Sedan
AB	Halvkombi
AC	Stationsvagn (kombivagn)
AD	Kupé
AE	Cabriolet
AF	Fordon avsett för flera ändamål
SA	Campingbil
SB	Pansarfordon
SC	Ambulanser
SD	Likvagnar

Verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund

Korpen Svenska Motionsidrottsförbundet
Sveriges Akademiska Idrottsförbund
Sveriges Amerikanska Fotbollförbund
Svenska Badmintonförbundet
Svenska Bandyförbundet
Svenska Bangolfförbundet
Svenska Baseboll och Softbollförbundet
Svenska Basketbollförbundet
Svenska Biljardförbundet
Svenska Bilsportförbundet
Svenska Bob & Rodelförbundet
Svenska Bordtennisförbundet
Svenska Bouleförbundet
Svenska Bowlingförbundet
Svenska Boxningsförbundet
Svenska Brottningsförbundet
Svenska Budoförbundet
Svenska Bågskytteförbundet
Svenska Castingförbundet
Svenska Curlingförbundet
Svenska Cykelförbundet
Svenska Danssportförbundet
Svenska Draghundsportförbundet
Sveriges Dövas Idrottsförbund
Svenska Dragkampförbundet
Svenska Flygsportförbundet
Svenska Fotbollförbundet
Svenska Friidrottsförbundet
Svenska Frisbeeförbundet
Svenska Fäktförbundet
Svenska Golfförbundet
Svenska Gymnastikförbundet
Svenska Gång- och Vandrarförbundet
Svenska Handbollförbundet
Svenska Handikappidrottsförbundet
Svenska Innebandyförbundet
Svenska Ishockeyförbundet
Svenska Isseglarförbundet
Svenska Judoförbundet
Svenska Kanotförbundet
Svenska Klätterförbundet
Svenska Konståkningsförbundet
Svenska Landhockeyförbundet
Svenska Mångkampsförbundet
Svenska Motorcykel- och Snöskoter-förbundet
Svenska Orienteringsförbundet
Svenska Racerbåtförbundet
Svenska Ridsportförbundet
Svenska Roddförbundet
Svenska Rugbyförbundet
Svenska Seglarförbundet
Svenska Simförbundet
Svenska Skidförbundet
Svenska Skidskytteförbundet
Svenska Skolidrottsförbundet
Svenska Skridskoförbundet
Svenska Sportdykarförbundet
Svenska Sportskytteförbundet
Svenska Squashförbundet
Svenska Styrkelyftförbundet
Svenska Taekwon-doförbundet
Svenska Tennisförbundet
Svenska Triathlonförbundet
Svenska Tyngdlyftningsförbundet
Svenska Varpaförbundet
Svenska Vattenskidförbundet
Svenska Volleybollförbundet

Översikt – momsregler på kulturområdet

I denna bilaga återfinns en mycket översiktlig sammanfattning av momsregler (fr.o.m. den 1 januari 1997) på kulturområdet. För utförlig information avseende gällande regler för respektive aktivitet, se hänvisning till respektive rubrik i avsnitt 30.

Aktivitet	**Moms-pliktig**	**Skatte-sats**	**Se av-snitt**
Utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL.	Nej		30.2.1
Biblioteksverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej b) Ja	 b) 6 %	30.2.2
Arkivverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.3
Museiverksamhet a) bedriven eller i mer än ringa omfattning understödd av det allmänna b) ej förutsättningarna enligt a)	a) Nej b) Ja	 b) 6 %	30.2.4
Folkbildningsverksamhet a) av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund b) kommersiell utbildning	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.5
Kulturbildningsverksamhet a) bedriven av kommun b) bedriven t.ex. genom aktiebolag	a) Nej b) Ja	 b) 25 %	30.2.6
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende litterära verk t.ex. - skönlitterära verk - beskrivande verk - kartor - datorprogram - översättningar - bearbetningar	Ja	 - 6 % - 6 % - 6 % - 25 % - 6 % - 6 %	30.3.2.1
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende konstnärliga verk t.ex. - musikaliska verk - sceniska verk - filmverk - bildkonstverk	Ja	6 %	30.3.2.2

Aktivitet	Moms-pliktig	Skatte-sats	Se av-snitt
Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter avseende fotografier m.m. - fotografier - reklamalster - system för program för ADB - informationsfilm	Ja	25 %	30.3.2.3
Filmproduktion - vid skapandet medverkar bl.a. yrkeskategorier varav vissa har upphovsrättsligt skydd, vissa agerar som utövande konstnärer, en bedömning måste därför göras för respektive enskild aktivitet.	Se avsnitt 30.3.2.4	Se avsnitt 30.3.2.4	30.3.2.4
Tillträde till konserter m.m. - konserter, - cirkus-, - biograf-, - teater-, - opera- - balett-, - eller andra jämförliga föreställningar	Ja	6 %	30.3.3
Ljud- och bildupptagning - överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till upptagning i ljud eller bild av den utövande konstnärens framförande.	Ja	6 %	30.3.4
Film - framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.	Ja	25 %	30.3.5
Djurparker - tillträde och förevisning	Ja	6 %	30.3.6
Böcker, tidskrifter, kartor, noter m.m.	Ja	6 %	30.3.7
Avdragsbegränsningar avseende: - förvärv eller import som görs i verksamhet som består i anordnande av konserter, cirkus, biograf, teater, opera, balett eller andra jämförliga föreställningar - avdrag får inte göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag eller stöd från det allmänna			30.3.3.2
Försäljning av konstverk: - kan vara skattefri, beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden.	Ja och Nej	skattefritt, frivilligt inträde, 12 %, 25 %, VMB	30.1 4.4 34

INTYG OM BEFRIELSE FRÅN MERVÄRDESSKATT OCH PUNKTSKATT *Bilaga 15* 882

(Direktiv 77/388/EEG - artikel 15.10 och direktiv 92/12/EEG - artikel 23.1)

Serienummer (frivilligt):

1. BERÄTTIGAD ORGANISATION ELLER PERSON

Namn .....

Gata och nummer .....

Postnummer och postadress .....

(Värd-) Medelmsstat .....

2. BEHÖRIG MYNDIGHET FÖR UTFÄRDANDE AV STÄMPEL
(Namn, adress och telefonnummer)

Regeringskansliet

Utrikesdepartementet, Protokollet

103 39 STOCKHOLM Tel. 08-405 10 00

3. FÖRKLARING AV DEN BERÄTTIGADE ORGANISATIONEN ELLER PERSONEN

Den berättigade organisationen eller personen (1) förklarar härmed att

a) de varor och/eller tjänster som anges i fält 5 är avsedda för (2)

☐ officiellt bruk vid
- ☐ en utländsk diplomatisk beskickning
- ☐ ett utländskt konsulat
- ☐ en internationell organisation
- ☐ väpnade styrkor i en stat som är part i Atlantpakten (NATO-styrka)

☐ personligt bruk av
- ☐ en medlem av en utländsk diplomatisk beskickning
- ☐ en medlem av ett utländskt konsulat
- ☐ en anställd vid en internationell organisation

.....
(organisationens namn) (se fält 4)

b) varorna och/eller tjänsterna som beskrivs i fält 5 uppfyller de villkor och begränsningar som gäller för befrielse i den värdmedlemsstat, som anges i fält 1, och

c) upplysningarna är lämnade i god tro. Den berättigade organisationen eller personen förbinder sig att till den medlemsstat från vilken varorna avsänts eller från vilken varorna och/eller tjänsterna levererats betala den mervärdesskatt och/eller punktskatt som skulle utgå om varorna och/eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för befrielse, eller om varorna och/eller tjänsterna inte används på avsett vis.

....
Ort, datum Undertecknarens namn och ställning

.....
Underskrift

4. ORGANISATIONENS STÄMPEL (endast för befrielse avseende personligt bruk)

....
Ort, datum Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel) .....
Underskrift

SKV 5929 utgåva 3 04-02

5. BESKRIVNING AV VAROR OCH/ELLER TJÄNSTER FÖR VILKA ANSÖKNINGEN OM BEFRIELSE FRÅN MERVÄRDESSKATT OCH/ELLER PUNKTSKATT LÄMNAS

A) Upplysningar om säljaren/den godkände lagerhavaren

1. Namn och adress .....

2. Medlemsstat .....

3. Registreringsnummer för mervärdesskatt/Punktskattenummer .....

B) Upplysningar om varorna och tjänsterna

Nr	Detaljerad beskrivning av varorna och/eller tjänsterna (3) (eller hänvisning till bifogad orderblankett)	Kvantitet eller antal	Värde exkl. mervärdesskatt och/eller punktskatt		Valuta
			Värde per enhet	Sammanlagt värde	
		Sammanlagt belopp:			

6. INTYG AV DEN BEHÖRIG/A MYNDIGHET/ER I VÄRDMEDLEMSSTATEN

Den leverans eller det tillhandahållande av varor och/eller tjänster som beskrivs i fält 5 uppfyller

☐ helt

☐ till en del motsvarande ..... (4)

förutsättningarna för undantag från mervärdesskatt och/eller punktskatt.

..... Ort, datum

..... Undertecknarens/-nas namn och ställning

(Stämpel/ stämplar)

..... Underskrift/er

7. STÄMPELDISPENS (endast för befrielse avseende officiellt bruk)

I skrivelse, dnr ..... (hänvisning till akt) av den ..... (datum)

har ..... (den berättigade organisationens namn) givits dispens från stämpeln i fält 6

av ..... (namnet på värdmedlemsstatens behöriga myndighet)

..... Ort, datum

..... Undertecknarens namn och ställning

(Stämpel)

..... Underskrift

(1) Stryk det som inte är tillämpligt.
(2) Kryssa för tillämplig ruta.
(3) Korsa över det utrymme som inte används. Detta gäller även om orderblanketter bifogas.
(4) Varor och/eller tjänster som inte omfattas av befrielse ska styrkas i fält 5, eller på bifogad orderblankett.

FÖRKLARANDE ANMÄRKNINGAR

1. För säljaren och/eller den godkände lagerhavaren utgör detta intyg ett dokument till stöd för skattebefrielse vid leverans eller tillhandahållande av varor och/eller tjänster till de berättigade organiationer eller personer som avses i artikel 15.10 i direktiv 77/388/EEG och artikel 23.1 i direktiv 92/12/EEG. Därför ska ett intyg upprättas för varje säljare/lagerhavare. Säljaren/lagerhavaren ska dessutom vara ålagad att ha detta intyg i sin bokföring i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning i den medlemsstat han tillhör. Om en medlemsstat inte medger direkt skattebefrielse vid tillhandahållande av tjänster utan istället medger återbetalning av skatten till den berättigade personen eller organisationen i fält 1, ska detta intyg bifogas begäran om återbetalning.

2. a) Kraven på det papper ska användas är fastställda i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* nr C 164 av den 1 juli 1989, s.3.

   Vitt papper i A4-format ska användas till samtliga exemplar med en högsta avvikelse på längden av minus 5 och plus 8 mm.

   Vid punktskattebefrielse ska befrielseintyget upprättas i två exemplar varav

   - ett ska behållas av avsändaren, och
   - ett ska medfölja det administrativa ledsagardokumentet.

   b) All outnyttjad plats i fält 5.B ska spärras så att inget kan tillfogas.

   c) Dokumentet ska fyllas i så att det blir lättläst och uppgifterna får inte kunna raderas. Korrigeringar får inte göras. Det ska fyllas i på ett av värdmedlemsstaten erkänt språk.

   d) Om beskrivningen av varorna och/eller tjänsterna (fält 5.B i intyget) hänvisar till en inköpsorderblankett som upprättats på ett språk som inte erkänts av värdmedlemsstaten ska den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning.

   e) Om intyget å andra sidan är upprättat på ett språk som inte erkänts av säljaren/lagerhavarens medlemsstat ska den berättigade organisationen eller personen bifoga en översättning av upplysningarna om varorna och/eller tjänsterna i fält 5.B.

   f) Med erkänt språk avses ett officiellt språk i medlemsstaten eller ett av gemenskapens officiella språk som medlemsstaten har godkänt för detta ändamål.

3. Den berättigade organisationen eller personen lämnar genom sin förklaring i fält 3 i intyget de upplysningar som är nödvändiga för att bedöma ansökningen om befrielse i värdmedlemsstaten.

4. Den berättigade organisationen bekräftar genom sin förklaring i fält 4 i intyget uppgifterna i dokumentets fält 1 och 3 a och intygar att den berättigade personen är anställd av organisationen.

5. a) Hänvisningen till inköpsorderblanketten (fält 5.B i intyget) ska alltid innehålla datum och ordernummer. Orderblanketten bör innehålla alla de uppgifter som anges i fält 5 i intyget. Om intyget ska stämplas av värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska även orderblanketten stämplas.

   b) Uppgift om den godkände lagerhavarens punktskattenummer enligt artikel 15a.2 i direktiv 92/12/EEG är frivillig, registreringsnummer för mervärdesskatt ska alltid anges.

   c) Valutorna bör anges i enlighet med bokstavskoden för den internationella standarden ISOIDIS 4127 som fastställts av Internationella standardiseringsorganisationen (1).

6. Ovannämnda förklaring av den berättigade organisationen eller personen ska i fält 6 bestyrkas genom värdmedlemsstatens behöriga myndighets eller myndigheters stämpel/stämplar. Denne/dessa kan göra sitt godkännande beroende av någon annan myndighets godkännande i värdmedlemsstaten. Det är den behöriga myndighetens sak att inhämta ett sådant godkännande.

7. För att förenkla förfarandet kan den behöriga myndigheten ge den berättigade organisationen dispens från kravet att intyget ska stämplas om skattebefrielse avser officiellt bruk. Den berättigade organisationen bör ange denna dispens i fält 7 i intyget.

---

(1) För upplysning är koderna för några av de mest använda valutorna följande:
EUR (euro), DKK (danska kronor), GBP (engelska pund), SEK (svenska kronor) och USD (amerikanska dollar).

Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté

EG:s mervärdesskattekommitté utgör bl.a. ett forum för utbyte av åsikter mellan medlemsstaterna om tolkningen av EG:s mervärdesskattedirektiv i syfte att uppnå en uniform tillämpning av bestämmelserna. Riktlinjer (s.k. guidelines) utfärdas när en uppfattning avseende en specifik fråga omfattas av en absolut majoritet (dvs. mer än hälften av medlemsstaterna). Röstfördelningen, som anges för varje riktlinje, uttrycks på följande sätt (eller med ord med samma innebörd):

- Alla delegationer = 15 medlemsstater,
- Nästan enhälligt = 13–14 medlemsstater,
- En stor majoritet = 10–12 medlemsstater.

Hittills har riktlinjer från 1996–1999 samt vissa från 2002 och 2003 översatts till svenska.

Riktlinjer godkända 1996

Från 47:e mötet den 11–12 mars

1. Artikel 16 – Uttag från skatteupplag och betalningsskyldig person

En stor majoritet av delegationerna bekräftade de slutsatser som arbetsgrupp nr 1 enades om vid sitt möte den 18 och 19 maj 1992, och menade att uttag av varor från skatteupplag i sig inte utgör en beskattningsbar transaktion. När varor tas ut från skatteupplag bör det emellertid kontrolleras att den mervärdesskatt som skall betalas för de lagrade varorna är densamma som om undantaget inte var tillämpligt.

Om varorna successivt säljs vidare från skatteupplaget omfattas leveransen, som innebär att varorna tas ut från skatteupplaget, inte längre av något undantag enligt artikel 16. Tillämpningen av normala beskattnings- eller undantagsbestämmelser för denna leverans gör andra rättelseåtgärder överflödiga.

I de fall då uttag från skatteupplag inte har något samband med leveransen av de lagrade varorna bör rättelseåtgärder genomföras om varorna stannar kvar på den medlemsstats territorium som godkände skatteupplaget. Under förutsättning att rådgivande kommittén för mervärdesskatt rådfrågas är medlemsstaterna behöriga att vidta lämpliga åtgärder, vilka enligt en stor majoritet av delegationerna emellertid inte under några omständigheter får innebära att uttag av varor från skatteupplag görs till en skattepliktig transaktion i sig.

2. Artikel 16.1 B e – Varor som kan behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullager

Samtliga delegationer ansåg att punktskattepliktiga varor inte kan föranleda särskild behandling inom ramen för skatteupplagsförfarandena enligt artikel 16.1 B e. Medlemsstaterna var emellertid eniga om att platser som är godkända som upplag enligt direktiv 92/12/EEG om punktskatter samtidigt skulle kunna erkännas som skatteupplag.

Från 48:e mötet den 25 juni och 8 juli

3. Artikel 16.1 B e – Varor för vilka andra lagringsförfaranden än tullagring är tillämpliga

UNDANTAG FÖR VAROR SOM ÄR AVSEDDA ATT LEVERERAS TILL DETALJHANDELSLEDET

Kommittén anser nästan enhälligt att för att bevara den generella mervärdesskatteprincipen om beskattning i varje tillverknings- och försäljningsled bör andra lagringsförfaranden än tullagring inte användas automatiskt.

I detta hänseende bör villkoret i punkt 1 e rörande varor som inte är ”avsedda att levereras till detaljhandelsledet” tolkas inte bara med hänsyn till varornas beskaffenhet utan även med hänsyn till varornas olika ändamål, exempelvis om de är avsedda för export eller användning i en produktionsprocess i motsats till distribution via detaljhandelsförsäljning. Följden är att varornas beskaffenhet i sig inte räcker som kriterium för att besluta om skatteupplag, men varor avsedda för detaljhandelsförsäljning får under inga omständigheter förvaras i skatteupplag.

4. Artikel 28a 5 och 28b F – Konsoliderat dokument om andra transaktioner än bilaterala transaktioner rörande arbete på lös egendom

Kommittén noterar enhälligt uppdateringsarbetet avseende förenklingen av ett antal transaktioner rörande beställningsarbete, vilken redan godkänts av arbetsgrupp nr 1 vid dess möte den 25 och 26 maj 1993. Ändringarna är nödvändiga till följd av (i) borttagandet av termen ”beställningsarbete” (strykning av artikel 5.5 a och ändring av artikel 28a 5, och (ii) införandet av ett nytt avsnitt F i artikel 28b i samband med antagandet av rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995.

Delegationerna godkände enhälligt att

1. Samtliga förenklingsåtgärder har följande gemensamma inslag:

– Den godkända förenklingen av beskattningen innebär att transaktioner som är likartade från beskattnings- och ekonomisk synpunkt behandlas på likvärdigt sätt.

– Villkoren för tillämpning av avsnitt F i artikel 28b är uppfyllda när de varor som skall bearbetas skickas eller transporteras utanför den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes.

– Om uppehåll görs under transporten av de varor som skall bearbetas eller om varorna i strikt mening inte skickas eller återsänds till den huvudansvarige, har de färdiga produkterna från början en känd slutlig destination; de är endast avsedda för kunden/den huvudansvarige.

2. Samtliga förenklingar grundar sig på samma tolkning: kravet att de färdiga produkterna återsänds till den medlemsstat från vilken de ursprungligen avsändes, i enlighet med artikel 28a.5 b femte strecksatsen, anses vara uppfyllt även när tillfälliga uppehåll inträffar. Detta förutsätter att de enskilda platser där arbetet utförs inte betraktas som ankomstorter för de varor som skall bearbetas.

De beskrivna exemplen på förenklingsåtgärder utgör typiska fall för vilka exakta villkor har fastställts för att möjliggöra förenklingar. Förutsatt att annan gemenskapslagstiftning inte påverkas och att de fastställda villkoren iakttas, kan var och en av de planerade förenklingarna i praktiken kombineras med vilken som helst av de övriga förenklingarna.

Kommittén anser enhälligt att dokument XXI/2118/95 Rev.2 kan offentliggöras för att göra denna information tillgänglig för operatörerna och för att göra genomförandet av dessa förenklingsåtgärder i unionen mer enhetligt.

5. Artikel 15.2 – Metod för beräkning av värdegränsen 175 ecu

Delegationerna anser enhälligt att för tillämpningen av undantaget enligt artikel 15.2 kan värdegränsen på 175 ecu (eller det lägre värde som anges av den medlemsstat i vilken leveransen anses äga rum) bestyrkas genom en faktura, vilket innebär att undantaget kan omfatta leverans av flera varor som anges på en enda faktura, vilken ställts ut av samma skattskyldiga person till samma kund. Den nämnda värdegränsen kan inte hänföra sig till olika fakturor som ställts ut av en eller flera skattskyldiga personer rörande leveranser som utförts för en eller flera kunder.

Från 49:e mötet den 8–9 oktober

6. Artikel 15.10 – Gemensamt formulär för tillämpning av undantaget enligt artikeln

För tillämpning av artikel 15.10 i direktivet godkände samtliga delegationer det gemensamma intyget för undantag från mervärdesskatt och punktskatt såsom det ändrats till följd av språksynpunkter från delegationerna.

Från 50:e mötet den 7 november

7. Artikel 18.1 b – Tulldokument gällande import. Uppgifter som krävs för att utnyttja rätten till avdrag av den mervärdesskatt som skall betalas på import

Kommittén menar enhälligt att artikel 18.1 b i sjätte direktivet måste tolkas på så sätt att importhandlingen som anger mottagaren eller importören av varorna och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget inte nödvändigtvis måste vara en originalkopia i pappersform av ett intyg, utan kan utgöras av elektroniska data i den mån som den importerande medlemsstaten har infört system som gör det möjligt att hantera tullformaliteter med hjälp av dator.

I detta fall åligger det den importerande medlemsstaten, som fastställer reglerna för mervärdesskattedeklarationer och betalning av mervärdesskatt, att vidta erforderliga åtgärder för att säkerställa att importdeklarationssystemet gör det möjligt att kontrollera utövandet av avdragsrätten, t.ex. på elektronisk väg.

En klar majoritet av kommittéledamöterna anser att i enlighet med artikel 3a i åttonde direktivet är den nuvarande rättsliga situationen sådan att en skattskyldig person inte erhåller någon återbetalning av mervärdesskatt om originalkopiorna i pappersform av importhandlingarna inte är bifogade ansökningshandlingen. Detta hindrar emellertid inte att tullförvaltningen intygar att en utskrift av data som överförts elektroniskt utgör en originalhandling.

Beträffande tillämpningen av det åttonde direktivet måste hänsyn tas till att den person som ansöker om återbetalning i den återbetalande medlemsstaten inte har någon bokföring som innefattar originalhandlingarna och som skulle möjliggöra kontroller vid en senare tidpunkt.

Riktlinjer godkända 1997

Från 52:a mötet den 28–29 maj

1. Artiklarna 8 och 9 – Uppförande av byggnader

Nästan alla delegationer ansåg att uppförandet av byggnader utgör tillhandahållande av tjänster i samband med fast egendom, vilket medlemsstaterna emellertid enligt artikel 5.5 i sjätte momsdirektivet får betrakta som leverans av varor.

När uppförandet av byggnader klassificeras som leverans av varor ansåg nästan alla delegationer att platsen för denna leverans styrs av kriterierna i artikel 8.1 b, vilket innebär att leveransen bör beskattas där arbetet utförs. De var ense om att byggföretagets sändning eller transport av material från en medlemsstat för att användas vid uppförandet av en byggnad i en annan medlemsstat utgör en överföring som åtföljs av ett förvärv av varor. I detta hänseende måste det ej etablerade företaget enligt tredje strecksatsen i artikel 22.1 c registrera sig för mervärdesskatt i den medlemsstat där förvärvet sker och fullgöra de fastställda skyldigheterna. Enligt artikel 21.1 d får medlemsstaterna anta bestämmelser varigenom skatten skall betalas av en annan person, t.ex. ett skatteombud.

2. Artikel 13 A 1 q – Verksamheter av offentliga radio- och televisionsorgan

Nästan alla delegationer ansåg att det viktigaste kriteriet för att identifiera ett televisionsorgan som ett offentligt televisionsorgan är offentlig finansiering (offentliga bidrag eller licensavgifter). Bland övriga kännetecken finns emellertid särskilda skyldigheter, exempelvis täckning av ett visst territorium eller ett språkområde.

Nästan alla delegationer ansåg att sändning av program för vilket radio- eller televisionsorganet erhåller finansiering genom licensavgifter och bidrag utgör radio- och televisionsorganens enda icke kommersiella verksamhet. De ansåg å andra sidan att försäljning av televisionsprogram alltid måste beskattas även om transaktionen sker mellan offentliga organ.

3. Artikel 9 – Paket av tjänster som tillhandahålls i samband med mässor och liknande utställningar

Kommittén anser enhälligt att när ett företag i samband med en mässa eller liknande utställning fungerar som mellanhand mellan utställaren och ägaren eller organisatören av utställningen, och för ett totalpris till utställaren levererar ett sammansatt paket av tjänster som utöver tillhandahållandet av en utställningsmonter

innefattar ett antal andra tillhörande tjänster, skall hela paketet betraktas som en enda tjänst som inbegriper olika delar, vilka inte kan och inte behöver specificeras efter sin egen beskattningsort.

När det gäller bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet har delegationerna enhälligt beslutat att tillhandahållandet av en enda sammansatt tjänst bör beskattas i den medlemsstat där mässan eller utställningen är belägen, antingen på grundval av artikel 9.2 a eller på grundval av artikel 9.2 c första strecksatsen.

4. Artikel 9.2 e – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna bekräftar den ursprungliga riktlinjen som godkändes av kommittén vid dess trettiofjärde möte, dvs. att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahålls.

5. Artikel 13 A 1 a – Räckvidd för det undantag som är tillämpligt på leveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet

Delegationerna beslutade enhälligt att en medlemsstats ”offentliga” postväsende endast kan behandlas som sådant när det verkar inom det landet. Ett offentligt postväsende som verkar i ett annat land än sitt eget bör förlora sin ställning som samhällstjänst och därmed rätten till undantag enligt artikel 13 A 1 a.

Från 53:e mötet den 4–5 november

6. Artikel 4 –Tjänster som tillhandahålls av styrelseledamöter

Alla delegationerna var ense om att tjänster vilka tillhandhålls av en juridisk person som medlem av företagets styrelse bör betraktas som ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 och att tjänsterna därför bör vara momspliktiga.

7. Artikel 9 – Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar uppspårandet av arvingar

Kommittén har enhälligt beslutat att uppspårandet av arvingar skall omfattas av tredje strecksatsen i artikel 9.2 e, antingen som en tjänst liknande någon av de verksamheter som avses i den artikeln eller som tillhandahållande av information.

8. Artikel 6 – Fotbollsspelares övergångar

En stor majoritet av delegationerna ansåg att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp utgör ett momspliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren.

Riktlinjer godkända 1998

Från 54:e mötet den 16–18 februari

1. Artikel 12.3 och bilaga H kategori 4 – Reducerad skattesats

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på produkter som är specifikt utformade för personer med funktionsnedsättning (medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra liknande apparater) som normalt endast köps eller används, stadigvarande eller tillfälligt, av personer med funktionsnedsättning för att lindra eller behandla deras åkommor. Produkter som normalt används för andra syften (t.ex. sladdlösa telefoner) är undantagna från bestämmelsen, liksom medicinsk utrustning och hjälpmedel som är utformade för allmän användning och inte specifikt för personer med funktionsnedsättning (t.ex. röntgenutrustning).

2. Artikel 4 – Tilldelning av sändningsrättigheter avseende internationella fotbollsmatcher av organisationer som är etablerade utomlands

Kommittén har enhälligt beslutat att tilldelning av rättigheter till TV-sändningar av fotbollsmatcher från organ som är etablerade i tredje land utgör en ekonomisk verksamhet som är skattepliktig hos kunden på grundval av artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet.

3. Artikel 9.2 c fjärde strecksatsen och 28b F – Tillämpning vid total- eller delunderentreprenad

Kommittén har enhälligt beslutat att total- eller delunderentreprenad av arbete på materiell lös egendom inte ändrar den egentliga karaktären av den tjänst som tillhandahålls av huvudparten i dennes förhållande till sin avtalspart, och som därför fortfarande betraktas som arbete på materiell lös egendom, även om arbetet inte ”fysiskt” utförs av den huvudpart som åtagit sig att utföra arbetet, för vilket

denne har fullt avtalsenligt ansvar gentemot kunden.

När det gäller delunderentreprenad ansåg en stor majoritet av delegationerna, förutsatt att villkoren enligt artikel 28b F inte är uppfyllda rörande förhållandet mellan huvudparten och slutkunden, att enligt fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c är platsen för huvudpartens tillhandahållande av tjänsten i sin helhet (inbegripet det arbete som utförs av underentreprenören eller underentreprenörerna) platsen där hans egen del av arbetet fysiskt utförs.

4. Artikel 28b B – Distansförsäljning

Kommittén har nästan enhälligt beslutat att artikel 28b B, enligt vilken beskattning i destinationslandet av distansförsäljning inte är tillämplig på utförda leveranser före den tidpunkt då det belopp som fastställts av destinationsmedlemsstaten överskridits inom loppet av ett kalenderår (med undantag för situationer som omfattas av andra strecksatsen i punkt 2 eller där den skattskyldiga personen har utnyttjat valmöjligheten enligt punkt 3).

Beskattning i destinationslandet kan endast gälla för leveranser av varor som medför att tröskelvärdet överskrids, samt påföljande leveranser och all försäljning som sker året efter det år då tröskelvärdet överskreds.

5. Artikel 28a – Köp av ny bil före flytt till en annan medlemsstat

Kommittén har enhälligt beslutat att överförandet av ett fordon som fortfarande uppfyller definitionen för ”nytt transportmedel” enligt artikel 28a 1a b andra stycket inte är någon beskattningsbar transaktion när den utförs av en privatperson i samband med flyttning. Kommittén är även enig om att återförandet av ett fordon som ursprungligen levererats enligt undantaget i artikel 28c A på motsvarande sätt inte kan betraktas som en skattepliktig transaktion som innebär att medlemsstaterna tillåts kräva att ägaren betalar den mervärdesskatt som inte uppbars när den ursprungliga leveransen undantogs från skatteplikt.

Kommittén har även enhälligt beslutat att endast den ursprungliga leveransen skall kontrolleras för att säkerställa om villkoren för undantag på grundval av transport utanför avgångsmedlemsstaten är uppfyllda. För detta ändamål kan registrering av fordonet med normala skyltar vara tillräckligt som kriterium för att definitivt utesluta ett undantag i den medlemsstat där förvärvet skett. Registrering av fordonet med ”transitskyltar” kan däremot tyda på att leveransen faktiskt rör ett nytt transportmedel som skickats eller transporterats till köparen utanför avgångsmedlemsstatens

territorium men inom gemenskapen.

6. Artikel 28a 1a b – Överskridande av tröskelvärdet för förvärv av varor

När bestämmelserna om platsen där de skattepliktiga transaktionerna utförs har tillämpats på felaktigt sätt, har kommittén enhälligt beslutat följande:

– Varje medlemsstat måste utöva sin beskattningsrätt, oberoende av händelser någon annanstans (medlemsstat eller tredje land).

– Den medlemsstat som uppbar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten måste återbetala den till den skattskyldiga personen (leverantören av varor eller tjänster) i enlighet med sina egna inhemska bestämmelser. Återbetalningen av det på så sätt återvunna beloppet till slutkunden är helt beroende av de avtalsenliga förhållandena mellan leverantören och hans kund.

Från 56:e mötet den 13–14 oktober

7. Artikel 28c B a – Undantagets räckvidd

En stor majoritet av delegationerna ansåg att undantagen från rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som nämns i artikel 13 i sjätte momsdirektivet fortfarande gäller när varorna skickas eller transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och är föremål för ett förvärv inom gemenskapen enligt artikel 28a i destinationsmedlemsstaten.

Detta förvärv inom gemenskapen skall undantas i enlighet med artikel 28c B a i sjätte momsdirektivet.

8. Artikel 9.2 e – Begreppet agent

Alla delegationer var ense om att artikel 9.2 e sjunde strecksatsen i sjätte momsdirektivet täcker leveranser från agenter som agerar i köparens namn och för dennes räkning såväl som i tillhandahållarens namn och för dennes räkning när det gäller tjänster som avses i artikel 9.2 e.

9. Artikel 9.1 och 9.2 e sista strecksatsen – Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel

Alla delegationer var ense om att släpfordon och påhängsvagnar bör betraktas som transportmedel vid tillämpning av artikel 9.2 e åttonde strecksatsen i sjätte momsdirektivet.

Från 57:e mötet den 16–17 december

10. Artikel 8.1 c – Mervärdesskatteregler som är tillämpliga på försäljning av varor ombord på internationella transportmedel efter avskaffandet av skattefri försäljning

När det gäller leveranser ombord på flygplan av varor som skall medföras har kommittén enhälligt beslutat att om det i den ”del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen”, vilken det hänvisas till i artikel 8.1 c, ingår uppehåll mellan avreseorten och ankomstorten, skall transporten betraktas som en enda resa förutsatt att det använda transportmedlet och numret på flygningen, utom i händelse av force majeur, är detsamma under hela resan och att varje uppehåll är kortvarigt.

11. Frågor rörande tillämpningen av rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (Särskilda regler för investeringsguld)

Definitioner (Punkt A i artikel 26b)

Alla delegationer är ense om att för tillämpningen av definitionen i artikel 26b A i skall bland vikter som godtas av guldmarknaderna åtminstone följande ingå:

Enhet	Vikter som det handlas med
Kg	12,5/1
Gram	500/250/100/50/20/10/5/2,5/2/(1)
Ounce (1oz = 31,1035 g)	100/10/5/1/$^{1}/_{2}$/$^{1}/_{4}$
Tael (1 tael = 1,913oz.)*	10/5/1
Tola (10 tolas = 3,75oz.)**	10

* Tael = en traditionell kinesisk viktenhet. I Hongkong är den nominella finheten 990 för en tacka på en tael, medan tackor på 5 och 10 tael kan ha en finhet av 999,9 i Taiwan.

** Tola = en traditionell indisk viktenhet för guld. Den mest populära storleken för en tacka är 10 tola, med en finhet av 999.

Alla delegationerna är ense om att använda marknadsvärdet för guldmynt och för guldinnehållet i mynten den 1 april varje år för att kontrollera efterlevnaden av villkoret i fjärde strecksatsen i artikel 26b A ii.

Särskild ordning för transaktioner med investeringsguld (punkt B i artikel 26b)

En stor majoritet av delegationerna är ense om att undantaget enligt artikel 26b B första stycket är begränsat till leveranser av

varor och inte omfattar transaktioner som kan betecknas som tillhandahållande av tjänster. I artikel 8.1 fastställs platsen för de leveranser av investeringsguld som undantas från mervärdesskatt enligt 26b B.

När investeringsguld som representeras av certifikat för specificerat eller ospecificerat guld fysiskt befinner sig i en annan medlemsstat än den medlemsstat där certifikatet överlämnas till köparen, anser nästan alla delegationer att medlemsstaterna enligt artikel 22.9 a tredje strecksatsen får befria leverantören från dennes skyldigheter i den medlemsstat där guldet fysiskt befinner sig, förutsatt att han i den medlemsstaten inte utför någon av de transaktioner som det hänvisas till i artikel 22.4 c.

Riktlinjer godkända 1999

Från 58:e mötet den 23 juni

1. Artiklarna 8.1 a och 28b F i sjätte momsdirektivet – Avtal mellan två skattskyldiga personer i gemenskapen utan leverans av varor från kunden

Alla delegationerna har enhälligt beslutat att leverans av en maskin, även om den satts samman efter kundens särskilda krav, bör betraktas som leverans av en vara. Vilka delar den tillverkade maskinen består av påverkar inte beteckningen av maskinen som en materiell tillgång.

Om varorna skickas eller transporteras fastställs beskattningsorten för denna transaktion i artikel 8.1 a, och om varorna inte skickas eller transporteras fastställs den i artikel 8.1 b.

När leverantören tillverkar maskinen och installerar eller sätter samman den på den plats som hans kund begärt, bör transaktionen betecknas som leverans av varor med installation eller sammansättning, varigenom beskattningsorten är den plats där varorna installeras eller sätts samman i enlighet med artikel 8.1 a i sjätte momsdirektivet.

Transaktionen anses emellertid vara en leverans av en tjänst om leverantören endast sätter samman de olika maskindelar som hans kund tillhandahållit åt honom. I det fallet omfattas beskattningsorten av artikel 9.2 c eller artikel 28b F i sjätte momsdirektivet.

Riktlinjer godkända 2002

Från 65:e mötet den 19 juni

Artiklarna 8 och 9 – Platsen för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster från begravningsentreprenörer

Delegationerna beslutade nästan enhälligt att tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör i samband med en begravning bör anses utgöra delar av en enda tjänst, även om detta alltjämt måste avgöras från fall till fall.

Delegationerna beslutade vidare enhälligt att platsen för tillhandahållande av denna enda tjänst i enlighet med artikel 9.1 i sjätte momsdirektivet skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

Riktlinjer godkända 2003

Från 67:e mötet den 8 januari

Artikel 9 och bilaga L – E-handel. Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

1. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att TV- eller radioprogram som sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk och samtidigt sänds över ett traditionellt radio- och TV-nät (dvs. via kabel eller i luften, inbegripet via satellit) utgör radio- och televisionssändningar enligt den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Omvänt utgör ett program som endast sänds över Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e.

2. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att distansundervisning utgör en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e när undervisningen är automatiserad och beroende av Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk för att fungera och när dess tillhandahållande inte kräver mänsklig inblandning eller endast gör det i liten utsträckning. Om Internet eller ett liknande elektroniskt nätverk används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och studenten (t.ex. e-post) kommer detta inte att anses vara en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

3. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att icke-etablerade beskattningsbara personer som är beskattningsbara enligt den särskilda ordningen i artikel 26c kan upphöra att omfattas av den särskilda ordningen enligt den artikeln vid vilken tidpunkt som helst under ett kalenderkvartal, om något av kriterierna för uteslutning uppfylls. Den icke-etablerade beskattningsbara per-

sonen måste inge alla resterande deklarationer fram till utgången av det kalenderkvartal under vilket han uteslutits. Kravet på att inge denna deklaration inverkar inte på det eventuellt förekommande kravet för icke-etablerade beskattningsbara personer att registrera sig enligt de normala förfarandena i en medlemsstat så fort som de uteslutits från den särskilda ordningen.

4. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person deklarerar och betalar ett belopp för mervärdesskatt till registreringsmedlemsstaten, som i sin tur distribuerar beloppet till konsumtionsmedlemsstaten, och den senare medlemsstaten sedermera fastställer att beloppet är för högt, skall konsumtionsmedlemsstaten underrätta registreringsmedlemsstaten om justeringen och betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen. Delegationerna har även enhälligt kommit överens om att i de fall en icke-etablerad beskattningsbar person till registreringsmedlemsstaten betalar ett belopp för mervärdesskatt som är för högt i förhållande till deklarationen skall registreringsmedlemsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till den icke-etablerade beskattningsbara personen.

5. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att varje rapporteringsperiod för en icke-etablerad beskattningsbar person avseende deklarationer som skall inges till registreringsmedlemsstaten i enlighet med den särskilda ordningen i artikel 26c skall behandlas som en separat och sluten rapporteringsperiod.

6. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i fråga om deklarationer som inges enligt den särskilda ordningen i artikel 26c tillåter direktivet inte att belopp avrundas till närmaste heltal i den berörda valutan (t.ex. euro) och om att det exakta beloppet för mervärdesskatt måste rapporteras och betalas i enlighet med sjätte direktivet.

7. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att i de fall potentiella säljare får rätten att saluföra en vara på en webbplats (t.ex. på en direktansluten marknadsplats) i utbyte mot en avgift (t.ex. en avgift för att varan blir uppförd eller en avgift för gjorda försäljningar), potentiella köpare lämnar bud på varan på webbplatsen via en automatiserad process, parterna underrättas om en utförd försäljning med hjälp av automatiskt datorgenererad e-post och köparen och säljaren slutligen fullföljer försäljningen, skall den tjänst som tillhandahålls av webbplatsleverantören (t.ex. leverantören av den direktanslutna marknadsplatsen) anses utgöra en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e. Ett sådant tillhandahållande kan mycket väl, åtminstone delvis, utgöra en tjänst för härbärgering av webbplatser.

8. Delegationerna har enhälligt kommit överens om att den bifogade tolkningsvägledningen och de åtföljande tabellerna* skall utgöra en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” vid tillämpningen av den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Bilaga

Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg – Tolkningsvägledning

Inledning

I detta dokument ges en vägledning för vad som avses med begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Det kommer att vara till hjälp för företagen när de skall avgöra huruvida deras tjänster omfattas av reglerna om platsen för tillhandahållande avseende sådana tjänster (enligt den sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet). I detta dokument behandlas endast frågan om platsen för tillhandahållande.

I de medföljande tabellerna* ges exempel på transaktioner som antingen omfattas av eller inte omfattas av definitionen på ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”. Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av definitionen skall behandlas i enlighet med andra regler avseende platsen för tillhandahållande.

Vad är en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”?

En ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” är en tjänst

– som först och främst tillhandahålls via Internet eller ett annat elektroniskt nätverk (dvs. stöder sig på Internet eller ett liknande nätverk för att kunna tillhandahållas), och

– vars beskaffenhet till stor del är beroende av informationsteknik för att kunna tillhandahållas (dvs. tjänsten är i huvudsak automatiserad, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och kan inte utföras i avsaknad av informationsteknik).

Med utgångspunkt i dessa två villkor ingår följaktligen följande typer av tjänster i begreppet ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg”:

– *Digitala produkter* i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar eller uppdateringar av programvara.

– *En tjänst* som tillhandahåller eller stöder en affärsverksamhet eller en personlig närvaro på ett elektroniskt nätverk (t.ex. en webbplats eller en webbsida).

– *En tjänst som genereras automatiskt från en dator*, via Internet

eller ett annat elektroniskt nätverk, när en kund matar in vissa specifika uppgifter.

– *Tjänster, andra än de som uttryckligen nämns i bilaga L, som är automatiserade och beroende av Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kunna tillhandahållas.*

Telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar, vilka avses i den nionde respektive den näst sista strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet, anses inte utgöra tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg vid tillämpningen av detta direktiv.

I allmänhet innebär inte det faktum att parter använder Internet eller ett annat elektroniskt nätverk för att kommunicera med varandra i fråga om transaktioner eller för att underlätta handeln att de normala mervärdesskattereglerna inte är tillämpliga, lika litet som användningen av telefon eller telefax skulle göra det. Om exempelvis parter helt enkelt använder Internet för att skicka information under loppet av en affärstransaktion (t.ex. e-post) innebär detta inte att transaktionens beskaffenhet ändras. Detta skiljer sig från ett tillhandahållande som är fullständigt beroende av Internet för att kunna ske (t.ex. sökning och nedladdning av uppgifter från en databas utan mänsklig inblandning).

I samtliga fall kommer tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt den normalskattesats som fastställts av medlemsstaten i fråga (enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet), såvida inte ett undantag är tillämpligt i den medlemsstaten. Ett tillhandahållande av t.ex. hasardspel kommer, om dess tillhandahållande på det traditionella sättet är befriat i en medlemsstat, även att vara befriat om det tillhandahålls på elektronisk väg.

I de följande tabellerna* illustreras det ovanstående genom en klassificering av en rad olika typer av tillhandahållanden i syfte att ge tydliga exempel på vilka tjänster som anses tillhandahållas på elektronisk väg och vilka tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg. Denna vägledning är inte uttömmande.

De tjänster som inte anses tillhandahållas på elektronisk väg skall behandlas i enlighet med andra regler om platsen för tillhandahållande. Man bör vara särskilt försiktig när det rör sig om en tjänst som innehåller både elektroniska inslag och andra inslag. Sådana sammansatta transaktioner måste i allmänhet bedömas från fall till fall.

* Tabellerna återges inte i detta sammanhang, se i stället RSV skrivelse 2003-04-23 med dnr 3325-03/100.

Översikt – momsregler inom massmedieområdet

I denna bilaga finns en översiktlig sammanfattning av undantagen från skatteplikt vid omsättning m.m. av vissa publikationer. För utförlig information avseende gällande regler, se avsnitt 31.

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbetalnings-rätt enl. 10 kap. 11 § ML (kvalificerat undantag)**	**Se avsnitt**
Periodiska*) - medlemsblad - personaltidningar - dito radio- och kassettidningar	**Överlåtelse** - gratis - mot ersättning åt - utgivaren - medlemmar - anställda **Införsel**, om publikationen ska överlåtas på sätt som framgår ovan	3 kap. 13 §, 17 §	Nej	31.1.1
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § 1 st. 1 p.	Nej	31.1.4
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning:* tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § 1 st. 2 p.	Ja	31.1.3
Periodiska*) - organisations-tidskrifter**) - dito radio- och kassetttidningar	**Omsättning** **Införsel**	3 kap. 14 §, 17 §	Nej	31.1.2
	Införande eller ackvisition av annonser i publikationerna	3 kap. 19 § 1 st. 1 p.	Nej	31.1.4

Publikation	**Transaktion undantagen från skatteplikt**	**Lagrum i ML**	**Återbetalnings-rätt enl. 10 kap. 11 § ML (kvalificerat undantag)**	**Se avsnitt**
	Framställning av publikation **Distribution** av upplagan **Kringtjänster** (t.ex. falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport) *Förutsättning*: tjänsterna ska tillhandahållas direkt till utgivaren	3 kap. 19 § 1 st. 2 p	Ja	31.1.3
Program och kataloger	**Omsättning** för egen verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§	3 kap. 18 §	Nej	31.2
	Införande av annonser	3 kap. 19 § 2 st.	Nej	31.2

*) Periodisk publikation är en publikation som enligt utgivningsplan normalt utkommer med minst fyra nummer/år (3 kap. 16 § ML)

**) Med organisationstidskrift förstås enligt 3 kap. 14 § ML en publikation

- som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
- som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktionshindrade eller arbetshandikappade medlemmar.

Byggnads- och verksamhetstillbehör

Utrustning och inredning

SKV anser att nedan angivna exempel på utrustning och inredning som för stadigvarande bruk har anskaffats för byggnaden regelmässigt bör anses som fastighet enligt ML.

- vägg-, golv- och takbeklädnad, t.ex. vid golvet fästade heltäckningsmattor,
- dörrar, oavsett konstruktion och med ev. automatik,
- fönster, mellanglaspersienner och markiser,
- väggar, även s.k. vikväggar och flyttbara väggar,
- ledningar som för stadigvarande bruk fast anbragts i byggnad,
- installationer för vatten och avlopp, sanitet, uppvärmning eller luftväxling av byggnad eller lokal, inräknat fläktar och dylikt,
- hissar, tillåtna för personbefordran,
- rulltrappor,
- fasta fundament, inbyggda bjälkar och liknande konstruktioner,
- armatur för allmänbelysning, fast monterad på vägg eller i tak,
- spis, kyl- och frysskåp, diskbänkar, väggfasta skåp och dylikt,
- fast inredning och utrustning i andra lokaler än egentliga verksamhetslokaler, t.ex. väggfasta skåp och hyllor, inredning och utrustning i bad- och toalettrum och dylikt,
- rullande trottoarer,
- trygghetslarm i servicehus,
- kylmaskin för luftkonditionering,
- anläggning för reglering av värme och fuktighet,
- brandvarnare,
- klädskåp och klädhylla,
- kabel-TV-anläggning,
- fast installerad svagströmskabel eller datanät i kontors- eller bostadshus eller liknande,
- elektroniskt portlås,
- fundament till utomhus monterade, för stadigvarande bruk

avsedda pariserhjul, karuseller och liknande,

- vattenrutschbana utomhus,
- fryspaneler som kan användas antingen i kombination med en vanlig vägg (de utgör då isolering och invändig beklädnad) eller fristående (de utgör då hela väggen), RÅ 1986 ref. 169,
- sopförvaringsutrustning,
- flytbryggor (RSV/FB Im 1980:3),
- demonterbart parkeringsdäck (RSV/FB Im 1983:4),
- anläggning för central distribution av eldningsolja, bestående av bl.a. lagringscistern, pumpstation och rörledningar (RSV/FB Im 1983:6),
- värmepumpanläggning med ändamål att åstadkomma en sådan uppvärmning av den aktuella byggnaden som erfordras för att människor ska kunna vistas där (RSV/FB Im 1983:26) samt
- vattenreningsanläggning till en utomhuspool.

Verksamhetstillbehör

Nedan anges exempel på sådan utrustning som, enligt SKV:s mening, utgör verksamhetstillbehör och anses som fastighet enligt ML

- turbin i kraftverk,
- pump i reningsverk,
- hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal,
- bänkar i samlingslokal,
- orgel i kyrka,
- utrustning i storkök av annat slag än ”hushållstyp”,
- automatspärrar i biljetthallar och biljettautomater,
- luftbehandlingsaggregat för operationsrum i sjukhus,
- gas- och tryckluftsanläggning i sjukhus,
- inredning i laboratorier (bänkar och dragskåp),
- passagekontrollanläggning,
- montrar, utrustning i konferensrum,
- centralradio,
- bokhyllor i bibliotek,
- prefabricerat frys- eller kylrum (RÅ 1986 ref. 169),

- jalusiskydd för arbetsgropar i bilverkstäder,
- avfuktningsanläggning för simhallar, lagerlokaler och liknande (RSV/FB Im 1982:18),
- kylaggregat, elfördelningssystem och speciella golv, väggar och tak i datorhallar (RSV/FB Im 1982:23),
- värdevalvdörr (RSV Dt 1975:21),
- speciella portar till industribyggnad (RSV/FB Dt 1980:11),
- maskineri, medbringare, upphängningsarmar, linklämmor och ankare till släpliftar (RSV/FB Im 1983:1),
- reservelverk i sjukhus, industrier och liknande,
- vattenreningsanläggning, vattenrutschbana m.m. i badhus,
- rörpostanläggning,
- brandsläckningsanläggning i särskilda verksamhetsutrymmen, t.ex. maskinrum, datacentraler, museer m.m., (RSV/FB Im 1984:20),
- pariserhjul, karuseller och liknande inkl maskinell utrustning,
- krossanläggning till kolkraftverk inkl väggar och tak (RK 1987:5),
- specialbelysning, ej allmänbelysning,
- hiss och lyftanordning för varubefordran, ej personhiss,
- handbollsmål, basketställningar och ribbstolar samt
- reklamskyltar.

Förteckning över lagar och förarbeten

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/ Ku/KrU/LU/SOU/TU*
1968:580	1968:137	BeU 62
1969:70	1969:18	BeU 25
1969:237	1969:51	BeU 39
1970:166	1970:70	BeU 40
1970:183	1970:123	BeU 39
1970:917	1970:191	BeU 67
1971:71	1971:10	SkU 16
1971:254	1971:73	SkU 34
1971:400	1971:60	SkU 35
1972:82	1972:15	SkU 12
1972:558	1972:119	SkU 60
1973:928	1973:163	SkU 62
1973:985	1973:187	SkU 69
1974:90		FiU 1974:1
1974:885	1974:169	SkU 62
1974:888	1974:171	SkU 61
1974:986	1974:180	SkU 63
1975:725	1975:78	JuU 22
1975:1400	1975/76:29	SkU 1975/76:15
1976:928	1975/76:107	SkU 1976/77:2
1977:61	1976/77:68	SkU 22
1977:291	1976/77:144	SkU 48
1978:73	1977/78:78	SkU 21
1978:197	1977/78:136	SkU 50
1978:322	1977/78:181	SkU 55
1978:920	1978/79:44	SkU 21
1979:181	1978/79:86	JuU 27
1979:304	1978/79:141	SkU 52
1979:1190	1979/80:57	SkU 19
1979:1191	1979/80:57	SkU 19

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/Ku KrU/LU/SOU/TU*
1980:204	1979/80:80	Ku 45
1980:676	1980 U:1	SkU U:2
1980:1090	1980/81:70	SkU19
1981:843	1980/81:84	LU24
1981:992	1981/82:30	SkU8
1981:1276	1981/82:59	SkU18
1982:190	1981/82:96	SkU38
1982:288	1981/82:201	SkU63
1982:449	1981/82:214	SkU71
1982:1184	1982/83:55	SkU14
1982:1211	1982/83:53	SkU11
1983:76	1982/83:84	SkU20
1983:144	1982/83:83	SkU29
1983:1006	1983/84:28	SkU9
1983:1006	1983/84:37	SkU9
1983:1052	1983/84:75	SkU19
1984:357	1983/84:189	SkU44
1984:1085	1984/85:70	SkU23
1985:110	1984/85:47	JuU14
1985:147	1984/85:108	SkU40
1985:1116	1985/86:47	SkU17
1986:490	1985/86:150 (bil 1)	SkU50
1986:1289	1986/87:47	SkU11
1986:1382	1986/87:44	SkU8
1987:1218	1987/88:55	SkU12
1987:1236	1987/88:42	SkU16
1988:705	1987/88:150 (bil 3)	SkU40
1988:1152	1988/89:21	SkU1
1989:1027	1988/89:50	SkU10
1990:29	1989/90:73	SkU21
1990:330	1989/90:74	SkU32
1990:576	1989/90:111	SkU31
1990:1153	1990/91:37	SkU5
1990:1319	1990/91:46	SkU7
1991:178	1990/91:89	SkU21
1991:696	1990/91:166	SkU29
1991:1755	1991/92:50	SkU5
1991:1905	1991/92:43	SkU17
1992:190	1991/92:122	SkU24

Ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

SFS	*Prop.*	*BeU/SkU/FiU/JuU/Ku/KrU/ LU/SOU/TU*
1992:494	1991/92:129	SkU32
1992:627	1991/92:93	SkU19
1992:832	1991/92:93	LU28
1992:843		SkU35
1992:878	1991/92:140	KrU28
1992:885	1991/92:150	FiU30
1992:1184	1992/93:96	SkU9
1992:1477	1992/93:50	FiU1, SkU18
1993:772	1992/93:150 (bil 6)	FiU30
1993:642	1992/93:190	SkU26
1993:479	1992/93:196	SkU28
1993:898	1992/93:198	FiU27
1993:1553	1993/94:50	SkU15
1993:1647	1993/94:75	SOU14
1993:1705	1993/94:38	TU11
1994:41	1993/94:105	SkU21

Ändringar i mervärdeskatteförordningen (1968:431)

SFS
1971:995
1976:724
1978:324
1978:625
1979:499
1982:1163
1983:915
1985:176
1986:1357
1990:1254
1991:227
1993:1234

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1994:473	1993/94:151	1993/94:SkU31
1994:496	1993/94:152	1993/94:SkU32
1994:498	1993/94:225	1993/94:SkU30
1994:1798	1994/95:57	1994/95:SkU7
1994:1893	1994/95:91	1994/95:SkU11
1995:581	1994/95:209	1994/95:SkU42
1995:700	1994/95:202	1994/95:SkU27
1995:931	1994/95:150 (bil 7)	1994/95:FiU20
1995:1207	1995/96:19	1995/96:SkU11
1995:1286	1995/96:19	1995/96:SkU13
	1995/96:45	1995/96:SkU13
	1995/96:58	1995/96:SkU13
1995:1364	1995/96:45	1995/96:SkU12
1995:1365	1995/96:45	1995/96:SkU12
1996:536	1995/96:191	1995/96:SkU28
1996:661	1995/96:170	1995/96:JuU23
1996:713	1995/96:198	1995/96:SkU31
1996:794	1995/96:176	1995/96:SoU18
1996:965	1995/96:224	1996/97:BoU4
1996:1174	1996/97:1	1996/97:FiU1
1996:1320	1995/96:232	1996/97:SkU5
1996:1327	1996/97:10	1996/97:SkU6
1996:1406	1996/97:12	1996/97:SkU7
1997:220		1996/97:SkU25
1997:331	1996/97:81	1996/97:SkU22
1997:502	1996/97:100	1996/97:SkU23
1997:1036	1997/98:33	1997/98:SkU9
1998:193	1997/98:65	1997/98:SkU19
1998:255	1997/98:134	1997/98:SkU24
1998:300	1997/98:141	1997/98:FiU22
1998:346	1997/98:134/148	1997/98:SkU29
1998:500	1997/98:63	1997/98:TU9
1998:542	1997/98:109	1997/98:SoU22
1998:586	1997/98:153	1997/98:FiU28
1998:1675	1998/99:1	1998/99:SkU1
1999:310	1998/99:38	1998/99:KU18
1999:422	1998/99:79	1998/99:SkU19

Ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200)

SFS	*Prop.*	*Bet.*
1999:450	1998/99:86	1998/99:SkU21
1999:640	1998/99:69	1998/99:SkU18
1999:959	1998/99:124	1999/2000:KU5
1999:1103	1998/99:130	1999/2000:LU2
1999:1130	1998/99:142	1999/2000:FiU8
1999:1283	1999/2000:2	1999/2000:SkU2
1999:1406	1999/2000:10	1999/2000:UbU7
2000:54	1999/2000:23	1999/2000:LU8
2000:143	1999/2000:58	1999/2000:SkU19
2000:478	1999/2000:105	1999/2000:SkU22
2000:500*	1999/2000:82	1999/2000:SkU21
2000:1291	1999/2000:126	2000/01:SkU3
2000:1357	2000/01:1	2000/01:SkU7
	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1358	2000/01:23	2000/01:SkU7
2000:1427	1999/2000:126	2000/01:SkU11
	2000/01:31	2000/01:SkU13
2001:524	2000/01:121	2000/01:SkU25
2001:568	2000/01:95	2000/01:TU15
2001:971	2001/02:28	2001/02:SkU8
2001:1169	2001/02:45	2001/02:SkU12
2002:263	2001/02:94	2001/02:SkU22
2002:392	2001/02:127	2001/02:SkU27
2002:1004	2002/03:5	2002/03:SkU2
2003:220	2002/03:77	2002/03:SkU13
2003:659	2002/03:99	2003/04:SkU2
2003:1131	2003/04:24	2003/04:SkU14
2003:1134	2003/04:26	2003/04:SkU15
2003:1137		2003/04:SkU15

* Omtryck genom SFS 2000:500

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

SFS
1994:1800
1994:1974
1995:955
1995:1287

Ändringar i mervärdesskatteförordningen (1994:223)

SFS

1996:582
1996:1325
1997:128
1997:709
1997:751
1998:349
1999:521
1999:650
2000:505
2000:1113
2003:221
2003:966
2003:1138

Förteckning över SKV:s föreskrifter och allmänna råd m.m.

Den 1 januari 2004 inrättades Skatteverket, som ersatte Riksskatteverket och de tio regionala skattemyndigheterna. Denna förteckning upptar gällande föreskrifter samt gällande allmänna råd och rekommendationer m.m. som berör moms och som har beslutats av en av Skatteverkets föregångare, Riksskatteverket. Notera dock att det kan förekomma att en föreskrift, allmänt råd eller rekommendation är inaktuell till vissa delar. Riksskatteverkets föreskrifter har publicerats i Riksskatteverkets författningssamling. Verkets allmänna råd har under år 2001–2003 publicerats i Riksskatteverkets allmänna råd. Tidigare benämndes dessa rekommendationer m.m. och anvisningar m.m. och publicerades efter Riksskatteverkets tillkomst 1971 i olika serier i Riksskatteverkets meddelanden.

Riksskatteverkets författningssamling

RSFS 1999:12 Föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.

RSFS 2001:7 Föreskrifter om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen 1999:445 om exportbutiker.

RSFS 2002:33 Föreskrifter om revision m.m.

RSFS 2003:5 Föreskrifter om att preliminär självdeklaration och skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

RSFS 2003:6 Föreskrifter om att en anmälan för registrering och en ansökan om F-skattsedel får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

RSFS 2003:7 Föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av enskilds direktåtkomst, m.m.

RSFS 2003:10 Föreskrifter om skattedeklaration som får lämnas

i form av ett elektroniskt dokument.

RSFS 2003:11 Föreskrifter om anmälan för registrering, ansökan om F-skattsedel och preliminär självdeklaration som får lämnas i form av elektroniska dokument, m.m.

RSFS 2003:13 Föreskrifter om basränta enligt 19 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).

RSFS 2003:19 Föreskrifter om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:11) om anmälan för registrering, ansökan om F-skattsedel och preliminär självdeklaration som får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Riksskatteverkets meddelande

RSV S 1995:20 Rekommendationer m.m. om serveringstjänster enligt mervärdesskattelagen.

RSV S 1996:7 Rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för omsättning avseende sjukvård, tandvård och social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

RSV S 1997:2 Rekommendationer m.m. om avdrag för utgifter för representation m.m.

RSV S 1998:12 Rekommendationer m.m. om anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatter och avgifter, som skall redovisas i sådan deklaration.

RSV S 1998:13 Rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:33 Ändring i rekommendationer m.m. (RSV:s 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen.

RSV S 1998:34 Rekommendationer m.m. om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt skattebetalningslagen.

RSV S 2000:9 Rekommendationer m.m. om befrielse helt eller delvis från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen.

Lagrumsregister

Aktiebolagslagen (ABL)

2 kap. 7 § ABL, 139
2 kap. 13 § ABL, 139
2 kap. 13 § 2 st. ABL, 139

Bokföringslagen (BFL)

1 kap. 2 § BFL, 419
4 kap. 2 § BF, 421
5 kap. 2 § BFL, 419

Inkomstskattelagen (IL)

2 kap. 8 § IL, 115
2 kap. 8 och 13 §§ IL, 111
2 kap. 13 § IL, 115
2 kap. 17 § IL, 115, 116
7 kap. 4 § IL, 134
7 kap. 7 § IL, 135, 643, 649
7 kap. 7 § 1 och 2 st. och 14 § IL, 117, 133
7 kap. 7 eller 14 § IL, 131
7 kap. 8 § IL, 134
7 kap. 14 § IL, 132
7 kap. 15 § IL, 132
7 kap. 21 § IL, 135
13 kap. IL, 111, 119, 122, 825
13 kap. 1 § IL, 111, 127
18 kap. 17 a § IL, 548
19 kap. 14 § IL, 547
21 kap. 2 § IL, 433
36 kap. IL, 148
36 kap. 3 § IL, 146
45 kap. 8 § IL, 111

Jordabalken (JB)

2 kap. 2 § JB, 440
12 kap. 56 § JB, 650

Köplagen

6 § KöpL, 170
7 § 1 st. KöpL, 170
7 § 2 st. KöpL, 170, 172
7 § 3 st. KöpL, 170

Mervärdesskatteförordningen (MF)

1 a § MF, 27
13 b § MF, 175
14 § MF, 164
14 c § MF, 202, 245, 822

Mervärdesskattelagen (ML)

1 kap. 1 § ML, 31, 51, 55, 151
1 kap. 2 § ML, 31, 56
1 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 1 kap. 2 d § ML, 825
1 kap. 2 § 1 st. 2-4 p. ML, 825
1 kap. 2 § 1 st. 2-4 och 4 b p. ML, 828
1 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 263
1 kap. 2 § 1 st. 4 b p. ML, 56, 58, 234, 250, 252, 253, 254, 255, 270, 272, 291, 826
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. ML, 59, 219
1 kap. 2 § 1 st. 5 p. och 2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML, 220
1 kap. 2 § 1 st. 6 p. ML, 154
1 kap. 2 § 2 st. ML, 813
1 kap. 2 § och 2 d § ML, 151
1 kap. 2 a § ML, 57, 339, 770
1 kap. 2 b § ML, 57, 291, 339, 770
1 kap. 2 d § ML, 57, 58, 235, 236, 250, 253, 255, 826
1 kap. 3 § ML, 59, 62, 92, 448, 464, 744, 775
1 kap. 3 § 1 st. ML, 59, 63
1 kap. 3 § 2 st. ML, 59, 169
1 kap. 4 § ML, 64, 433, 845
1 kap. 4 a § ML, 217
1 kap. 6 § ML, 25, 31, 32, 65, 66, 239, 242, 442, 761
1 kap. 7 § ML, 107
1 kap. 10 § ML, 27, 160
1 kap. 10 a § ML, 27, 153

1 kap. 11 § ML, 28, 65, 483, 491
1 kap. 12 § ML, 32, 442
1 kap. 13 § ML, 29, 583
1 kap. 13 a § ML, 204, 596, 767
1 kap. 13 b § ML, 219
1 kap. 14 § ML, 26
1 kap. 15 § ML, 32, 235, 250, 826
1 kap. 16 § ML, 127, 679, 706
1 kap. 17 § ML, 402
1 kap. 17 a § ML, 405
1 kap. 18 § ML, 58, 70, 74

2 kap. 1 § ML, 91, 104, 169, 558
2 kap. 1 § 1 st. 1-2 p. ML, 830
2 kap. 1 § 2 st. ML, 160, 184, 191, 830
2 kap. 1 a § ML, 28, 152, 173
2 kap. 2 § 1 p. ML, 106
2 kap. 2 § 3 p. ML, 795
2 kap. 5 § ML, 108, 593, 660, 730
2 kap. 5 § 1 st. 1 p. ML, 108, 508, 593
2 kap. 5 § 1 st. 2 p. ML, 587, 594
2 kap. 5 § 1 st. 3 p. ML, 109, 587, 588, 594
2 kap. 5 § 2 st. ML, 109
2 kap. 5 § och 7 kap. 4 § ML, 583
2 kap. 7 § ML, 110, 313, 371, 415, 437, 444, 456, 457, 466, 549, 551, 556, 558
2 kap. 7-8 §§ ML, 110
2 kap. 8 § ML, 132, 549

2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 1 p. ML, 182, 219
2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 2 p. ML, 183
2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 1 st. 3 p. ML, 220
2 a kap. 2 § 1 p. och 3 § 2 st. ML, 183
2 a kap. 2 § 1 p., 3 § 2 st. 2 p. och 4 § ML, 227
2 a kap. 2 § 2 p. ML, 30
2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § ML, 199
2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 st. ML, 185
2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 1 och 2 st. ML, 222
2 a kap. 2 § 2 p. och 6 § 3 st. ML, 184, 224
2 a kap. 2 § 3 eller 4 p. ML, 326
2 a kap. 2 § 3 p. och 2 a kap. 7 och 9 §§ ML, 184
2 a kap. 3 § 2 st. ML, 59, 207
2 a kap. 4 § ML, 59, 208
2 a kap. 5 § ML, 183, 228
2 a kap. 6 § 2, 3 st. ML, 186
2 a kap. 6 § 3 st. ML, 224
2 a kap. 7 § ML, 830
2 a kap. 7 § 1 st. ML, 229
2 a kap. 7 § 1 st. 6 p. ML, 210, 211, 234
2 a kap. 7 § 2 st. 6 p. ML, 235, 237
2 a kap. 9 § ML, 229
2 a kap. 10 § ML, 233

3 kap. 1 § 1 st. ML, 52
3 kap. 1 § 2 st. ML, 817
3 kap. 1 § 3 st. ML, 182
3 kap. 1 § ML, 65, 654
3 kap. 1 a § ML, 356
3 kap. 2 § ML, 65, 475, 478, 481, 483, 492, 649, 650
3 kap. 2 § 1 st. ML, 475, 476, 491, 543, 650
3 kap. 2 § 2 st. ML, 476, 643, 649
3 kap. 2-3 §§ ML, 65, 68
3 kap. 3 § ML, 65, 475, 483, 491, 622
3 kap. 3 § 1 st. 1 p. ML, 483, 552
3 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 483
3 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 483
3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML, 338, 484, 501
3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML, 488, 489
3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML, 339, 480, 490, 606
3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML, 491
3 kap. 3 § 1 st. 8 p. ML, 492
3 kap. 3 § 1 st. 9 p. ML, 338, 492
3 kap. 3 § 1 st. 10 p. ML, 492
3 kap. 3 § 1 st. 11 p. ML, 492, 649, 650
3 kap. 3 § 1 st. 12 p. ML, 493
3 kap. 3 § 2 st. ML, 484, 499, 543, 845
3 kap. 3 § 2-3 st. ML, 493

3 kap. 4 § ML, 68, 349, 611, 624, 625
3 kap. 5 § ML, 612
3 kap. 6 § ML, 624
3 kap. 7 § ML, 625

3 kap. 8 § 1 st. 1 p. ML, 637
3 kap. 8 § 2 st. ML, 488
3 kap. 8 § ML, 635, 640, 648
3 kap. 9 § ML, 69, 361, 396, 426, 777
3 kap. 9 § 2 st. ML, 69, 491, 777
3 kap. 10 § ML, 69, 396, 787
3 kap. 10 a § ML, 58, 70
3 kap. 10 b § ML, 56
3 kap. 10 b – 10 c §§ ML, 58, 71
3 kap. 11 § ML, 75
3 kap. 11 § 1 p. ML, 665, 690, 698
3 kap. 11 § 2 p. ML, 672
3 kap. 11 § 3 p. ML, 674, 702
3 kap. 11 § 4 p. ML, 674, 678
3 kap. 11 § 5 p. ML, 641, 678
3 kap. 11 § 6 p. ML, 641
3 kap. 11 a § ML, 76, 492, 640, 646, 648, 649, 650, 660
3 kap. 11 a § 2 st. ML, 650
3 kap. 13 § ML, 76, 713, 714
3 kap. 13 eller 14 §§ ML, 346
3 kap. 14 § ML, 76, 713, 717
3 kap. 17 § ML, 348, 713
3 kap. 18 § ML, 77, 347, 678, 721
3 kap. 19 § ML, 76, 396, 714, 716
3 kap. 19 § 1 st. 1 p. ML, 721
3 kap. 19 § 1 st. 2 p. ML, 76, 719
3 kap. 20 § ML, 77, 722
3 kap. 21 § ML, 77, 105, 190, 396, 603, 797
3 kap. 21 § 4 p. ML, 608
3 kap. 21 och 21 a §§ ML, 609
3 kap. 21-22 §§ ML, 490
3 kap. 21 a § ML, 77, 396, 608
3 kap. 22 § ML, 78, 396, 610
3 kap. 23 § ML, 619
3 kap. 23 § 1 p. ML, 78, 396
3 kap. 23 § 2 p. ML, 79, 340, 396, 611
3 kap. 23 § 3 p. ML, 80
3 kap. 23 § 4 p. ML, 80, 396
3 kap. 23 § 5 p. ML, 81, 143
3 kap. 23 § 6 p. ML, 83, 131
3 kap. 23 § 7 p. ML, 83, 396
3 kap. 23 a § ML, 84, 111
3 kap. 24 § 1 st. ML, 796
3 kap. 24 § 1 st. 1 p. ML, 592, 793, 795
3 kap. 24 § 1 st. 2 p. ML, 795
3 kap. 24 § 3 st. ML, 372, 781, 789, 796
3 kap. 24 § ML, 86, 364, 583, 586, 592, 609, 656, 759, 760, 793, 799
3 kap. 25 § ML, 86, 325, 366, 429, 452, 563, 581, 592, 759, 775, 794, 796, 799, 841, 843
3 kap. 26 a § ML, 86, 396, 592, 818, 820
3 kap. 26 b § ML, 86, 87, 820
3 kap. 26 c § ML, 87
3 kap. 27 § ML, 87
3 kap. 29 § ML, 87, 728
3 kap. 29 § 2 st. ML, 470
3 kap. 30 § 1 st. ML, 87, 174, 713, 817
3 kap. 30 § 2 st. ML, 87, 154, 175, 831
3 kap. 30 a § ML, 154, 159, 168, 176, 178, 184, 187, 189, 191, 202, 208, 209, 215, 596, 767, 821, 831
3 kap. 30 a § 1 st 1 p. ML, 87
3 kap. 30 a § 1 st 2 p. ML, 88
3 kap. 30 a § 1 st 3 p. ML, 88
3 kap. 30 a § 1 st 4 p. ML, 88
3 kap. 30 a § 2 st. ML, 88
3 kap. 30 a § 3 st. ML, 243, 245
3 kap. 30 b § ML, 88, 207, 224
3 kap. 30 d § ML, 233, 250, 252, 254, 393
3 kap. 30 d § 1 st. ML, 88, 830
3 kap. 30 e § ML, 89, 243, 396
3 kap. 30 f § ML, 89, 772, 773
3 kap. 30 f § 2 st. ML, 773
3 kap. 30 g § ML, 89, 243
3 kap. 32 § ML, 89, 396

4 kap. 1 § ML, 32, 125, 654
4 kap. 1 § 1 p. ML, 111
4 kap. 1 § 2 p. ML, 116, 125, 656
4 kap. 1-4 §§ ML, 131
4 kap. 2 § ML, 728
4 kap. 3 § 1 st. 2 p. ML, 115
4 kap. 3 § 1 st. 2 och 3 p. ML, 111
4 kap. 3 § 1 st. 3 p. ML, 116
4 kap. 5 § ML, 117, 800, 825
4 kap. 6 och 7 §§ ML, 116, 127
4 kap. 7 § ML, 367
4 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 147
4 kap. 8 § ML, 117, 131, 133, 134, 135, 643, 714

5 kap. 1 § ML, 448
5 kap. 1 § 1 st. ML, 159, 245
5 kap. 1 § 3 st. ML, 161, 166, 180, 181, 246
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, 153, 178, 191
5 kap. 2 § 1 st. 1 p. och 3 § ML, 223
5 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, 154, 179, 211, 234, 235, 249
5 kap. 2 § 1 st. 3 p. ML, 154, 179, 192
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML, 155, 774
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 och 3 st. ML, 210, 236
5 kap. 2 § 1 st. 4 p. och 2 a § ML, 26
5 kap. 2 § 2 st. ML, 238
5 kap. 2 § 3 st. ML, 236
5 kap. 2-3 §§ ML, 160
5 kap. 2 b § ML, 157, 166
5 kap. 3 § ML, 156, 215
5 kap. 4 § ML, 65, 248, 294, 475, 496
5 kap. 4 § 1 st. ML, 249
5 kap. 4 § 2 st. ML, 296
5 kap. 4-7 a § och 11 § ML, 246
5 kap. 5 § ML, 256
5 kap. 5 § 1 st. ML, 257
5 kap. 5 § 2 st. ML, 257
5 kap. 5 § 3 st. ML, 294
5 kap. 5 a § ML, 27, 257, 294
5 kap. 5 a § 1 st. ML, 261
5 kap. 5 a § 1 st. 1 p. ML, 264
5 kap. 5 a och 6 a §§ ML, 263
5 kap. 6 § ML, 297, 638, 657
5 kap. 6 § 1 st. ML, 754
5 kap. 6 § 1 st. 1 p. ML, 256, 275, 280
5 kap. 6 § 1 st. 2 p. ML, 257
5 kap. 6 § 1 st. 3 p. ML, 273
5 kap. 6 § 1 st. 3 och 4 p. ML, 268
5 kap. 6 § 1 st. 4 p. ML, 272
5 kap. 6 § 4 p. ML, 600
5 kap. 6 a § ML, 258, 265, 295
5 kap. 6 b § ML, 268, 600
5 kap. 6 b § 1 st. ML, 271, 273
5 kap. 7 § ML, 25, 39, 56, 239, 242, 296, 297, 651, 694, 777
5 kap. 7 § 1 st. 1 p. ML, 278, 281, 828
5 kap. 7 § 1 st. 2 p. ML, 278, 828
5 kap. 7 § 1 st. 3 p. ML, 828
5 kap. 7 § 2 st. ML, 268, 277
5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML, 271, 755
5 kap. 7 § 2 st. 5 p. ML, 282, 740
5 kap. 7 § 3 st. 1 p. ML, 279, 828
5 kap. 7 § 3 st. 3 p. ML, 279
5 kap. 7 och 8 §§ ML, 828
5 kap. 7 a § ML, 293, 295, 296
5 kap. 7 a § 1 p. ML, 298, 754
5 kap. 7 a § 2 p. ML, 296, 297, 298, 754
5 kap. 8 § ML, 287, 754, 755, 828
5 kap. 8 § och 5 kap. 7 § ML, 288
5 kap. 9 § ML, 153, 194, 810
5 kap. 9 § 1 st. ML, 161
5 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML, 161, 600
5 kap. 9 § 1 st. 3 p. ML, 162
5 kap. 9 § 1 st. 4 p. ML, 166, 180
5 kap. 9 § 1 st. 4 och 4 a p. ML, 165
5 kap. 9 § 1 st. 5 p. ML, 158, 165, 167
5 kap. 9 § 1 st. 6 och 6 a p. ML, 165, 167
5 kap. 9 § 1 st. 7 p. ML, 168, 596, 599
5 kap. 9 § 1 st. 9 p. ML, 600
5 kap. 9 § 2 st. ML, 163
5 kap. 9 § 3 st. ML, 167
5 kap. 9 § 4 p. ML, 212
5 kap. 9 § 4 och 4 a p. ML, 180
5 kap. 9 § 5 p. ML, 181
5 kap. 11 § ML, 245, 299
5 kap. 11 § 1 p. ML, 290, 299, 491
5 kap. 11 § 2 a p. ML, 299
5 kap. 11 § 2 a p. och 2 b p. ML, 266
5 kap. 11 § 2 b p. ML, 261, 300
5 kap. 11 § 3 p. ML, 300, 601
5 kap. 11 § 4 p. ML, 293, 295, 296, 297, 298, 754
5 kap. 11 § 4-5 p. ML, 298
5 kap. 11 § 5 p. ML, 754

6 kap. 1 § ML, 140
6 kap. 2 § ML, 143
6 kap. 3 § ML, 145
6 kap. 4 § ML, 146
6 kap. 7 § ML, 91, 146, 235, 292
6 kap. 8 § ML, 147

6 a kap. ML, 52, 84, 780

7 kap. 1 § ML, 52, 648
7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML, 339, 696, 770
7 kap. 1 § 2 st. 5 p. ML, 340
7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML, 346
7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML, 347, 673, 678, 711
7 kap. 1 § 3 st. 3 p. ML, 348
7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML, 349, 712
7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML, 702
7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML, 673, 674
7 kap. 1 § 3 st. 7 p. ML, 710
7 kap. 1 § 3 st. 8 p. ML, 690, 697
7 kap. 1 § 3 st. 9 p. ML, 709
7 kap. 1 § 3 st. 10 p. ML, 492, 643, 650, 660
7 kap. 2 § ML, 326
7 kap. 2 a § ML, 326
7 kap. 3 § ML, 446, 729
7 kap. 3 § 2 a p. ML, 310
7 kap. 3 § 2 b p. ML, 311
7 kap. 3 a § ML, 27, 593, 706
7 kap. 3 a § 1 st. ML, 705
7 kap. 5 § ML, 313, 459, 462
7 kap. 5 § 2 st. ML, 472
7 kap. 6 § ML, 317, 839, 841
7 kap. 6 § 2 st. ML, 839
7 kap. 6 § 3 st. ML, 321, 324
7 kap. 7 § ML, 313, 382, 488, 726
7 kap. 8 § ML, 327, 815
7 kap. 9 § ML, 327
7 kap. 11 § ML, 327

8 kap. ML, 355, 391, 400, 654
8 kap. 2 § ML, 28, 355
8 kap. 2 § 1 st. ML, 388
8 kap. 3 § ML, 25, 356, 358, 364, 368, 369, 383, 589, 730
8 kap. 4 § 1 st 2 p. ML, 148
8 kap. 4 § 1 st. 4 p. ML, 335, 415, 517
8 kap. 4 § 1 st. 5 p. ML, 537
8 kap. 4 § 5 p. ML, 370, 554
8 kap. 4 § 6 p. ML, 371
8 kap. 5 § ML, 372, 386, 401
8 kap. 8 § ML, 794
8 kap. 9 § ML, 378, 501, 733
8 kap. 9 § 2 p. ML, 379
8 kap. 10 § ML, 379
8 kap. 10 § 1 st. ML, 483
8 kap. 11 § ML, 796
8 kap. 13 § ML, 101, 366, 383, 659
8 kap. 13 och 14 §§ ML, 365
8 kap. 13 a § ML, 381, 705
8 kap. 14 § ML, 705
8 kap. 15 § ML, 217, 583, 586, 591, 594
8 kap. 15–17 och 20 §§ ML, 510
8 kap. 16 § ML, 583, 589, 591, 594
8 kap. 16 § 1 p. ML, 594
8 kap. 16 a § ML, 579
8 kap. 16 a-f §§ ML, 579
8 kap. 19 § ML, 370, 386, 415, 509, 531
8 kap. 20 § ML, 386, 567, 568

8 a kap. 1 § ML, 548
8 a kap. 2 § ML, 548, 549
8 a kap. 2, 4, 6, 7, 8 och 10 §§ ML, 530, 531
8 a kap. 2, 4, 7, 8 och 10 §§ ML, 531
8 a kap. 3 § ML, 552, 553, 554, 565
8 a kap. 4 § ML, 555
8 a kap. 4, 6, 7, 8, 10 och 12 §§ ML, 533
8 a kap. 5 § ML, 557
8 a kap. 6 § ML, 558, 573
8 a kap. 7 § ML, 556, 560, 577, 578
8 a kap. 8 § ML, 561
8 a kap. 9 § ML, 563, 574
8 a kap. 10 § ML, 560
8 a kap. 11 § ML, 563, 564, 575
8 a kap. 12 § ML, 528, 534, 539, 554, 564, 565, 566, 567, 576, 845
8 a kap. 12,15 och 17 §§ ML, 534
8 a kap. 13 § ML, 556, 567
8 a kap. 14 § ML, 553, 554, 555, 565
8 a kap. 15 § ML, 534, 566, 568, 569
8 a kap. 15-17 §§ ML, 386, 416, 566
8 a kap. 16 § ML, 566, 568, 569
8 a kap. 17 § ML, 569

9 kap. 1 § ML, 116, 499, 531, 543
9 kap. 1, 5, 6 och 7 §§ ML, 533
9 kap. 1 och 7 §§ ML, 530
9 kap. 2 § ML, 500

9 kap. 2, 7, 10 och 11 §§ ML, 532
9 kap. 3 § ML, 516
9 kap. 4 § ML, 581
9 kap. 5 § ML, 534
9 kap. 5, 6 och 7 §§ ML, 534
9 kap. 6 § ML, 519
9 kap. 7 § 1 st. ML, 521
9 kap. 7 § 2 st. ML, 520
9 kap. 7, 8 och 11 §§ ML, 531
9 kap. 8 § ML, 356, 516, 531, 557, 558
9 kap. 8 § 2 st. 2 p. ML, 415
9 kap. 10 § ML, 525, 528
9 kap. 11 § ML, 526, 532, 558, 560
9 kap. 12 § ML, 528
9 kap. 13 § ML, 528, 552, 553

9 a kap. 1 § ML, 597, 758, 759, 774, 775
9 a kap. 1 § 2 p. ML, 772
9 a kap. 2 § ML, 757, 770, 771
9 a kap. 3 § ML, 758
9 a kap. 4 § ML, 760, 762, 763
9 a kap. 5 § ML, 339, 696, 762
9 a kap. 6 § ML, 763
9 a kap. 7 § ML, 763
9 a kap. 8 § ML, 758, 759
9 a kap. 9 § ML, 763, 771
9 a kap. 10 § ML, 764
9 a kap. 11-12 §§ ML, 764
9 a kap. 13 § ML, 771
9 a kap. 14 § ML, 772
9 a kap. 15 § ML, 758, 775
9 a kap. 16 § ML, 774
9 a kap. 18 §§ ML, 772
9 a kap. 19 § ML, 767, 772

9 b kap. 1 § ML, 736
9 b kap. 2 § ML, 303
9 b kap. 3 § ML, 393, 750
9 b kap. 4 § ML, 288, 751, 754
9 b kap. 5 § ML, 755
9 b kap. 6 § ML, 756

9 c kap. ML, 38, 40, 65, 68, 356, 396, 807
9 c kap. 2 § ML, 811
9 c kap. 5 § ML, 56, 813, 816
9 c kap. 6 § 1 p. ML, 815
9 c kap. 7 § ML, 808
9 c kap. 9 § ML, 808

10 kap. 1 § ML, 392, 496, 832
10 kap. 1-4 §§ ML, 391, 392, 832, 833
10 kap. 1 och 11 §§ ML, 557
10 kap. 2 § ML, 393
10 kap. 3 § ML, 393
10 kap. 4 § ML, 393
10 kap. 5 § ML, 823
10 kap. 6 § ML, 499, 818
10 kap. 6 eller 7 §§ ML, 818
10 kap. 7 § ML, 819
10 kap. 9 § ML, 394
10 kap. 9 § 4 p. SBL, 52
10 kap. 9 § 7 p. SBL, 250, 252, 270
10 kap. 9-13 §§ ML, 77, 86, 313, 324, 369, 370, 429, 721, 793, 795, 796, 799, 802
10 kap. 11 § ML, 29, 175, 184, 392, 396
10 kap. 11 § 1 st. ML, 609
10 kap. 11 § 3 st. ML, 186
10 kap. 11 a § ML, 206
10 kap. 11 c § ML, 72
10 kap. 11 c – 11 d §§ ML, 72
10 kap. 11 d §§ ML, 72
10 kap. 12 § ML, 73, 322, 368, 392, 398, 399, 777
10 kap. 12 § 1 st. ML, 160

11 kap. ML, 401
11 kap. 1 § ML, 402
11 kap. 1 och 8 §§ ML, 509
11 kap. 2 § ML, 403
11 kap. 3 § ML, 404
11 kap. 4 § ML, 404
11 kap. 5 § ML, 405
11 kap. 5 b § ML, 74
11 kap. 6 § ML, 405
11 kap. 7 § 2 st. ML, 406
11 kap. 8 § ML, 189, 261, 386, 387, 406, 407, 774
11 kap. 8 § 3 p. ML, 74
11 kap. 8 § 11 p. ML, 74
11 kap. 8 § 13 p. ML, 597, 755, 773
11 kap. 9 § ML, 411, 509
11 kap. 9 § 1 st. ML, 412

11 kap. 10 § ML, 317, 412
11 kap. 11 § 1 st. ML, 413

13 kap. 6 § ML, 425, 449, 453
13 kap. 6 och 16 §§ ML, 218, 244, 421
13 kap. 7 och 17 §§ ML, 419, 435
13 kap. 8 § ML, 424, 428
13 kap. 9 § ML, 432
13 kap. 10 § ML, 430, 838
13 kap. 10 § 1 st. ML, 451
13 kap. 11 § ML, 429
13 kap. 12 § ML, 464
13 kap. 15 § ML, 595
13 kap. 16 § ML, 26, 425, 433
13 kap. 17 § ML, 431
13 kap. 19 § ML, 432
13 kap. 21 § ML, 430, 434, 838
13 kap. 22 § ML, 433
13 kap. 23 § ML, 433, 434
13 kap. 24 § ML, 317
13 kap. 24 § 2 st. ML, 429
13 kap. 24 och 25 §§ ML, 769
13 kap. 25 § ML, 430, 432
13 kap. 25 a § ML, 184, 185
13 kap. 26 § ML, 323
13 kap. 28 a § ML, 530, 531, 532, 533, 534, 556, 567, 570, 577, 578, 579

19 kap. 1 § 2 st. ML, 235, 250, 252, 254, 834
19 kap. 1-10 §§ ML, 832
19 kap. 12 § ML, 398, 425
19 kap. 13 § ML, 394

Sjätte direktivet

Artikel 2, 92, 111
Artikel 4, 114, 394, 827
Artikel 4.1, 113
Artikel 4.4, 113
Artikel 4.5, 83
Artikel 5, 92
Artikel 5.1, 92
Artikel 5.6, 106
Artikel 5.8, 799, 802
Artiklarna 5 och 6, 92
Artikel 6, 92
Artikel 9.1, 827
Artikel 9.2 e, 828
Artikel 12.3 a, 663
Artikel 13 A.1, 635
Artikel 13 A.1 d, 80
Artikel 13 A.1 f, 84
Artikel 13 A.1 g, 629
Artikel 13 A.1 l, 111
Artikel 13 B.a, 787, 788
Artikel 13 B.a och d, 777
Artikel 13 B.b, 476, 479
Artikel 13 B.b och b 1, 484
Artikel 13 B.c, 793
Artikel 13 B.d, 778, 781
Artikel 13 B.d 4, 78
Artikel 13 B.f, 81
Artikel 13 C, 496
Artikel 14.1, 174
Artikel 15.10, 818
Artikel 15.11, 83
Artikel 16.1, 174
Artikel 17, 394
Artikel 17.2, 357
Artiklarna 17.3 och 17.4, 391
Artikel 17.5, 382
Artikel 20.2., 548
Artikel 21.1 a och b, 826
Artikel 26a, 757, 774
Artikel 26b, 69
Artikel 28b C.1, 259
Artikel 28g, 827

Skattebetalningsförordningen (SBF)

6 § SBF, 154, 175, 831
7 § SBF, 525

Övriga författningar

4 § AvgF, 130
14 kap. 11 § KonkL, 431
3 kap. 21 § 2 p. LSK, 108
2 kap. 22 § 2 st. 8 p. Regeringsformen, 687
2 § SINK, 826

Register, skrivelser m.m.

RSV:s föreskrifter, rekommendationer m.m.

RN 1966 4:7, 655
RSN 1969:30.9, 146
RSV 1972:32.2, 715
RSV 1972:41.4, 715
RSV 2001:41, 363
RSV 2002:37, 585
RSV 2003:28, 106
RSV M 2003:16, 106
RSV S 1995:43, 115
RSV S 1996:7, 621, 626
RSV S 2000:6, 120

RSV Im 1973:13, 379
RSV Im 1973:28, 448
RSV Im 1973:30, 448
RSV Im 1974:30a, 718
RSV Im 1974:30 b, 718
RSV Im 1974:31, 588
RSV Im 1974:33, 435
RSV Im 1976:24, 715

RSV Dt 1975:21, 903
RSV Dt 1983:2, 461
RSV Dt 1991:25, 452
RSV Im 1993:5, 484

Förhandsbesked

RSV/FB Dt 1980:11, 903
RSV/FB Im 1977:2, 328
RSV/FB Im 1977:3, 317
RSV/FB Im 1977:4, 318
RSV/FB Im 1978:4, 358
RSV/FB Im 1979:2, 125
RSV/FB Im 1979:14, 125
RSV/FB Im 1980:2, 490
RSV/FB Im 1980:3, 902
RSV/FB Im 1980:7, 715
RSV/FB Im 1981:2, 100
RSV/FB Im 1982:2, 796
RSV/FB Im 1982:5, 309
RSV/FB Im 1982:8, 683
RSV/FB Im 1982:9, 125
RSV/FB Im 1982:10, 307
RSV/FB Im 1982:18, 903
RSV/FB Im 1982:20, 801
RSV/FB Im 1982:23, 903
RSV/FB Im 1983:1, 903
RSV/FB Im 1983:4, 902
RSV/FB Im 1983:6, 902
RSV/FB Im 1983:10, 721
RSV/FB Im 1983:11, 588
RSV/FB Im 1983:14, 318
RSV/FB Im 1983:24, 118
RSV/FB Im 1983:25, 62
RSV/FB Im 1983:26, 902
RSV/FB Im 1983:29, 399
RSV/FB Im 1984:4, 318, 696
RSV/FB Im 1984:13, 802
RSV/FB Im 1984:20, 903
RSV/FB Im 1985:3, 323
RSV/FB Im 1985:5, 373
RSV/FB Im 1985:8, 140
RSV/FB Im 1986:1, 487
RSV/FB Im 1986:5, 487
RSV/FB Im 1986:7, 358
RSV/FB Im 1986:9, 118

RSV:s och SKV:s skrivelser

RSV 1991-01-31, dnr 2962-91/D29, 131
RSV 1991-06-17, dnr D29-1644-90, 446
RSV 1991-06-19, dnr 6604-91/D29, 446
RSV 1991-09-30, dnr 22949-91/D37, 467
RSV 1991-11-14, dnr 27295-91/D29, 469
RSV 1992-03-13, dnr 18052-92/212, 98
RSV 1992-09-29, dnr 36309-92/212, 333
RSV 1992-09-30, dnr 14404-92/212, 451
RSV 1993-04-16, dnr 12454-93/212, 656
RSV 1993-08-06, dnr 21856-93/901, 339
RSV 1993-11-26, dnr 24127-93/901, 617
RSV 1994-05-30, dnr 3810-94/900, 340
RSV 1995-03-02, dnr 283-95/212, 420

RSV 1995-04-28, dnr 2988-95/901, 132
RSV 1995-09-08, dnr 4115-95/901, 793
RSV 1995-10-31, dnr 7858-95/900, 761
RSV 1995-12-13, dnr 8767-95/900, 776
RSV 1995-12-19, dnr 8922-95/900, 607
RSV 1995-12-21, dnr 9085-95/902, 214
RSV 1996-01-16, dnr 8729-95/901, 299, 605
RSV 1997-07-05, dnr 4297-97/901, 670
RSV 1997-12-19, 637
RSV 1997-12-19, dnr 7944-97/901, 670
RSV 1998-01-30, dnr 743-98/212, 705
RSV 1998-02-03, dnr 875-98/900, 364
RSV 1998-05-19, dnr 4743-98/900, 155, 236, 239
RSV 1998-07-02, dnr 4721-98/901, 696, 762
RSV 1998-07-06, dnr 6219-98/900, 111
RSV 1998-08-17, dnr 7115-98/900, 364
RSV 1998-08-24, 823
RSV 1998-09-09, dnr 7746-98/900, 319
RSV 1998-10-15, dnr 9115–98/900, 148
RSV 1998-10-26, dnr 7547-98/901, 651
RSV 1998-11-09, dnr 8567-98/901, 486
RSV 1998-11-20, dnr 10326-98/900, 363
RSV 1998-12-01, dnr 10707-98/900, 639
RSV 1998-12-02, dnr 10632-98/900, 621
RSV 1999-01-19, dnr 531-00/110, 131
RSV 1999-02-03, dnr 851-99/100, 363
RSV 1999-03-05, dnr 1266-99/100, 742
RSV 1999-04-12, dnr 3254-99/120, 95, 724
RSV 1999-04-15, dnr 4105-99/110, 420, 422
RSV 1999-05-06, dnr 4838-99/100, 420
RSV 1999-05-10, dnr 4806-99/113, 846
RSV 1999-05-26, dnr 4361-99/110, 158, 160, 163, 181
RSV 1999-06-08, dnr 5752-99/100, 158, 165, 167, 181, 212
RSV 1999-06-28, dnr 6604-99/110, 158, 167, 181
RSV 1999-06-30, dnr 6432-99/100, 130
RSV 1999-09-01, dnr 7606-99/120, 323, 792
RSV 1999-09-20, dnr 8326-99/120, 803
RSV 1999-09-23, dnr 9118-99/100, 129
RSV 1999-10-04, dnr 9442-99/901, 471
RSV 1999-10-08, dnr 4695-99/100, 628
RSV 1999-10-21, dnr 10304-99/100, 158, 167, 181, 203, 238, 822
RSV 1999-10-27, dnr 4965-97/900, 128
RSV 1999-12-06, dnr 11796-99/100, 75
RSV 1999-12-07, dnr 10933-99/120, 315
RSV 1999-12-07, dnr 11805-99/100, 481, 482
RSV 1999-12-08, dnr 11530-99/100, 331
RSV 1999-12-09, dnr 11530-99/100, 386
RSV 1999-12-13, dnr 12012-99/100, 700
RSV 1999-12-13, dnr 12013-99/100, 674
RSV 1999-12-15, dnr 10405-98/901, 700
RSV 1999-12-16, dnr 10940-99/120, 243, 351, 694
RSV 1999-12-27, dnr 2546-99/120, 785
RSV 1999-12-27, dnr 8974-99/120, 130
RSV 2000-01-04, dnr 1261-99/120, 75
RSV 2000-01-27, dnr 1026-00/100, 75
RSV 2000-02-07, dnr 11507-99/100, 608
RSV 2000-02-09, dnr 986-00/120, 350, 690
RSV 2000-03-03, dnr 2327-00/120, 694
RSV 2000-03-13, dnr 2664-00/110, 359
RSV 2000-04-11, dnr 7181-98/901, 82, 143
RSV 2000-05-04, dnr 4824-00/100, 73
RSV 2000-05-05, dnr 5056-00/110, 379
RSV 2000-05-10, dnr 53063-00/120, 625
RSV 2000-06-22, dnr 6548-00/100, 808
RSV 2000-07-14, dnr 1803-00/100, 366
RSV 2000-10-10, dnr 9274-00/120, 158
RSV 2000-10-25, dnr 2627-00/100, 73
RSV 2000-12-22, dnr 1120-00/100, 538, 571
RSV 2001-01-16, dnr 454-01/100, 351
RSV 2001-02-05, dnr 1375-02/100, 158
RSV 2001-02-08, dnr 1848-01-100, 158
RSV 2001-02-28, dnr 2758-01/120, 98, 380
RSV 2001-05-04, dnr 5576-01/100, 358
RSV 2001-06-11, dnr 4866-01/100, 754
RSV 2001-08-10, dnr 8325-01/100, 365, 515
RSV 2001-10-29, dnr 8930 01/120, 315

RSV 2001-10-29, dnr 8930-01/120, 289, 334
RSV 2001-11-01, dnr 10654-01/100, 360
RSV 2001-11-06, dnr 10099-01/120, 700
RSV 2001-11-20, dnr 11193-01/100, 98
RSV 2001-12-11, dnr 11533-01/120, 328, 345, 347
RSV 2002-01-11, dnr 3655-01/120, 91, 332
RSV 2002-01-11, dnr 12413 01/120, 315
RSV 2002-02-01, dnr 11756-01/110, 367
RSV 2002-02-05, dnr 1375-02/100, 167, 181
RSV 2002-03-25, dnr 2736-02/100, 364
RSV 2002-04-04, dnr 3148-02/100, 637
RSV 2002-04-23, dnr 104-02/120, 100, 690
RSV 2002-06-14, dnr 1982-02/120, 345
RSV 2002-08-15, dnr 4530-02/120, 366
RSV 2002-09-13, dnr 1979-02/120, 314
RSV 2002-11-08, dnr 5373-02/120, 91, 332
RSV 2002-11-25, dnr 9715-02/100, 300, 601
RSV 2002-12-13, dnr 9999-02/100, 794
RSV 2002-12-19, dnr 10650-02/120, 597, 767
RSV 2002-12-19, dnr 10651-01/110, 666
RSV 2002-12-19, dnr 10651-02/110, 668, 671
RSV 2002-12-20, dnr 4818-02/120, 667, 670
RSV 2003-01-24, dnr 2907-02/120, 347
RSV 2003-05-26, dnr 536-01/120, 538
RSV 2003-05-26, dnr 4285-03/100, 104, 314
RSV 2003-10-23, dnr 9053-03/120, 421
RSV 2003-10-24, dnr 4831-03/120, 102, 306
RSV 2003-11-13, dnr 8442-02/120, 114
RSV 2003-12-18, dnr 10862-03/110, 362

SKV 2004-01-28, dnr 151294-04-113, 401
SKV 2004-02-23, dnr 205830-04/113, 401
SKV 2004-04-02, dnr 255556-04/113, 401
SKV 2004-03-16, dnr 256490-04/113, 409

Övrigt

RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera, 120
RSV:s skrift Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, 837

Rättsfallsregister

EG-domstolen

89/81, 113, 380
268/83, 113, 394
168/84, 244, 828
235/85, 121
353/85, 621
102/86, 92, 103
342/87, 389, 767
50/88, 104
C-173/88, 489
C-320/88, 92, 93, 169
C-185/89, 161
C-60/90, 114
C-97/90, 359, 548
C-202/90, 121
C-163/91, 740
C-193/91, 104
C-333/91, 380
C-16/93, 92, 103, 724
C-63/92, 478
C-291/92, 359
C-4/94, 361
C-110/94, 113, 394
C-155/94, 114
C-215/94, 92, 100
C-230/94, 104, 125, 312
C-231/94, 723, 828
C-317/94, 319
C-327/94, 241, 275, 276
C-2/95, 778, 781, 784
C-37/95, 394
C-167/95, 241, 288
C-190/95, 244, 287, 290, 828
C-258/95, 108
C-260/95, 244, 287, 751, 828
C-283/95, 82
C-346/95, 484
C-384/95, 92, 100
C-63/96, 310
C-145/96, 288
C-172/96, 92, 103, 779
C-308/96, 742
C-349/96, 282, 314, 669, 671, 787, 791
C-390/96, 828
C-48/97, 104, 105, 107
C-94/97, 742
C-149/97, 111
C-358/97, 130
C-359/97, 476, 492
C-98/98, 357
C-147/98, 394
C-260/98, 92
C-384/98, 616
C-396/98, 394
C-400/98, 394
C-408/98, 357, 429
C-409/98, 92, 478
C-415/98, 104
C-427/98, 319
C-446/98, 131
C-454/98, 389, 767
C-34/99, 307
C-83/99, 492
C-86/99, 320
C-108/99, 478
C-136/99, 832
C-142/99, 380
C-240/99, 788
C-322/99, 104
C-323/99, 104, 310
C-326/99, 92, 476
C-380/99, 307
C-404/99, 307, 724
C-498/99, 92
C-16/00, 357, 360
C-108/00, 241
C-141/00, 621, 629
C-174/00, 92
C-184/00, 305
C-235/00, 781, 784
C-269/00, 108, 479
C-287/00, 636
C-315/00, 439
C-353/00, 305
C-8/01, 789
C-45/01, 617
C-185/01, 92, 94

C-212/01, 614
C-275/01, 249, 479
C-305/01, 780
C-307/01, 614
C-438/01, 279
C-497/01, 802
C-109/02, 338

Hovrätterna

HR 1998 Ö 679/97, 515

Högsta domstolen

HD 2002 Ö182-01, 515
HD 2002 Ö1902-00, 515

Kammarrätterna

KR 1972 6278–6279–1971, 139
KR 1984 4160-1982, 124
KR 1985 8947--8951-1982, 389
KR 1986 2499-2502-1985, 608
KR 1988 631-1987, 144
KR 1988 5910-5911-1986, 389
KR 1994 1503-1993, 604
KR 1995 258-1994, 608
KR 1995 6600-1994, 458
KR 1995 6631-1994, 458
KR 1996 1007-1995, 111
KR 1996 2835-1993, 801
KR 1996 3964-1995, 804
KR 1996 5401-1994, 704
KR 1996 10875—79-1994, 730
KR 1997 813-814-1996, 730
KR 1997 2927-1996, 389
KR 1997 4897-1996, 801
KR 1997 4980-1996, 672
KR 1997 6323-1994, 804
KR 1997 7705–1996, 543
KR 1997 8376-8377/94, 82
KR 1997 8656-1995, 804
KR 1998 1469-1997, 396
KR 1998 2525-2526-1995, 450
KR 1998 2889-1997, 621
KR 1998 4039-1996, 584
KR 1998 5057-5060-1997, 621
KR 1998 5061-5064-1997, 621
KR 1998 5065-5068-1997, 621
KR 1998 5175–5177/1997, 837
KR 1999 1476-1998, 353
KR 1999 2818--2819-1998, 353
KR 1999 4197-1998, 6136-6139-1998, 631
KR 1999 4620-1997, 584
KR 1999 4854-1998, 93
KR 1999 4945-1998, 93
KR 1999 8162-1998, 322
KR 1999 8509-1998, 801
KR 2000 1146-1999, 700
KR 2000 1410- och 1417-1997, 469
KR 2000 2817-1998, 495
KR 2000 3253-1997, 655
KR 2000 4064-4066-1998, 468
KR 2000 6326-6327-1998, 389
KR 2000 6450—6451-1998, 93
KR 2001 634-2000, 377
KR 2001 1214-2000, 705
KR 2001 2356-1999, 450
KR 2001 2674—2675-2000, 784
KR 2001 2979-2000, 701
KR 2001 3982–3984-1999, 97
KR 2001 4122-1998, 369
KR 2001 5052-2000, 701
KR 2001 6711—6714-2000, 379
KR 2001 8366-1998, 380
KR 2002 240--241-2002, 363
KR 2002 426—429-1999, 468
KR 2002 540—542-1999, 377
KR 2002 2676—2678-2000, 784
KR 2002 3522-2001, 623
KR 2002 3527-2000, 633
KR 2002 3561-3563-1999, 630
KR 2002 3744--3745-1999, 454
KR 2002 4064-2001, 363
KR 2002 4629–4635–2001, 616
KR 2002 4885-2000, 456
KR 2002 5796—5797-2000, 783
KR 2002 6345-2001, 361
KR 2003 250-02, 730
KR 2003 261-2001, 606
KR 2003 1591-02, 396
KR 2003 1743-2002, 448
KR 2003 2811-2000, 446

KR 2003 3503-3505-02, 773
KR 2003 6649-2001, 587
KR 2003 8096–8097-00, 385

Länsrätterna

LR 2001 1879-1880-00, 454
LR 2003 107, 108, 109-02, 767
LR 2003 1542-02, 767

Regeringsrätten

RÅ 1956 Fi 1063, 124
RÅ 1960 ref. 36, 124
RÅ 1961 Fi 1760, 124
RÅ 1965 Fi 785, 124
RÅ 1966 Fi 208, 124
RÅ 1968 Fi 509, 124
RÅ 1970 Fi 1465, 118
RÅ 1970 Fi 1984, 124
RÅ 1973 ref. 52, 655
RÅ 75 Aa 485, 108
RÅ 82 1:50, 122
RÅ 83 1:26, 118
RÅ 84 1:59, 125
RÅ 84 1:67, 388
RÅ 84 Aa 132, 718
RÅ 85 1:37, 124
RÅ 86 not. 675, 118
RÅ 1986 ref. 45, 329
RÅ 1986 ref. 86, 324
RÅ 1986 ref. 123, 123
RÅ 1986 ref. 124, 123
RÅ 1986 ref. 125, 453
RÅ 1986 ref. 169, 902, 903
RÅ 1986 ref. 178, 691
RÅ 1987 not. 186, 683
RÅ 1987 not. 603, 604
RÅ 1987 ref. 45, 171
RÅ 1987 ref. 152, 802
RÅ 1987 ref. 163, 123
RÅ 1988 not. 642, 484, 487
RÅ 1988 ref. 74, 388
RÅ 1988 ref. 102, 847
RÅ 1989 not. 46, 655
RÅ 1989 not. 278, 715
RÅ 1991 not. 82, 484, 487
RÅ 1991 not. 234, 721
RÅ 1991 ref. 105, 309
RÅ 1992 not. 209, 781
RÅ 1992 not. 210, 778
RÅ 1992 ref. 62, 123
RÅ 1993 not. 71, 785
RÅ 1993 ref. 30, 376
RÅ 1993 ref. 38, 130
RÅ 1993 ref. 45, 675
RÅ 1993 ref. 57, 621
RÅ 1993 ref. 75, 676
RÅ 1993 ref. 95, 433
RÅ 1994 not. 13, 778
RÅ 1994 not. 302, 111
RÅ 1994 not. 422, 783
RÅ 1995 not. 16, 146
RÅ 1995 not. 105, 789
RÅ 1995 not. 392 och not. 393, 720
RÅ 1995 ref. 9, 627
RÅ 1995 ref. 60, 469
RÅ 1996 not. 84, 783
RÅ 1996 not. 168, 111
RÅ 1996 not. 243, 779
RÅ 1996 not. 281, 489
RÅ 1996 ref. 10, 476
RÅ 1996 ref. 74, 618
RÅ 1997 not. 71, 615, 618
RÅ 1997 not. 82, 281, 740
RÅ 1997 not. 180, 94, 321
RÅ 1997 not. 245, 376
RÅ 1997 ref. 16, 111
RÅ 1997 ref. 42, 282, 788
RÅ 1998 not. 111, 779
RÅ 1998 not. 172, 366
RÅ 1998 not. 249, 785
RÅ 1998 ref. 40, 627
RÅ 1999 not. 46, 315, 778, 784
RÅ 1999 not. 158, 157
RÅ 1999 not. 176, 358, 364
RÅ 1999 not. 245, 186, 396
RÅ 1999 not. 282, 101, 103, 357, 379
RÅ 1999 not. 293, 588
RÅ 1999 ref. 9, 699
RÅ 1999 ref 16, 420, 422
RÅ 1999 ref. 31, 431, 451, 842
RÅ 1999 ref. 33, 98, 103, 109
RÅ 1999 ref. 37, 358, 364

RÅ 2000 not. 11, 157
RÅ 2000 not. 61, 95
RÅ 2000 not. 65, 696, 770
RÅ 2000 not. 77, 808
RÅ 2000 not. 98, 586
RÅ 2000 not. 172, 96, 477
RÅ 2000 not. 189, 120
RÅ 2000 not. 196, 761
RÅ 2000 ref. 63, 323
RÅ 2001 not. 18, 719
RÅ 2001 not. 23, 782, 784
RÅ 2001 not. 34, 111
RÅ 2001 not. 40, 79, 619
RÅ 2001 not. 51, 111
RÅ 2001 not. 66, 753
RÅ 2001 not. 69, 361
RÅ 2001 not. 70, 361, 363
RÅ 2001 not. 97, 803
RÅ 2001 not. 98, 803
RÅ 2001 not. 99, 800
RÅ 2001 not. 153, 677
RÅ 2001 not. 154, 677
RÅ 2001 not. 161, 677, 679
RÅ 2001 ref. 15, 111
RÅ 2001 ref. 25, 122
RÅ 2001 ref. 28, 98
RÅ 2001 ref. 34, 333
RÅ 2001 ref. 34 (I), 84
RÅ 2001 ref. 41, 182
RÅ 2001 ref. 60, 96, 120
RÅ 2001 ref. 64, 678
RÅ 2001 ref. 69, 486, 727
RÅ 2002 ref. 9, 665, 669, 671
RÅ 2002 ref. 13, 118, 148
RÅ 2002 not. 26, 394
RÅ 2002 ref. 41, 323
RÅ 2002 ref. 67, 378
RÅ 2002 ref. 110, 106, 564, 565
RÅ 2002 ref. 112, 308
RÅ 2002 ref. 113, 146
RÅ 2002 not. 174, 378, 501, 519
RÅ 2002 not. 175, 378
RÅ 2002 not. 200, 367
RÅ 2002 ref., 347
RÅ 2003 ref. 5, 615
RÅ 2003 ref. 21, 621
RÅ 2003 ref. 24, 704
RÅ 2003 ref. 29, 79
RÅ 2003 ref. 32, 740
RÅ 2003 ref. 39, 146

RR 1997 2517-2518/1995, 458
RR 1997 4857-4859-1994, 111
RR 1999 1035, 3572, 3618-1997, 420
RR 2001 4553-2000, 141
RR 2002 3454-2001, 132
RR 2002 7735-2000, 157
RR 2002 7778-2000, 157
RR 2002 8320-1999, 308
RR 2003 349-2002, 111
RR 2003 470-471-2002, 329
RR 2003 476-2002, 780
RR 2003 1438-2001, 361
RR 2003 1985-2003, 315
RR 2003 2012-2000, 367
RR 2003 3471-2002, 786
RR 2003 3492-2001, 785
RR 2003 3762-2001, 103
RR 2003 4485-2002, 312, 725
RR 2003 4713-2002, 375
RR 2003 4959-2002, 131
RR 2003 5917-2002, 717
RR 2003 7423-2001, 375
RR 2003 7900-1999, 785

Sakregister

A

A conto, 63, 425, 431, 453
Ackord, 323, 846
Ackordsförlust, 847
Ackordskontroll, 466
Ackordsvinst, 847
Ackvisition, 721
ADB-program, 25, 239
ADB-tjänst, 281
Administrationstjänster, 790
Administrativa tjänster, 111
Affärsdrivande verk, 127
A-kassa, 111
Aktie, 66, 782
Aktiebolag
– nybildning, 139
Aktiv förädling, 28, 300
Aktivitet
– syfte, 645
Aktivitetsbidrag, 318
Akupunktur, 614
Akvarier, 711
Alkoholterapeut, 633
Alkoholtest, 614
Allmän handling, 688
Allmän nyhetstidning, 347, 717
Allmänna advokatbyråer, 803
Allmänna handlingar, 129
Allmännyttig ideell förening, 117, 133, 134
– yrkesmässig verksamhet, 714
Almanacka
– flerårs, 347
– medlemsblad, 717
– vägg, 347, 717
Alternativvård, 617
Ambulans, 617
Ambulanstransport, 353
Ambulerande vård, 621, 629
Amsterdamfördraget, 46
Analystjänst, 271, 612
Analystjänst/rådgivning, 280
Andrahandsverk, 681, 685
Animatörer, 698
Anmälningsskyldigheten, 52
Annan jämförlig social omsorg, 628
Annan känneteckensrätt, 689
Annonsbidrag, 318
Annonsblad, 714
Annonsering, 76, 721
Ansiktslyftning, 614
Anslag, 623
Anslutningsfördraget, 665
Anslutningstransporter, 753
Ansökan, 824
– återbetalning, 391, 820, 824, 834
Ansökningsavgift, 129
Antikviteter, 89, 763
– handel med, 757
Anvisningsprovision, 292
Arbete på vara
– analys, 271
– arbetsbeting, 270
– betäckningstjänster, 271
– skattskyldighet, 269
– språngavgift, 271
– tryckeri, 271
– utomlands, 269
– veterinärtjänst, 271
Arbetsbeting
– arbete på vara, 270
– beskattningsland, 273, 274
– definition, 25
– omsättning av tjänst, 95
Arbetskraft, 66, 282, 611
Arkeologiska undersökningar, 130
Arkeologiska utgrävningar, 130
Arkivverksamhet, 674
Arrende, 68
Artistbolag, 668
Assistansersättning, 626, 628
Attributör, 699
Auktion, 62, 63, 214
– bokslutsmetod, 429
– faktureringsmetod, 428
Aula, 480

Avbeställningsskydd, 744
Avbetalningsköp med äganderättsförbehåll, 432
Avbetalningsränta, 310
Avbokningsavgift, 744
Avbytarverksamhet, 122
Avdragsbegränsning
– bidrag eller stöd från det allmänna, 705
Avdragsbegränsning inom kulturområdet, 381
Avdragsförbud, 374
– personbil, 374
– representationskostnader, 379
– stadigvarande bostad, 374
Avdragsrätt, 355
– avgift till arbetsgivarorganisation, 366
– bensin, 387
– bidrag, 379
– blandad verksamhet, 444
– definition, 25
– delägare i samfällighet, 368
– EG-försäljning, 184
– EG-rätt, 357
– EU-bidrag, 380
– faktura utställd på en anställd, 387
– fastighet som i byggnadsrörelse uppförts i egen regi, 371, 425, 465, 472, 520
– finansieringsföretag, 372
– för utländsk leverantörs räkning, 368
– förvärv av dotterbolag, 360
– GIF, 185
– god tro, 388
– införselmoms, 434
– inregistrering på börsen, 361
– jämkning, 355
– koncern, 370
– kost åt personal, 372, 728
– kundförlust, 382
– köp av fastighet, 370
– myndighetsutövning, 367
– organisationskostnader, 360
– personalstiftelse, 358
– personstiftelse, 358
– privat bruk, 105, 109, 358, 364, 387, 483, 500, 586, 594
– reseföretag, 750
– reservregeln, 185, 222
– slussningsregel, 370
– stat, kommun, 400
– tidpunkt för inträde, 419
– tur- och returresa, 213
– underlag, 386
– utlägg, 387
– verksamhetsöverlåtelse, 366
– vid importörs konkurs, 434
– vid skada, 372
– övertagen investeringsvara, 386
Avdragsrättens inträde
– elektroniskt faktura, 421
Avlämnande, 59, 95
– i ML:s mening, 169
– KöpL, 60, 169
– transportör, 60, 61
Avrundning, 414
Avskiljbara tjänster, 756
Avträdesersättning, 483, 805
Avverkningsrätt, 64, 111, 484
– avdragsrätt, 433
– redovisningsskyldighet, 433

B

Bank- och finansieringstjänster, 67, 69, 396, 777
Bankens tjänster, 779
Bankfack, 491, 780
Bareboatbefraktning, 607
Barnomsorg, 626, 627
Bartering, 91
Bearbetning
– arkiv, 674
– jordbruksinventarier, 107
– omsättningsland, 195
– uppdragsverksamhet, 674
– verk, 685, 686, 693
Bed & breakfast, 487
Begagnade varor, 757
– anteckningar vid handel, 417

– definition, 51
– guld, silver, platina, 762
– kundförlust, 769
– motorfordon, 766
– ny funktion, 760
– ridhäst, 761
– undantag från skatteplikt, 89
– undantag, 762
Begravningsbyrå, 334, 591
Begravningsplats, 41, 83, 131, 334
Begravningstjänst, 315
Begravningsuppdrag, 289
Behörighet, 612, 614, 624
Bergbana, 353
Beskattningsbar händelse, 26, 176
Beskattningsland, 151, 241
– inom landet, 241, 245
– territoriella avgränsningar, 153
– tjänster, 241
– utomlands, 152, 153, 245
– varor, 151
Beskattningsmyndighet, 813
– vid import, 173
Beskattningsordningen, 199
Beskattningsunderlag, 303
– avtal om, 317
– begagnade varor, 763
– beräkning av, 303
– bestämmelseort, 175
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 316
– byggtjänst, 316
– byten, 327
– definition, 26
– deklaration, 52
– egenregiproduktion, 446
– elcertifikat, 314
– ersättning, 304
– försändelsekostnad, 307
– import, 175, 327
– konstnär, 57
– kost åt personal, 730
– kredit- eller betalkort, 303
– kundförluster, 321
– lager, 810, 814
– leveranskostnad, 307
– marginalmetoden, 735
– rabatt, 317
– resetjänst, 735, 743
– räntefri kredit, 307
– uppdelning, 313
– uthyrning av verksamhetslokal, 508
– vid EG-förvärv, 326
– vid försäljning, 304
– vid uttag, 310
– vinstmarginalbeskattning, 763
– växlingsvinster, 329
Beskattningsår, 26
Beskickning, 88, 202
Beskrivande verk, 683
Beställare i konkurs, 451
Betalningsförmedling, 777, 778
Betal-TV, 283
Betäckningstjänst, 267, 271, 301
Biblioteksersättning, 100
Biblioteksverksamhet, 350, 672
– program och kataloger, 673
Bidrag, 304
– direkt kopplat till priset, 305
– EU:s strukturfond, 98
– från kommun, 98
– interregional persontrafik, 102
– persontrafik, 306
Bidragsfinansierad verksamhet, 97, 379
Bikostnad, 244
Bikostnader, 175, 303
Bil, 583
Bildkonstverk, 696
Bildproducent, 698
Bilförmån
– beskattningsunderlag, 312
– drivmedel, 589, 594
– ringa värde, 585
Bilhandel, 591
Biljett, 66
Bilreparationstjänst, 300, 601
– aktiv förädling, 601
Bilskrotning, 601
Biluthyrning, 591
Bilåterförsäljare, 847

Biograf, 350, 702
Biståndsbeslut, 631
Blandad verksamhet, 382, 513, 519
Blod, 80
Blodplasma, 80
Bok, 42
Bokföring, 385
– blandad verksamhet, 383
– löpande år, 420
Bokföringsskyldig, 419
Bokslut, 420, 428, 451
– brytdag, 420
Bokslutsföretag, 419
Bokslutsmetod
– auktion, 429
– bokföringens uppläggning, 428
– efter ansökan, 428
– redovisning av ingående moms, 429
– redovisning av utgående moms, 428
Bolagsform, 130, 643, 667
Bonus, 320, 382, 841
Boservice, 631, 727
Bostad, 115
Bostadsanpassningsbidrag, 379, 630
Bostadsrätt, 68, 501
Bro, 301, 492
Brobyggen, 683
Bruk ombord, 165, 180, 212
Brukskonst, 697
Bruttolöneavdrag, 364
Brytdag, 420
Buss, 583
Bussföretag, 741
– färjetransport, 741
Byggentreprenad
– beställare i konkurs, 842
– entreprenör i konkurs, 843
Byggnad, 439, 683
Byggnads- och anläggningsentreprenad
– beskattningsunderlag, 446
– byte av beställare, 451
– definition, 445
– exempel, 472
– huvuddel eller etapp, 454
– indexreglering, 454
– konkurs och överlåtelse, 451
– redovisningsskyldighet, 451
– utomstående, 445
– överlåtelse, 451
Byggnadsdetalj, 683
Byggnadsentreprenad, 316
Byggnadsföretag, 431
– a conto, 431
– handling vid försäljning, 415
– redovisningsskyldighet, 431
– ändrade användning av fastighet som uppförts i egen regi, 466, 843
Byggnadskonst, 683, 695, 696
Byggnadsrörelse
– egen regi, 444
– utåtriktad verksamhet, 444
Byggnadstillbehör, 440
– reservdel/dubblett, 441
– stadigvarande bruk, 440
– tillfällig bortmontering, 441
– typisk inredningsdetalj, 441
– ändamålsgemenskap, 441
Byggnadsverksamhet, 313, 437
– ackordskontroll, 466
– beskattningsunderlag vid egenregi, 459
– beställare i konkurs, 451
– byggtjänst, 444
– egen regi eller entreprenad, 456
– egen regi, 444
– entreprenat åt utomstående, 445
– exempel, 472
– fastighetstillbehör, 439
– fördelning av ersättning, 446
– förskott och a conton, 449
– kunna tas i bruk, 464
– löpande räkning, 449
– med egen fastighetsförvaltning, 459
– nedlagda kostnader, 460
– ränta, 462
– skadestånd och vite, 447
– skatt- och redovisningsskyldighetens inträde, 464
– skattskyldighetens inträde, 448

– slutbesiktning eller motsvarande, 449
– slutbesiktning, 450
– slutredovisning av en entreprenad, 453
– tredimensionell fastighetsindelning, 438
– uttagsbeskattning, 457
– utåtriktad verksamhet, 444
– vinsningshus, 458
– överlåtelse av entreprenad, 451
Byggnadsverksamhet,
Byggtjänst
– definition, 444
– sammanfattning, 283
Byte, 91, 94, 304, 327
– tjänst, 95
– vara, 94
Båt, 480
– iläggning, 480
– mark för uppläggning, 480
– tillhandahållande av vagga och täckning, 480
– upptagning, 480
Båtplats, 490
– fritidsbåtar, 491
Bär, 341
Böcker, 337, 343, 712
– almanackor, 346
– anteckningsböcker, 346
– babyalbum, 347
– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn, 346
– byte, 328
– böcker, broschyrer, häften, 346
– flygfotografier, 346
– kartmotiv i prydnadssyfte, 346
– kartor i relief, 346
– kartor, 346
– kompisböcker, 347
– leksaksböcker, 346
– musiknoter, 346
– skolkalendrar, 347
– tidningar och tidskrifter, 346
– tryckta kort, 346

C

Campingplats, 484
Campingverksamhet, 484
CD-skiva, 239, 349
Central värdepappersförvarare, 784
Certepartiavtal, 607
Cirkus, 350, 381, 702, 705
Completion bonds, 791
Corporate finance-tjänster, 782
Courtage, 782
Courtagedelning, 785

D

Dagcenter, 627
Daghem, 627
Dagstidningar, 343
Danstillställning, 702
Databaser, 239
Datorprogram, 683, 693
Datorutrustning, 364
Delbetalning, 218
Delfinarier, 711
Delleverans, 189
Delningsprincipen, 313, 344
Dentalteknisk produkt, 624, 625
Destinationsprincipen, 26, 50, 152, 176
Detektivarbete, 281
Digitaliserad, 25
Digitaliserade produkter, 344
Diplomat, 202, 817
Direkt effekt, 49
Direktiv, 48, 49
Dirigent, 665
Diskontering
– fordran, 426
Distansförsäljning, 26, 210, 215, 227, 236, 774
– från annat EG-land till Sverige, 155
– från Sverige, 210
– frigräns, 156
– omsättningströskel, 156, 210
– postorder, 155
Distansköp, 60, 170
Distansundervisning, 277, 638
Diverse tjänster, 277

– inom landet, 278
– utomlands, 279
Djur, 341, 492, 710, 761
– mark eller byggnad, 492
Djurmedicin, 79
Djurpark, 354, 675, 702, 705, 710
– begreppet, 710
– program och kataloger, 711
Dokumentation, 188, 210, 215
– intyg, 188
Domännamn, 694
Dotterbolag, 244, 370
– försäljning, 361
– förvärv, 360
Dricks, 724
Drickspengar, 95
Driftbidrag, 97, 372
Droit de suite, 306, 339, 692
– auktionsföretag, 306
– upphovsman, 306
Dröjsmålsränta, 310
Dödsbo, 146

E

EEIG, 26
EG, 27, 45
EG:s sjätte direktiv, 46
EG-domstolen, 47, 49
Egen regi
– beskttningsunderlaget, 459
– byggnadsverksamhet, 456
– etapp, 465
– konkurs, 465
– kunna tas i bruk, 464
– ny- till- eller ombyggnad, 464
– redovisningsskyldighens inträde, 464
Egenproducerad deltjänst, 742, 746, 748, 752
EG-handel
– beskattningsbar händelse, 176
– destinationsprincipen, 176
– förvärv, 176
– omsättning, 176
– omsättningsland, 178
– ursprungsprincipen, 176
EG-konform, 49
EG-land, 27
EG-rätt, 48
– primär, 48
– sekundär, 48
EG-transport, 27
Ekonomisk aktivitet, 394
Ekonomisk verksamhet, 114
Elektronisk faktura, 405
– lagring, 406
– samlad överföring, 406
Elektronisk handel, 238, 242
Elektronisk handelsplats (börs), 784
Elektronisk tjänst, 277, 834
– definition, 27
– återbetalningsrätt, 392
Elektroniskt kommunikationsnät, 278
Elevhem
– avdragsrätt, 377
Energi
– anläggningsavgift, 104
– avkopplings- och återkopplingsavgift, 104
– engångsavgift, 104
– kvotplikt, 104
– påminnelse- och inkassoavgift, 104
– tilläggsavgift, 104
– transiteringsavgift, 104
Enkelt bolag, 52, 82, 143
Enmansredovisning
– enkelt bolag, 143
– partrederi, 143
Entreprenör/Subvention till entreprenör, 730
Erotiska telefonmeddelanden, 668
Ersättning, 27, 304
Etableringsställe, 828
EU, 27, 45
EU-bidrag
– ytterligare uppgifter, 410
Euratom, 46
Euro, 413
– redovisningsvaluta, 413
Europaparlamentet, 47

Europeisk ekonomisk intressegruppering, 52, 53
Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG), 46
Europeiska gemenskapen (EG), 46
Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKGS), 46
Exekutiv auktion, 147, 417, 840
Export, 160
– bil, 596
– definition, 27
– definition, 152
– enhetsdokument (ED 3), 161, 162
– exportbegreppet, 160
– exportbutik, 167
– exportverksamhet, 160
– hjälpsändningar, 162
– lager, 810, 812
– leverans för bruk ombord, 166
– leverans till fiskefartyg, 166
– leverans utom EG, 161
– omsättning, 161
– omsättningsland, 245
– personbil, 168
– speditör, 161
– tillfällig registrering av personbil, 42
– trävaror, 161
– turister, 163
– utländsk företagare, 162
– vinstmarginalbeskattning, 772
– återbetalning, 398
Export av vara
– direkt utförsel, 161
– luftfartyg, 165
– omsättning inom landet, 153
– till fartyg, 165
Exportbutik, 165, 167
Exportvagnförteckning, 599
Extern transitering, 194

F

Fackförbund, 111
– kanslisamverkan, 84
Factoring, 780
Faderskapsutredning, 616
Faktiska kostnader, 743
Faktura, 174, 205, 401
– a conto, 404
– auktion, 416
– bokföring, 453
– datum för leverans, 409
– definition, 402
– differenzbesteuerung, 772
– ej skatteplikt, 75
– elektronis, 405
– förenklad, 411
– förskott, 404
– guld, 74
– handling, 402, 415
– hänvisning, 410
– innehåll, 406
– investeringsguld, 74
– jämförlig handling, 402
– kommissionärsföretag, 405
– konkurs, 416
– köparens godkännande, 405
– köparens registreringsnummer, 408
– löpnummer, 407
– margin scheme, 772
– mervärdesskattegrupp, 405
– mindre belopp, 411
– momsbelopp, 410
– momsfri omsättning, 403
– namn och adress, 408
– olika skattesatser, 410
– omvänd skattskyldighet, 74
– privatperson, 402
– rabatt, 410
– resetjänst, 755
– retroaktivt avdrag, 28, 321, 386, 420
– samlingsfaktura, 410
– second-hand goods, 772
– säljarens registreringsnummer, 408
– uppgift, 205, 207
– utlägg, 446
– öresavrundning, 414
Fakturakrav, 74
Fakturamottagaren, 331

Fakturans innehåll
– följesedlar, 418
Fakturering, 401
– överlåten jämkning, 416, 774
Faktureringsdirektiv, 401
Faktureringsmetod
– auktion, 428
– bokföringens uppläggning, 427
– redovisning av ingående moms, 428
– redovisning av utgående moms, 427
Faktureringsskyldighet, 28, 401
– auktionsförsäljning, 416
– konkurs, 416
– pant, 417
– säljare, 401
Fallrätt, 476
Familjevårdshem, 627
Farledsavgift, 606
Fartyg, 603
– bemannat fartyg, 606
– bogsering eller bärgning, 604
– för livräddning, 610
– förmedling, 608
– försäljning, 604
– i utrikes trafik, 165
– leverans till, 180, 212
– linjefart/styckegodstrafik, 606
– tjänst på, 299
– undantag från skatteplikt, 77
– undersökningsplikt, 608
– uthyrning, 290, 606
– uttagsbeskattning, 609
Fartygsanmälan, 165
Fartygstillbehör, 77, 605
Fast etableringsställe, 160, 287, 290, 828
Fastighet, 65
Fastighetsbegrepp
– definition, 442
– exempel, 902
– inskränkning, 443
– sammanfattning, 443
– utvidgning, 442
– verksamhetstillbehör, 442
Fastighetsförvaltning, 459, 466
– egen regi, 466
– exempel, 472
– komplementärs förvaltning, 467
– lönekostnad 150 000 kr, 469
– metod I, 471
– metod II, 472
– redovisningsskyldighetens inträde, 468
– SABO rekommendationen, 471
– visningshus, 458
Fastighetsskötsel, 466
Fastighetstillbehör, 439
– annan anläggning, 440
– byggnad/stängsel, 439
– ledning, 440
– stadigvarande bruk, 439
Fastighetstjänst, 248
– arkitekttjänst, 251
– direkt anknytning, 248
– ej direkt anknytning, 249
– ersättning till hyresgäst, 478
– ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet, 478
– garantireparation, 301
– hotelltjänst, 255
– inom landet, 249
– skogsavverkning, 256
– uthyrning, 256
– utländsk byggare, 252
– utomlands, 249
Fastighetsupplåtelse, 68, 476
– arenabolags upplåtelse, 481
– bensinbolags upplåtelse, 481
– beskattningsunderlag, 477
– bostäder ombord på fartyg, 478
– el, 476
– franchising, 482
– för fartyg och luftfartyg, 490
– gas, 476
– gränsdragning, 477
– huvudsakligt tillhandahållande, 477
– i kombination, 481
– klart åtskilda prestationer, 477
– nyttjanderätt, 476
– nätutrustning, 476

– privat nyttjande, 479
– reklam, 492
– underordnat led, 477, 482
– uppdelas efter skälig grund, 477
– uppställning av automat, 479
– vatten, 476
– värme, 476
– åtskilda prestationer, 477
Fastighetsägare, 500
Fastighetsöverlåtelse, 475
Fel adressat i faktura, 409
Felaktigt namn, 331, 386
Felparkeringsavgift, 489
Feriekurser, 488
Festival, 482, 704
Festvåning, 480
Fiktiv skatt, 168, 757
Filial, 160, 191, 244
Film, 709
Film- och TV-produktion, 698
Filmfotograf, 698
Filmstöd, 100
Filmverk, 695
Finansbolag, 396
Finansiella tjänster, 777
– till privatpersoner, 396
Finansiellt tillskott, 847
Finansieringsföretag, 372
Firmarätt, 689
Fisk, 341
Fiske
– fiskefartyg, 166
– fiskekort, 484
– fiskeredskap, 166, 605
– fiskodlare, 341
Fiskelag, 144
Flerledsskatt, 51
Flerårsalmanacka med aforismer, 347
Flipperspel, 81, 143
Flodsprutor, 603
Flygbränsle, 80, 605
Flygplan, 604
Flygplats, 490
Flygutbildning, 640, 647
Flyktingförläggning, 487
Flytdockor, 603
Folkbildningsverksamhet, 678
Folketshus- och folketsparkförening, 134
Fondbolag, 786
Fondbytesfullmakt, 791
Fondförsäkring, 791
Fondförvaltning, 786
Fondplacering, 791
Fordon, 601
– reparation, 601
Fordonskungörelsen, 584
Fordran, 322, 420, 425, 428, 430, 432, 453, 769, 782, 838, 842
Forsfärder, 352
Forskningsbidrag, 100
Fotograf, 125
Fotografier, 695, 697
Fotvård, 36, 612, 617
Fraktfritt, 170
Fraktförare, 161
Frakthandling, 195
Framföranderätt, 681
Framställare, 719
Framställning, 76, 719
– kringtjänst, 719
– kringtjänster, 76
– lay-out, 719
– periodisk publikation, 719
– tryckning, 719
Franchising, 317, 482, 543
Frigräns, 156, 183, 207, 227
Frikraft, 476
– avlösning med engångsbelopp, 476
Frilager, 811
Frimärken, 78, 763
Friskvård, 612, 619
Fristående grupper, 84
Frisörstol, 545
Fritidsanläggning, 487
Frivillig skattskyldighet
– investeringsguld, 71
– konstnär, 57, 664
– uthyrning av fastighet, 39, 41, 495
– uthyrning av fastighet, kommun, kommunalförbund, 484, 493
Frivillig skattskyldighet för konstnärer, 57

Frivilligt inträde, 208, 210, 770
– förvärvströskeln, 208
– omsättningströskeln, 210
Frivilligt registrerad, 220
Frizon, 811
Frukt, 341
F-skattsedel, 122
Funktionshindrad
– stöd och service till, 626
Funktionshindrade, 470
Fyrhjuling, 585
Fyrpartshandel, 199, 226
– avdragsrätt, 199
– reservregeln, 199
– svensk säljare, 199
Färdtjänst, 629, 633
Förarhytt
– separat karosseri, 584
Fördelningsgrund, 383
Fördragen, 46
Föredragshållare, 665, 669
Förenklad faktura, 411
– begränsningar, 412
– innehåll, 411
Förenta Nationerna, 823
Företagsbostäder, 378
Företagshälsovård, 623
Företagsrekonstruktion, 846
Företagsöverlåtelse, 783
Författare, 122
Förhandsavgörande, 47, 49
Förlust av kontanta medel, 94
Förlust, 432
Förmedling
– aktie, 782
– aktier och andelar i fastighetsägande bolag, 783
– aktier, börsintrod. nyemission, 782
– av räntebärande instrument, 784
– av tjänst, 294
– av vara, 293
– betalning, 778
– fastighet, 778
– fondandel, 785
– förmedlingsförhållande, 485
– förmedlingsprovision, 485
– i annans namn, 292, 416
– i eget namn, 146, 292, 416
– kommission, 235
– konstverk, 664
– lån, 779
– låneansökan, 778
– obligation, 785
– produktionsbolag, 666
– resetjänst, 293
– vara, 235, 833
– värdepapper, 782
Förmånsrätt, 515
Förordning, 48
Förseningsavgift, 97
– videofilm, 97
Förskingring, 94
Förskott, 63, 159, 217, 425, 431, 512
Första- och andrahandshyresgäst
– första- och andrahandshyresgäst, 502
Försäkring, 94, 372, 787
– annan förmedlare, 789
– försäkringsmäklare, 789
– försäkringstjänst, 787, 789, 796
– omsättning av varor, 796
– telefonförsäljning, 791
– återförsäkringar, 69
Försäkringsbolags verksamhet, 788
Försäkringsförmedling, 789
Försäkringsmäklare, 282
Försäkringstjänst, 69, 282, 787
Förvaltning, 785
– av värdepappersfonder, 786
– kapital, 785
– lånerevers, 779
Förvaltningsarvode från kommanditbolag, 96
Förvaring, 477
Förvaringsbox, 491
Förvärvsbeskattning
– beskattningsland, 182, 216
– definition, 28
– nytt transportmedel, 219
– punktskattepliktig vara, 219
– tröskelvärde, 207

– överföring, 234
Förvärvströskel, 28, 59, 183, 207, 227
Förvärvsverksamhet, 111
Förädling, 28

G

Galoppsport, 653
Garage- och parkeringsplats, 486
Garantiprovision, 782
Garantireparation, 301
Garantiåtaganden, 181
Garderobsavgifter, 486
Gatumark, 481
Gemensam avgift, 711
Gemensamhetsanläggning, 148
Gemensamma förvärv, 383
Gemenskapsinternt förvärv, 28, 59, 88
– förvärv, 182
– överföring, 184
Gemenskapsvara, 807
Generaldirektorat, 47
Glasögon, 621
Glasögonoptiker, 621
Gobelänger, 683
God redovisningssed, 419, 421
– omperiodisering, 422
Godkänd intygsgivare, 164
Golfbana, 650
Grafik, 683
Grafisk formgivning, 693
Graviditetstest, 622
Gravskötsel, 83, 131
Gravöppning, 83, 131, 334
Grotta, 677
Gruppbostäder, 629
Grupphuvudman, 52
Gruppregistrering, 40, 148
Gränsdragningsproblem, 643
Guidning, 354, 711
Guld
– begagnade varor, 762
– fakturakrav, 74
– investeringsguld, 58, 69
– omvänd skattskyldighet, 71
– till Riksbanken, 83, 396
– återföring, 399
Guldmynt, 70
Gåva, 308
Gåvor av personalvårdskaraktär, 363
Gästforskarbostäder, 487
Gästhamn, 339, 491
Gästhamnsavgifter, 486

H

Hamn, 480, 490
– upplåtelse av, 480
Hamnutrustning, 491
– industritillbehör, 491
– lyftkranar, 491
Handelsagent, 124
Handelsbolag, 140
Handelsresande, 124
Handling, 128
– förvärv av fastighet, 415
– retroaktiv avdragsrätt, 415
Hangar, 490
Helikopter, 604
Hem för vård eller boende, 619, 626
Hemdatorer, 364
– kommuner, 364
– statliga myndigheter, 364
Hemförsäljare, 123
Hemhjälp, 631
Hemtagare, 433
Hemtjänst, 363, 629, 631
Herrgård, 676
Hjälpmedel, 441, 618, 623, 648
Hjälporganisation
– ansökan, 394
– utländsk beskickning, 394
Hjälporganisationer, 823
Hobbyverksamhet, 119, 125
Homeopatiska preparat, 340
Hotell- och campingverksamhet, 338
Hotellagen, 485
Hotellcheckar, 338
Hotellrörelse, 484
– festvåning, 485
– konferensrum, 485
– lokaler för roulett och andra spel, 485

– uppackningsrum, 485
Hotelltjänst
– bad och bastu, 486
– bed & breakfast, 487
– betal-TV, 486
– frukost, 486
– förtäring, 486
– minibar, 486
– parkeringsplats, 486
– rumsuthyrning, 486
– telefax, 486
– telefon, 486
– tvätt, 486
Hundspannsåkning, 352
Husvagn, 480
– uppställning, 480
Huvudkontor, 160, 244
Huvudsakliga tjänsten, 787
Huvudsaklighetsbedömning, 314
Huvudsaklighetsprincipen, 344
HVB-hem, 628
Hyra, 63, 92, 96, 316, 374, 377, 425, 475, 543
Hyresavi, 418
Hyreslagen, 476, 477
Hyresrätt, 68
Hälsohem, 487, 619
Hälsokostpreparat, 340
Hälsoundersökningar, 623
Hälsovård, 612
Hämtningsköp, 60, 170, 215
Hästar, 111
Hästsport, 653

I

Icke-gemenskapsvara, 811
ICOM, 675
Ideell förening, 117, 133
Identifieringsnummer, 28
Identitetskontroll, 75
Idrott, 492, 643
– flygutbildning, 647
– korttidsuthyrning för andra ändamål, 650
– korttidsuthytning för idrott, 649
– kost och logi, 648
– lokal, 649
– omedelbart samband, 648
– prispengar, 646
– resor, 648
– undantag, 76
– uthyrning, 648
– uthyrning för längre tid, 650
Idrottsanläggning, 650
Idrottsevenemang, 643
Idrottsförening, 135, 136
Idrottslokal, 492
Idrottsområdet, 351
Idrottsutbildning, 640, 646
Immateriella rättigheter, 680
Import, 28, 152, 154, 173, 192, 228, 233, 327, 433
– annan bestämmelseort, 175
– avdragsrätt, 433
– beskattningsunderlag, 175
– bestämmelseort, 327
– deklarations- och betalningsskyldig, 174
– enhetsdokument (ED), 174
– fordon, 175
– första bestämmelseort, 175
– konstverk, 340
– omsättningsland, 42
– redovisningsskyldighet, 433
– skattefrihet, 87
– temporär, 174
– tulldeklaration, 174
– tullklarering, 174
– tullverket, 173
– vara, 174
– via annat EG-land, 228
– vidareomsättning, 233
Importmoms, 50, 176, 369, 434, 832
Incitamentsprogram, 783
INCOTERMS, 61, 169, 172, 187, 875
Individuell behovsprövning, 626, 629
Individuell visningsersättning, 690
Industriellt rättsskydd, 689
Industritillbehör, 441

Information, 101, 276, 281, 350, 674, 693, 711, 714, 784
Informationsfilm, 698
Informationstjänst, 285
Informatör, 665
Införsel, 152
Införselmoms, 434
Ingående moms
– definition, 355
Inkassoavgift, 309
Inkassotjänst, 286, 782
Inkomstbeskattning, 356
Inlåning, 777
Inre marknad, 46, 50
Installation, 154, 211, 234, 249, 269
Institution, 207, 227
Institutionell vård, 619
Intern transitering, 195, 221
Interna tjänster, 85
Internationell organisation, 88, 202
Internationellt vatten, 157
Internatskola, 487, 641
Internet, 283
Intervjuinspelning, 699
Intrastat, 29
Intyg, 86, 162, 164, 188, 203, 245, 818, 820, 822
Intygsmoms, 356, 539
Investeringsguld, 69
– byte, 74
– fakturakrav, 74
– guldmynt, 70
– omvänd skattskyldighet, 56
– skattskyldighet, 58
Investeringsvara, 41, 386, 510, 528, 539, 549, 568
– fastighet, 550
– yttre anläggning, 552
Isbrytare, 603
IT-utbildning, 639

J

Jack Vegas, 82, 143
Jordbruksarrende, 483
Journalister, 122
Jultidningar, 123
Juristtjänst, 280, 284
Jämförlig handling
– byggnadsarbete i egen regi, 844
– byggnadsentreprenad, 842
– byggnadsentreprenör i konkurs, 843
– kundförlust, 842
– kvarstad, 840
Jämkning, 547, 709
– av överlåtaren utfärdad handling, 567
– avdrag, 570
– fastighet, 570
– fastighetsöverlåtelser, 564
– handling, 567
– investeringsvara, 37, 107, 549, 595, 796
– jämkningsbelopp, 561
– konkurs, 566, 845
– korrigeringstid, 558
– lokalvis, 561
– redovisning, 570
– verksamhetslokal, 505, 516, 525, 539
– verksamhetsöverlåtelser, 563

K

Kalkylränta, 309
Kanslitjänster, 111
Kapitalförvaltare, 114
Kapitalförvaltningsuppdrag, 785
Karantänsveterinär, 130
Karosserikoder, 584
Kartor, 692
Kassarabatt, 412
Kassettidning, 348, 713
Katalog, 77, 347, 678, 721
Kedjetransaktioner, 807
Klassrum, 480
Kombinerade tillhandahållanden, 345
Kommanditbolag, 141
Kommentatorstjänster, 700, 701
Kommissionen, 47
Kommissionsförsäljning, 235
Kommissionär, 146, 760
Kommittent, 146

Kommun, 116, 127
Kommunalförbund, 116
Kommunägt fastighetsbolag, 502
Kompendier till de studerande, 641
Kompensation för fordran i konkurs, 792
Kompositörer, 123
Koncern, 140, 370
Koncerntjänster, 283, 288
Konduktiv pedagogik, 615
Konferensgård, 487
Konferenslokal, 480
Konferensresa, 737
Konfirmationsundervisning, 488
Konkurrensneutralitet, 127
Konkurs, 837
– avdragsrätt, 430
– avdragsrättens inträde, 838
– avverkningsrätt, 845
– beställare i konkurs, 455, 842
– beställare, 451
– bonus, efterhandsrabatter m.m., 841
– förvaltararvode, 431
– jämkning, 566, 571, 581
– redovisningsskyldighet, 430
– rättsverkningar, 837
– uthyrning av verksamhetslokal, 845
– utmätt gods, 840
– äganderättsförbehåll, 839
– överlåtelse av verksamhet, 841
Konkursbo, 145, 431, 503, 581, 837
Konkursförvaltararvode, 846
Konserter, 350, 702
– avdragsbegränsning, 705
Konserthus, 480
Konsortium, 144
– enkelt bolag, 144
Konstgalleri, 339
Konsthandel, 339, 770
– frivilligt inträde, 772
Konstnär, 57
– framförande, 665
– individuell visningsrätt, 690
– utövande, 665
Konstnärliga verk, 694
– filmverk, 683
– konstverk, 683
– musikaliska verk, 683
– sceniska verk, 683
Konstnärs framträdande
– huvudsaklighetsprincipen, 669
Konstverk, 664, 770
– bildkonstverk, 683, 696
– brukskonst, 683, 697
– byggnadskonst, 683, 696
– definition, 762
– droit de suite, 306
– handel med, 757
– skattesats, 339
– undantag från skatteplikt, 89
Konsulat, 88, 817
Konsulttjänst, 268, 280
Konsumtion ombord, 165, 181
Kontantimportör/kredithavare, 433
Kontoföring av finansiella instrument, 784
Kontokort, 418
Kontokortsrabatt
– oljebolag, 321
Kontorshotell, 480
Kontrollavgift, 489
Konvertibla skuldebrev, 361
Koreograf, 698
Korrigeringstid, 558
Kort med aforismer, 347
Korttidsuthyrning, 484
Kost åt personal, 117, 728
– 30 000 kr-gräns, *728*
– avdragsrätt, 372
– beskattningsunderlag, 729
– måltidskupong, 730
– personalvårdsförmån, 728
– representation, 733
– serveringsföretag, 730
– subventionerad, 728
– uttagsbeskattning, 729
– vårdpersonal, 730
Kostnadsersättning, 387
Kostnadsfördelning, 91, 332
Kostrådgivning, 615
Kreditförmedling, 777

Kreditnota, 317, 412, 425
Kredittillägg, 309
Kremering, 132
Kryckor, 618
Kultur, 663
– artistiska framträdanden, 275
– inom landet, 275
– konsert, 276
– prispengar, 275
– program och kataloger, 703
– skattskyldighet, 275
– stödtjänst, 276
– underhållning, 275
– utomlands, 275
– vetenskapliga konferenser, 276
Kulturbildningsverksamhet
– kultur- och musikskolor, 679
Kundfordran
– överlåtelse, 426
– överlåtelse av nedskriven, 323
Kundförlust, 321, 382, 432
– försäkring, 324
Kunskapslyftet, 637
Kuponghäften, 95
Kurs i utlandet, 740
Kursförlust, 329
Kursgård, 487
Kursmaterial, 641
Kursvinst, 329
Kvacksalverilagen, 612, 615
Kvalificerade undantag, 29, 68, 79
– återbetalning, 396
Kvarstad, 840
Kvartalsredovisning (KVR), 29
Kyrklig samfällighet, 131, 132
Kyrklig verksamhet, 131
Kyrkliga textilier
– mässhakar, korkåpor och bårtäcken, 696, 762
Kåseri, 669
Köplagen, 60
– avlämnande, 60
Körkortsutbildning, 591

L

Lager, 807
– beskattningsmyndighet, 813
– beskattningsunderlag, 814
– dokumentation, 810
– export, 810, 812
– frilager, 811
– frizon, 811
– skattefrihet, 808
– skatteupplag, 808
– skattskyldighet, 813
– skattskyldighetens inträde, 816
– tillfälligt lager, 811
– tullager, 811
– upplagshavare, 808
Lagerbolag, 782
Lagring, 288, 477
Landning, 490
Landskod, 29
Lastbil
– privat användning, 587, 594
– separat förarhytt, 583
Lease-leaseback, 96, 477
Leasingavtal, 63
Led i myndighetsutövning, 128
– ansökningsavgifter, 129
– avgifter, 130
– avskrifter, 129
– bevis, 129
– bolag, 130
– kopior, 129
– registerutdrag, 129
– tillhandahållanden av annan myndighet, 130
Led i omsorgen, 629
Led i sjukvården, 618
Led i tandvården, 625
Legitimation, 611, 620
Leverans, 169, 187, 189
Leverans inom Sverige, 192
Leverans till
– annan än privatperson, 203
– bruk ombord, 180, 212
– fartyg, 212

– luftfartyg, 212
– privatperson, 204, 215
Leveransbegreppet, 59, 172
– avlämnad, 169
Leveransvillkor, 171, 187
Litteraturstöd, 100
Litterära verk, 692
– beskrivande verk, 683
– datorprogram, 683
– kartor, 683
– skönlitterära verk, 683
Litterärt eller konstnärligt verk, 669, 682
Livsmedel, 340, 723
Livsmedelstillsatser, 340
Ljud- och bildupptagning, 709
Ljusbehandling, 615
Lokaler, 495
Lokaliseringsstöd, 97
Lokaluthyrning, 495
– el- och VA–avgifter, 334
– utlägg, 334
Lotterier, 81
Lottsedel, 66
Luft-/havsterritorium, 153
Luftballong, 353
Luftfartyg, 77, 157, 161, 180, 204, 212, 290, 299, 604
– delar, tillbehör och utrustning, 606
– delar, tillbhör, utrustning, 77
– för yrkesmässig person- eller godsbefordran, 77
– förmedling, 608
– uthyrning, 77
Läkemedel, 79, 340
Länstrafikföretag, 101
Läroböcker, 641
Läshandikapp, 349
Lösöreköp, 62

M

Maastrichtfördraget, 46
Magiker, 705
Mammografi, 614
Manusbearbetare, 698
Manusförfattare, 698
Marginalbeskattning, 757
Marina, 480
Market makertjänster, 784
Marknadsföringsbidrag, 318
Markupplåtelse
– kombination andra tjänster, 481
Massage, 617
Matchtidning, 716, 721
Medeltida evenemang, 676
Medicinsk åtgärd, 614
Medicintekniska tjänster, 615, 618
Medlemsblad, 76, 714
– almanacka, 717
– jubileumsbok, 716
– medlemsförhållande, 717
Medlemsstater, nya, 63
Mellanman, 29, 88, 198
Mervärde, 51
Mervärdesskattegrupp, 146, 148
– fakturering, 41
Metallkonto, 73
Militärfartyg, 603
Ministerrådet, 47
Minizoo, 710
Missbrukare, 627
Mjölk, 341
Modersmjölk, 80
Montering, 154, 179, 211, 233, 249, 269
Motorcykel, 583
Motorfordon, 86, 820
Museiverksamhet, 337, 350, 354, 674
Museum, 674, 678
Musik on-line, 351, 694, 709
Musiker, 665
Musikgala, 704
Musikrestaurang, 703
Musikstudio, 482
– upplåtelse av, 482
Myndighetsutövning, 116, 128, 147
Mynt, 78, 771
Målningar, 683
Måltidskupong, 730
Mångfaldiganderätt, 680
Mäklararvode, 365
Mässa/utställning, 276, 280
Mödrahälsovård, 614

Mönsterrätt, 689

N

Naturläkemedel, 340
Nicefördraget, 46
Notariatverksamhet, 779
Notarius Publicus, 131
Ny- till- eller ombyggnad, 464
Nyemission, 361
Nytt transportmedel, 88, 182, 187, 398, 596, 599, 767
– anmäla försäljningen, 206
– ansökan, 398
– beskattningsmyndighet, 219
– faktura, 205
– försäljning, 204
– förvärv, 219
– förvärvsbeskattning, 219
– näringsidkare, 219
– privatperson, 219
Näringsbidrag och statsbidrag
– avdragsrätt, 379
Näringsidkare, 29, 114, 827
Näringsverksamhet, 111, 116, 119, 125, 135
Nöjesfält, 702
Nöjesområde, 703
Nöjesparker, 702

O

Obemannad stuga, 485
Obligation, 66
Offentliga skolväsendet, 68, 635
Off-line, 238, 242
Ombud, 175, 831
Omhändertagande, 288
Omsättning, 91
– aktie, 782
– definition, 178, 187
– EG-handel, 176
– i annat EG-land, 186
– inom landet, 153
– ombord, 166, 180
– omständigheter, 98
– utom landet, 159
– vara, 92
– varuöverföring, 42
Omsättning ombord
– resa mellan EG-länder, 157
– till och från tredje land, 161
– varor som konsumeras, 158
Omsättning utom landet, 159
– a conton, 159, 244
– förskott, 159, 244
Omsättningsbegreppet, 169
Omsättningsland, 241
– fast etableringsställe, 246
– fastighet, 248
– persontransport, 257
– resetjänst, 288, 751
– stödtjänst, 256
– stödtjänst i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, 299
– tjänst, 246
– tjänst på fartyg eller luftfartyg, 299
– transporttjänst, 256
– uthyrning av fastighet, 248, 496
– uthyrning av sjöcontainrar, 299
Omsättningströskel, 210
– distansförsäljning, 156
Omvänd skattskyldighet
– definition, 29
– investeringsguld, 71
On-line, 238, 242, 283
Opera, 350, 702
Optiker, 621
Organ
– EU:s institutioner, 27, 88
– mänskliga, 80
– offentligrättsliga, 131
– publikation, 717, 718
– statliga, 127
Organisation, 817
Organisationstidskrift, 717
Originaletsningar, 683
Originallitografier, 683
Originalskulpturer, 683
Orkesterbolag, 672
Orkesterverksamhet, 666

Oäkta kommissionärsföretag, 146
Oäkta trepartshandel, 197

P

Paketförsäljning, 315
Pant, 321
Panthavare, 147
Pantsättaren, 148
Park, 704
Parkeringsavgift, 131
Parkeringsbolag, 488
Parkeringsföretag
– avdragsrätt, 489
Parkeringsplats
– bostadsrättsförening, 111
– bostadsrättsförening, 489
– gatumark, 131
– till anställda, 489
– till boende, 488, 489
– två förutsättningar, 489
– upplåtelse till andra än boende, 489
– åt anställda, 488, 500
Parkeringsverksamhet, 366, 488
– en enda verksamhet, 489
– nollavtal, 489
Partrederi, 52
Passagerartransport, 212
Passiv förädling, 28, 195, 221, 233
Patent, 62
Patenträtt, 689
Patienthotell, 622
P-böter, 489
Pelarna, 46
Periodisk publikation, 76, 713
– annons, 721
– införsel, 713
Personaltidning, 76, 714
Personalutbildning, 639
Personalvårdskostnader, 363
Personbefordran, 352, 353
Personbil, 206, 583, 593
– användning, 586
– avdragsförbud, 586
– beskattningsunderlag, 593
– bilförmån, 594
– definition, 29
– driftkostnad, 589, 593
– drivmedelsförmån, 594
– EG–handel, 596
– EG-typgodkända, 584
– export, 596, 600
– extra kostnader, 588
– extrautrustning, 589
– förarkurs, 591
– försäljning, 592
– import, 596
– korttidshyra, 589
– korttidsleasing, 587
– kostnadsersättning, 590
– köp, 588
– leasing, 374, 587, 591
– momsfri försäljning, 586
– privat användning, 312, 585, 587, 594
– redovisning, 595
– serviceavtal, 588
– tillfälligt registrerad, 596, 599
– tävling, 584
– utlägg, 590
– utländska beskickningar, 592
– uttag, 593
– uttag och privat användning, 593
– uttag och privat nyttjande, 595
Persontransport, 351, 591
Platsköp, 60, 170
Polisbåt, 603
Polisväsendets verksamhetstjänster, 128
Pontonkranar, 603
Postbefordringsföretag, 89
Postförskott, 61
Postorder, 210, 215, 236, 238, 242
Postorderförsäljning, 155
Presentkort, 66, 318, 425
Prisnedsättningar, 412
Prispengar, 275, 646, 658
Privat daghemsverksamhet, 627
Privatbostad, 111, 115
Producent, 698, 699
Producent- och programledartjänster, 699
Producentauktion, 147
Produktionsbolag, 665, 668

Produktionsutläggningar, 700
Program, 77, 347, 678, 721
Program och kataloger, 347
Programblad, 716
Programledar- och producenttjänster, 699
Programledare, 699
Programmeringstjänst, 285
Programpresentationer för TV, 701
Programproduktion, 701
Programtidning, 721
Programvara, 239, 277
Protes, 618, 625
Prov
– kontroll eller analys, 622
Provision, 123
Psykoterapeutisk behandling, 617
Punktskattepliktig vara, 155, 183, 188, 203, 219
– distansförsäljning, 204
– försäljning, 203
– förvärvsbeskattning, 203
– juridisk person, 220
– köp, 219
– privatperson, 204, 220
Punktskrift, teckenspråk m.m., 349

Q

Qigong, 615

R

Rabatt, 317, 382
– medlemsavgift, 318
– rabattkort, 318
– rabattkupong, 95, 318
– villkorliga, 317
– åt personal, 106
Radio- och kassettidningar, talböcker, 348
Radio- och televisionssändningar, 277
Radio och TV, 77, 722
Radio- och TV-sändningar, 828
Radiotidning, 348, 713
Recept, 79, 340
Recitatör, 665
Redovisnings- och betalningsskyldigheten, 246
Redovisningskyldighet
– förskott eller a conto, 449
Redovisningsmetoder, 424
– bokslutsmetoden, 424
– faktureringsmetoden, 424
– förskott, 425
– kontantaffärer, 425
– presentkort, 425
– speciella regler, 426
– uttag, 425
Redovisningsperiod, 30, 53
Redovisningsskyldighet, 30
– avbetalningsköp, 432
– avverkningsrätt till skog, 433
– bokslutsmetoden, 218
– byggnads- eller anläggningsentreprenad, 449
– delbetalning, 218
– faktureringsmetoden, 218
– förskott och a conto, 449
– GIF, 218
– god redovisningssed, 453
– huvuddel eller etapp, 454
– hyra, 425
– indexreglering, 454
– slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, 449
– slutredovisning av en entreprenad, 453
– tidpunkt för inträde, 419
– överlåtelse av entreprenad, 451
Redovisningsvaluta, 41
Refraktionsanpassningstjänster, 621
Regissör, 698
Registrerat trossamfund, 41
Registrering, 52
Rehabilitering, 624
Reklamalster, 697
Reklambidrag, 98
Reklamtjänst, 279, 284
Rekommendation, 48
Rekreation, 612, 615, 645
Reparation, 600

Reporterfotografiuppdrag, 700
Representant, 143
Representantredovisning, 144
– skattesubjekt, 143, 503
Representation
– avdrag, 379
– i personalservering, 733
Reproduktionsrätt, 680
Researrangör, 736
Resebefraktning, 607
Resebyrå, 736, 739
– bokningsavgift, 755
– bokningstjänst, 753
– mellanhand, 739
– provision, 753
– reseservicetjänster, 755
Reseföretag, 736
– affärsmässiga ansvaret, 739
– avdragsrätt, 750
– biljettbeställning, 739
– eget resedokument, 739
– faktisk marginal, 744
– fast etableringsställe, 751
– förvärv från andra näringsidkare, 738, 741
– i eget namn, 738
– preliminär faktisk marginal, 749
– provision, 745
– resenären direkt till godo, 741, 744
– schablonmarginal, 747
– skattskyldighetens inträde, 744
– undersökningsplikt, 756
Resemoment, 737
Resenär, 737
Reservregeln
– avdragsrätt, 185, 217
– definition, 30
– fyrpartshandel, 199
– förvärvsbeskattning, 222
– transport till annat EG-land, 183
Resetjänst, 735
– arrangörsansvar, 738
– avbeställningsskydd, 744
– avbokningsavgift, 744
– beskattningsland, 256, 288
– bilpaket, 737
– charterresor, 737
– definition, 736
– faktura, 755
– flygresor, 752
– förmedling, 293, 754
– inom EG, 736
– kammarkollegiet, 738
– konferens, 737
– kryssningar, 752
– marginalbeskattning, 736
– omsättningsland, 751
– paketresor, 738
– reseförsäkring, 744
– resemoment, 737
– resenär, 737
– seat only, 740
– skattesats, 755
– språkresor, 737
– temaresor, 737
Resetjänst, nya medlemsstater, 63
Restaurangunderhållning, 702
Restaurangverksamhet, 631
Returemballage, 343
Returenheter, 97, 321
Revisionsrätten, 47
Ridlektion, 647
Ridläger, 488
Ridskolor, 653
Ridsport, 653
Riksidrottsförbundet, 644
Ringa omfattning, 672
Ringa värde, 585
Ritningar, 683
Roulettspel, 82
Royalty, 123, 690, 709
Rumsuthyrning, 484
– hotellrörelse, 486
Rundturer, 354
Rytmikskola, 645
Rådets direktiv 98/80/EG, 69
Rådets förordning EEG nr 2658/87, 343
Råvara, 341
Ränta, 309

Rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, 483
Rätt till jakt, fiske eller bete, 484
Rätt till ljud- och bildupptagning, 351
Rätt till återbetalning, 72, 83
Rättegångskostnader, 366
Rättigheter, 279
Rättighetsupplåtelsen, 669
Rättsakt, 48
Rättsmedicinsk undersökning, 614
Rättsordningen, 46
Rörelsearrende, 481, 543
Rörelsekriterier, 111, 119, 125
Rörelseliknande former, 125, 135
– fotograf, 125
– skogsarbetare, 125

S

SABO-rekommendationen, 471
Sakkunnigutlåtanden, 616
Samaktivitetsbidrag, 98, 318
Samarrangemang, 666
Samfällighet, 118, 148, 368
Samfällighetsförening, 118
Samlarföremål, 89, 675, 763, 771
– handel med, 757
Samling av keramik, 676
Samlingsfaktura, 409
Samlingsverk, 681, 687
Sammanträdesrum, 480
Samtalsterapi, 621, 632
Sceniska verk, 695
Sedlar, 78, 771
Sekundärrätt, 48
Servering, 723
– frukost, 726
– gemensam ersättning, 726
– hämtmat, 724
– lunchmat till anställda, 725
– matleveranser, 725
– restaurangverksamhet, 723
– serveringslokal, 724
– serveringsvara, 723
Serveringsavgift, 95, 307, 724
Servicehus, 629, 727
Servicehusverksamhet, 727
Servitutsrätt, 68
Sfi, 637
Sightseeing, 354
Sjukhus, 619
Sjuktransport, 353, 374, 612
– transportmedel, 617
Sjukvård, 68, 612
Sjukvårdsföretag, 611
Sjukvårdsyrke, 612, 614, 620, 623
Självfakturering, 404
Självrisk, 373
Självriskelimineringsavgift, 307
Självtjänster, 108
Sjätte direktivet, 49
Sjöbod, 491
Sjöcontainer, 290, 299, 605
Sjöterritorium, 157
Skada, 372
– personbil, 373
– skadelidande, 372
– skadevållande, 372
Skadereglering, 94, 787, 789, 796
Skadestånd, 509
Skadestånd och vite
– från beställare till entreprenör, 448
– från entreprenör till beställare, 448
– vid leveransförsening, 448
Skattedeklaration, 52, 419
– frivilligt skattskyldig, *53*
Skatteplikt, 30, 65
– undantag, 67
Skattesats, 52, 337
– normalskattesats, 337
– påläggsprocent, 337
– ändrats, 59
Skatteupplag, 162, 199, 808
Skattskyldig, 31, 56
Skattskyldighet, 55
– fartyg, 808
– VAD, 55
– VAR, 59
– VEM, 56
Skattskyldighetens inträde, 59
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 448

– egenregi, 464
– förskott och a conto, 63, 449
– GIF, 217
– patent, 62
– slutbesiktning eller motsvarande, 449
– stoppregel, 63
– tjänst, 62
– vara, 59
Skepp, 77, 190, 603
Skepp för yrkesmässigt fiske, 604
Skeppsbyggen, 683
Skeppsmäkleriverksamhet, 606
Skiljedomare, 288
Skogsarbetare, 125
Skogskonto, 64, 433
Skogsmaskin, 122
Skogsprodukter, 111
Skola
– kost och logi, 487
Skollunch, 641
Skrotningsavgift, 601
Skrotningspremie, 602
Skådespelare, 665
Skådespelarmedverkan, 670
Skönhetsvård, 612
Skönlitterära verk, 683, 692
Slot- eller spacecharter, 607
Slott, 676
Slussning, 353
Slussningsregeln, 537
Slutbesiktning och därmed jämförlig åtgärd, 450
Sluten vård, 619
Social omsorg, 68, 625
Socialtjänstförordningen, 626
Socialtjänstlagen, 40, 470, 626, 628, 631, 632
Sommarlovskoloni, 627
Sommarstuga
– båtplats ingår, 491
– korttidsupplåtelse, 491
Spannmål, 341
Speditörsfaktura, 434
Spel
– enkelt bolag, 82
Spelarrättigheter, 651
Spelautomater, 82
Sponsor, 280
Sponsorbidrag, 111
Sponsring, 97
Sportartiklar
– försäljning av, 649
Spridningsrätt, 681
Spritdrycker, 340
Språkgranskning, 687
Spårande av arvingar, 281
Stadigvarande bostad, 374, 630
Stadigvarande bruk, 497
Stall, 492
Starköl, 340
Staten, 116, 127
Stationering i Sverige, 818
Statlig tillsyn, 636
STIM-pengar, 709
Studentrum, 487
Studiecirklar, 641
Studieförbund
– kommersiell utbildning, 679
– kulturaktiviteter, 679
– studiecirklar, 679
– underentreprenör, 679
Stuguthyrningsföretag, 484
– vidareuthyrning, 485
Styrketräning, 644
Stöd från det allmänna, 706
Stöd till familjer, 633
Stödtjänster, 257
– inom EG, 265
– skattskyldig, 266
– utomlands, 266
Stöld, 94
Svenska kyrkan, 41, 117, 131
System eller program för ADB, 698
Sångare, 665
Särskild legitimation, 620
– apotekare, 620
– arbetsterapeut, 620
– barnmorska, 620
– kiropraktor, 620
– läkare, 620
– logoped, 620
– naprapat, 620

– optiker, 620
– psykolog, 620
– psykoterapeut, 620
– receptarie, 620
– röntgensjuksköterska, 620
– sjukgymnast, 620
– sjukhusfysiker, 620
– sjuksköterska, 620
– tandhygienist, 620
– tandläkare, 620
Särskilda skäl, 394
Säte för ekonomisk verksamhet, 287, 828

T

T1-proceduren, 194
T2-proceduren, 195, 221
Tandbryggor, 625
Tandtekniker, 71
Tandvård, 68, 624
Taxfree, 40, 165
Taxfreebutiker, 158
Taxfreeförsäljning, 40, 181
Taxi, 591
Teater, 350, 480, 702
Teatergrupp, 667
Teckningar, 683
Tekniker, 699
Telefonförsäljning av försäkring, 791
Telekommunikationstjänster, 278, 282, 828
Teleshopping, 210, 236
Temporär import, 174
Terminalanläggning, 493
Terminalavgifter, 89
Terrängskoter, 585
Terrarier, 711
Textil bildkonst, 683
Tidning med medföljande vara, 345
Tidningar, 337, 343
Tidningsdistribution, 124
Tillfällig möblerad bostad, 485
Tillfälligt lager, 192, 811
Tillfälligt register, 168
Tilläggsavgift för hyrfilm, 97
Timecharter, 607
Titankomponenter, 625
Tjänst, 66, 241
Tjänster hänförliga till fartyg och luftfartyg, 606
Tobaksvaror, 340
Tolk, 686
Tomtmark, 481
Tomträtt, 68
Tonsättare, 698
Torg- och marknadsplatser, 481
Trafikskolor, 591
Transitering, 194, 195
Transithall, 164
Transport av avlidna, 353, 374
Transport av passagerare, 212
Transport från Sverige, 189
Transport i skidliftar, 339
Transport till annat EG-land, 183
– reservregeln, 183
Transport till Sverige från annat EG-land, 182
– annan vara, 183
– nytt transportmedel, 182
Transport via annat EG-land, 195
Transport via tredje land, 195
Transporthandlingar, 162
Transporthjälpmedel, 298
– förmedling av, 298
– uthyrning av, 289
Transportköp, 60, 170
Transportkravet, 188
Transportmedel, 182, 204, 206
– begagnade, 206
– uthyrning av, 289
Transporttekniska skäl, 195
Transporttjänster
– befordran av brev, 257
– förmedling, 258
– inhemsk varutransport, 258
– persontransport, 257
– skattskyldighet, 258
– varutransporter inom EG, 258
Trav- och galopp, 653
– aktiebolag, 654
– andel, 656
– anmälningsavgifter, 660

– avdragsrätt, 661
– blandad verksamhet, 659
– enkelt bolag, 656
– enskild firma, 655
– entréavgifter, 660
– frikort, 660
– handelsbolag, 654
– hobbyverksamhet, 656
– insatsbelopp, 660
– kommanditbolag, 654
– prispengar, 658
– uppbyggnadsskede, 655
– utlandsägda hästar, 657
Trav- och galoppbanor, 658
Trävaror, 40
Tredje land, 27
Trepartshandel, 31, 56, 88, 184, 186, 198, 224
– mellanman med svenskt VAT-nummer, 224
– mellanman med utländskt VAT-nummer, 224
Tropikhus, 711
Trossamfund, 117, 131, 133
Trottoar, 481
Tryckeritjänst, 271, 281, 346
Trycksak, 344
Trädgårdsarkitektur, 683
Trädgårdskonst, 677
Tröskelvärde, 31, 156
Tröskelvärdet, 183, 207, 227
Tullager, 811
Tullbefrielse, 195, 221, 233
Tullklarering, 174
Tullräkningar, 434
Tulltaxan, 343
Tullverket, 51
Tunnel, 301, 492
Tur - returresa, 213
Turister, 163, 181
TV-produktion, 700
TV-program, 699
Tvätt- och servicehallar, 482

U

Undantag från skatteplikt, 67
– beskickning, 821
– diplomat, 821
– interna tjänster, 84
– internationella organisationer, 821
– motorfordon, 820
– skepp, läkemedel m.m., 189
Underentreprenör, 646
Underhandsackord, 847
Underordnade tjänster, 670
Undersökningsplikt, 767
Uppbyggnadsskede, 394
Uppdragsfakturering, 315
Uppdragsforskning, 636
Uppfinnare, 123
Uppförandeskede, 503
– avdrag, 505
– särskilda skäl, 504
Upphovsman, 339, 681, 696, 770
– frivilligt inträde, 770
Upphovsrätt, 680
– konstnärliga verk, 350
– litterära verk, 350
– upplåtelse, 690
– överlåtelse, 690
Upplagshavare, 808
Upplåning, 778
Ursprungsprincipen, 31, 50, 152
Utbildning, 276, 635
– arbetsmarknadsutbildning, 639
– erkänd utbildningsanordnare, 636
– flygutbildning, 640
– grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, 635
– idrottsutbildning, 640
– kulturskolor, 641
– kunskapslyftet, 637
– led i utbildningen, 641
– omsättningsland, 638
– personligt ändamål, 640
– ridsport, 640
– studiecirklar, 641
– studiestöd, 42, 636

– underentreprenör, 638
– uppdragsutbildning, 639
– yrkesutbildning, 637
Utgivningsbevis, 96
Uthyrning
– arbetskraft, 66, 282
– fartyg, 607
– frisörstol, 545
– fritidshus, 484
– helikopter, 608
– inspelningsstudio, 545
– lagerlokal, 477
– luftfartyg, 608
– lägenhetsuthyrning till hotellföretag, 485
– möblerade kontorsrum, 544
– möblerade lägenheter, 484
– personal, 608
– plats för varuautomat, 249
– rörelse, 543
– sjukvårdspersonal, 68, 611
– uthyrning av arbetsplatser, 544
– utländsk beskickning, 39
– verksamhetslokal, 495
Uthyrning av fastighet
– hyresavi, 418
Uthyrning av verksamhetslokal, 116, 135, 495
– avdrag, 505
– beskattningsunderlag, 508
– beskickningar, 499
– bostadsrättshavare, 499
– början, 506
– faktura, 509
– fastighetsägare, 499, 500
– felaktig debitering, 512
– franchiseavgift, 508
– handling, 509, 510
– handlingar, 525
– hyresgäst, 499
– hyresgästs avdragsrätt, 511
– hyresgästs eller bostadsrättshavares åtgärder, 528
– hyresrätt, 502
– industritillbehör, 498
– inkomsttaxeringen, 519
– internationella organisationer, 499
– intygsmoms, 525
– jämkning, 523
– kommun, 495, 499, 500
– kommunalförbund, 499
– kommunförbund, 495
– koncernföretag, 537
– konkurs, 523, 525, 539, 845
– konkursbo, 499, 503
– korrigering av avdrag för ingående moms, 522
– lagerhållning, 516
– lokal, 498
– mervärdeskattegrupp, 499, 503
– objekt, 497
– outhyrda lokaler, 520
– personer, 499
– redovisning i skattedeklaration, 536
– registrering, 503
– registrering, underrättelser, 535
– representant, 536
– retroaktivt avdrag, 509, 516, 538
– skattskyldigheten, 496
– skattskyldighetens upphörande, 519
– stadigvarande användning, 498
– staten, 499, 500
– tidpunkt för redovisning, 512
– transportköp, 536
– underrättelse, 536
– uppförandeskede, 503, 516, 520
– uthyrning på deltid, 499
– uttagsbeskattning, 508
– utträde, 540
– utvidgat reparationsbegrepp, 519
– verksamhetstillbehör, 498
– återföring av moms, 522
– övergångsbestämmelser, 538
– överlåtelse av fastighet, 521
– övertagande av fastighet, 501
– övertagande av rättighet och skyldighet att jämka, 510
Uthyrningsbegreppet

– gemenskapsrättsligt begrepp, 476
Uthyrningsstuga, 377
Utlandsverksamhet, 160
Utlåning, 350, 364, 673, 777
Utlägg, 331, 367
– advokat, 333
– anställd, 335, 446
– avdragsrätt, 367
– begravningsentreprenör, 334
– byggnads- och anläggningsentreprenad, 446
– byggnadsentreprenör, 334
– expeditionsavgift, 780
– fastighetsägare, 334
– inkassoverksamhet, 333
– patentbyrå, 334
– skeppsklarerare, 335
– speditör, 335
Utländsk beskickning, 86
– ansökan, 394
Utländsk företagare, 32, 56, 58, 88, 117, 435, 825
– ansökan, 392, 834
– begränsningar, 393
– definition, 42, 826
– fysisk person, 826
– juridisk person, 827
– minimibelopp, 393
– näringsidkare, 827
– ombud, 42, 831
– registreringsort, 832
– uppgifter i faktura, 42
– yrkesmässighet, 825
– återbetalning, 391, 750, 832
– överföring, 830
Utländsk valuta, 62, 329, 413
Utländska beskickningar, 817
Utländska upphovsmän, 687
Utrikes trafik, 180
Utrymme för reklam eller annonsering
– samtliga led, 492
Uttag, 87, 310, 312
– användande av tillgångar, 109
– användning av rörelsetillgång, 312
– av tjänster, 311
– av varor, 310
– bokföring, 108
– eget bränsle, 107
– förhyrda tillgångar, 109
– försäljning till anställda, 106
– försäljning till underpris, 106
– personbil eller motorcykel, 109
– personbil, 585
– privat användning av personbil, 109, 312
– representation, 107
– ringa värde, 109
– rörelsefrämmande ändamål, 109
– serveringstjänst, 312
– vara, 104
– varuprover, 107
– verksamhet upphör, 106
– överföring av vara, 107
Uttagsbeskattning
– byggnadsverksamhet, 313, 437
– byggtjänster, 457
– fastighetsförvaltning, 313, 437
Utövande konstnär, 665, 666

V

VA (vatten och avlopp)
– anläggningsavgift, 104
– avkopplings- och återkopplingsavgift, 104
– engångsavgifter, 104
– påminnelse- och inkassoavgift, 104
– tilläggsavgift, 104
– transiteringsavgift, 104
Vaccination, 614, 623
Valuta, 62, 413
Valutadag, 218
Valutahandel, 779
Valutakurs, 329
– växlingsvinst, 329
Vara, 65, 151
– arbete på, 267
– tjänst på vara, 267
– värdering, 267
Varumärkesrätt, 689

Varureturer, 326
Varutransport
– bareboat, 259
– bilbärgning, 259
– färjetransport, 259
– inhemsk, 261
– inom EG, 259, 261
– linjefart/styckegodstrafik, 259
– resebefraktning, 259
– resgods, 259
– skattskyldighet, 263
– slot- och spacecharter, 259
– timecharter, 259
– utomlands, 261
– VAT-nummer, 261
Varuöverföring, 830
VAT-nummer, 32, 185, 188, 206, 209, 261, 266, 268, 293
– kontroll, 188
– kontroll av, 206
Vatten från vattenverk, 340, 342
Vattenförbund, 145
Verifikation, 403
Verksamhet
– överlåtelse, 86, 429, 799
Verksamhetslokal, 495
Verksamhetstillbehör, 32, 65, 442, 483
Verkshöjd, 669, 682
Vetenskapspark, 677
Veterinärtjänst, 271, 288
Vid årets utgång
– bokslutsmetod, 429
Vidarefakturering, 91, 332
Viktminskning, 616
Vildmarksritter, 353
Vilt, 341
Vin, 340
Vinstandelar från kommanditbolag, 141
Vinstmarginalbeskattning
– avdragsrätt, 757, 772
– beskattningsunderlag, 763
– bilskrot, 766
– bokföring, 775
– EG-handel, 772
– export, 772
– faktura, 767, 772, 774
– fakturering, 774
– frivillig skattskyldighet, 770
– frivilligt, 758
– förenklad, 764
– förlust, 764, 765
– förskott, 775
– förvärv med skattedebitering, 771
– förvärvskriteriet, 759
– god tro, 773
– hävning av köp, 768
– import, 771
– inköp från privatperson, 773
– kombinationer, 765
– konstverk, 770
– motorfordon, 766
– normal, 763
– personbil i utlandet, 597
– postorder, 774
– privatleasing, 767
– registreringsbeviset, 767
– reparation, 768
– räkenskaper, 775
– skattesats, 764
– skattskyldighetens inträde, 774
– skrotpremie, 768
– underskott, 765
– undersökningsplikt, 767
– uppgift på fakturan, 597
– uthyrningsverksamhet, 760
– utländsk moms debiteras, 773
– varukriteriet, 760
– verksamhet övertas, 759, 775
– vinstmarginal, 763
– åberopat VAT-nummer, 773
– återförsäljarkriteriet, 759
– återtag, 768
– övertag av verksamhet, 775
Vinstmarginalbeskattning (VMB), 51
Virke, 162
Visning av bildspel, 669
Visning av fotografier, 677
Visning av grotta, 677
Visning av kommunhus, 678

Visningshus, 458
Visningsrätt, 681
Vykort, 350
Vård av djur, 611
Vårdanstalt, 487
– sjukvård, 619
– social omsorg, 627
Väg, 492
Väggalmanacka med hälsoråd, 347
Vägtrafikdefinitioner, 583
Vägtrafikregistret, 29, 583, 600
Vägtull, 492
Värdepappersfond, 786
– administration, 786
Värdepappersförvaltning, 286
Värdepappershandel, 69, 777, 781
– överlåtelse av fordran, 782
Värdering
– fastighet, 781
Värderingsuppdrag, 789
Växande skog, 483
Växlingsvinst, 779
– utländsk valuta, 329
Växtförädlarrätt, 689

W

Webbplats, 239, 277

Y

Yrkesfiskare, 608
Yrkesmässig sjöfart, 77, 603
Yrkesmässig verksamhet, 111
– fackförbund, 84
– författare, 122
– journalister, 122
– utländsk företagare, 825

Å

Ålderdomshem, 629
Årsbokslut, 420, 427
Årsredovisning, 419, 427
Återbetalningsrätt
– ansökan, 394
– diplomater, 819
– elektroniska tjänster, 392
– export, 398
– Förenta nationerna, 823
– guld, 72
– hjälporganisation, 394, 823
– internationella organisationer, 818
– karriärkonsulat, 818
– kvalificerade undantag, 396
– ombud vid en internationell organisation, 819
– stat och kommun, 400
– särskilda skäl, 394
– uppbyggnadsskede, 394
– utländsk företagare, 42, 391
– utländska beskickningar, 818
Återbäring, 382
– avdragsrättens inträde, 435
Återföring, 522
Återförsäkringstjänst, 69, 282, 787
Återgång av köp, 327
Återimport, 327
Återtagande av vara, 324, 382

Ä

Äganderätt, 184
Äganderättens övergång, 92
Äganderättsförbehåll, 328, 432
Äldreboende, 377, 630
– avdragsrätt, 377
Äldreomsorg, 628

Ö

Öresavrundning, 414
Öresundsbron, 381
Överföring
– definition, 32
– filial, 160
– från Sverige, 214
– GIF, 184
– monteringsleverans, 234
– till Sverige, 229
– undantag från skatteplikt, 88
– varor, 250
Övergångsersättningar, 651

Övergångsordning, 50
Överlåtelse av maskiner
– restvärde, 106
– underpris, 106
Överlåtelse av verksamhet, 799
– advokatverksamhet
– allmänna bedömningsgrunder, 800
– annan verksamhet, 802
– del av verksamhet, 804
– flera led, 803
– redovisningsskyldighet, 429
– ändrad momspliktig karaktär, 802
Överlåtelse av vissa tillgångar
– statliga myndigheter, 794
Översättare, 698
Översättning, 685, 693