

## 14 Återbetalning av skatt till icke skattskyldiga

### 14.1 Allmänt

Rätt till återbetalning av ingående moms kan under vissa förutsättningar föreligga för utländska företagare samt för hjälporganisationer och utländska beskickningar. Även statliga myndigheter, kommuner och landsting har rätt till återbetalning av moms.

Återbetalning sker inte via skattedeklaration utan genom ett särskilt förfarande. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. och 19 kap. ML samt även i Lag om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (1995:1518) och Förordning om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt (2002:831).

I MOMSHL 2004 avsnitten 16.2, 39.1.2, 39.4 och 40.8 redogörs ytterligare för bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare.

### 14.2 Återbetalning till utländska företagare

#### 14.2.1 Allmänt

Utländska företagare, som inte är skattskyldiga i Sverige kan få tillbaka moms på varor och tjänster som de köper här. Bestämmelserna om detta finns i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML.

Det grundläggande syftet med återbetalningsrätten är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare.

#### EG-rätt

De svenska reglerna i 10 kap. 1–4 a §§ ML och 19 kap. 1–10 §§ ML 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).

#### 19 kap. 1 § 2 st. ML

#### 19 kap. 1 § 2 st. ML

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§. *Lag* (2002:392).

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.

#### 14.2.2 Återbetalningsrätt

Bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML om återbetalning till utländska företagare ändrades genom 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:

#### Omsättning utomlands

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 utomlands och
- omsättning 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.

#### Omvänd skattskyldighet

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 Paschi di Siena och C-302/93, Debouche). Återbetalningsrätten gäller i de avsedda fallen även importmoms.

#### 14.2.3 Ansökan

##### 19 kap. 1 § 1 st. ML

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ skall ansöka om detta hos Skatteverket. *Lag (2003:659)*.

Utländska företagare blir debiterade moms på varor och tjänster som de köper i Sverige och som omsatts inom landet.

Utländska företagare kan genom ansökan (blankett SKV 5801) hos SKV, Särskilda skattekontoret, återfå ingående moms som de påförts vid förvärv från svenska skattskyldiga eller i samband med import. Med utländsk företagare avses i detta sammanhang den som inte har avdragsrätt eller rätt till återbetalning i det allmänna förfarandet med redovisning av moms.

**Ansökningsperiod**

**19 kap. 2 § ML**

En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader. *Lag (1997:200)*.

En ansökan om återbetalning ska omfatta en period om minst tre månader i följd under ett och samma kalenderår och högst ett kalenderår. Om en ansökan avser tiden till utgången av ett kalenderår får den dock omfatta kortare tid än tre månader.

En ansökan som avser en tidrymd över ett kalenderårsskifte handläggs som två skilda ansökningar.

**Belopp**

Om en ansökan avser helt kalenderår eller återstoden därav, ska moms att återfå uppgå till minst 250 kronor. I annat fall har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 2 000 kronor (10 kap. 4 § ML).

**Betalningsmottagare**

Återbetalning sker till betalningsmottagare i Sverige eller i utlandet. Betalningsmottagare kan vara sökanden själv eller den han anger i ansökningen.

**Ansökningshandlingar**

**19 kap. 3 § ML**

Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas *Lag (1994:1798)*.

1. faktura, *Lag (2003:1134)*.

2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och

3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning. *Lag (1994:1798)*.

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till den myndighet som avses i 1 §. *Lag (2003:220)*.

Avser den ingående skatten import skall till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete. *Lag (1994:1798)*.

Till ansökan ska bifogas originalfakturer med specificerad moms och i förekommande fall tullräkningar. Dessutom krävs, när det gäller företag från andra EG-länder, att den sökande bifogar ett intyg som visar att hans verksamhet medför skattskyldighet till moms (jfr EG-domen C-302/93, *Debouche*). Intyget behöver bara lämnas en

gång per år och ska vara högst tolv månader gammalt. För övriga företag räcker det att registreringsbevis eller annat offentligt dokument som visar vilken slags verksamhet som bedrivs i utlandet bifogas ansökan. I samband med beslut om återbetalning förses fakturan med påskrift om beslutad återbetalning och återsänds därefter med beslutet.

**Elektroniska fakturor**

Genom faktureringsdirektivet (2001/115/EG) infördes från den 1 januari 2004 harmoniserade regler för fakturor. Reglerna innebär bl.a. att elektroniska fakturor är tillåtna i medlemsstaterna. Med anledning härav har RSV i en skrivelse 2003-12-22, dnr 10701-03/100, ”Elektroniska fakturor och återbetalning av moms till utländska företagare” uttalat att en utskrift av en elektronisk faktura kan godtas som underlag vid utbetalning till utländska företagare. Däremot kan inte en kopia av en ”pappersfaktura” godtas som underlag. I de fall sådana fakturor bifogas ansökan ska dessa alltjämt presenteras som originaldokument.

Uppgifterna i ansökan lämnas på heder och samvete.

**Ansökningstid**

**19 kap. 4 § ML**

En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. *Lag (1994:200)*.

Av paragrafen framgår inom vilken tid ansökan ska lämnas.

**14.2.4 Omprövning m.m.**

**19 kap. 5 § ML**

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt skall på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats. *Lag (1994:200)*.

Ett beslut som avser återbetalning av moms till utländsk företagare ska på begäran av den sökande omprövas, om hans ansökan inte helt har bifallits. Detta gäller också om den sökande begär återbetalning av ytterligare moms för en period där tidigare beslut har fattats.

**19 kap. 6 § ML**

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. *Lag (1996:965)*.

En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den skall ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller. *Lag (2003:659)*.

**Hinder mot omprövning**

Av avsnitt 19.4.1 framgår vad som gäller om hinder mot omprövning.

**Skriftlig**

Begäran om omprövning ska vara skriftlig. Den ska ha inkommit till SKV, Särskilda skattekontoret, senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen avser.

**Återbetalnings-  
skyldig**

**19 kap. 7 § ML**

Om ingående skatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, får Skatteverket besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket. *Lag (2003:659)*.

Ett belopp som den sökande enligt beslut skall betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft. *Lag (1994:200)*.

Om någon felaktigt fått tillbaka för mycket moms blir han återbetalningsskyldig för beloppet ifråga. Beloppet kan även avräknas mot annan moms som han är berättigad att återfå.

**Preskriptionstid**

**19 kap. 8 § ML**

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut. *Lag (1994:200)*

Preskriptionstiden för dessa ärenden är fem år.

**14.2.5 Verkställighet**

**19 kap. 9 § ML**

Beslut om betalningsskyldighet enligt 7 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken. *Lag (1994:200)*.

Av paragrafen framgår att beslut får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

**14.2.6 Särskild beskattningsordning för elektroniska tjänster som omsätts av företagare utom EG**

**19 kap. 10 § ML**

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § skall ansöka om detta hos Skatteverket. *Lag (2003:659)*.

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för återbetalning enligt första stycket. *Lag (2003:220)*.

En ny särskild ordning för redovisning och betalning av moms, som får tillämpas av utländska företagare från länder utanför EG som till icke näringsidkare inom EG tillhandahåller elektroniska tjänster har införts från och med den 1 juli 2003. Ändringarna föranleds av rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring för begränsad tid av sjätte direktivet vad gäller beskattningsordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

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 till utländska företagare.

### **14.3 Återbetalning till andra än utländska företagare**

#### **14.3.1 Allmänt**

Hjälporganisationer, 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 ingående moms. De förvärv som berättigar till återbetalning finns reglerade i 10 kap. 5–8 §§ ML.

I MOMSHL 2004 avsnitt 39.1.2 redogörs ytterligare för bestämmelserna om återbetalning till utländska beskickningar, organisationer, utländska diplomater och hjälporganisationer.

#### **19 kap. 14 § ML**

Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5–8 §§. *Lag (1997:502)*.

Förfarandet regleras i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdeskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

#### **14.3.2 Återbetalning till hjälporganisationer**

#### **10 kap. 5 § ML**

Enligt 10 kap. 5 § ML ska 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 återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning. Detsamma gäller om en riksomfattande hjälporganisation för ut sådana varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till SKV, Särskilda skattekontoret. Till ansökan ska bifogas faktura eller en jämförlig handling i original eller kopia.

#### **14.3.3 Återbetalning till utländska beskickningar och internationella organisationer**

#### **10 kap. 6 § ML**

Enligt 10 kap. 6 § ML har utländska beskickningar (ambassader, legationer, folkkontor – gemensamt namn missioner), utländska karriärkonsulat och vissa internationella organisationer rätt till återbetalning av moms.

Ansökan om återbetalning ska ges in till Utrikesdepartementet, som i sin tur överlämnar ansökan till SKV med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt 1 § i nämnda förordning.

Ansökan om återbetalning ska göras hos SKV, Särskilda skattekontoret.

**Internationella organisationer**

De internationella organisationer som kommer i fråga är de som har samma privilegier som en ambassad enligt lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Dessa är f.n. Council of the Baltic Sea States, EU-Kommissionen, EU-Parlamentet, European Space Agency (ESA), Global International Waters Assessment (GIWA), Global Water Partnership (GWP), International Institute for Democracy and Electoral Assistance (International IDEA), Palestine Liberation Organisation (PLO), United Nations High Commissioner for Refugees (UNHCR) samt The World Maritime University (WMU). När Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa (OSSE), Organization for Security and Cooperation in Europe (OSCE), tidigare benämnd Konferensen om säkerhet och samarbete i Europa (ESK), har möten i Sverige får de olika ländernas delegationer och delegationsmedlemmar samma privilegier som ambassaderna.

**10 kap. 7 § ML**

Enligt 10 kap. 7 § ML har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige, 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 vissa förvärv.

**Belopp**

Rätt till återbetalning föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor.

## **14.4 Utbetalning av ersättning för moms till statliga myndigheter, kommuner och landsting**

### **14.4.1 Utbetalning till statliga myndigheter**

Enligt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt har de statliga myndigheter som Ekonomistyrningsverket bestämmer rätt till ersättning för ingående moms.

Myndigheterna har inte rätt till kompensation om den ingående momsen omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9,

10, 15 eller 16 §§ ML.

En myndighet som en viss månad har bokfört ingående moms, får påföljande månad i en skriftlig ansökan rekvirera motsvarande belopp från SKV, Särskilda skattekontoret.

Universitet och högskolor inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde och museer och övriga kulturmyndigheter inom Kulturdepartementets verksamhetsområde som får icke statliga medel för sin verksamhet, ska i sin ansökan redovisa (avräkna) 8 % av det erhållna beloppet.

Har en myndighet förmedlat icke statliga medel till en sådan myndighet som anges i föregående stycke, är den förmedlande myndigheten betalningsskyldig till SKV, Särskilda skattekontoret.

#### **14.4.2 Utbetalning till kommuner och landsting**

Enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, har kommuner, landsting och kommunalförbund efter ansökan rätt till ersättning för moms som inte får dras av enligt ML.

Kommuner och landsting har efter ansökan också rätt till ersättning från kontona för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om moms uppkommer vid upphandling från näringsidkare avseende verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Rätt till ersättning föreligger också när kommun och landsting lämnar bidrag till näringsidkare inom nämnda områden. Även kommunalförbund och sådant beställarförbund som bedriver försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst har rätt till sådan ersättning. Ersättningen schablonberäknas till sex procent av kostnaden vid upphandling och bidragsgivning eller, om det framgår att viss del avser lokalkostnad, med arton procent för denna del och fem procent för resterande del. När det avser hyra av lokal för sådana boendeformer som anges i 5 kap. 5 § 2 st. och 5 kap. 7 § 3 st. socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 p. lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (omsorgsbostäder) lämnas ersättning med arton procent. Ersättning med arton procent lämnas inte om den fastighet som lokalen är inrymd i upplåts av stat, kommun, landsting, kommunalförbund eller regionförbund. När kommunen äger fastigheten har kommunen rätt till ersättning för hela momsbeloppet som är hänförligt till omsorgsboendet.

SKV, Särskilda skattekontoret, beslutar om utbetalning från mervärdesskattekontona. Se vidare avsnitt 32.