

13 Utlägg och vidarefakturerings 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 vidarefakturerings 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 kreditaffärer 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 förutsättning 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 tillgodoräknas säljaren då utlægget ska överföras till köparen. Avdragsrätt för moms på utlägg tillfaller således köparen men ej

säljaren. Fakturakopia avseende utlägg 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 Vidarefakturerings 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 vidarefakturerings 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 bokförs 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, 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.

**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 rättsförhållande 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 bouppteckningen. 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 vidarefakturerings 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 delägarans andel. Någon vidarefakturerings 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.

