

12 Beskattningsunderlag

Beskattnings- underlag 7 kap. ML

12.1 Allmänt

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 beskattningsunderlaget (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 moms. 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 konkurrensnedvridningar.

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 biljettpriiset eller till en tjänst som Rikstrafiken förvärvat. Trafikoperatören ska således inte erlagga 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 erlagga 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 möbelhandlars 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 detaljhandlaren 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 vagnskade-försäkring. Denna självrisk kan kunden avtala bort genom att erlægga en avgift till uthyraren. Ersättning för sådan självrisk-elimineringssavgift ska ingå i beskattningsunderlaget för den till-

**Förhandsbesked:
Försäljningslikvid
bortskänkes**

handahållna uthyrningstjänsten (RSV/FB Im 1982:10).

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 erlagga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbar. 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 erlagger. 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 betalningsförsumelse 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

Ränta vid hyresköp

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).

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 måleri-tjänst 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 diskorgar. 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 arbetsgi-
varavgifterna 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 beskattnings-
underlaget 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 an-
läggningsarbeten 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 fastig-
hetsägaren har anställda och att lönekostnaderna (inkl. avgifter
som grundas på lönekostnaderna) för tjänsterna under be-
skattningsåret överstiger 150 000 kr.

Beträffande uttagsbeskattning i ovan angivna fall samt hur be-
skattningsunderlaget 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 tilläm-
pas 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 beskattnings-
underlaget därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund
(7 kap. 7 § ML).

När delningsprincipen inte går att tillämpa får en huvudsaklig-
hetsbedömning 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 elcertifikat – 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 begravingar 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. huvudsaklig-
hetsprincipen**

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 markanskaffningskostnad, ersättning för gatumark, fastighetsbildningskostnad, 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 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 egentlig 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

	<p>betalning. Räntedebitering respektive -kreditering skedde vid nästkommande faktureringsstillfälle. I detta fall gjorde kunden således inte själv någon justering av fakturabeloppet vid betalningen.</p>
Medlemsavgift, rabattkort	<p>Det förekommer att konsumenterna 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 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.</p>
Försäljning av kuponghäften, rabattkuponger	<p>Ersättning vid försäljning av s.k. kuponghäften med rabattkuponger är inte någon från skatteplikt undantagen omsättning. Se vidare avsnitt 7.3.</p>
Inlösen av rabattkuponger, presentkort	<p>Kostnader för inlösen av rabattkuponger inom detaljhandeln och presentkort får inte minska beskattningsunderlaget. Samma gäller inlösen av s.k. tvättkuponger.</p>
Reklambidrag	<p>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.</p>
Samaktivitetsbidrag	<p>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.</p>
Förhandsbesked: Rabattkuponger	<p>SRN har lämnat tre förhandsbesked 1996-06-13 beträffande hanteringen av s.k. rabattkuponger i dagligvaruhandeln.</p> <p>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).</p>

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 bilhandlaren 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 jämföras 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 återförings skyldigheten.

Om betalning inflyter för tidigare korrigerade kundförluster ska moms redovisas på nytt för den inlutna likviden.

Reglerna i ML förutsätter inte att säljarens korrigerande 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
nedskrivna
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 Varureturner

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 gottskrivar 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 momsens 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 momsens 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 överläts 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 varuretur då ett finansieringsföretag inom samma koncern som säljarbolaget förvärvar, förvaltar och uppstår 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 inbyttas 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 garanti-villkor 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 erlagga 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
dianantringar**

Med s.k. kedjeköp av dianantringar 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 moms-sammanhang. 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 valutannoteringar.

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 erhöles 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.

